

Praktische Anwendung der ISA in Deutschland – Prüfungsdokumentation (ISA 230)*

Von WP StB Andreas Noodt und WP StB RA Tobias Kersten

ISA 230 regelt die allgemeinen Anforderungen, die an eine Prüfungsdokumentation zu stellen sind. Im Zuge der stetig wachsenden Vorgaben zur Verbesserung der Qualität und der Überprüfbarkeit der Abschlussprüfung stellt die Prüfungsdokumentation für alle Berufsangehörigen eine zunehmende Herausforderung dar. Das Clarity-Projekt wurde einerseits (auch) mit dem Ziel einer stärkeren Prinzipienorientierung ins Leben gerufen, andererseits ist jedoch gelegentlich eine „not documented, not done“-Haltung von Aufsichtsinstanzen zu beobachten. Vor diesem Hintergrund kommt in der Praxis einer verhältnismäßigen, d. h. den Umständen des Einzelfalls angemessenen Anwendung der ISA und einer situationsgerechten Umsetzung der Anforderungen an die Prüfungsdokumentation im Rahmen des prüferischen Ermessens eine hohe Bedeutung zu. Es gilt, einen unverhältnismäßig hohen Begründungs- und Dokumentationsumfang zu vermeiden. Dieser Beitrag konzentriert sich daher auf Aspekte, die eine effektive und effiziente Anwendung von ISA 230 ermöglichen.

1. Einleitung

1.1. Wesen und Zweck der Prüfungsdokumentation

ISA 230¹ behandelt die Pflicht des Abschlussprüfers, eine Dokumentation über die durchgeführte Abschlussprüfung zu erstellen (ISA 230.1). Gemäß ISA 230.5 hat die Dokumentation eine ausreichende und geeignete Aufzeichnung der Grundlagen für den Bestätigungsvermerk zu bieten. Zudem führt der Abschlussprüfer durch

die Prüfungsdokumentation² den Nachweis, dass die Prüfung in Übereinstimmung mit den ISA und maßgebenden gesetzlichen und anderen rechtlichen Anforderungen geplant und durchgeführt wurde.

In der Praxis unterstützt die Prüfungsdokumentation das Prüfungsteam bei der Planung und Durchführung der Prüfung und ermöglicht dem Prüfungsteam, Rechenschaft über seine Tätigkeiten abzulegen. Aufzeichnungen von Sachverhalten mit bleibender Bedeutung können für künftige Prüfungen verwendet werden. Eine den Anforderungen von ISA 230 entsprechende Prüfungsdokumentation ermöglicht die Durchsicht der Arbeitspapiere sowie die Durchführung von Maßnahmen der Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis sowie anderer externer Untersuchungen (vgl. ISA 230.3).

Der International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) hebt hervor, dass die Dokumentation der Prüfung hilft, die Urteilsqualität des Abschlussprüfers und damit die Prüfungsqualität zu verbessern. Die Zuver-



Andreas Noodt

Partner der FIDES Treuhand GmbH & Co. KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Bremen

Mitglied des Hauptfachausschusses (HFA) des IDW, Düsseldorf

Mitglied des Small and Medium Practices Committee (SMP) der IFAC, New York



Tobias Kersten

Partner der FIDES Treuhand GmbH & Co. KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Bremen

* Dieser Aufsatz ist Bestandteil einer umfassenden WPg Aufsatzreihe, die sich mit den praktischen Auswirkungen der Anwendung der clarified International Standards on Auditing (ISA) auf die Abschlussprüfung beschäftigt (vgl. zu den zentralen Aspekten der Aufsatzreihe den Aufsatz von Naumann/Feld, WPg 2013, S. 641). Bei der Durchführung von Abschlussprüfungen sind einzelne Prüfungsstandards nicht losgelöst voneinander zu betrachten, sondern die ISA bzw. IDW Verlautbarungen sind insgesamt und unter Beachtung der einschlägigen Gesetze zu berücksichtigen.

¹ ISA 230 „Audit Documentation“, in: IFAC (Hrsg.), 2012 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, New York 2012, Volume I; zu einer deutschen Übersetzung der ISA siehe IDW Textausgabe, International Standards on Auditing (ISAs), Düsseldorf 2011.

² Begriffsdefinition von Prüfungsdokumentation in ISA 230.6: „Die Aufzeichnung der durchgeführten Prüfungshandlungen, der erlangten relevanten Prüfungsnachweise und der vom Abschlussprüfer gezogenen Schlussfolgerungen (mitunter werden auch Begriffe wie „Arbeitspapiere“ verwendet).“

ISA	Titel	Textziffer
ISA 210	Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge	10–12
ISA 220	Qualitätssicherung bei einer Abschlussprüfung	24–25
ISA 240	Die Verantwortung des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen	44–47
ISA 250	Berücksichtigung der Auswirkungen von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften auf den Abschluss bei einer Abschlussprüfung	29
ISA 260	Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen	23
ISA 300	Planung einer Abschlussprüfung	12
ISA 315	Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verstehen der Einheit und ihres Umfelds	32
ISA 320	Die Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung	14
ISA 330	Die Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken	28–30
ISA 450	Die Beurteilung der während der Abschlussprüfung festgestellten falschen Darstellungen	15
ISA 540	Die Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung, einschließlich geschätzter Zeitwerte, und der damit zusammenhängenden Abschlussangaben	23
ISA 550	Nahe stehende Personen	28
ISA 600	Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)	50
ISA 610	Verwertung der Arbeit interner Prüfer	13

Übersicht 1: Besondere Anforderungen und erläuternde Hinweise zur Prüfungsdokumentation in anderen ISA

lässigkeit von Entscheidungen ist häufig höher, wenn der Abschlussprüfer sich die Zeit nimmt, bedeutsame Sachverhalte und die Grundlagen seiner Schlussfolgerungen zu dokumentieren, weil erfahrungsgemäß oftmals erst bei der Erstellung der Dokumentation wichtige Fragestellungen entstehen.³

1.2. Anwendungsbereich

Über den Grundstandard von ISA 230 zur Prüfungsdokumentation hinaus enthalten andere ISA besondere Regelungen, die ebenfalls zu beachten sind. Beispiele für diese expliziten zusätzlichen Anforderungen sind die Pflicht zur Dokumentation von Wesentlichkeitsgrenzen (ISA 320.14)⁴ und von Namen der identifizierten nahe stehenden Personen und die Art der

Beziehungen mit diesen Personen (ISA 550.28)⁵. Eine Liste aller expliziten Dokumentationsanforderungen außerhalb von ISA 230 zeigt Übersicht 1.⁶ Die weiteren Anforderungen schränken die Anwendung dieses Standards nicht ein.

1.3. Änderungen gegenüber dem bisherigen IDW Prüfungsstandard

Für den Berufstand ergeben sich aus ISA 230 grundsätzlich keine Änderungen gegenüber dem bisher anzuwendenden *IDW PS 460 n. F.*⁷ Durch die im vorigen Abschnitt erwähnten zusätzlichen Dokumentationsregelungen in anderen ISA ist die Zahl der zu beachtenden Einzelregelungen, Anwendungshinweise und sonstigen Erläute-

rungen insgesamt jedoch höher als in *IDW PS 460 n. F.*

Im Zuge des Clarity-Prozesses wurden folgende Dokumentationspflichten in ISA 230 ergänzt bzw. konkretisiert, die auch in *IDW PS 460 n. F.* umgesetzt wurden:

- Klarstellung, dass die Dokumentation in angemessener Zeit zu erfolgen hat;
- Dokumentation von abschließenden Beurteilungen des Abschlussprüfers zu bedeutsamen Sachverhalten, wenn er während der Prüfungsdurchführung Informationen erlangt, die im Widerspruch zu seiner vorläufigen Einschätzung stehen;
- Dokumentation von Abweichungen von bestimmten Anforderungen eines ISA;
- Angabe, von wem die Prüfungsarbeiten durchgeführt und zu welchem Datum diese abgeschlossen wurden;
- Klarstellung, dass nicht jedes einzelne Arbeitspapier bei der Durchsicht abzuzeichnen ist; es muss aus den Arbeitspapieren lediglich hervorgehen, von wem und zu welchem Datum die Dokumentation bestimmter Prüfungsgebiete durchgesehen wurde;
- Gespräche mit dem Management, dem Aufsichtsorgan oder anderen Personen über bedeutsame Sachverhalte sind unter Nennung von Gesprächszeitpunkt und -partner sowie der besprochenen Thematik in den Arbeitspapieren festzuhalten;
- Abschluss der Auftragsdokumentation in angemessener Zeit nach Erteilung des Bestätigungsvermerks (Soll: 60 Tage).

ISA 230 enthält unverändert keine Regelungen zum deutschen Prüfungsbericht gemäß § 321 HGB. Regelmäßig wird der Prüfungsbericht in die Arbeitspapiere aufgenommen.⁸ Soweit der Prüfungsbericht bestimmte Angaben enthält, müssen diese nicht zusätzlich in den Arbeitspapieren wiederholt werden.

³ IAASB, Staff Questions and Answers, Applying ISAs Proportionately with the Size and Complexity of an Entity, Q6 (<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/applying-isas-proportionate.pdf>; Stand: 25.09.2013).

⁴ Vgl. zum Konzept der Wesentlichkeit nach ISA 320 und ISA 450 den in dieser Aufsatzreihe erschienenen Beitrag von Kunellis, WPg 2013, S. 791.

⁵ ISA 320 „Materiality in Planning and Performing an Audit“ und ISA 550 „Related Parties“ (jeweils in: IFAC (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 1)).

⁶ ISA 230, Anlage.

⁷ IDW Prüfungsstandard: Arbeitspapiere des Abschlussprüfers (IDW PS 460 n. F.), WPg Supplement 2/2008, S. 27 ff. = FN-IDW 2008, S. 178 ff., WPg Supplement 4/2009, S. 1 ff. = FN-IDW 2009, S. 533 ff. (Stand: 09.09.2009).

⁸ IDW PS 460 n. F., Tz 36.

2. Inhaltliche Anforderungen an die Prüfungsdokumentation

2.1. Grundsätzliche Anforderungen

Im Mittelpunkt der Anforderungen an die Prüfungsdokumentation steht, dass ein erfahrener⁹, zuvor mit der Prüfung nicht befasster Prüfer in die Lage versetzt wird, die Abwicklung der Prüfung nachzuvollziehen. Er muss dazu einerseits die Art, die zeitliche Einteilung sowie den Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen, ihre Ergebnisse und die erlangten Prüfungsnachweise verstehen können. Andererseits muss er nachvollziehen können, wie bedeutsame Sachverhalte, die sich während der Prüfung ergeben haben, prüferisch gewürdigt wurden, welche Schlussfolgerungen daraus gezogen und welche bedeutsamen Beurteilungen nach pflichtgemäßem Ermessen getroffen wurden (ISA 230.8).

Bei der Dokumentation von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen hat der Abschlussprüfer gemäß ISA 230.9 ferner Folgendes aufzuzeichnen:

- die kennzeichnenden Merkmale der geprüften Elemente oder Sachverhalte,
- von wem die Prüfungsarbeit vorgenommen und wann sie abgeschlossen wurde,
- von wem, wann und in welchem Umfang die durchgeführte Prüfungsarbeit durchgesehen wurde.

Bei der Bemessung des Umfangs der Dokumentation sind die Erfahrungen und die Fähigkeiten der Mitglieder des Prüfungsteams zu berücksichtigen. Bei einer Prüfung mit weniger erfahrenen Mitarbeitern kann es notwendig sein, die Planung detaillierter zu dokumentieren, denn diese Teammitglieder können mehr Informationen benötigen, um ein angemessenes Verständnis von der Einheit und den geplanten Prüfungshandlungen gewinnen zu können,

als erfahrene Mitarbeiter des Prüfungsteams (ISA 315.A133, ISA 230.A16).

ISA 230 ist prinzipienorientiert aufgebaut und erlaubt eine den Verhältnissen des Einzelfalls angemessene Dokumentation, die damit auf Abschlussprüfungen von Unternehmen jedweder Größe anwendbar ist. Unter allen von der ISA-Anwendung Betroffenen – also der Berufsstand, dessen Mandanten, vor allem aber auch der europäische Gesetzgeber sowie die für die Prüferaufsicht verantwortlichen Stellen – ist ein gemeinsames Verständnis von diesem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz herzustellen.¹⁰ Um eine situationsgerechte Dokumentation zu ermöglichen, ist ein ausreichendes Verständnis des Standards sowohl für die Konzeption und Implementierung der Prüfungs- und Dokumentationssysteme in der Wirtschaftsprüferpraxis als auch für die auftragsbezogene Arbeit im Prüfungsteam erforderlich. Ein „Abhaken von standardisierten Checklisten“ kann damit weitgehend vermieden und eine effiziente und effektive Umsetzung erreicht werden. Es ist zu begrüßen, dass die EU-Kommission in ihrem Vorschlag für eine Neufassung der Abschlussprüferrichtlinie¹¹ eine Verpflichtung für Mitgliedstaaten und Aufsichtsbehörden aufgenommen hat, eine der Größe und Komplexität des geprüften Unternehmens entsprechende ISA-Anwendung bei kleinen und mittelgroßen Prüfungen sicherzustellen. Ein wichtiger Schritt zur Verankerung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes ist auch die am 12.10.2012 in Kraft getretene Änderung von § 24 b der Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer, mit der dem Grundsatz der „skalierten Prüfungsdurchführung“ einschließlich der Dokumentation Rechnung getragen wird.¹²

¹⁰ Vgl. Heiningers, WPg 2010, S. 19; Naumann/Feld, WPg 2013, S. 646.

¹¹ Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, Art. 43 a, (http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_de.htm; Stand: 25.09.2013).

¹² Im zeitlichen Zusammenhang damit hat die WPK den „Hinweis zur skalierten Prüfungsdurchführung auf Grundlage der ISA“ vom 21.06.2012 veröffentlicht (http://www.wpk.de/pdf/WPK_Skalierte_Pruefungsdurchfuehrung_-_Hinweis_auf_Grundlage_der_ISA.pdf; Stand: 25.09.2013).

Zur Form der Prüfungsdokumentation führt ISA 230.A3 aus, dass diese auf Papier oder auf elektronischen oder anderen Medien aufgezeichnet werden kann. Es zählen dazu z. B. Prüfungsprogramme, Analysen, Memoranden zu besonderen Sachverhalten, Zusammenfassungen bedeutsamer Sachverhalte, schriftliche Bestätigungen und Erklärungen, Checklisten, Schriftverkehr (einschließlich E-Mail) zu bedeutsamen Sachverhalten oder Kopien von Unterlagen des Mandanten.

2.2. Schwerpunktsetzung auf bedeutsame Sachverhalte

ISA 230 regelt, dass die Prüfungsdokumentation bedeutsame Sachverhalte und die vom Prüfer daraus gezogenen Schlussfolgerungen und Beurteilungen enthalten muss (ISA 230.8(c)). Zentrale Bedeutung kommt dabei dem Adjektiv *bedeutsam* zu. Beispiele von bedeutsamen Sachverhalten sind:

- Sachverhalte, die nach der Einschätzung des Prüfers bedeutsame Risiken¹³ zur Folge haben, z. B. Risiken von Verstößen, komplexe Geschäftsvorfälle, Risiken aus Geschäftsvorfällen mit nahe stehenden Personen, aus der Ausnutzung breiter Ermessensspielräume oder aus bedeutsamen Geschäftsvorfällen außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (ISA 315.28);
- Ergebnisse von Prüfungshandlungen, die darauf hindeuten, dass entweder der Abschluss wesentliche falsche Darstellungen enthält oder dass eine Notwendigkeit dafür besteht, die frühere Beurteilung der Risiken wesentlich falscher Darstellungen durch den Abschlussprüfer sowie seine Reaktion auf diese Risiken zu berichtigen;

⁹ Nach ISA 230.6(c) eine Person, die über praktische Prüfungserfahrung verfügt und ein ausreichendes Verständnis besitzt von Prüfungsprozessen, den ISA und den maßgebenden gesetzlichen und anderen rechtlichen Anforderungen, dem Geschäftsumfeld, in dem die Einheit tätig ist, sowie von den Prüfungs- und Rechnungslegungsfragen, die für die Branche relevant sind, der die Einheit angehört.

¹³ Zur Definition von bedeutsamen Risiken siehe ISA 315.4(e) „Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment“, in: IFAC (Hrsg.), a.a.O. (Fn. 1): „Ein identifiziertes und beurteiltes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen, das nach der Beurteilung des Abschlussprüfers eine besondere Berücksichtigung bei der Abschlussprüfung erfordert.“; zum ISA-Risikomodel nach ISA 300, ISA 315, ISA 330 siehe den in dieser Aufsatzreihe erschienenen Beitrag von Schmidt/Eibelhäuser, WPg 2013, S. 696.

- Umstände, die dem Abschlussprüfer die Anwendung notwendiger Prüfungshandlungen erheblich erschweren können;
- Feststellungen, die zu einer Modifikation¹⁴ des Prüfungsurteils oder zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Bestätigungsvermerk führen können.

In den Anwendungshinweisen wird betont, dass ein wichtiger Faktor bei der Festlegung von Form, Inhalt und Umfang der Dokumentation bedeutsamer Sachverhalte das Ausmaß des ausgeübten pflichtgemäßen Ermessens durch den Abschlussprüfer ist (ISA 230.A9). Die Anwendungshinweise enthalten in ISA 230.A10 einige Beispiele von bedeutsamen Sachverhalten, bei denen der Abschlussprüfer die Grundlage für die Schlussfolgerung bei der Ausübung seines prüferischen Ermessens dokumentiert, nämlich u. a. wenn

- der Abschlussprüfer die Angemessenheit von Bereichen mit subjektiven Beurteilungen (z. B. die Bemessung des beizulegenden Werts zweifelhafter Forderungen, die voraussichtliche Inanspruchnahme aus einer Schadensersatzklage, Schätzungen und Annahmen bei Planrechnungen) prüft und dabei eigene Beurteilungen vornimmt,
- der Abschlussprüfer die Echtheit eines Dokuments anzweifelt und er Veranlassung hat, weitere Prüfungshandlungen (z. B. Einholung von Bestätigungen) vorzunehmen, oder
- ein Standard eine Anforderung enthält, dass der Abschlussprüfer bestimmte Informationen oder Faktoren abzuwägen hat, und diese Abwägung bedeutsam ist – Der Begriff „abwägen“ wird in den ISA z. B. im Zusammenhang mit Auswirkungen für die weitere Prüfung verwendet (wenn z. B. abzuwägen ist, ob möglicherweise betrügerisches Zusammenwirken unter Beteiligung von Mitarbeitern, Management oder Dritten vorliegt (ISA 240.36f.), bei der absichtlichen Nichtangabe von Transaktionen mit nahe stehenden Personen (ISA 550.22(e)) oder bei der Beurteilung der Fortführungsprognose (ISA 570.14)).

¹⁴ Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks.

2.3. Bedeutung des prüferischen Ermessens

Die ISA schreiben dem Abschlussprüfer vor, bei der Festlegung von Form, Inhalt und Umfang der Prüfungsdokumentation (siehe z. B. ISA 315.A131) prüferisches Ermessen auszuüben. Das prüferische Ermessen – also das eigenverantwortliche Entscheiden des Wirtschaftsprüfers über die risikoorientierte und dem Einzelfall angemessene Schwerpunktsetzung in der Prüfungsdurchführung und damit verbunden auch in der Prüfungsdokumentation – ist der Schlüssel für eine effektive und zugleich effiziente Abschlussprüfung. Besonders bei der Prüfung von kleinen und mittelgroßen Unternehmen kommt dem prüferischen Ermessen in der Gestaltung der Prüfungsdokumentation eine besondere Bedeutung zu, um den Umfang der Dokumentation auf ein angemessenes Maß zu begrenzen. Die Dokumentation der Prüfung von KMU kann grundsätzlich weniger umfangreich ausfallen als bei der Prüfung von größeren Einheiten (ISA 230.A16). Vor allem bei Einheiten, die unkomplizierte Geschäfte und rechnungslegungsbezogene Prozesse aufweisen, kann die nach ISA 315 erforderliche Dokumentation in der Gestaltung einfach und kurz gehalten werden (ISA 315.A132). Weitere Aspekte zur Umsetzung des prüferischen Ermessens sind den Hinweisen und Beispielen zur Prüfungsdokumentation bei kleinen und mittelgroßen Unternehmen nach ISA und IDW *Prüfungsstandards* zu entnehmen, die auf den Internetseiten des IDW im Mitgliederbereich zum Download bereitstehen.¹⁵

¹⁵ Pfad: Mitgliederbereich / Aus der Facharbeit / ISA unter www.idw.de (Stand: 25.09.2013). Die Hinweise und Beispiele des IDW zur Prüfungsdokumentation enthalten Dokumentationsbeispiele im Rahmen einer Fallstudie über eine freiwillige Abschlussprüfung eines kleinen Unternehmens des Hotel- und Gaststättengewebes. Die IDW Hinweise verwenden hierbei die Practice Note APB 26 (Revised), Guidance on Smaller Entity Audit Documentation, Rn. 2, 12 ff. ([http://www.frc.org.uk/getattachment/4d0a9f2f-8518-426a-a91b-c0dc452d61fe/PN-26-\(Revised\)-Guidance-on-Smaller-Entity-Audit-Documents.aspx](http://www.frc.org.uk/getattachment/4d0a9f2f-8518-426a-a91b-c0dc452d61fe/PN-26-(Revised)-Guidance-on-Smaller-Entity-Audit-Documents.aspx); Stand: 25.09.2013).

Beispiel zur Ausübung des prüferischen Ermessens bei der Durchführung und Dokumentation der Prüfung des Bilanzpostens Kasse/ Bank in einer KMU-Prüfung¹⁶

„For example, assume you are an auditor with 15 years' experience and that you are performing the audit of a client for which you have performed the audit for several years. The client uses one bank account for all cash transactions, and no new risks related to cash have been identified. Do you need to complete a 10-to-15 step (or more) bank reconciliation checklist? Or, could you not just review the bank reconciliation, verify significant reconciling items, confirm the bank balance, document this and move on? An extensive generic checklist in this case seems both unnecessary and inefficient.“

2.4. Dokumentationserleichterungen

ISA 230 enthält an verschiedenen Stellen Anwendungshinweise, die es dem Abschlussprüfer ermöglichen, die Dokumentation auf einen angemessenen Mindestumfang zu beschränken.¹⁷

Dem Abschlussprüfer ist es praktisch nicht möglich, und es ist auch nicht notwendig, alle bei einer Prüfung berücksichtigten Sachverhalte oder nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommenen Beurteilungen zu dokumentieren (ISA 230.A7). Bei der Prüfung von KMU können verschiede-

¹⁶ Das Beispiel stammt aus dem Diskussionspapier „Anatomy of a 12-Hour Audit of Micro-Entities Using International Standards on Auditing“ von Phil Cowperthwaite (bis Ende 2011 Mitglied des IAASB und seit Januar 2012 Mitglied des Small and Medium Practices Committee (SMP) der IFAC) vom Juni 2010, Rn. A43 (<http://www.cica.ca/applying-the-standards/auditing-and-assurance/resources/item49214.pdf>; Stand: 25.09.2013).

¹⁷ Die im Folgenden dargestellten Erleichterungen sind in ISA 230 als Hinweise in die „Anwendungshinweise und sonstigen Erläuterungen“ aufgenommen worden. Sie stellen Erläuterungen zur Auslegung der Anforderungen in der Praxis dar und wurden vom IAASB bewusst nicht als „negative Anforderungen“ („negative requirements“) im Standard formuliert. Auf diese Weise wollte der IAASB vermeiden, dass Praxiserleichterungen möglicherweise nur auf die genannten Anwendungsfälle begrenzt werden und erleichternde Auslegungen zu anderen Anforderungen, für die keine negativen Anforderungen formuliert wurden, nicht möglich wären; vgl. IAASB, Basis for Conclusions: ISA 230 (Redrafted), Audit Documentation, New York 2007, Rn. 13–16 (http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Basis_for_Conclusions_ISA_230_Redrafted.pdf; Stand: 25.09.2013).

dene Aspekte der Prüfung in einem Dokument zusammengefasst werden und gegebenenfalls mit Referenzierungen zu weiteren Arbeitspapieren versehen werden. Beispielsweise kann es ausreichend sein, wenn bei kleineren Einheiten das Verstehen der Einheit und ihres IKS, die Prüfungsstrategie, der Prüfungsplan, die Wesentlichkeitsgrenze, die Risikobeurteilung, bedeutsame Sachverhalte sowie gezogene Schlussfolgerungen in einem Dokument zusammengefasst dargestellt werden (vgl. ISA 230.A17). Dieses Arbeitspapier muss in überschaubaren Fällen nicht mehr als wenige Seiten umfassen. Es kann checklistenbasiert oder in „freier Prosaform“ abgefasst werden und kann bei Folgeprüfungen nach Aktualisierung wiederverwendet werden. Hilfreich kann es auch sein, die Dokumentation von wesentlichen Prüfungserkenntnissen in einem Schlussmemorandum zusammenzufassen, das seinerseits auch als aktualisierende Vorlage für das Planungsmemorandum des Folgejahres verwendet werden kann (ISA 230.A11, ISA 300.A11).

Die Prüfungsdokumentation hat Nachweise darüber zu liefern, dass die Prüfung mit den ISA übereinstimmt. Dies bedeutet jedoch nicht, dass Selbstverständlichkeiten zu dokumentieren sind. Es ist z.B. nicht erforderlich, dass in einer Checkliste separat dokumentiert wird, dass der für den Auftrag Verantwortliche seiner Pflicht zur Anleitung, Überwachung und Durchführung der Prüfung in Übereinstimmung mit den ISA nachgekommen ist, wenn seine in ISA 315.10 geforderte Teilnahme an den Teamgesprächen aus der Besprechungsdokumentation und den Prüfzeichen von der Durchsicht der Arbeitspapiere ersichtlich sind.

Überholte Arbeitspapiere, Notizen über vorläufige Überlegungen, Duplikate von bereits vorhandenen Arbeitspapieren u. a. müssen nicht aufbewahrt werden (ISA 230.A4).

In Bezug auf die Anforderung zur Aufzeichnung geprüfter Elemente sowie der Personen, die die Prüfungsdokumentation erstellt bzw. durchgesehen haben (ISA 230.9), kann unverhältnismäßig hoher Dokumentationsaufwand z.B. wie folgt vermieden werden:

- Werden Belegprüfungen durchgeführt, so müssen keine Kopien der

durchgesehenen Belege zu den Akten genommen werden. Es reicht aus, dass die Originalbelege anhand von bestimmten kennzeichnenden Merkmalen, z.B. Datum oder Belegnummer, identifiziert werden und bei der zu prüfenden Einheit im Zweifel eingesehen werden können. Werden Stichproben im Rahmen einer Zufallsauswahl aus einem bestimmten System ausgewählt, so reicht es aus, dass die Herkunft der Elemente, der Startpunkt und das Stichprobenintervall aufgezeichnet werden und somit ein erfahrener Prüfer die gleichen Belege anhand des beschriebenen Systems bei der zu prüfenden Einheit wiederfinden würde (ISA 230.A12).

- Es ist nicht erforderlich, dass der für die Prüfung Verantwortliche sämtliche Arbeitspapiere durchsieht oder dass sämtliche Arbeitspapiere eine solche Durchsicht nachweisen (ISA 220.A.18, ISA 230.A13). Es muss also nicht jede Seite der Arbeitspapiere mit einem Namenszeichen und einem Datum versehen werden. Die Prüfungstätigkeit kann durch die Abzeichnung von Arbeitspapierabschnitten, aus denen sich die Prüfungshandlungen und -ergebnisse ableiten lassen, nachgewiesen werden. Es reicht demnach aus, wenn die relevanten Arbeitspapiere je Prüfungsfeld, -modul oder -einheit vom Ersteller und von dem oder den Überprüfenden abgezeichnet und datiert werden.

Erleichterungen bei der Prüfungsdokumentation haben Grenzen. Dieses macht der Hinweis in ISA 230.A5 deutlich, wonach mündliche Erläuterungen des Prüfers im Rahmen einer Kontrolle allein keine ausreichende Dokumentation für die durchgeführten Prüfungshandlungen darstellen, aber verwendet werden können, um in der Prüfungsdokumentation enthaltene Informationen zu erläutern oder zu verdeutlichen.

2.5. Abweichungen von einer relevanten Anforderung

Der Abschlussprüfer hat im Ausnahmefall einer als notwendig erachteten Abweichung von den Anforderungen eines ISA zu dokumentieren, wie mit den alternativ durchgeführten Prü-

fungshandlungen das Ziel dieser Anforderung erreicht wird. Ferner sind die Gründe für die Abweichung anzugeben (ISA 230.12).

Wenn ein Standard oder bestimmte Anforderungen eines Standards nicht relevant sind oder wenn Anforderungen unter Bedingungen anzuwenden sind und die Bedingungen nicht gegeben sind, besteht keine besondere Dokumentationspflicht. Diese Dokumentationserleichterung regelt eine Selbstverständlichkeit. Beispielsweise braucht nichts zur Nichtbeachtung von ISA 610 „Verwertung der Arbeit interner Prüfer“ dokumentiert zu werden, wenn die Einheit über keine Interne Revision verfügt. Ebenso ist keine Dokumentation zur Einschränkung des Bestätigungsvermerks wegen eines Prüfungshemmnisses erforderlich, wenn kein Prüfungshemmnis vorliegt (ISA 230.A19).

3. Zeitliche Anforderungen an die Prüfungsdokumentation

3.1. Zeitgerechte Erstellung

Der Abschlussprüfer hat die Prüfungsdokumentation zeitgerecht zu erstellen (ISA 230.7), um die Dokumentationsqualität zu gewährleisten und Ungenauigkeiten zu vermeiden. Erfahrungsgemäß wird die Prüfungsdokumentation weniger genau und leidet in der Qualität, je größer der Abstand zwischen der Durchführung der Prüfungshandlungen und ihrer Dokumentation ist (ISA 230.A1). Ziel sollte sein, dass wesentliche Prüfgebiete vor Testatterteilung vom Auftragsverantwortlichen einer Durchsicht unterzogen wurden. Diese Durchsicht wird durch die zeit- und sachgerechte Dokumentation wesentlich vereinfacht.

3.2. Sachverhalte, die nach dem Datum des Bestätigungsvermerks bekannt werden

Besondere Dokumentationspflichten gelten, wenn der Abschlussprüfer in Ausnahmefällen nach dem Datum des Bestätigungsvermerks neue oder zusätzliche Prüfungshandlungen durchführt oder neue Schlussfolgerungen zieht (ISA 230.13). Dies betrifft z.B. testatsrelevante Tatsachen, die ihm erst nach Testatsdatum bekannt werden, aber bereits davor bestanden haben (ISA 230.A20).

3.3. Zusammenstellung der endgültigen Prüfungsakte

Die Zusammenstellung der endgültigen Prüfungsakte hat zwischen dem Datum des Bestätigungsvermerks und dem Abschluss der Prüfungsdokumentation in der Regel innerhalb von 60 Tagen zu erfolgen (ISA 230.A21). In diesem Zeitraum können an den Arbeitspapieren redaktionelle Änderungen vorgenommen werden. Dazu gehört z.B. das Löschen und Entfernen von überholten Dokumenten, das Sortieren und Ordnen, Einfügen von Querverweisen, das Abzeichnen von Vollständigkeitschecklisten. Ferner können bei der Zusammenstellung der Prüfungsakte oder der Checkliste hinsichtlich der Vollständigkeit der Arbeitspapiere Prüfungsnachweise dokumentiert werden, die der Abschlussprüfer vor dem Datum des Bestätigungsvermerks erlangt und mit den Mitgliedern des Prüfungsteams erörtert und abgestimmt hat (ISA 230.A22).

Nach Abschluss der Prüfungsakte sind Änderungen in der Prüfungsdokumentation grundsätzlich nicht mehr zulässig. In Ausnahmefällen kann der Abschlussprüfer Änderungen oder Ergänzungen vornehmen, wenn sich z.B. aus Nachschauen die Notwendigkeit zur Verdeutlichung der bestehenden Prüfungsdokumentation ergibt. In diesen Fällen sind die Änderungen, die Gründe, der Zeitpunkt der Änderung und die durchführende sowie die überwachende Person zu dokumentieren.

4. Zusammenfassung

ISA 230 stellt den deutschen Berufsstand gegenüber dem bisher geltenden *IDW PS 460 n. F.* grundsätzlich vor keine neuen materiellen Herausforderungen. Unter Einbeziehung der in anderen ISA enthaltenen besonderen Dokumentationsanforderungen hat die Zahl der zu beachtenden Einzelregelungen, Anwendungshinweise und sonstigen Erläuterungen jedoch einen nicht unerheblichen Umfang angenommen. Es ist nicht von der Hand zu weisen, dass die Regelungsdichte der für den deutschen Berufsstand geltenden Prüfungsstandards durch den Einfluss der ISA insgesamt gestiegen ist, was zwangsläufig mit einem größeren Dokumentationsaufwand einhergegangen ist. Die höhere Regelungsdichte ist vor allem auch auf den Einfluss von angloameri-

kanischen Aufsichtsinstanzen zurückzuführen, deren Leitbild die Prüfung großer, kapitalmarktorientierter Unternehmen ist. Nach Ansicht der Aufsichtsinstanzen räumen die ISA dem Abschlussprüfer zu viel Raum für prüferisches Ermessen ein, was der Prüfungsqualität abträglich und daher so weit wie möglich durch verbindliche Handlungsanweisungen zu ersetzen sei.¹⁸ Dennoch wurden die ISA am Ende im Kern als ein anpassbares Regelwerk gestaltet, das es erlaubt, den Dokumentationsumfang nach Maßgabe des prüferischen Ermessens situationsspezifisch an Prüfungen jeder Größe anzupassen. Dies erfordert neben einem gewissen Selbstverständnis der eigenständigen Arbeit die Kenntnis von ISA 230 und eine geeignete Unterstützung durch Prüfungsinstrumente.

Für eine ISA-konforme und zugleich effiziente Anwendung von ISA 230 ist somit zum einen eine intensive Befassung mit dem Standard unerlässlich. Um für die Anwendung vor allem bei Prüfungen von KMU Anregungen durch Praxisbeispiele zu erhalten, empfiehlt es sich, die vom IDW veröffentlichten Hinweise und Beispiele zur Prüfungsdokumentation bei kleinen und mittelgroßen Unternehmen nach ISA und IDW Prüfungsstandards¹⁹ sowie den ISA Audit Guide des Small and Medium Practices Committee (SMP) der IFAC²⁰ ergänzend heranzuziehen.

Zum anderen wird man in der Praxis nicht ohne i. d. R. IT-unterstützte Checklisten auskommen, um eine allen relevanten Anforderungen entsprechende Dokumentation sicherzustellen. Die Arbeit mit Checklisten birgt jedoch das Risiko, das Wesentliche nicht vom Unwesentlichen zu unterscheiden, ebenso wie das Risiko einer Überdokumentation. Die Herausforderung für die Praxis besteht darin zu vermeiden, dass standardisierte, nicht auf den Einzelfall angewandte Check-

listen uniform abgehakt werden.²¹ Nur eine konsequente Anwendung des risikoorientierten Prüfungsansatzes²² schafft die Basis für eine verhältnismäßige Dokumentation.²³

ISA 230 ermöglicht es, eine Dokumentation zu erstellen, die in einem angemessenen Verhältnis zu den konkreten Anforderungen des beurteilten Sachverhalts steht. Die Dokumentation der Prüfungshandlungen stellt zwar einen entscheidenden Beitrag zur Sicherung und Überprüfung der Prüfungsqualität dar, sie ist aber kein Selbstzweck. Es darf nicht dazu kommen, dass das Prinzip „not documented, not done“ in das Prinzip „documented, but not done“ pervertiert wird.²⁴

18 Vgl. *Heininger*, WPg 2010, S. 19.

19 A.a.O. (Fn. 15).

20 IFAC (Hrsg.), *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities*, 3. Aufl., New York 2011 (<http://www.ifac.org/publications-resources/guide-using-international-standards-auditing-audits-small-and-medium-sized-en>; Stand: 25.09.2013).

21 Zur weiteren Diskussion von Vor- und Nachteilen beim Einsatz von Standarddokumentationen gegenüber einem „blank sheet approach“ vgl. *Farr/Niemann*, DStR 2013, S. 668 ff.

22 Zum ISA-Risikomodell nach ISA 300, ISA 315, ISA 330 vgl. *Schmidt/Eibelshäuser*, WPg 2013, S. 696.

23 Vgl. *Meyer-Hollatz*, WP Praxis 2012, S. 27 ff.

24 Vgl. *Plath*, WPg 2010, S. 1140; *Heininger*, WPg 2010, S. S. 37; *Naumann/Feld*, WPg 2013, S. 647.