
1. Rahmenbedingungen und Grundlagen

1.1 Änderungen durch die Abschlussprüfungs-Richtlinie und die Verordnung zur Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse

In der **Abschlussprüfungs-Richtlinie**² 2006/43/EG war die Übernahme der ISAs durch die EU-Kommission in einem besonderen **Komitologieverfahren**³ („*adoption*“) bereits vorgesehen. In Österreich wurde diese Richtlinienbestimmung mit dem URÄG 2008 im § 269a UGB umgesetzt, der regelt, dass Abschlussprüfungen und Konzernabschlussprüfungen unter Beachtung der internationalen Prüfungsstandards durchzuführen sind, wenn und insoweit diese von der Europäischen Kommission übernommen wurden. Allerdings hat die Kommission die ISAs bisher noch nicht übernommen.

Im Jahr 2014 wurde die **Richtlinie 2014/56/EU** des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. 4. 2014 zur **Änderung der Richtlinie 2006/43/EG** über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen und die **Verordnung (EU) Nr. 537/2014**⁴ des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. 4. 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse beschlossen. Die Umsetzung dieser Richtlinie musste bis 16. 6. 2016 (zwei Jahre Umsetzungsfrist nach Inkrafttreten) erfolgen. Die Verordnung gilt seit 17. 6. 2016.

Der Art 26 der Richtlinie enthält die geänderten Regelungen betreffend die ISAs und normiert, dass die Mitgliedstaaten die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften **verpflichten**, Abschlussprüfungen unter Beachtung der von der **Kommission – im Wege delegierter Rechtsakte – angenommenen internationalen Prüfungsstandards** durchzuführen. Auch Art 9 der Verordnung regelt, dass der Kommission die Befugnis übertragen wird, im Wege delegierter Rechtsakte die in Art 26 der Richtlinie 2006/43/EG genannten internationalen Prüfungsstandards zu übernehmen.

Die Mitgliedstaaten können nationale Prüfungsstandards, Prüfverfahren oder Prüfungsanforderungen so lange anwenden, als die Kommission keine internationalen Prüfungsstandards, die für denselben Bereich gelten, angenommen hat. Zu den **internationalen Prüfungsstandards** zählen dabei nicht nur die **International Standards on Auditing (ISAs)**, sondern die **International Standards on Quality Control (ISQCs)** sowie **andere** damit zusammenhängende **Standards**, die von der IFAC über das International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) herausgegeben wurden, soweit sie für die Abschlussprüfung relevant sind.

Für die Übernahme sind bestimmte Bedingungen in der Richtlinie genannt (zB einwandfreies Übernahmeverfahren mit angemessener öffentlicher Aufsicht; Beitrag zu Glaubwürdigkeit und Qualität; Erfordernis, dem Gemeinwohl in der Union zu dienen).

Die Mitgliedstaaten dürfen neben den von der Kommission angenommenen internationalen Prüfungsstandards **zusätzliche Prüfverfahren oder Prüfungsanforderungen** nur dann vorschreiben, wenn diese Prüfverfahren und Prüfungsanforderungen erforderlich sind, um den nationalen rechtlichen Anforderungen in Bezug auf den Umfang der Abschlussprüfung Wirkung zu verleihen, oder nur in dem Maße vorschreiben, in dem dies erforderlich ist, um die Glaubwürdigkeit und Qualität von Abschlüssen zu erhöhen.

2 Dazu ABl EU L 157 vom 9. 6. 2006, Richtlinie 2006/43/EG.

3 Dazu ABl EU L 184 vom 17. 7. 1999, Beschluss des Rates zur Festlegung der Modalitäten für die Ausübung der der Kommission übertragenen Durchführungsbefugnisse.

4 Dazu ABl EU L 158/77 vom 27. 5. 2014, VO (EU) 537/2014. Das IAASB hat den ISQC 1 durch die neuen Qualitätsmanagementstandards ISQM 1 und 2 ersetzt.

1. Rahmenbedingungen und Grundlagen

Weiters sieht die geänderte Richtlinie vor, dass ein Mitgliedstaat, der die Abschlussprüfung von kleinen Unternehmen verlangt, vorsehen kann, dass die Anwendung der internationalen Prüfungsstandards dem **Umfang und der Komplexität der Tätigkeiten** dieser Unternehmen entsprechend angemessen sein muss. Die Mitgliedstaaten können Maßnahmen ergreifen, um die verhältnismäßige Anwendung der Prüfungsstandards auf Abschlussprüfungen von kleinen Unternehmen sicherzustellen. Das IAASB ist sich der zunehmenden Bedeutung der Prüfungsstandards für die Prüfung von kleineren Unternehmen bewusst und schenkt dem Thema Skalierbarkeit der Prüfung in den überarbeiteten („revised“) Standards mehr Aufmerksamkeit und hat darüber hinaus im Juli 2021 einen Entwurf für einen Prüfungsstandard zur Abschlussprüfung von weniger komplexen Einheiten (ISA for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities [LCE]) veröffentlicht. Die Veröffentlichung des endgültigen Standards ist für Herbst 2023 geplant.⁵

Für nicht durch die ISAs abgedeckte Regelungsbereiche werden auch in Zukunft nationale gesetzliche und berufsständische Regelungen bestehen bleiben bzw entwickelt werden. Dies ist auch im ISA 200.9 so vorgesehen. Der Anwendungsbereich der **nationalen Standards** (zB Fachgutachten der Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen [KSW], Richtlinien des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer:innen [iwp] usw) wird sich aber deutlich einengen.

In Österreich ist eine freiwillige Übernahme der ISAs durch die KSW erfolgt. Nach dem **Fachgutachten KFS/PG 1**⁶ der KSW „sind bei der Durchführung von Prüfungen von Abschlüssen für allgemeine Zwecke, von Abschlüssen für einen speziellen Zweck, von einzelnen Finanzaufstellungen und bestimmten Bestandteilen, Konten oder Posten einer Finanzaufstellung und von verdichteten Abschlüssen, die nach österreichischen Grundsätzen zu erfolgen haben, die International Standards on Auditing (ISA) des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) der International Federation of Accountants (IFAC), ISA 200 bis ISA 810 einschließlich der jeweiligen Anwendungshinweise und sonstigen Erläuterungen, anzuwenden.“

1.2 Österreichische Regelungen zur Abschlussprüfung und ISAs

Bei der Prüfung eines unternehmensrechtlichen Einzel- oder Konzernabschlusses sowie eines nach § 245a UGB erstellten IFRS-Konzernabschlusses sind in **Österreich** die **Regelungen** der §§ 268–276 UGB, des Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetzes (APAG) sowie die **Fachgutachten** der KSW und des iwp zu **Prüfungsgrundsatzfragen** KFS/PG 1, KFS/PG 2, KFS/PG 3, KFS/PG 4, KFS/PG 10, KFS/PG 11, KFS/PG 13, KFS/PG 14, KFS/PG 15 und die **Stellungnahmen** zu Prüfungseinzelfragen KFS/PE 1, KFS/PE 11, KFS/PE 13, IWP/PE 14, IWP/PE 15, KFS/PE 16, KFS/PE 18, KFS/PE 19, KFS/PE 19a, KFS/PE 19b, IWP/PE 20, KFS/PE 21, KFS/PE 22, KFS/PE 23, KFS/PE 24, KFS/PE 25, KFS/PE 26, KFS/PE 27, KFS/PE 28, KFS/PE 29, KFS/PE 30, KFS/PE 31 und KFS/PE 32 zu beachten. Weitere Bestimmungen finden sich im Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz 2017 (WTBG 2017), im Aktiengesetz (AktG), im GmbH-Gesetz (GmbHG), Statut der Europäischen Gesellschaft (SEG), im Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG), Bankwesengesetz (BWG), Sparkassengesetz (SpG), Genossenschaftsgesetz (GenG), Genossenschaftsrevisionsgesetz 1997 (GenRevG), im Börsegesetz (BörseG), im Unternehmensreorganisationsgesetz (URG), im Vereinsgesetz (VerG), im Privatstiftungsgesetz (PSG) und im Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (WGG).

Vergleicht man die bestehenden gesetzlichen Regelungen und die Fachgutachten in Österreich mit den *International Standards on Auditing*, ist ersichtlich, dass sowohl von der Struktur der Regelungen als auch vom Inhalt der Regelungen her Unterschiede zwischen diesen beiden Regelungssystemen bestehen. Es gibt in **Österreich Regelungen** (Normen), denen im Bereich der ISAs keine vergleichbaren Bestimmungen (zB Berichterstattung in Form eines umfassenden Prüfungsberichts) gegenüberstehen, andererseits sind in den ISAs Bereiche geregelt, die im österreichischen Regelungssystem zumindest

5 Ausführlich zum Projekt des IAASB und dem Exposure Draft siehe <https://www.iaasb.org/consultations-projects/audits-less-complex-entities>.

6 Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen (KSW), KFS/PG 1 (13) (2022).

explizit nicht geregelt sind (zB „*Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures*“). Eine verpflichtende Übernahme der ISA-Regelungen ist mit dem KFS/PG1 erfolgt. Bei neuen bzw überarbeiteten Fachgutachten der KSW bzw des iwv ist die verpflichtende Anwendung der ISAs bereits berücksichtigt.

1.3 International Federation of Accountants

Die ISA werden von der *International Federation of Accountants* (IFAC) herausgegeben. Mitglieder der IFAC sind über 180 berufsständische Organisationen aus 130⁷ Ländern der Welt. Der satzungsmäßige Sitz der IFAC ist Genf. Die Verwaltung ist in New York angesiedelt. Mitglieder der IFAC aus Österreich sind die Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen und das Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer:innen. Die IFAC arbeitet mit wichtigen nationalen und internationalen Organisationen zusammen. Hierzu zählen ua das Basel Komitee der Bankenaufsichtsorganisationen, die Internationale Vereinigung der Versicherungsaufsichtsorganisationen, die Weltbank und das Finanz-Stabilitätsforum. Besonders bedeutsam ist die Zusammenarbeit mit der *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO), die den nationalen Börsenaufsichtsbehörden die IFAC-Normen als anerkannte Prüfungsnormen für kapitalmarktorientierte Unternehmen empfehlen kann.

Nach der Satzung der IFAC (***Statement of Membership Obligations***)⁸ sind die Mitgliedsorganisationen verpflichtet, die Verlautbarungen der IFAC einzuhalten bzw – soweit mit dem jeweiligen nationalen Recht vereinbar – bei der Entwicklung von nationalem Recht zu berücksichtigen. Satzungsrechtliche Geltung könnten die ISAs aber für jene Wirtschaftsprüfungsgesellschaften erlangen, die Mitglied im sogenannten ***Forum of Firms*** sind. In diesem, im Jahre 2002 gegründeten Verbund, sind inzwischen 34⁹ große international tätige Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, darunter die Big 4, zusammengeschlossen. Das Forum of Firms ist mit der IFAC institutionell verbunden. Nach der Satzung des Forum of Firms sind seine Mitglieder verpflichtet, die einheitliche Geltung qualitativ hochwertiger Prüfungspraktiken einschließlich der Verwendung der ISAs zu fördern. Ferner müssen sie über Grundsätze und Verfahren für die Durchführung von Abschlussprüfungen verfügen, die auf den ISA basieren.¹⁰

In Europa wird von der *Accountancy Europe* (AE – bis 2016: *Fédération des Experts Comptables Européens* [FEE]) die Normensetzungskompetenz der IFAC ausdrücklich anerkannt. Die AE vertritt die Meinung, dass eine Prüfung von Konzernabschlüssen kapitalmarktorientierter EU-Unternehmen den internationalen Prüfungsstandards der IFAC genügen soll.¹¹

Die Arbeit der IFAC vollzieht sich in verschiedenen Ausschüssen („*committees*“). Die Facharbeit hinsichtlich der ISAs wird im *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) geleistet.

Die **Entwicklung eines ISA** erfolgt über das IAASB in einem mehrstufigen Entwicklungsprozess und folgt einem genau festgelegten Verfahren. Dieses als „*due process*“ bezeichnete Verfahren soll sicherstellen, dass die Mitgliedsorganisationen, andere internationale Organisationen und die interessierte Öffentlichkeit adäquat in die Standardentwicklung eingebunden werden, dh ein sehr transparenter Entstehungsprozess gesichert ist. Zum „*due process*“ gehören ua die Herausgabe eines Entwurfs – „*exposure draft*“ (ED) – und öffentlich einsehbarer Kommentare zu diesen EDs.

7 Entnommen aus dem jährlichen Bericht der IFAC, jüngster Bericht abrufbar unter: <https://www.ifac.org/publications/2021-ifac-integrated-annual-review>.

8 The Board of the International Federation of Accountants (2019).

9 Zu den Mitgliedern des FoF siehe: <https://www.ifac.org/who-we-are/transnational-auditors-committee-forum-firms>.

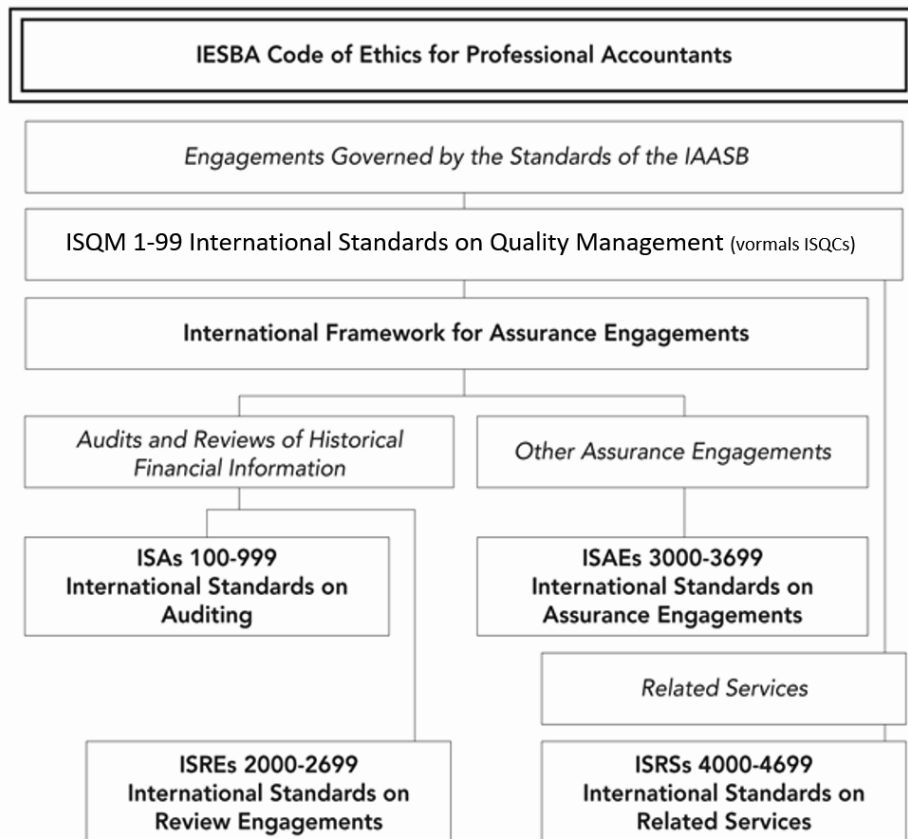
10 *Steckel*, Entwicklungen in den Internationalen Prüfungsstandards und den Internationalen Berufsgrundsätzen, in: *Urnik* (Hrsg), Gedenkschrift Herbert Kofler, Wien 2020.

11 Vgl *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE), Proposal on International Standards on Auditing in the EU (2001) Tz 1.1 und 2.5.

1. Rahmenbedingungen und Grundlagen

Das IAASB generiert neben den *International Standards on Auditing* (ISAs) weitere Regelungen, die für den Berufsstand von Relevanz sind (*International Standards on Review Engagements* – ISREs, *International Standards on Assurance Engagements* – ISAEs, *International Standards on Related Services* – ISRSs und *International Standards on Quality Management*¹² – ISQMs).

Die nachfolgende Abbildung zeigt die vom IAASB generierten Regelungen:¹³



Die Ziele, der Aufbau, die Führungsstruktur und die Aufgabenverteilung in der IFAC sind in der „Constitution“ (Verfassung) festgelegt, welche im November 2022¹⁴ aktualisiert wurde. In der Verfassung finden sich Details zur Verantwortung des „Board“ und des „Council“ sowie Detailregelungen zur Wahl von Board- und Ausschussmitgliedern. Bereits im November 2003 wurde eine Reorganisation der Struktur der IFAC beschlossen, deren Ziel die Erhöhung des Vertrauens in die Arbeit der IFAC, insbesondere die Arbeit des IAASB, des „International Ethics Standards Board for Accountants“ und des „International Accounting Education Standards Board“ war. Im Folgenden werden ausgewählte „Boards“ und „Committees“ der IFAC einschließlich deren Aufgaben kurz dargestellt.¹⁵

IFAC Council

Der „Council“ (Rat) ist die Versammlung der Repräsentanten der Mitgliedsorganisationen der IFAC. Jede Mitgliedsorganisation entsendet eine stimmberechtigte Person. Der Rat bestellt ua das „Nomina-

¹² Die ISQC werden in Zukunft durch die ISQM, International Standards on Quality Management, ersetzt. Siehe dazu ausführlich Kapitel 2.1.

¹³ Entnommen aus IFAC, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Service Pronouncements, Volume I: „Structure of Pronouncements Issued by the IAASB“ (New York 2021) 5.

¹⁴ Dazu <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-02/IFAC-Constitution-November-2022.pdf>.

¹⁵ Vgl dazu 2012 IFAC, Annual Report Mar 27 (2013) 23 (<http://www.ifac.org/publications-resources/2012-ifac-annual-report>).

ting Committee“ und wählt die Mitglieder des Boards. Er stellt das oberste Überwachungsorgan der IFAC dar. Der Rat tagt einmal im Jahr und entscheidet vor allem Fragen, die die Verfassung der IFAC betreffen.

IFAC Board of Directors

Das Board besteht aus weltweiten Vertretern der Accounting-Profession. Die Mitglieder des Boards haben sich verpflichtet, integer und im Sinne des Gemeinwohls zu handeln. Das Board besteht aus dem/der Präsidenten/in und maximal 20 weiteren Personen einschließlich dem Vizepräsidenten/der Vizepräsidentin aus 18 Ländern. Die Mitglieder werden für eine dreijährige Funktionsperiode gewählt und sind für die Gestaltung der Geschäftspolitik, die Überwachung der Aktivitäten, die Durchführung von Programmen und die Arbeit der Ausschüsse verantwortlich.

IFAC-Sekretariat

Die operative Leitung und Verwaltung wird von dem in New York angesiedelten Sekretariat durchgeführt. Das Sekretariat beschäftigt Accounting Professionals aus der ganzen Welt.

Public Interest Oversight Board (PIOB)

Dieser Ausschuss überwacht die Standardsetzungsaktivitäten der IFAC. Im Vordergrund stehen dabei die Aufsicht über den „due process“ und die Kontrolle der Aktivitäten des *International Accounting Education Standards Board*, des *International Auditing and Assurance Standards Board* und des *International Ethics Standards Board for Accountants*. Das PIOB umfasst Vertreter der „International Organization of Securities Commissions“ (IOSCO), des „Basel Committee on Banking Supervision“, der EU-Kommission, der „International Association of Insurance Supervisors“ (IAIS) und der Weltbank, die als gemeinsames Ziel den Schutz der Öffentlichkeit haben.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

Beim IAASB handelt es sich um einen der ständigen Fachausschüsse der IFAC. Das IAASB arbeitet an der weltweiten Vereinheitlichung der Vorgangsweisen bei Abschlussprüfungen und verwandten Dienstleistungen durch die Herausgabe von Standards zu verschiedensten Prüfungs- und Assurance-Aufgaben. Die Förderung der weltweiten Akzeptanz dieser einheitlichen Vorgangsweisen ist das wichtigste Ziel dieses Ausschusses.

International Accounting Education Standards Board (IAESB)

Der Bildungsausschuss entwickelt Richtlinien zur Ausbildung, führt Forschungsaktivitäten durch und fördert den Informationsaustausch zwischen beteiligten Personen und Gruppen. Damit soll sichergestellt werden, dass Accountants so ausgebildet werden, dass sie ihre Verantwortung adäquat wahrnehmen können. Auf diese Weise soll auch zur weltweiten Harmonisierung der Ausbildung beigetragen werden. Ein wichtiges Ziel dieses Ausschusses ist auch die Unterstützung von Entwicklungsländern bei der Verbesserung der Accounting-Ausbildung.

International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)

Der Ethikausschuss entwickelt Richtlinien zu Berufsgrundsätzen und fördert deren Verständnis und Akzeptanz durch die Mitgliedsorganisationen. Insbesondere überwacht und forciert der Ausschuss die Diskussion über ein breites Spektrum von ethischen Fragen. Damit soll erreicht werden, dass die Richtlinien den Erwartungen und Anforderungen von Personen, Unternehmen, Finanzinstitutionen und anderen, die sich auf die Arbeit der Accountants verlassen, gerecht werden.

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)

Der Ausschuss für den öffentlichen Sektor konzentriert sich auf den Rechnungswesen-, Prüfungs- und Finanzberichterstattungsbedarf der nationalen und regionalen Behörden sowie von Gemeindeverwaltungen und verwandter, öffentlicher Institutionen. Er kommt seinen Aufgaben durch die Herausgabe

1. Rahmenbedingungen und Grundlagen

von Benchmark-Richtlinien, die Durchführung von Bildungs- und Forschungsprogrammen und die Förderung des Informationsaustausches unter den Accountants sowie den im öffentlichen Sektor Tätigen oder jenen, die sich auf deren Arbeit verlassen, nach.

Nominating Committee

Der Ausschuss spricht Empfehlungen für die Zusammensetzung der Ausschüsse und Gruppen für spezielle Aufgaben aus. Vorrangiges Ziel ist, dass die Kandidaten mit den besten Qualifikationen den Vorrang erhalten.

International Panel on Accountancy Education

Der Ausschuss arbeitet an der weltweiten Vereinheitlichung und Förderung der Ausbildung des Berufsstandes.

Professional Accountancy Organization Development & Advisory Group

Das *Gremium* fördert und unterstützt die Entwicklung des Berufsstands weltweit. Dies umfasst vor allem die Unterstützung und Hilfe in Entwicklungsländern durch Mitglieds- und andere Organisationen.

Professional Accountants in Business Advisory Group

Der Ausschuss gibt Richtlinien heraus, fördert Forschungsprogramme und unterstützt den internationalen Ideenaustausch in den Bereichen *Financial Accounting* und *Management Accounting*. Er arbeitet auch an der weltweiten öffentlichen Wahrnehmung, dem Verständnis und der Nachfrage nach den Dienstleistungen dieser Berufsgruppen.

Small and Medium Practices Advisory Group

Der Ausschuss vertritt und fördert die Interessen von kleinen und mittelgroßen Unternehmen (Prüfungsgesellschaften), von anderen Unternehmen, die Dienstleistungen für kleine und mittelgroße Unternehmen anbieten, sowie für Standardsetzer und die Ausschüsse der IFAC und andere internationale Organisationen.

Transnational Auditors Committee (TAC) and Forum of Firms (FoF)

Der Ausschuss ist der operative Ausschuss des *Forum of Firms* (FoF). Mitglieder im FoF können alle Unternehmen (Prüfungsgesellschaften) sein, die transnationale Abschlussprüfungen durchführen oder durchführen möchten. Von Mitgliedsunternehmen wird ua erwartet, dass sie die FoF-Qualitätsstandards einhalten.

1.4 Internationale Prüfungs- und Qualitätsmanagementstandards im Überblick

An das IAASB werden laufend Forderungen im Zusammenhang mit der Standardsetzung herangetragen. Dabei sieht sich das IAASB immer komplexeren Entwicklungen in der Rechnungslegung und konkurrierenden Wünschen verschiedener Stakeholder gegenüber. Seit dem Inkrafttreten der ISA nach dem „**Clarity Projekt**“¹⁶ im Jahr 2009 wurden Veränderungen an den Standards – insbesondere unter dem Titel der Verbesserung des Informationsgehalts der Berichterstattung und der Erhöhung der Prüfungsqualität vorgenommen. Die Änderungen bzw Anpassungen umfassten dabei nicht nur die Bewältigung der Herausforderungen und Probleme, die vom ISA Implementation Monitoring Project identifiziert wurden, sondern auch die, die sich aus dem sich ständig verändernden Umfeld (einschließlich wesentlicher Überarbeitungen der internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS) ergaben. Auf Veränderungen in der Umwelt wird vom IAASB in unterschiedlicher Weise reagiert. Dabei wird ver-

16 Vgl zum Clarity Project, IAASB, Clarity Center, (2019).

1.4 Internationale Prüfungs- und Qualitätsmanagementstandards im Überblick

sucht, der Kernaufgabe, nämlich Standards zu schaffen, die eine hohe Qualität der Abschlussprüfungen sicherstellen sollen, gerecht zu werden.

Die internationalen Prüfungsstandards wurden immer schon als **prinzipienorientierte Standards** entwickelt und orientieren sich nicht am Einzelfall (in Form von „*rules-based standards*“). Bis zur endgültigen Verabschiedung einzelner ISAs durch den IAASB und der Annahme der Standards durch den „*Public Interest Oversight Board*“ (PIOB) ist ein mehrstufiger „*Due Process*“ vorgesehen, der die folgenden Phasen umfasst:

- Konzeption unter Einbeziehung von praktischen Erfahrungen von Berufsangehörigen;
- transparente und offene Diskussion;
- Einbindung der interessierten Fachöffentlichkeit nach der Verabschiedung der Entwurfsfassungen;
- Analyse und Berücksichtigung von öffentlichen Kommentaren zu den jeweiligen Entwürfen;
- Genehmigung der Standards durch Zweidrittelmehrheit im IAASB.

Zurzeit bestehen 37 ISAs, 33 sind unmittelbar für die Abschlussprüfung relevant. Alle Standards sind in folgende **vier Hauptpunkte strukturiert**:

- „*Introduction*“ – die **Vorbemerkungen**, welche die Darstellung des Anwendungsbereichs und das Datum des Inkrafttretens des Standards beinhalten;
- „*Objective*“ – das **Ziel**, das der Prüfer durch die Anwendung des jeweiligen ISA erreichen muss, um hinreichende Prüfungssicherheit zu erreichen;
- „*Requirements*“ – die **verpflichtenden Anforderungen**, welche die Darstellung der Prüfungshandlungen und sonstigen Verpflichtungen des Prüfers, die jedenfalls einzuhalten sind, beinhalten (einschließlich ergänzender Erläuterungen, soweit diese zum besseren Verständnis förderlich sind);
- „*Application and Other Explanatory Material*“ – die **Anwendungshinweise**, welche dazu dienen, durch Erläuterungen und Beispiele die korrekte Anwendung der Standards zu unterstützen.

Sofern Begriffsbestimmungen erforderlich sind bzw bestimmte **Begrifflichkeiten** einer Klarstellung bedürfen, folgt dem Abschnitt „Prüfungsziel“ zusätzlich noch ein Kapitel „*Definitions*“. Alle jüngst überarbeiteten Standards enthalten vor der Zielsetzung noch Angaben zur **Skalierbarkeit** („*scalability*“).

Die folgende Tabelle gibt einen **Überblick** über die bis Juli 2023 (Stand 1. 7.) verabschiedeten und veröffentlichten **Standards**:¹⁷

ISA	INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING (ISAs)
200–299	ALLGEMEINE GRUNDSÄTZE UND VERANTWORTLICHKEITEN
200	Übergeordnete Ziele des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den ISAs
210	Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge
220 (Revised)	Qualitätsmanagement bei einer Abschlussprüfung
230	Prüfungsdokumentation
240	Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen

¹⁷ Entnommen aus *IFAC, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Service Pronouncements, Volume I: „The International Federation of Accountants’ Role“ (New York 2021) Contents Part 1).*

1. Rahmenbedingungen und Grundlagen

ISA	INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING (ISAs)
250 (Revised)	Berücksichtigung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften bei einer Abschlussprüfung
260 (Revised)	Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen
265	Mitteilung über Mängel im internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Management
300–499	RISIKOBEURTEILUNG UND REAKTIONEN AUF BEURTEILTE RISIKEN
300	Planung einer Abschlussprüfung
315 (Revised 2019)	Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen
320	Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung
330	Reaktionen des Abschlussprüfers auf beurteilte Risiken
402	Überlegungen bei der Abschlussprüfung von Einheiten, die Dienstleister in Anspruch nehmen
450	Beurteilung der während der Abschlussprüfung identifizierten falschen Darstellungen
500–599	PRÜFUNGSNACHWEISE
500	Prüfungsnachweise
501	Prüfungsnachweise – besondere Überlegungen zu ausgewählten Sachverhalten
505	Externe Bestätigungen
510	Eröffnungsbilanzwerte bei Erstprüfungsaufträgen
520	Analytische Prüfungshandlungen
530	Stichprobenprüfungen
540 (Revised)	Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängender Abschlussangaben
550	Nahestehende Personen
560	Nachträgliche Ereignisse
570 (Revised)	Fortführung der Geschäftstätigkeit
580	Schriftliche Erklärungen
600–699	VERWENDUNG UND VERWERTUNG VON ARBEITEN ANDERER PERSONEN UND INSTITUTIONEN
600 (Revised)	Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern)
610 (Revised)	Nutzung der Tätigkeit interner Revisoren
620	Nutzung der Tätigkeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers

1.4 Internationale Prüfungs- und Qualitätsmanagementstandards im Überblick

ISA	INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING (ISAs)
700–799	SCHLUSSFOLGERUNGEN UND BERICHTERSTATTUNG
700 (Revised)	Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Vermerks zum Abschluss
701	Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers
705 (Revised)	Modifizierung des Prüfungsurteils im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers
706 (Revised)	Absätze im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers zur Hervorhebung eines Sachverhalts und zu sonstigen Sachverhalten
710	Vergleichsinformationen – Vergleichsangaben und Vergleichsabschlüsse
720 (Revised)	Verantwortlichkeiten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen
800–899	SPEZIELLE BEREICHE
800	Die Prüfung von speziellen/besonderen Abschlüssen
805	Die Prüfung von Einzelabschlüssen und Teilen von Abschlüssen
810	Bericht über zusammengefasste Abschlüsse

Neben den ISAs sind bei einer Abschlussprüfung nach internationalen Prüfungsstandards auch der **International Standard on Quality Management 1 (ISQM 1)**, *Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements 1* sowie der „The International Code of Ethics for Professional Accountants“ des „International Ethics Standards Boards for Accountants“ (IESBA) relevant.

Der ISQM 1 bezieht sich auf Prüfungsbetriebe, die **verschiedene Arten von Assurance Aufträgen** durchführen (Abschlussprüfungen, Reviews von Abschlüssen, sonstige Assurance Aufträge oder damit zusammenhängende Dienstleistungsaufträge). Der Standard ersetzt den bisherigen Qualitätssicherungsstandard ISQC 1 (*International Standard on Quality Control 1*).

Der **International Standard on Quality Management 2 (ISQM 2)** Auftragsbegleitende Qualitätssicherung („Engagement Quality Review“) regelt darüber hinaus die Benennung und die Eignung eines auftragsbegleitenden Qualitätssicherers und gilt für alle Aufträge, für die in Übereinstimmung mit den ISQM 1 oder einem vergleichbaren nationalen Standard (für Österreich Art 8 der EU-VO 537/2014) auftragsbegleitende Qualitätssicherungsprüfungen durchzuführen sind.

ISQM	International Standards on Quality Management (ISQMs)
1	Qualitätsmanagement für Prüfungsbetriebe, die Abschlussprüfungen, prüferische Durchsichten von Abschlüssen, andere betriebswirtschaftliche Prüfungsaufträge oder Aufträge zu verwandten Dienstleistungen durchführen
2	Auftragsbegleitende Qualitätssicherung

1. Rahmenbedingungen und Grundlagen

Am 9. 4. 2018 hat das International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) der IFAC den vollständig **neu gefassten** *Code of Ethics for Professional Accountants*¹⁸ (Berufsgrundsätze) inklusive der Standards zur Unabhängigkeit (*International Independence Standards*) veröffentlicht. Einige notwendige Änderungen sind im Code of Ethics 2022 enthalten.

Der IESBA-Kodex verlangt von Prüfern, dass sie sich an **fünf Grundprinzipien** halten, nämlich Integrität, Objektivität, fachliche Kompetenz und Sorgfalt, Vertraulichkeit und berufswürdiges Verhalten. Der Kodex bietet einen konzeptionellen Rahmen, den Prüfer anwenden sollen, damit sie Bedrohungen für die Einhaltung der Berufsgrundsätze identifizieren, bewerten und bewältigen können.¹⁹

Bevor eine komprimierte Darstellung der Inhalte der Standards erfolgt, werden der Anwendungsbereich der ISAs, das prüferische Vorgehen im Sinne der ISAs und die Zielsetzung der ISAs erläutert.

Anwendungsbereich der ISAs

Mit Art 26 der Abschlussprüfungs-Richtlinie bzw Art 9 der Verordnung zur Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse wird die Kommission befugt, durch Erlass delegierter Rechtsakte die ISAs für **alle Abschlussprüfungen** zu übernehmen. Die Befugnis wird der Kommission unter folgenden Bedingungen übertragen:

- Die Befugnis wird der Kommission für einen Zeitraum von fünf Jahren ab dem Inkrafttreten der geänderten Abschlussprüferrichtlinie bzw Verordnung zur Abschlussprüfung bei PIEs übertragen.
- Die Befugnisübertragung verlängert sich stillschweigend um Zeiträume gleicher Länge, es sei denn, das EU-Parlament oder der Rat widersprechen einer solchen Verlängerung spätestens drei Monate vor Ablauf des jeweiligen Zeitraums.
- Die Befugnisübertragung kann vom EU-Parlament oder vom Rat jederzeit widerrufen werden. Ein Beschluss über den Widerruf beendet die Übertragung der darin genannten Befugnis.
- Ein Rechtsakt für die Übernahme von ISAs tritt nur dann in Kraft, wenn weder das Europäische Parlament noch der Rat innerhalb einer Frist von vier Monaten nach Übermittlung dieses Rechtsakts an das Europäische Parlament und den Rat Einwände erhoben haben oder wenn vor Ablauf dieser Frist das EU-Parlament und der Rat beide der Kommission mitgeteilt haben, dass sie keine Einwände erheben werden.

In der geänderten Richtlinie in Art 26 Abs 5 wird auch eine **verhältnismäßige Anwendung** der Prüfungsstandards ermöglicht. Verlangt ein Mitgliedstaat die Abschlussprüfung kleiner Unternehmen, so kann er vorsehen, dass die Anwendung der internationalen Prüfungsstandards dem Umfang und der Komplexität der Tätigkeiten dieser Unternehmen angemessen sein muss. Die Mitgliedstaaten können Maßnahmen ergreifen, um die verhältnismäßige Anwendung der Prüfungsstandards auf Abschlussprüfungen von kleinen Unternehmen²⁰ sicherzustellen. In § 269a UGB ist derzeit keine Unterscheidung in der Anwendung der ISAs aufgrund der Größe von Unternehmen vorgesehen.²¹ Allerdings hat der Fachsenat in Österreich eine Stellungnahme (KFS/PE 27) zur verhältnismäßigen Durchführung von Abschlussprüfungen herausgegeben. Diese Stellungnahme gibt die Überlegungen zur Berücksichtigung von Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsgegenstandes im Rahmen der Prüfungsdurchführung

18 Dazu International Ethics Standards Board for Accountants (*IESBA*), Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (2022).

19 Vgl *IESBA*, Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (2022), Fundamental Principles, General, 110.1 A1.

20 Gemäß ISA 200.A66 versteht man unter kleineren Unternehmen, ein Unternehmen das eine geringere Komplexität und ein geringeres Risiko aufweist und somit eines oder mehrere der in ISA 200.A66b definierten qualitativen Merkmale aufweist (bspw überschaubare und nicht komplexe Geschäftsfälle, einfache Aufzeichnungen, wenige Geschäftszweige, wenige interne Kontrollen, wenige Mitarbeiter, wenige Managementebenen).

21 Zur Auswirkung der neueren Prüfungsstandards auf die Durchführung von Abschlussprüfungen siehe beispielhaft *Kämpfer/Schmidt*, WPg 2009, 47–53.

des Fachsenats wieder und gibt dem Abschlussprüfer Hinweise und Anregungen zur verhältnismäßigen Prüfungsdurchführung.

Bindungswirkung von Entwürfen

Da die Übernahme der ISAs und die nationale Anwendung von neuen ISAs naturgemäß nur zeitversetzt erfolgen können, stellt sich die Frage, ob und inwieweit ein Diskussionsentwurf für einen ISA den Prüfer bereits bindet. Nach den Anwendungshinweisen des ISA 200 bindet ein ED den Prüfer nicht, gemäß ISA 200.A54 kann ein bereits verabschiedeter ISA, welcher jedoch noch nicht in Kraft ist, bereits vor Inkrafttreten angewandt werden, sofern dies nicht explizit im Standard ausgeschlossen wurde.

Ob sich eine gewisse **Bindungswirkung** ergibt, wenn keine konkret anwendbare Prüfungsnorm national besteht, wird in den ISAs nicht angesprochen. Zu erwägen wäre, ob ein ED nicht eine mögliche Quelle zur Ableitung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung sein kann.

Risikoorientiertes Prüfungsvorgehen und Zielsetzung der ISAs

Die Abschlussprüfung ist ein Prozess, der mit der Anfrage eines Mandanten nach einer Abschlussprüfung beginnt und mit der Abgabe eines Prüfungsberichts in Form eines Urteils endet. Der Prozess kann in vier wesentliche Phasen eingeteilt werden: Auftragsannahme, Prüfungsplanung, Erlangung von Prüfungsnachweisen und Berichterstattung. Zu allen vier Phasen gibt es eine Gruppe von ISAs.

Den ISAs liegt eine Kombination aus prozessorientierter Betrachtungsweise (zyklusorientierte Vorgangsweise) und abschlusspostenorientierter Betrachtungsweise zugrunde. Die prozessorientierte Betrachtungsweise tritt insbesondere bei den Überlegungen zum internen Kontrollsystem und bei den Regelungen zur Schaffung geeigneter und ausreichender Prüfungsnachweise zutage. Ein Beispiel für eine solche prozessorientierte Betrachtungsweise ist der Umsatz/Zahlungseingang-Prozess. In der IKS-Betrachtung sind alle Kontrollaktivitäten im Prozess vom Auftragseingang bis zur vollständigen Begleichung der Rechnung von Bedeutung. In der abschlusspostenorientierten Betrachtung werden in diesem Zusammenhang ua die Konten bzw. Posten „Umsatzerlöse“, „Forderungen“, „Bank“, „Abschreibungen auf Forderungen“ von Bedeutung sein, wobei die ISAs vor dem Hintergrund eines im angelsächsischen Sprachraum gängigen prozessorientierten Prüfungsansatzes auch hier eine Verknüpfung dieser Posten über den Umsatz/Zahlungseingang-Prozess sehen.

Da eine Abschlussprüfung in effizienter und effektiver Weise auf die Feststellung der Übereinstimmung eines Abschlusses mit dem zugrunde liegenden Rechnungslegungssystem (zB UGB oder IFRS) ausgerichtet sein soll, kommt einem risikoorientierten Prüfungsvorgehen besondere Bedeutung zu. Im Folgenden wird daher ein Einblick in die Zielsetzung der Abschlussprüfung nach ISAs gegeben.

Der ISA 200 behandelt die übergreifenden Pflichten des Abschlussprüfers bei der Durchführung einer risikoorientierten Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den ISAs. Insbesondere werden die übergreifenden Zielsetzungen für den Abschlussprüfer dargelegt sowie Art und Umfang einer Prüfung erläutert, die darauf ausgelegt ist, dem Prüfer das Erreichen dieser Zielsetzungen zu ermöglichen. Außerdem erläutert ISA 200 den Anwendungsbereich, den Verbindlichkeitsgrad sowie den Aufbau der ISAs und enthält Anforderungen, welche die für alle Prüfungen geltenden allgemeinen Pflichten des unabhängigen Abschlussprüfers einschließlich der Verpflichtung zur Einhaltung der ISAs festlegen.

Der Zweck einer Abschlussprüfung besteht darin, das Maß an Vertrauen der vorgesehenen Nutzer in den Abschluss zu erhöhen. Dies wird dadurch erreicht, dass der Abschlussprüfer ein Prüfungsurteil darüber abgibt, ob der Abschluss in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit einem angewandten Rechnungslegungssystem aufgestellt wurde (200.3).

Dabei wendet der Abschlussprüfer das Konzept der Wesentlichkeit sowohl bei der Planung und Durchführung der Prüfung als auch bei der Beurteilung der Auswirkungen von festgestellten falschen Darstellungen auf die Prüfung und von ggf nicht korrigierten falschen Darstellungen auf den Abschluss an. Im Allgemeinen werden falsche Darstellungen, einschließlich fehlender Darstellungen, als wesentlich

1. Rahmenbedingungen und Grundlagen

angesehen, wenn vernünftigerweise erwartet werden kann, dass sie einzeln oder in der Summe die wirtschaftlichen Entscheidungen von Nutzern beeinflussen, die diese auf der Grundlage des Abschlusses treffen. Beurteilungen über die Wesentlichkeit werden vor dem Hintergrund der Begleitumstände getroffen und durch die Vorstellung des Abschlussprüfers über die Finanzinformationsbedürfnisse von Abschlussnutzern sowie durch Umfang oder Art einer falschen Darstellung oder durch eine Kombination von beidem beeinflusst. Das Prüfungsurteil bezieht sich auf den Abschluss als Ganzes. Deshalb ist der Abschlussprüfer nicht für die Aufdeckung falscher Darstellungen verantwortlich, die für den Abschluss als Ganzes nicht wesentlich sind (200.6).

Die ISAs enthalten Ziele, Anforderungen sowie Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen, die dazu beitragen, den Abschlussprüfer beim Erlangen hinreichender Sicherheit zu unterstützen.

Nach den ISAs muss der Abschlussprüfer während der gesamten Planung und Durchführung der Abschlussprüfung pflichtgemäßes Ermessen anwenden und eine kritische Grundhaltung beibehalten sowie ua:

- auf der Grundlage eines Verständnisses von dem Unternehmen und seinem Umfeld, einschließlich des internen Kontrollsystems (IKS) des Unternehmens, Risiken wesentlicher – beabsichtigter oder unbeabsichtigter – falscher Darstellungen identifizieren und beurteilen;
- durch die Planung und Umsetzung von geeigneten Reaktionen auf die beurteilten Risiken ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise darüber erlangen, ob wesentliche falsche Darstellungen vorhanden sind;
- auf der Grundlage von Schlussfolgerungen aus den erlangten Prüfungsnachweisen ein Prüfungsurteil über den Abschluss bilden (200.7).

1.5 Phasen eines Prüfungsprozesses

Die Abschlussprüfung ist ein Prozess, der mit der Anfrage eines Mandanten nach einer Abschlussprüfung beginnt und mit der Abgabe eines Prüfungsurteils in Form eines Vermerks (*Reports*) endet. Der Prozess kann in vier **wesentliche Phasen** eingeteilt werden: **Auftragsannahme** („*client acceptance*“), **Prüfungsplanung** („*planning the audit*“), **Erlangung von Prüfungsnachweisen** („*testing and evidence*“) und **Berichterstattung** („*evaluation and reporting*“).

Phase I: „*client acceptance*“

Ziel: Festlegung der Annahme eines Auftrages durch den Prüfer und durch den Mandanten; Entscheidung über die Annahme eines neuen Mandanten oder die Fortsetzung der Auftragsbeziehung zu einem bestehenden Mandanten; Entscheidung über die grundsätzlich benötigten personellen Ressourcen.

Aktivitäten: Evaluierung des Umfelds des Unternehmens und der Gründe für die Prüfung; Kommunikation mit vorherigen Prüfern; Feststellung des allfälligen Bedarfs an anderen Spezialisten; Erarbeitung eines Vorschlages für die Prüfung, insbesondere bei neuen Mandanten; Einholung einer Auftragsbestätigung; Auswahl des Personals für die Prüfungsdurchführung.

Phase II: „*planning the audit*“

Ziele:	Risikobeurteilung, Wesentlichkeitsfestlegung, Festlegung des Umfangs und der Art an Prüfungshandlungen und benötigten Prüfungsnachweisen, damit der Prüfer mit hinreichender Sicherheit bestätigen kann, dass der Abschluss keine wesentlichen falschen Darstellungen enthält.
Aktivitäten:	Einholung von Informationen über die Geschäftstätigkeit und die Branche des Unternehmens; Untersuchung rechtlicher Informationen; Durchführung grundlegender analytischer Prüfungshandlungen; Erhebungen zur Erlangung eines Verständnisses über das IKS („ <i>internal control</i> “); Risikoeinschätzung und Festlegung der Wesentlichkeit („ <i>materiality</i> “) auf Grundlage der erarbeiteten Informationen und Nachweise; Fixierung des Prüfungsprogramms.

Phase III: „*testing and evidence*“

Ziel:	Durchführung von Prüfungshandlungen zur Feststellung eines adäquaten IKS und eines angemessenen Informationsgehalts („ <i>true and fair view</i> “) des Abschlusses.
Aktivitäten:	Funktionsprüfungen des IKS („ <i>tests of controls</i> “); Prüfungshandlungen zu Transaktionen („ <i>substantive tests of transactions</i> “); Plausibilitäts- und andere analytische Prüfungshandlungen („ <i>analytical procedures</i> “); Einzelfallprüfung zu Bilanzposten („ <i>tests of details of balances</i> “); Einholung von Bestätigung hinsichtlich rechtlicher Sachverhalte; Einholung von schriftlichen Darstellungen durch das Management („ <i>management representations</i> “); abschließende Zusammenfassung der Prüfungsnachweise und Suche nach nicht im Abschluss abgebildeten Verpflichtungen.

Phase IV: „*evaluation and reporting*“

Ziel:	Abschluss der Prüfungsdurchführung und Abgabe eines Prüfungsurteils.
Aktivitäten:	Durchführung einer Gesamtdurchsicht der Prüfungsunterlagen und -ergebnisse; Überlegungen hinsichtlich relevanter Ereignisse nach dem Abschlussstichtag; Durchführung zusätzlicher, absichernde Prüfungshandlungen („ <i>wrap-up procedures</i> “); Berichterstattung an das Management und/oder die für die Überwachung Verantwortlichen; Erstellung des Vermerks.

Für alle Phasen des Prüfungsprozesses enthalten die nachfolgend komprimiert dargestellten ISAs detaillierte verpflichtende Handlungsanweisungen und ergänzende bzw erläuternde Hinweise.