

Umgang mit ISAE 3000 (Rev.)

Praktische Erfahrungen

Von WPin Yvonne Meyer, BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Hamburg



Yvonne Meyer

Es besteht ein wachsender Bedarf an einer unabhängigen Prüfung von Sachverhalten, die sich nicht auf vergangenheitsorientierte Finanzinformationen beziehen. Dritte erwarten (auch) bei solchen sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen vom Wirtschaftsprüfer einen hohen Qualitätsstandard. Der Qualitätsstandard bei solchen Prüfungsleistungen hat vergleichbar zu sein mit dem einer Prüfung oder prüferischen Durchsicht von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen. Diese Erwartung kann mit der Anwendung des International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 Revised, Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information, erfüllt werden.

Anwendungsbereich

Der prinzipienbasierte Rahmenstandard deckt die ganze Bandbreite nicht vergangenheitsorientierter Finanzinformationen ab bzw. war Grundlage von internationalen und nationalen Prüfungsstandards, die auf spezielle Sachverhalte fokussieren. ISAE 3000 (Rev.) umfasst sowohl Anforderungen an eine Prüfung zur Erlangung eines Prüfungsurteils mit hinreichender Sicherheit als auch zur Erlangung eines Prüfungsurteils mit begrenzter Sicherheit.

Ein wachsender Bedarf an unabhängigen Prüfungsleistungen ist aktuell im Zusammenhang mit der nichtfinanziellen Berichterstattung nach §§ 289b ff. HGB bzw. §§ 315b ff. HGB festzustellen. In diesem Kontext kann an drei Beispielen der vielfältige Anwendungsbereich des ISAE 3000 (Rev.) aufgezeigt werden: (1) Die Prüfung eines gesonderten Nachhaltigkeitsberichts, bei der zu beurteilen ist, ob dieser in Übereinstimmung mit den zugrunde gelegten Vorschriften aufgestellt wurde. (2) Die Prüfung einzelner bedeutsamer nichtfinanzieller Leistungskennzahlen (z.B. Ausfalltage infolge von Arbeitsunfällen). (3) Die Prüfung der Angemessenheit und ggfs. auch der Wirksamkeit von Datenerhebungsprozessen mitsamt des relevanten inter-

nen Kontrollsystems für Zwecke der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Vorteile von ISAE 3000 (Rev.)

Der Umgang mit ISAE 3000 (Rev.) zeigt, dass dessen Beachtung sowohl für Wirtschaftsprüfer als auch für Leser des Vermerks über die Prüfung von großem Vorteil ist. Die in ISAE 3000 (Rev.) formulierten Grundsätze betreffen alle Phasen der Prüfung – die Auftragsannahme, die Planung und Durchführung des Auftrags und deren Dokumentation sowie die Berichterstattung. Die vielen Anwendungshinweise und sonstigen Erläuterungen erleichtern Wirtschaftsprüfern die Einhaltung einer auftragsübergreifenden Prüfungsqualität. Leser des Vermerks über die Prüfung profitieren von der hohen Transparenz und Vergleichbarkeit von Prüfungsleistungen. Aufgrund der Standardisierung der Berichterstattung sind sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen für Dritte miteinander vergleichbar bzw. Unterschiede bei Prüfungsgegenstand und -durchführung deutlich erkennbar.

Inhalt des Vermerks über die Prüfung nach ISAE 3000 (Rev.) ist u.a. die Darstellung des Maßstabes zur Messung bzw. Beurteilung des zu prüfenden Sachverhaltes. Dies ist für die Le-

ser von großer Bedeutung, da bei sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen die Kriterien zur Beurteilung des zu prüfenden Sachverhaltes auf den konkreten Prüfungsauftrag „maßzuschneidern“ sind. Hierin unterscheiden sich auch sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen maßgeblich von der Prüfung vergangenheitsorientierten Finanzinformationen, bei der u.a. die Beurteilungskriterien weitestgehend in Rechnungslegungsgrundsätzen standardisiert sind.

Die Praxis zeigt im Übrigen, dass diese „Maßschneidung“ der Auftragsgestaltung für Wirtschaftsprüfer eine besondere Herausforderung darstellt. Hier sind die Erwartungen von Auftraggebern und Nutzern der geprüften Informationen zu hinterfragen, um eine Prüfung auf deren Bedürfnisse entsprechend auszurichten.

Anforderung an Aufstellungs-/Datenerhebungsprozesse

Ob Dritte einer Prüfung nach ISAE 3000 (Rev.) das gleiche Vertrauen entgegenbringen wie einer Prüfung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung, ist nicht nur eine Frage der Qualität der Prüfungsdurchführung. Es ist auch eine Frage der Verlässlichkeit der Informationen, die aus der Messung bzw. Beurteilung stammen, und der damit verbundenen zugrundeliegenden Aufstellungs-/Datenerhebungsprozesse. In der Praxis ist hier teilweise festzustellen, dass die Aufsteller sonstigen Informationen nicht den gleichen Stellenwert einräumen wie vergangenheitsorientierten Finanzinformationen. Dies kann mitunter (wie bei einer Abschlussprüfung auch – dort nur deutlich seltener) für Wirtschaftsprüfer ein Hemmnis bei der Erlangung eines Prüfungsurteils darstellen.

Der Unterschied zwischen einem Prüfungsauftrag zur Erlangung einer begrenzten Sicherheit und einer hinreichenden Sicherheit liegt lediglich in der Prüfungsintensität des Wirtschaftsprüfers. Die Verlässlichkeit des Aufstellungs-/Datenerhebungsprozesses sollte davon unabhängig gegeben sein. Sofern es sich bei der verantwortlichen und messenden bzw. beurteilenden Partei um gesetzliche Vertreter handelt, wird dementsprechend in der Regel im Vermerk über die Prüfung nach ISAE 3000 (Rev.) im Ab-

schnitt „Verantwortung der gesetzlichen Vertreter“ ausgeführt, dass „die gesetzlichen Vertreter verantwortlich für die internen Kontrollen [sind], die sie als notwendig bestimmt haben, um die Aufstellung eines ... zu ermöglichen, der frei von wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Angaben ist.“ Dies gilt für einen Vermerk über eine Prüfung sowohl zur Erlangung hinreichender Sicherheit als auch zur Erlangung begrenzter Sicherheit.

Die praktische Erfahrung im Umgang mit ISAE 3000 (Rev.) zeigt aber, dass Auftraggeber teilweise davon ausgehen, dass eine unabhängige Prüfung – auch wenn es sich um einen Testierungsauftrag handelt – interne Qualitätssicherungsmaßnahmen ersetzt. Aufgrund dieser Erfahrung ist die Pflicht der Kommunikation zwischen Wirtschaftsprüfer und den o.g. gesetzlichen Vertretern vor Auftragsannahme hervorzuheben, die auch umfasst, ob die grundsätzlichen Voraussetzungen für eine Prüfung nach ISAE 3000 (Rev.) gegeben sind (ISAE 3000 (Rev.), Tz. 22).

Abgrenzung zu anderen Dienstleistungen

Vor der Frage, ob die Voraussetzungen für eine Prüfung gegeben sind, ist es empfehlenswert grundsätzlich zu besprechen, ob eine Prüfung nach ISAE 3000 (Rev.) zielführend ist. Auftraggeber beauftragen bspw. eine Prüfung nach ISAE 3000 (Rev.), bedürfen aber tatsächlich einer qualifizierten Einschätzung, ob bzw. inwieweit Prozesse bestimmten Anforderungen (bereits) entsprechen. Bei Feststellung einer möglichen Soll-Ist-Abweichung werden i.d.R. Empfehlungen und Anregungen zur Weiterentwicklung vom Wirtschaftsprüfer aufgrund dessen Erfahrungen erwartet („Benchmarking“). Für dieses tatsächliche Auftragsziel der Selbstvergewisserung mit ggfs. dem Aufzeigen von Verbesserungspotential wäre eine prüfungsnah fachliche Stellungnahme des Wirtschaftsprüfers zielführender als eine Prüfung nach ISAE 3000 (Rev.).

Direct Engagements

Der praktische Umgang mit ISAE 3000 (Rev.) zeigt, dass in Einzelfragen noch Unsicherheiten der Wirtschaftsprüfer bzgl. der sachgerechten Anwendung des Standards bestehen. Beispielsweise schließt ISAE 3000 (Rev.) die Erstellung

von Sachverhaltsinformationen durch den Wirtschaftsprüfer für einen Mandanten nicht aus („direct engagements“). Der Auftrag kann so gestaltet werden, dass der Wirtschaftsprüfer zunächst selbst verschiedene Feststellungen anhand von Kriterien (bspw. einer Vorgabe) ermittelt. Diese Feststellungen sind dann Grundlage für die Beurteilung, z.B. der Einhaltung der Kriterien. Im Vermerk über die Prüfung wird dann ein Prüfungsurteil zur Einhaltung der Kriterien abgegeben, und die beigefügte Anlage enthält dann die vom Wirtschaftsprüfer ermittelten Feststellungen.

Das Fazit aus den Erfahrungen im praktischen Umgang mit ISAE 3000 (Rev.) ist durchweg positiv. Die Anwendung des Standards ist auf völlig unterschiedliche sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen möglich und stellt eine qualitäts- und risikoorientierte Vorgehensweise sicher. Verlässlichkeit und Aussagefähigkeit solcher Prüfungsleistungen sind mit einer Prüfung oder einer prüferischen Durchsicht von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen vergleichbar. Damit leistet die Prüfung nach ISA 3000 (Rev.) einen wichtigen Beitrag für das Vertrauen der Öffentlichkeit in das Prüfungsurteil des Wirtschaftsprüfers auch bei sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen.