

Fachgutachten

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** der **Kammer der Wirtschaftstreuhänder** über die

Durchführung von sonstigen Prüfungen

(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 23. März 2011 als Fachgutachten KFS/PG 13, zuletzt redaktionell überarbeitet im November 2017)

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Vorbemerkungen	2
2. Ziel und Gegenstand der sonstigen Prüfungen	2
2.1. Definition des Auftrags zur Durchführung einer sonstigen Prüfung	2
2.2. Gegenstand der sonstigen Prüfung (Auftragsgegenstand).....	2
2.3. Merkmale eines Auftrags zur Durchführung einer sonstigen Prüfung	3
2.3.1. Überblick	3
2.3.2. Dreiparteienverhältnis (three party relationship)	3
2.3.3. Geeigneter Prüfungsgegenstand (appropriate subject matter) bzw Ist-Objekt.....	4
2.3.4. Referenzmodell (Soll-Objekt).....	4
2.3.5. Zusicherung (Bestätigung).....	5
3. Auftragsannahme und Auftragsbedingungen	6
3.1. Auftragsannahme	6
3.2. Auftragsbedingungen.....	7
4. Auftragsdurchführung.....	7
4.1. Auftragsplanung	7
4.2. Beurteilung der Angemessenheit des Auftragsgegenstands.....	8
4.3. Beurteilung der Anwendbarkeit des Referenzmodells (Soll-Objekts).....	8
4.4. Wesentlichkeit und Auftragsrisiko	8
4.5. Ausreichende und geeignete Nachweise.....	8
4.6. Berücksichtigung von Ereignissen, die bis zum Abschluss der Tätigkeiten eingetreten sind	9
5. Dokumentation.....	9
6. Vollständigkeitserklärung	9
7. Berichterstattung	10
8. Anwendungszeitpunkt.....	11

1. Vorbemerkungen

- (1) Der Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision legt in diesem Fachgutachten die Berufsauffassung dar, wie Wirtschaftsprüfer Aufträge zur Durchführung von sonstigen Prüfungen abzuwickeln haben.
- (2) Dieses Fachgutachten berücksichtigt die wesentlichen Aussagen des Rahmenkonzepts (International Framework for Assurance Engagements) sowie des International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000.¹
- (3) Dieses Fachgutachten enthält die Grundsätze für die berufliche Verantwortung des Wirtschaftsprüfers bei sonstigen Prüfungen sowie für Form und Inhalt des in diesem Zusammenhang zu erstellenden Berichts. Darüber hinaus verdeutlicht das Fachgutachten gegenüber der Öffentlichkeit Inhalt und Grenzen dieser Leistungen.
- (4) Die berufsrechtlichen Bestimmungen zu Befangenheit, Anschein der Befangenheit, Interessenkollision und Unabhängigkeit nach §§ 14 bis 16 der Allgemeinen Richtlinie über die Ausübung der Wirtschaftstreuhandberufe 2017 (WT-AARL 2017-KSW) sowie nach §§ 10 und 11 der Verordnung zur Durchführung prüfender Tätigkeiten 2017 (KSW-PRL 2017) sind zu beachten.

2. Ziel und Gegenstand der sonstigen Prüfungen

2.1. Definition des Auftrags zur Durchführung einer sonstigen Prüfung

- (5) Sonstige Prüfungen (assurance engagements) sind auftragsgebundene Prüfungen mit dem Ziel, ein Urteil darüber abzugeben, ob ein Ist-Objekt mit einem Soll-Objekt („Referenzmodell“) übereinstimmt. Das Ergebnis dieser Prüfung wird in Form einer „Zusicherung“ bestätigt.
- (6) Sie stellen weder eine Abschlussprüfung noch eine sonstige gesetzliche Pflichtprüfung oder eine prüferische Durchsicht dar;² diese sind in eigenen Fachgutachten geregelt (KFS/PG 1 bzw KFS/PG 11).

2.2. Gegenstand der sonstigen Prüfung (Auftragsgegenstand)

- (7) Auftragsgegenstand kann grundsätzlich jegliches Auftragsobjekt³ sein, sofern es sich nicht um die Prüfung oder prüferische Durchsicht von Abschlüssen handelt.
- (8) Gegenstand von sonstigen Prüfungen können beispielsweise sein:
 - a) Finanzinformationen über den wirtschaftlichen Erfolg oder wirtschaftliche Verhältnisse, soweit diese nicht unter die fachlichen Regelungen für Abschlussprüfungen und prüferische Durchsichten fallen (zB zukunftsorientierte Vermögens- und Finanzlage, Ertragslage oder Cash-flows),

¹ www.ifac.org; ISAE 3000 – Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information

² International gesehen sind sonstige Prüfungen wie die Abschlussprüfung und die prüferische Durchsicht unter „Prüfungstätigkeiten“ zu subsumieren. Vgl dazu die Stellungnahme KFS/PE 1.

³ soweit durch die Befugnisse der Wirtschaftsprüfer gemäß § 3 WTBG 2017 gedeckt und unter Berücksichtigung der Befugnisse anderer Berufsgruppen gemäß § 4 WTBG 2017

- b) Informationen über den nicht-finanziellen Erfolg oder nicht-finanzielle Verhältnisse, wobei die Information über den Gegenstand der Prüfung zB aus Schlüsselgrößen für Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit (Leistungskennzahlen) bestehen könnte,
 - c) Angaben in Umwelt- und Sozialberichten und Nachhaltigkeitsberichten,
 - d) physische Charakteristika (zB Kapazität einer Anlage),
 - e) Systeme oder Prozesse (zB das interne Kontrollsystem eines Unternehmens),
 - f) Verhalten (zB Corporate Governance, Einhaltung von Gesetzen und Vorschriften),
 - g) Einhaltung vertraglicher Bestimmungen (zB vereinbarte Mittelverwendung),
 - h) die Beurteilung der Funktionsfähigkeit des Risikomanagements nach Regel 83 des Österreichischen Corporate Governance-Kodex oder
 - i) das Vorliegen der Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von Spenden gem § 4a Abs 8 Z 1 EStG 1988 (alternativ: § 4a Abs 8 Z 2 EStG 1988 oder § 4a Abs 8 Z 3 EStG 1988).
- (9) Der Auftragsgegenstand kann sich auf einen bestimmten Zeitpunkt oder auf einen Zeitraum beziehen.

2.3. Merkmale eines Auftrags zur Durchführung einer sonstigen Prüfung

2.3.1. Überblick

- (10) Die sonstigen Prüfungen sind durch folgende Merkmale gekennzeichnet:
- a) Dreiparteienverhältnis (three party relationship) – vgl Abschnitt 2.3.2.
 - b) geeigneter Prüfungsgegenstand (appropriate subject matter) bzw Ist-Objekt – vgl Abschnitt 2.3.3.
 - c) Referenzmodell (Soll-Objekt) – vgl Abschnitt 2.3.4.
 - d) Sammlung von Prüfungsnachweisen (collection of evidence) – vgl Abschnitt 4.5.
 - e) Zusicherung (Bestätigung) – vgl Abschnitt 2.3.5.

2.3.2. Dreiparteienverhältnis (three party relationship)

- (11) In den Auftrag sind drei Parteien involviert: die verantwortliche Partei (zB Unternehmen, Mandant/Klient), der beauftragte Wirtschaftsprüfer und der Berichtsadressat (zB Förderstelle, Behörde, Aufsichtsrat, Kreditgeber).
- (12) Auftraggeber können der/die **Berichtsadressat(en)** oder die verantwortliche Partei sein; Berichtsadressat kann auch die verantwortliche Partei sein.
- (13) Die **verantwortliche Partei** ist für den Auftragsgegenstand verantwortlich und hat die Vollständigkeitserklärung zu unterfertigen.

- (14) Der **beauftragte Wirtschaftsprüfer** hat bei der Planung des Auftrags sorgfältig darauf zu achten, dass der Auftragsgegenstand und das Referenzmodell (Soll-Objekt) eindeutig identifizierbar sind und ausreichende sowie angemessene Nachweise seine abzugebende Zusicherung (Bestätigung) stützen. Anderenfalls kann seitens des Wirtschaftsprüfers zu dem Auftrag keine Zusicherung (Bestätigung) abgegeben werden.

2.3.3. Geeigneter Prüfungsgegenstand (appropriate subject matter) bzw Ist-Objekt

- (15) Der Auftragsgegenstand muss eindeutig identifizierbar und für eine Evaluierung oder Bewertung geeignet sein, und es müssen ausreichende Nachweise dafür vorliegen.
- (16) Der Auftragsgegenstand gilt als geeignet, wenn er identifizierbar ist, durchgehend anhand von Kriterien (Gesetze, sonstige Normen oder anerkannte Regelwerke) eingeschätzt oder gemessen und einem Verfahren zur Einholung von Nachweisen unterzogen werden kann, um die Schlussfolgerungen in einer Zusicherung (Bestätigung) zu belegen. Der Auftragsgegenstand muss nicht zwingend in einem solchen Maße objektivierbar sein, dass sachverständige Dritte immer die gleiche Schlussfolgerung ziehen. Unter Wahrung angemessener Sorgfalt handelnde Personen sollten jedoch zu einer im Wesentlichen gleichen Schlussfolgerung gelangen.

2.3.4. Referenzmodell (Soll-Objekt)

- (17) Das Referenzmodell (Soll-Objekt) ist der Maßstab für die Einschätzung oder Messung des Auftragsgegenstands und muss die in Rz (18) angeführten Kriterien erfüllen. Für eine angemessen konsistente Einschätzung oder Messung des Auftragsgegenstands nach pflichtgemäßem Ermessen ist ein geeignetes Referenzmodell erforderlich. Dies bedeutet, dass sachverständige Dritte bei der Einschätzung desselben Auftragsgegenstands zu einer im Wesentlichen gleichen Einschätzung gelangen. Die eigenen Erwartungen, Ermessensentscheidungen und persönlichen Erfahrungen des beauftragten Wirtschaftsprüfers stellen keine geeigneten Referenzmodelle dar. Der beauftragte Wirtschaftsprüfer darf einen Auftrag nicht ausführen, wenn das Referenzmodell in einem Maße subjektiv oder vage ist, dass eine angemessen konsistente (qualitative) Einschätzung oder (quantitative) Messung des Auftragsgegenstands nicht möglich ist.
- (18) Referenzmodelle können vom Auftraggeber bzw der verantwortlichen Partei, Branchenverbänden oder sonstigen Gruppen aufgestellt oder entwickelt werden, die sich nicht an formalisierte Normsetzungsverfahren halten oder nicht eindeutig im öffentlichen Interesse handeln. Zur Feststellung der Eignung dieser Referenzmodelle hat der beauftragte Wirtschaftsprüfer unter Berücksichtigung folgender Merkmale eine Einschätzung vorzunehmen:
- a) Relevanz (Relevante Referenzmodelle verhelfen dem beauftragten Wirtschaftsprüfer zu Schlussfolgerungen, die die Berichtsadressaten beim Entscheidungsprozess unterstützen.)
 - b) Vollständigkeit (Referenzmodelle sind ausreichend vollständig, wenn sämtliche relevanten Faktoren, die im Rahmen des Auftrags die Schlussfolgerung beeinflussen könnten, berücksichtigt werden.)
 - c) Verlässlichkeit (Verlässliche Referenzmodelle ermöglichen eine angemessen konsistente Einschätzung des Auftragsgegenstands, wenn sie unter ähnlichen Umständen von Personen mit ähnlicher Qualifikation angewandt werden.)

- d) Neutralität (Neutrale Referenzmodelle tragen zu Schlussfolgerungen bei, die frei von verzerrenden Einflüssen sind.)
 - e) Verständlichkeit (Verständliche Referenzmodelle tragen zu Schlussfolgerungen bei, die eindeutig und umfassend sind und nicht wesentlich unterschiedlich ausgelegt werden können.)
- (19) Die Anwendbarkeit des Referenzmodells ist von den jeweiligen Auftragsumständen abhängig. Somit können selbst für ein und denselben Auftragsgegenstand unterschiedliche Referenzmodelle Anwendung finden.
- (20) Ein Referenzmodell ist geeignet, wenn alle in Rz (18) angeführten Merkmale gegeben sind. Da jedoch die relative Bedeutung der einzelnen Merkmale von Auftrag zu Auftrag variieren kann, hat der beauftragte Wirtschaftsprüfer nach pflichtgemäßem Ermessen zu beurteilen, ob das gewählte Referenzmodell für die Durchführung des Auftrags geeignet ist.
- (21) Das Referenzmodell sollte den Berichtsadressaten auf eine oder mehrere der folgenden Arten zugänglich sein:
- a) öffentlich zugänglich,
 - b) für sämtliche Berichtsadressaten zugänglich mittels klarer Einbeziehung des Referenzmodells in die Darstellung des Auftragsgegenstands oder in die Informationen über den Auftragsgegenstand,
 - c) das Verständnis des Referenzmodells ist Gemeingut für die meisten Adressaten, auch wenn es nicht kodifiziert ist,
 - d) nur für bestimmte Adressaten zugänglich; in diesem Fall ist die Zusicherung (Bestätigung) nur für die Adressaten bestimmt, die Zugang zu dem Referenzmodell haben.
- (22) Fehlt es an einem entsprechenden Referenzmodell oder ist der zu prüfende Auftragsgegenstand unzureichend abgrenzbar, ist das Risiko des Auftrags, bedingt durch einen Spielraum für weite Auslegungsmöglichkeiten und aufgrund der fehlenden Möglichkeit, nach objektiven Kriterien einen entsprechenden Grad an Zusicherung (Bestätigung) zu erreichen, zu groß und der Auftrag zu einer sonstigen Prüfung nicht anzunehmen.
- (23) Ist grundsätzlich ein entsprechendes Referenzmodell vorhanden, der Auftragsgegenstand in seiner Abgrenzbarkeit jedoch teilweise unzureichend, sodass das Risiko, eine falsche Aussage zu treffen, hoch ist, ist seitens des Wirtschaftsprüfers entsprechend den berufüblichen Grundsätzen festzulegen, ob die abzugebende Zusicherung (Bestätigung) mit einer allfälligen Modifikation (Zusatz, Einschränkung) zu formulieren oder zu versagen ist.

2.3.5. Zusicherung (Bestätigung)

- (24) Im Rahmen der Berichterstattung hat der beauftragte Wirtschaftsprüfer grundsätzlich eine positive oder negative Zusicherung (Bestätigung) abzugeben. Mit der Erteilung einer Zusicherung (Bestätigung) zum Auftragsgegenstand wird dem Berichtsadressaten ein entsprechender Grad an Vertrauen in die Erfüllung bzw. Einhaltung der für den Auftragsgegenstand maßgebenden Vorgaben zugesichert. Je nach dem Grad der Zuverlässigkeit der vorliegenden Unterlagen zum Auftragsgegenstand und zum

damit zu vergleichenden Referenzmodell kann die Zusicherung (Bestätigung) entweder positiv oder negativ formuliert sein.

- (25) Eine negativ formulierte Aussage besagt, dass dem Wirtschaftsprüfer auf Grundlage der durchgeführten Tätigkeiten keine Sachverhalte bekannt geworden sind, die ihn zu der Annahme veranlassen, dass der Prüfungsgegenstand (Ist-Objekt) nicht in allen wesentlichen Belangen dem Referenzmodell (Soll-Objekt) entspricht.
- (26) In jenen Fällen, bei denen im Rahmen des Auftrags wesentliche Feststellungen getroffen worden sind, die die Abgabe einer eindeutigen Zusicherung (Bestätigung) nicht zulassen, sind entsprechende Einschränkungen festzuhalten. Die Beurteilung, ob und inwieweit eine Einschränkung festzuhalten ist, liegt im pflichtgemäßen Ermessen des beauftragten Wirtschaftsprüfers.

3. Auftragsannahme und Auftragsbedingungen

3.1. Auftragsannahme

- (27) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat vor Annahme eines Auftrags gewissenhaft zu prüfen, ob er diesen bei Einhaltung der im Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 2017 (WTBG 2017), in der WT-AARL 2017-KSW sowie in der KSW-PRL 2017 geregelten Berufspflichten annehmen darf und ob er die für die sachgerechte Durchführung der Prüfung erforderlichen Kenntnisse und Erfahrungen sowie personellen und technischen Ressourcen besitzt oder sich beschaffen kann.
- (28) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer sollte nur bei entsprechender Kenntnis der Umstände des Auftrags diesen annehmen. Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat dabei Folgendes zu erwägen:
- a) Vorliegen von entsprechender fachlicher Eignung
 - b) Kenntnis des Referenzmodells (Soll-Objektes)
 - c) Vorliegen folgender Voraussetzungen:
 - ausreichend konkretisierter Auftragsgegenstand
 - geeignete und für die Adressaten nachvollziehbare Kriterien
 - ausreichende Nachweise für getroffene Schlussfolgerungen
 - d) Art und Umfang der Berichterstattung
- (29) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat sich ein ausreichendes Verständnis für den Auftragsgegenstand und die sonstigen Auftragsumstände zu verschaffen, um die Risiken wesentlicher Fehler in Bezug auf die Informationen über den Auftragsgegenstand zu identifizieren und zu beurteilen.
- (30) Bei der Auftragsvereinbarung ist besonders darauf zu achten, dass zwischen der Auftragsart „sonstige Prüfungen“ und der Auftragsart „vereinbarte Untersuchungshandlungen“ (vgl. Fachgutachten KFS/PG 14) unterschieden wird, weil in manchen Fällen bestimmte Prüfungsobjekte beiden Auftragsarten zugänglich sind. Die Auftragsart „sonstige Prüfungen“ kann nur zur Anwendung kommen, wenn ein Referenzmodell vorliegt und es dem beauftragten Wirtschaftsprüfer obliegt, Art und Umfang der von ihm durchzuführenden Prüfungshandlungen festzulegen; außerdem muss der Auftragsgegenstand eindeutig identifizierbar sein (siehe Rz (15)).

- (31) Wurde ein Auftrag als „sonstige Prüfung“ vereinbart und angenommen, darf ein Wechsel zu anderen Auftragsarten (wie zB zur Auftragsart „vereinbarte Untersuchungshandlungen“) ohne wichtigen Grund und ohne weitere Vereinbarung mit dem Auftraggeber bzw der verantwortlichen Partei nicht vorgenommen werden.

3.2. Auftragsbedingungen

- (32) Für sonstige Prüfungen ist ein Auftragsbestätigungsschreiben erforderlich. Das Auftragsbestätigungsschreiben dokumentiert die zwischen dem beauftragten Wirtschaftsprüfer und dem Auftraggeber abzuschließende Auftragsvereinbarung und hat die für den konkreten Auftrag erforderlichen Bestandteile zu beinhalten. Weiters wird empfohlen, die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe (AAB für WT-Berufe) idgF zu vereinbaren.
- (33) Das Auftragsbestätigungsschreiben sollte zumindest folgende Punkte beinhalten:
- a) Verantwortung des Auftraggebers bzw der verantwortlichen Partei für den Auftragsgegenstand
 - b) Art und Umfang der Tätigkeit einschließlich einer Bezugnahme auf dieses Fachgutachten
 - c) Erfordernis eines uneingeschränkten Zugangs zu den für die Durchführung der sonstigen Prüfung erforderlichen Aufzeichnungen, Schriftstücken und sonstigen Informationen und der Bereitschaft des Auftraggebers bzw der verantwortlichen Partei, Auskünfte in dem erforderlichen Ausmaß vollständig zu erteilen
 - d) Hinweis auf die Tatsache, dass selbst wesentliche Fehler, rechtswidrige Handlungen oder andere Unregelmäßigkeiten möglicherweise nicht entdeckt werden, weil deren Entdeckung nicht ausdrücklicher Gegenstand des Auftrags ist
 - e) Hinweis, dass dem Auftrag subsidiär die AAB für WT-Berufe idgF zugrunde liegen; sie sollten dem Auftragsbestätigungsschreiben beigelegt werden
 - f) Form und Inhalt der Berichterstattung (Ergänzend kann vereinbart werden, dass der Bericht nicht an Dritte weitergegeben werden darf, sofern diesem Verbot nicht zwingende Regelungen entgegenstehen.)
 - g) Hinweis auf die Vereinbarung über das Honorar
- (34) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat vor der Fertigstellung des Auftrags jede Änderung im Umfang des Auftrags zu beachten und gegebenenfalls eine Änderung des Auftragsbestätigungsschreibens herbeizuführen.

4. Auftragsdurchführung

4.1. Auftragsplanung

- (35) Die Planung des Auftrags beinhaltet die Entwicklung einer Strategie, die den Umfang, den Schwerpunkt, die Zeitplanung und die Durchführung des Auftrags umfasst, und hierauf aufbauend die Erstellung eines Prüfungsprogramms, in dem Art, Zeitplanung und Umfang der Verfahren zur Erhebung von Nachweisen und die Gründe für die

Auswahl der Nachweise festgelegt werden. Art und Umfang des Prüfungsprogramms sind von den Auftragsumständen abhängig.

- (36) Es kann sein, dass der beauftragte Wirtschaftsprüfer seine Strategie und sein Prüfungsprogramm aufgrund unerwarteter Ereignisse, Änderung der Bedingungen oder erhaltener Nachweise im Laufe der Auftragsdurchführung anpassen muss.

4.2. Beurteilung der Angemessenheit des Auftragsgegenstands

- (37) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat die Angemessenheit des Auftragsgegenstands zu beurteilen und die spezifischen Punkte, die für die Berichtsadressaten relevant sind, zu identifizieren. Im Detail wird auf Abschnitt 2.3.3. verwiesen.

4.3. Beurteilung der Anwendbarkeit des Referenzmodells (Soll-Objekts)

- (38) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat die Anwendbarkeit des Referenzmodells (Soll-Objekts) zu beurteilen. Im Detail wird auf Abschnitt 2.3.4. verwiesen.

4.4. Wesentlichkeit und Auftragsrisiko

- (39) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat bei der Planung und Durchführung des Auftrags die Wesentlichkeit und die Risiken einer Fehlbeurteilung für den Auftragsgegenstand zu berücksichtigen. Die Wesentlichkeit ist auch zu beachten, wenn untersucht wird, ob die Information über den Auftragsgegenstand frei von falschen Angaben ist.
- (40) Die Beurteilung der Wesentlichkeit und der relativen Bedeutung quantitativer und qualitativer Faktoren in Bezug auf einen bestimmten Auftrag unterliegt dem pflichtgemäßen Ermessen.
- (41) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat die Risiken einer Fehlbeurteilung für den Auftragsgegenstand im Rahmen der gegebenen Umstände auf ein akzeptables Maß zu reduzieren. In Abhängigkeit von der gewählten Auftragsart ist das Risiko einer Fehlbeurteilung vom beauftragten Wirtschaftsprüfer einzuschätzen. Bei einem Auftrag zur Abgabe einer positiven Zusicherung (Bestätigung) werden die Risiken einer Fehlbeurteilung für den Auftragsgegenstand auf ein akzeptables Maß herabgesetzt, um mit hinreichender Sicherheit eine positiv formulierte Schlussfolgerung zu erlangen. Bei einem Auftrag zur Abgabe einer negativen Zusicherung (Bestätigung) sind die Risiken einer Fehlbeurteilung für den Auftragsgegenstand höher als bei einem Auftrag zur Abgabe einer positiven Zusicherung (Bestätigung); dies liegt an der Art der gewünschten Sicherheit und dem damit verbundenen geringeren Umfang an vorzunehmenden Handlungen zur Einholung von Nachweisen.

4.5. Ausreichende und geeignete Nachweise

- (42) Sonstige Prüfungen erfordern die Erhebung von ausreichenden und geeigneten Nachweisen.
- (43) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat bei der Einschätzung der Quantität und Qualität bzw. des ausreichenden Umfangs und der Eignung von Nachweisen zur Stützung seiner Schlussfolgerungen pflichtgemäßes Ermessen auszuüben und eine kritische Grundhaltung einzunehmen.

- (44) Im Rahmen der Einholung ausreichender und geeigneter Nachweise ist auch eine Beurteilung des Risikos, dass die Information über den Auftragsgegenstand wesentliche falsche Angaben enthält, vorzunehmen. Dies beinhaltet die Möglichkeit, auf das beurteilte Risiko durch die Entwicklung entsprechender allgemeiner Schritte zu reagieren und Art, Zeitplan und Umfang der Einholung weiterer Nachweise als Reaktion auf diese beurteilten Risiken zu bestimmen. Die Einholung weiterer Nachweise umfasst auch die Anwendung bestimmter Techniken, wie etwa Einsichtnahme, Beobachtung, Bestätigung von dritter Seite, Nachrechnen, Nachvollziehen, analytische Tätigkeiten und Befragung. Weitere Schritte können, abhängig von der Art des Auftragsgegenstands, auch die Feststellung der Wirksamkeit von Kontrollen beinhalten.

4.6. Berücksichtigung von Ereignissen, die bis zum Abschluss der Tätigkeiten eingetreten sind

- (45) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat den Einfluss der bis zum Abschluss seiner Tätigkeiten eingetretenen Ereignisse auf die berichtsrelevanten Informationen zu bedenken. Ein Einfluss besteht immer dann, wenn die Ereignisse geeignet sind, Auswirkungen auf die Schlussfolgerungen zu haben.

5. Dokumentation

- (46) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat Nachweise über die geprüften Sachverhalte festzuhalten. Die Dokumentation soll auf eine den Umständen des einzelnen Auftrags entsprechende Art und Weise erstellt und geführt werden. Art und Inhalt der Arbeitspapiere unterliegen dem pflichtgemäßen Ermessen und sollen ausreichende Nachweise bieten, dass die Tätigkeiten zur Erreichung einer Zusicherung (Bestätigung) angemessen geplant und überwacht wurden und dass ausreichende Nachweise für eine hinreichende Grundlage für die Schlussfolgerung des beauftragten Wirtschaftsprüfers erbracht wurden.
- (47) Die Dokumentation hat zumindest Folgendes zu enthalten:
- a) Auftragsbestätigungsschreiben
 - b) Nachweis der Planung (einschließlich etwaiger im Zuge der Auftragsdurchführung vorgenommener Änderungen an der allgemeinen Strategie und dem Prüfungsprogramm des beauftragten Wirtschaftsprüfers)
 - c) Liste der durchgeführten Prüfungshandlungen und deren Ergebnisse
 - d) eine Zusammenfassung, die alle Feststellungen enthält
 - e) Vollständigkeitserklärung

6. Vollständigkeitserklärung

- (48) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat bei der Durchführung sonstiger Prüfungen eine schriftliche Vollständigkeitserklärung vom Auftraggeber bzw von der verantwortlichen Partei einzuholen.
- (49) Die Vollständigkeitserklärung hat zumindest folgende Punkte zu enthalten:

- a) Verantwortung der verantwortlichen Partei für den Auftragsgegenstand und, sofern zutreffend, für die Information über den Auftragsgegenstand
- b) Verantwortung der verantwortlichen Partei für die Auswahl der Kriterien (des Referenzmodells) und deren Angemessenheit für den jeweiligen Zweck der sonstigen Prüfung
- c) Bereitstellung der für den Auftragsgegenstand relevanten Unterlagen durch die verantwortliche Partei und ihre inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit
- d) Erklärungen zu weiteren Sachverhalten, die der beauftragte Wirtschaftsprüfer für erforderlich erachtet
- e) Bestätigung der verantwortlichen Partei, dass dem beauftragten Wirtschaftsprüfer sämtliche Ereignisse bzw Erkenntnisse, die bis zum Abschluss seiner Tätigkeiten eingetreten sind bzw dem Auftraggeber oder der verantwortlichen Partei bis zum Abschluss seiner Tätigkeiten bekannt geworden sind und die sich wesentlich auf den Auftragsgegenstand ausgewirkt haben, mitgeteilt wurden

7. **Berichterstattung**

(50) Die Berichterstattung hat zumindest folgende Punkte zu enthalten:

- a) Überschrift, die klar zum Ausdruck bringt, dass es sich um einen Bericht über eine unabhängige Prüfung handelt
- b) Auftraggeber, verantwortliche Partei und/oder Berichtsadressat(en)
- c) Berufsgrundsätze, nach denen der Auftrag abgewickelt wurde, und die dem Auftrag zugrunde gelegten AAB für WT-Berufe idgF
- d) Beschreibung des Auftragsgegenstands
- e) Der Bericht hat jene Kriterien zu enthalten (Referenzmodell), anhand derer der behandelte Auftragsgegenstand gemessen bzw beurteilt wurde, sodass der Empfänger des Berichts die Feststellungen, die im Bericht getroffen werden, versteht. Der Bericht kann entweder die Kriterien selbst enthalten oder sich darauf beziehen, wenn diese in einer Erklärung des Auftraggebers bzw der verantwortlichen Partei oder in einem sonstigen zugänglichen Dokument enthalten sind.
- f) Wenn es dienlich ist, kann auch eine Beschreibung der signifikanten inhärenten Beschränkungen in den Bericht aufgenommen werden. Es kann sich beispielsweise als sinnvoll erweisen, in einem Bericht, der auf die Wirksamkeit der internen Kontrollen eingeht, anzumerken, dass vergangene Bewertungen der Wirksamkeit für zukünftige Perioden nicht relevant sind, da das Risiko besteht, dass interne Kontrollen unangemessen werden, weil sich die Bedingungen geändert haben.
- g) Wenn die verwendeten Kriterien (das Referenzmodell) für die Bestimmung des Auftragsgegenstands nur einem eingeschränkten Benutzerkreis zugänglich sind oder nur für einen speziellen Zweck benutzt werden sollen, so ist die Beschränkung im Bericht anzuführen. Dies kann als Schutzmaßnahme gesehen werden.

- h) Der Bericht sollte weiters eine Aussage dazu enthalten, wie die Verantwortlichkeiten zwischen beauftragtem Wirtschaftsprüfer und Auftraggeber bzw verantwortlicher Partei verteilt sind.
- i) eine Zusammenfassung der durchgeführten Tätigkeiten
- j) Schlussfolgerung des beauftragten Wirtschaftsprüfers; falls eine Vielzahl von Aspekten behandelt wird, ist es empfehlenswert, mehrere Schlussfolgerungen anzuführen.

Bei einer positiven Zusicherung (Bestätigung) sollte die Schlussfolgerung beispielsweise wie folgt formuliert sein: „Meiner/Unserer Meinung nach sind die internen Kontrollen in allen wesentlichen Belangen, gemessen an den XYZ-Kriterien, effektiv.“

Bei einer negativen Zusicherung (Bestätigung) sollte die Schlussfolgerung beispielsweise wie folgt formuliert sein: „Auf Grundlage meiner/unserer Tätigkeiten sind mir/uns keine Sachverhalte bekannt geworden, die mich/uns zu der Annahme veranlassen, dass die internen Kontrollen nicht in allen wesentlichen Belangen, gemessen an den XYZ-Kriterien, effektiv sind.“

- k) Hinweis darauf, dass es sich bei dem Auftrag um keine Abschlussprüfung oder prüferische Durchsicht handelt
- (51) Der Bericht ist mit dem Tag des Abschlusses der Tätigkeiten zu datieren.
 - (52) Es empfiehlt sich, dem Bericht die AAB für WT-Berufe idgF beizufügen.
 - (53) Als Grundlage für die Berichterstattung bei sonstigen Prüfungen kann die Berichterstattung bei Abschlussprüfungen und bei prüferischer Durchsicht mit entsprechenden Anpassungen verwendet werden.
 - (54) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer sollte keine uneingeschränkte Zusicherung (Bestätigung) abgeben, wenn folgende Umstände vorliegen und deren Effekt nach der Beurteilung des beauftragten Wirtschaftsprüfers nicht unwesentlich ist:
 - a) Wenn eine Beschränkung bei den durchgeführten Tätigkeiten bestand, die entweder von den Gegebenheiten oder vom Auftraggeber bzw von der verantwortlichen Partei vorgegeben wurde, hat der beauftragte Wirtschaftsprüfer in der Schlussfolgerung darauf hinzuweisen.
 - b) Wenn sich nach Annahme des Auftrags herausstellt, dass die Kriterien (das Referenzmodell) oder der behandelte Auftragsgegenstand für eine sonstige Prüfung ungeeignet sind, sollte der beauftragte Wirtschaftsprüfer seine Schlussfolgerung einschränken oder versagen.

8. Anwendungszeitpunkt

- (55) Dieses Fachgutachten ist auf sonstige Prüfungen, die nach dem 31. Dezember 2011 vertraglich vereinbart werden, anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.