

Stellungnahme

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** der **Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer**

Rahmenkonzept zu Auftragsarten

(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 3. März 2014 als Stellungnahme KFS/PE 1, zuletzt überarbeitet im März 2020; von der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) genehmigt)

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Vorbemerkungen	2
2. Zusicherungsleistungen.....	2
2.1. Überblick	2
2.2. Zusicherungsleistungen zu vergangenheitsorientierten Finanzinformatio- nen	2
2.3. Zusicherungsleistungen zu anderen Informationen als vergangenheits- orientierten Finanzinformationen	3
3. Sonstige Dienstleistungen	3
4. Anlagen	3
Anlage 1: Übersicht zu Auftragsarten und deren Rahmenbedingungen	4
Anlage 2: Definitionen	5

1. Vorbemerkungen

- (1) In dieser Stellungnahme wird ein Überblick über die Leistungen, die von Berufsangehörigen erbracht werden können, gegeben.
- (2) Diese Stellungnahme ist kein Fachgutachten; sie enthält keine Vorgehensweisen bei der Erbringung der Leistungen.
- (3) Grundsätzlich lassen sich die Leistungen von Berufsangehörigen (siehe auch §§ 2 und 3 WTBG 2017) in folgende Gruppen (Auftragsarten) einteilen:
 - a) Zusicherungsleistungen (Assurance Services)
 - b) Sonstige Dienstleistungen
- (4) In dieser Stellungnahme werden die Auftragsarten, deren wesentliche Elemente und Ziele sowie die Fachgutachten/Richtlinien/Stellungnahmen, nach denen die Aufträge von Berufsangehörigen abzuwickeln sind, dargestellt.

2. Zusicherungsleistungen

2.1. Überblick

- (5) Bei Zusicherungsleistungen gibt der Berufsangehörige ein Urteil über die Richtigkeit der von ihm geprüften Informationen ab. Dabei wird zwischen Prüfungen mit hinreichender und Prüfungen mit begrenzter Sicherheit unterschieden.
- (6) Zusicherungsleistungen können sich auf
 - a) vergangenheitsorientierte Finanzinformationen und
 - b) andere Informationen als vergangenheitsorientierte Finanzinformationenbeziehen.

2.2. Zusicherungsleistungen zu vergangenheitsorientierten Finanzinformationen

- (7) Diese Zusicherungsleistungen umfassen
 - a) Prüfungen, die mit Berichten mit hinreichender Sicherheit, und
 - b) prüferische Durchsichten, die mit Berichten mit begrenzter Sicherheitabgeschlossen werden.
- (8) Prüfungen, die mit Berichten mit hinreichender Sicherheit abgeschlossen werden, können sich auf
 - a) Abschlüsse für allgemeine Zwecke,
 - b) Abschlüsse für einen speziellen Zweck,
 - c) einzelne Finanzaufstellungen,
 - d) bestimmte Bestandteile, Konten oder Posten einer Finanzaufstellung und
 - e) verdichtete Abschlüssebeziehen.

2.3. Zusicherungsleistungen zu anderen Informationen als vergangenheitsorientierten Finanzinformationen

- (9) In diese Gruppe fallen sonstige Prüfungen, die mit Berichten mit hinreichender oder begrenzter Sicherheit abgeschlossen werden können.

3. Sonstige Dienstleistungen

- (10) Die sonstigen Dienstleistungen, die von Berufsangehörigen erbracht werden können, umfassen:

- a) Vereinbarte Untersuchungshandlungen
- b) Erstellungsleistungen
- c) Beratende, gutachtliche und andere Tätigkeiten (vgl. §§ 2 und 3 WTBG 2017)

4. Anlagen

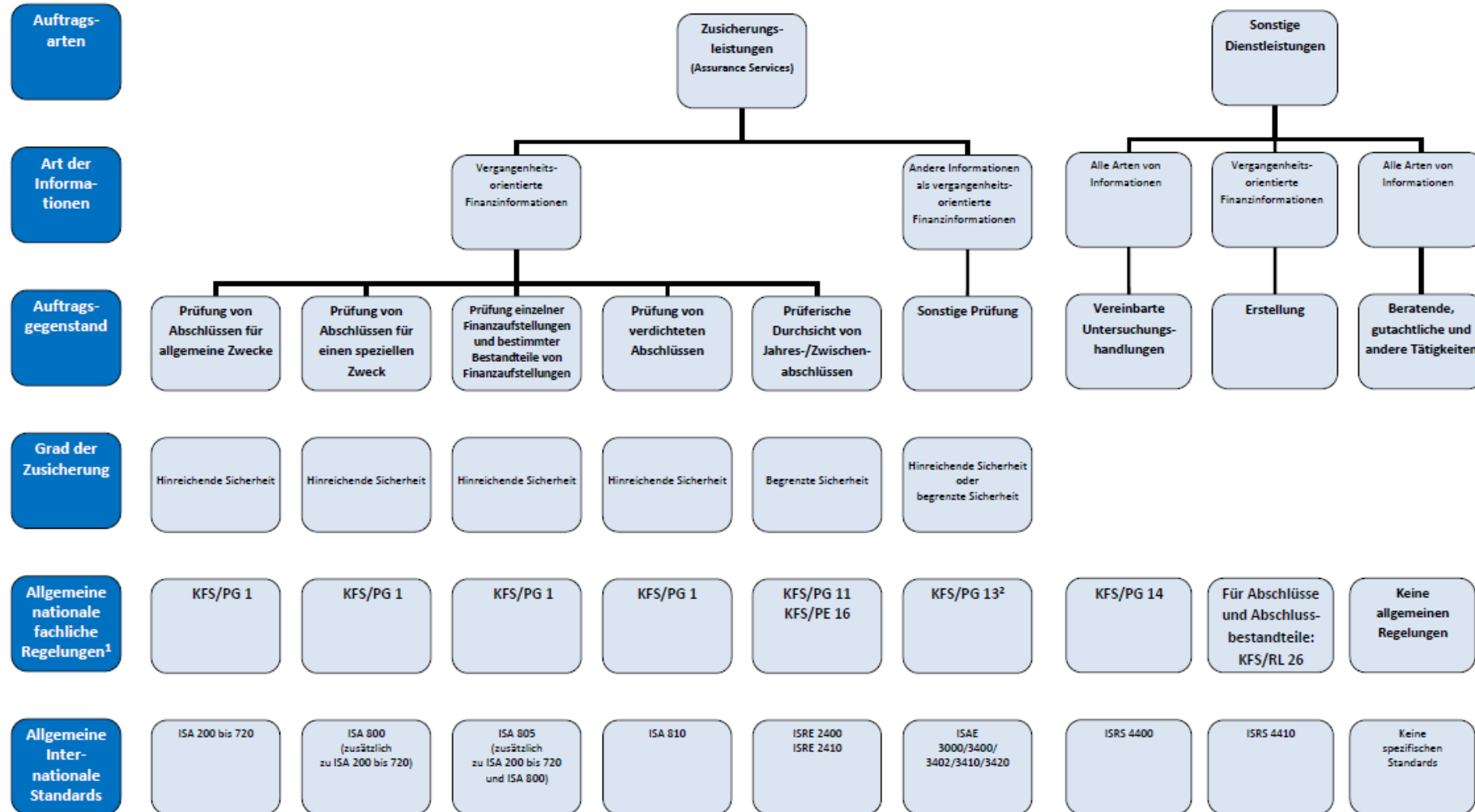
- (11) Anlage 1 vermittelt einen Gesamtüberblick, aus dem

- a) die Beziehungen zwischen den einzelnen Dienstleistungen und den österreichischen Fachgutachten/Richtlinien/Stellungnahmen sowie den internationalen Standards der International Federation of Accountants (IFAC) und
- b) die möglichen Grade der Zusicherung

hervorgehen.

- (12) Anlage 2 enthält Definitionen der in dieser Stellungnahme (einschließlich Anlagen) verwendeten Begriffe.

Anlage 1: Übersicht zu Auftragsarten und deren Rahmenbedingungen



¹ Die Darstellungen beziehen sich auf die relevanten allgemeinen Regelungen zur Auftragsdurchführung. Die (zusätzliche) Anwendbarkeit anderer Regelungen ist in Abhängigkeit vom jeweiligen Einzelfall zu beurteilen; z.B. gilt für die Durchführung von Abschlussprüfungen von Kreditinstituten zusätzlich IWP/BA 1, für die Prüfung von Vereinen zusätzlich KFS/PE 22 oder für die Durchführung von Unternehmensbewertungen KFS/BW 1.

² Darüber hinaus gelten für spezielle Anwendungsfälle sonstiger Prüfungen IWP/PE 14, KFS/PE 22, KFS/PE 23, KFS/PE 24, KFS/PE 28, KFS/BA 9, KFS/VU 1 und AFRAC 19.

Anlage 2: Definitionen¹

<p>Zusicherungsleistungen (Assurance Services)</p>	<p>Dienstleistungen aufgrund von Aufträgen an Berufsangehörige, eine Gesamtbeurteilung (conclusion) von Informationen vorzunehmen mit dem Ziel, dadurch das Vertrauen der vorgesehenen Nutzer (intended users) in diese Informationen zu erhöhen. Die zu beurteilenden Informationen sind das Ergebnis einer Bewertung oder Messung eines zugrunde liegenden Sachverhalts (subject matter) anhand geeigneter Kriterien (criteria). (vgl. International Framework for Assurance Engagements, Punkt 10)</p>
<p>Vergangenheitsorientierte Finanzinformationen</p>	<p>In Begriffen des Rechnungswesens ausgedrückte Informationen über wirtschaftliche Ereignisse in vergangenen Zeiträumen oder über wirtschaftliche Gegebenheiten oder Umstände zu bestimmten Zeitpunkten in der Vergangenheit bezüglich einer bestimmten Einheit, die hauptsächlich aus dem Rechnungswesen der betreffenden Einheit abgeleitet werden. (ISA 200.13 (g)) Dazu gehören (vgl. ISA 200.A8):</p> <ul style="list-style-type: none"> – Finanzaufstellungen: Abschlüsse (Jahres-, Konzern-, Zwischenabschlüsse) und sonstige Finanzaufstellungen (z.B. Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Geldflussrechnung, Einnahmen-Überschuss-Rechnung, Vermögensaufstellung) – Posten einer Finanzaufstellung (z.B. Vorräte, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Personalaufwand) – sonstige aus der Buchführung entnommene Finanzinformationen (z.B. ein bestimmter Geschäftsvorfall, ein bestimmter Vermögenswert oder eine bestimmte Schuld)
<p>Einheit</p>	<p>Zu prüfende wirtschaftliche Einheit. Dabei kann es sich um ein Unternehmen, einen Einzelunternehmer, eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, eine Gebietskörperschaft, eine Anstalt des öffentlichen Rechts, einen Konzern oder eine nicht rechtlich abgegrenzte wirtschaftliche Einheit handeln.</p>
<p>Andere Informationen als vergangenheitsorientierte Finanzinformationen</p>	<p>können sein:</p> <ul style="list-style-type: none"> – prospektive finanzielle Ergebnisse oder prospektive finanzielle Lage – nicht-finanzielle Ergebnisse oder nicht-finanzielle Lage – physische Charakteristika – Systeme und Prozesse – Verhalten <p>Einschlägige Prüfungen können sich auf Plausibilität, Übereinstimmung mit Vorgaben, Vorhandensein,</p>

¹ Die Definitionen entsprechen – soweit dort enthalten – der von der IFAC und der EU-Kommission genehmigten deutschen Übersetzung der ISA, die vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. in Kooperation mit dem Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer und der Treuhand-Kammer, der Schweizerischen Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten, erstellt wurde.

	Regelkonformität, Wirksamkeit/Effektivität, Effizienz oder ähnliche Kriterien beziehen.
Abschluss	Eine strukturierte Darstellung vergangenheitsorientierter Finanzinformationen einschließlich Angaben, die in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen über die wirtschaftlichen Ressourcen oder Verpflichtungen einer Einheit zu einem bestimmten Zeitpunkt oder deren Veränderungen in einem bestimmten Zeitraum vorgesehen ist. Der Begriff „Abschluss“ bezieht sich regelmäßig auf einen nach den Anforderungen der maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätze festgelegten vollständigen Abschluss, kann sich jedoch auch auf eine einzelne Finanzaufstellung beziehen. Angaben umfassen erläuternde oder beschreibende Informationen, die – wie nach den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen vorgeschrieben, ausdrücklich gestattet oder anderweitig erlaubt – im Zahlenwerk einer Finanzaufstellung oder in den dazugehörigen Angaben aufgeführt werden oder die durch Querverweis darin einbezogen sind. (ISA 200.13 (f))
Maßgebende Rechnungslegungsgrundsätze	Die vom Management und (sofern einschlägig) von den für die Überwachung Verantwortlichen bei der Aufstellung des Abschlusses gewählten Rechnungslegungsgrundsätze, die angesichts der Art der Einheit und der Ziele des Abschlusses akzeptabel sind oder durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften vorgegeben werden. Es wird zwischen Rechnungslegungsgrundsätzen zur sachgerechten Gesamtdarstellung und Rechnungslegungsgrundsätzen zur Normentsprechung unterschieden. (ISA 200.13 (a))
Rechnungslegungsgrundsätze zur sachgerechten Gesamtdarstellung	Der Begriff „Rechnungslegungsgrundsätze zur sachgerechten Gesamtdarstellung“ wird für Rechnungslegungsgrundsätze verwendet, die die Einhaltung der Anforderungen der Rechnungslegungsgrundsätze verlangen und (i) explizit oder implizit anerkennen, dass es notwendig sein kann, dass das Management Abschlussangaben macht, die über die ausdrücklich von den Rechnungslegungsgrundsätzen geforderten hinausgehen, um eine sachgerechte Gesamtdarstellung des Abschlusses zu erreichen, oder (ii) explizit anerkennen, dass es für das Management notwendig sein kann, von einer Anforderung der Rechnungslegungsgrundsätze abzuweichen, um eine sachgerechte Gesamtdarstellung des Abschlusses zu erreichen. Solche Abweichungen sind erwartungsgemäß nur in äußerst seltenen Fällen notwendig. (ISA 200.13 (a))
Rechnungslegungsgrundsätze zur Normentsprechung	Der Begriff „Rechnungslegungsgrundsätze zur Normentsprechung“ wird für Rechnungslegungsgrundsätze verwendet, die die Einhaltung der Anforderungen der

	Rechnungslegungsgrundsätze verlangen, jedoch nicht die oben in (i) oder (ii) genannten Anerkennungen beinhalten. (ISA 200.13 (a))
Abschluss für allgemeine Zwecke	Ein in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen für allgemeine Zwecke aufgestellter Abschluss. (ISA 700.7 (a))
Rechnungslegungsgrundsätze für allgemeine Zwecke	Rechnungslegungsgrundsätze, die darauf ausgerichtet sind, die gemeinsamen Bedürfnisse eines breiten Spektrums von Nutzern an Finanzinformationen zu erfüllen. Bei den Rechnungslegungsgrundsätzen kann es sich um Rechnungslegungsgrundsätze zur sachgerechten Gesamtdarstellung oder um Rechnungslegungsgrundsätze zur Normentsprechung handeln. (ISA 700.7 (b))
Abschluss für einen speziellen Zweck	Ein Abschluss, der aufgestellt ist in Übereinstimmung mit Rechnungslegungsgrundsätzen für einen speziellen Zweck. (ISA 800.6 (a))
Rechnungslegungsgrundsätze für einen speziellen Zweck	Rechnungslegungsgrundsätze, die darauf ausgerichtet sind, den Informationsbedürfnissen von bestimmten Nutzern von Finanzinformationen gerecht zu werden. Bei den Rechnungslegungsgrundsätzen kann es sich um Rechnungslegungsgrundsätze zur sachgerechten Gesamtdarstellung oder um Rechnungslegungsgrundsätze zur Normentsprechung handeln. (ISA 800.6 (b))
Finanzaufstellung	Vgl. die Aufzählung unter „Vergangenheitsorientierte Finanzinformationen“. Eine einzelne Finanzaufstellung oder ein bestimmter Bestandteil einer Finanzaufstellung schließt die damit zusammenhängenden Angaben ein. Die damit zusammenhängenden Angaben umfassen normalerweise eine Zusammenfassung von bedeutsamen Rechnungslegungsmethoden und andere erläuternde Informationen, die für die Finanzaufstellung oder den Bestandteil relevant sind. (ISA 805.6 (c))
Bestandteil einer Finanzaufstellung	Mit „Bestandteil einer Finanzaufstellung“ oder „Bestandteil“ ist ein „Bestandteil, Konto oder Posten einer Finanzaufstellung“ gemeint. (ISA 805.6 (a))
Verdichteter Abschluss	Vergangenheitsorientierte Finanzinformationen, die von einem Abschluss abgeleitet sind, jedoch weniger Details enthalten als der Abschluss und dennoch eine mit der Darstellung im Abschluss in Einklang stehende strukturierte Darstellung der wirtschaftlichen Ressourcen oder Verpflichtungen der Einheit zu einem bestimmten Zeitpunkt oder deren Veränderungen für einen bestimmten Zeitraum vermitteln. (ISA 810.4 (c))
Management	Person(en) mit Führungsverantwortung für die Geschäftstätigkeit der Einheit. Bei einigen Einheiten gehören einige oder alle für die Überwachung Verantwortlichen zum Management (bspw. geschäftsführende Mitglieder eines gemeinsamen Führungs- und Überwachungsgremiums oder ein geschäftsführender Eigentümer). Im Zusammenhang mit der Aufstellung von Abschlüssen sind das die in § 222

	Abs. 1 UGB oder in vergleichbaren Bestimmungen genannten gesetzlichen Vertreter sowie im Fall einer Europäischen Gesellschaft die geschäftsführenden Direktoren (§ 41 Abs. 1 SE-Gesetz). (vgl. ISA 200)
Abschlussprüfung („Prüfung von Abschlüssen“)	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 den maßgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt wurde. (ISA 200.3) Als Grundlage für das Prüfungsurteil ist der Abschlussprüfer nach den ISA verpflichtet, hinreichende Sicherheit darüber zu erlangen, ob der Abschluss als Ganzes frei von wesentlichen falschen Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen oder Irrtümern ist. (ISA 200.5)
Prüferische Durchsicht	Ziel einer prüferischen Durchsicht ist es, durch Befragungen und analytische Maßnahmen eine begrenzte Sicherheit zu erlangen, ob der Abschluss frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist, und damit dem Prüfer eine Aussage zu ermöglichen, dass ihm keine Sachverhalte bekanntgeworden sind, die ihn zu der Annahme veranlassen, dass der Abschluss nicht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften aufgestellt wurde. (vgl. ISRE 2400.14 (a))
Sonstige Prüfung	Ein Auftrag, bei dem ein beauftragter Wirtschaftsprüfer das Ziel verfolgt, ausreichende geeignete Nachweise zu erlangen, um eine zusammenfassende Beurteilung abzugeben, die konzipiert ist, das Vertrauen anderer vorgesehener Nutzer als der verantwortlichen Partei in die Sachverhaltsinformation (d.h. das Ergebnis der Messung bzw. Beurteilung eines zugrunde liegenden Sachverhalts anhand von Kriterien) zu erhöhen. Eine sonstige Prüfung ist entweder eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit oder eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit. Weiters kann eine sonstige Prüfung entweder als Attestierungsauftrag oder als direkter Zusicherungsauftrag durchgeführt werden.
Hinreichende Sicherheit	Im Kontext einer Abschlussprüfung ein hoher, jedoch kein absoluter Grad an Sicherheit (ISA 200.13 (m)). Im Kontext einer sonstigen Prüfung die Reduzierung des Auftragsrisikos auf ein unter den Umständen des Auftrags vertretbar niedriges Maß; die Berichterstattung des beauftragten Wirtschaftsprüfers wird so formuliert, dass er seine zusammenfassende Beurteilung über das Ergebnis der Messung bzw. Beurteilung des zugrunde liegenden Sachverhalts anhand der Kriterien abgibt. (vgl. ISAE 3000.12(a)(i)(a) und KFS/PG 13, Rz (35))
Begrenzte Sicherheit	Im Kontext einer prüferischen Durchsicht die Reduzierung des Auftragsrisikos auf ein akzeptables niedriges Niveau, wobei das Risiko größer ist als bei

	<p>Aufträgen mit hinreichender Sicherheit, als Basis für eine negative Form des Ausdrucks der Gesamtbeurteilung. (vgl. ISRE 2400.17 (f))</p> <p>Im Kontext einer sonstigen Prüfung die Reduzierung des Auftragsrisikos auf ein Maß, das unter den Umständen des Auftrags vertretbar ist, wobei aber dieses Risiko höher ist als bei einer sonstigen Prüfung mit hinreichender Sicherheit und die zusammenfassende Beurteilung so formuliert wird, dass sie vermittelt, ob auf Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen und erlangten Nachweise dem beauftragten Wirtschaftsprüfer (ein) Sachverhalt(e) bekannt geworden ist/sind, der/die ihn zu der Auffassung gelangen lässt/lassen, dass die Sachverhaltsinformation wesentlich falsch dargestellt ist. (vgl. ISAE 3000.12(a)(i)(b) und KFS/PG 13, Rz (36))</p>
Attestierungsauftrag	<p>Eine sonstige Prüfung, bei der eine andere Partei als der beauftragte Wirtschaftsprüfer den zugrunde liegenden Sachverhalt anhand der Kriterien misst bzw. beurteilt. Eine andere Partei als der beauftragte Wirtschaftsprüfer stellt die daraus resultierende Sachverhaltsinformation oft auch in einem Bericht bzw. einer Erklärung dar. In manchen Fällen kann die Sachverhaltsinformation jedoch vom beauftragten Wirtschaftsprüfer in der Berichterstattung bzw. in der zusammenfassenden Beurteilung dargestellt werden. Bei einem Attestierungsauftrag bezieht sich die zusammenfassende Beurteilung des beauftragten Wirtschaftsprüfers darauf, ob die Sachverhaltsinformation frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist. Die zusammenfassende Beurteilung des beauftragten Wirtschaftsprüfers kann mit folgenden Begrifflichkeiten formuliert werden:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. der zugrunde liegende Sachverhalt und die anzuwendenden Kriterien, ii. die Sachverhaltsinformation und die anzuwendenden Kriterien oder iii. eine Erklärung der entsprechenden Partei(en).
Direkter Zusicherungsauftrag	<p>Eine sonstige Prüfung, bei der der beauftragte Wirtschaftsprüfer den zugrunde liegenden Sachverhalt anhand der anzuwendenden Kriterien misst bzw. beurteilt und die daraus resultierende Sachverhaltsinformation als Teil der Berichterstattung bzw. der zusammenfassenden Beurteilung oder zusammen mit diesen darstellt. Bei einem direkten Zusicherungsauftrag umfasst die zusammenfassende Beurteilung des beauftragten Wirtschaftsprüfers das berichtete Ergebnis der Messung bzw. Beurteilung des zugrunde liegenden Sachverhalts anhand der Kriterien.</p>
Vereinbarte Untersuchungshandlungen	<p>In der Regel eine Beziehung zwischen zwei Parteien, wobei die zu erbringenden Leistungen zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer im Detail zu vereinbaren sind. Die Berichterstattung erfolgt ausschließlich in Form von tatsächlichen Feststellungen, womit keine Zusicherung abgegeben wird.</p>
Erstellung eines Abschlusses	<p>Die Erstellung eines Abschlusses umfasst sämtliche Tätigkeiten, die erforderlich sind, um auf Grundlage der</p>

	Buchführung, des Inventars und/oder sonstiger für die Erstellung des Abschlusses relevanter Informationen den Abschluss zu entwickeln. (KFS/RL 26, Rz (11))
Beratende, gutachtliche und andere Tätigkeiten	Tätigkeiten, die nicht als Zusicherungsleistungen, vereinbarte Untersuchungshandlungen oder Erstellungsleistungen einzuordnen sind. Ein Gutachten bzw. eine gutachterliche Stellungnahme unterscheidet sich von einem Prüfungsauftrag im Wesentlichen dadurch, dass keine für eine sonstige Prüfung geeigneten Kriterien vorliegen.