

Fachgutachten

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

Vereinbarte Untersuchungshandlungen

(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 23. März 2011 als Fachgutachten KFS/PG 14, zuletzt redaktionell überarbeitet im November 2017)

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Vorbemerkungen	2
2. Grundbegriffe.....	2
2.1. Definition des Auftrags zur Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen	2
2.2. Gegenstand vereinbarter Untersuchungshandlungen (Auftragsgegenstand).....	3
2.3. Merkmale eines Auftrags zur Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen	3
3. Auftragsannahme und Auftragsbedingungen	4
3.1. Auftragsannahme	4
3.2. Auftragsbedingungen.....	4
4. Auftragsdurchführung.....	5
4.1. Auftragsplanung.....	5
4.2. Auftragsdurchführung nach Maßgabe der vertraglichen Vereinbarung.....	5
4.3. Vereinbarte Untersuchungshandlungen zu Zahlenangaben	6
4.4. Vereinbarte Untersuchungshandlungen mit Stichproben	6
5. Dokumentation.....	6
6. Vollständigkeitserklärung	7
7. Berichterstattung.....	7
8. Anwendungszeitpunkt.....	8

1. Vorbemerkungen

- (1) Der Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision legt in diesem Fachgutachten die Berufsauffassung dar, wie Wirtschaftstreuhänder Aufträge zu vereinbarten Untersuchungshandlungen abzuwickeln haben.
- (2) Dieses Fachgutachten berücksichtigt die wesentlichen Aussagen des International Standard on Related Services (ISRS) 4400.¹
- (3) Dieses Fachgutachten enthält die Grundsätze für die berufliche Verantwortung des beauftragten Wirtschaftstreuhänders bei vereinbarten Untersuchungshandlungen 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.

2. Grundbegriffe

2.1. Definition des Auftrags zur Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen

- (4) Vereinbarte Untersuchungshandlungen dienen dazu, aufgrund dieser Untersuchungshandlungen Feststellungen zu treffen, ohne damit eine an einen unbestimmten Adressatenkreis gerichtete Zusicherung (Bestätigung) zu erbringen.
- (5) Die Auftragsart „vereinbarte Untersuchungshandlungen“ unterscheidet sich von der Abschlussprüfung bzw der prüferischen Durchsicht (vgl Fachgutachten KFS/PG 1 bzw KFS/PG 11), aber auch von den „sonstigen Prüfungen“ (vgl Fachgutachten KFS/PG 13). Die Berichterstattung erfolgt ausschließlich in Form von tatsächlichen Feststellungen. Der beauftragte Wirtschaftstreuhänder bestimmt nicht die Art und den Umfang der von ihm durchzuführenden Untersuchungshandlungen, deswegen kann er dafür auch keine Verantwortung übernehmen und keine Zusicherung (Bestätigung) abgeben.
- (6) Die Vereinbarung eines Prüfungsziels (zB „Prüfung, ob bestimmte Vorgänge vertragsgemäß abgewickelt wurden“) oder eines Prüfungsgegenstands (zB „Prüfung der Ordnungsmäßigkeit“ eines bestimmten Abschlusspostens, zB der Vorräte oder des Materialaufwands) ist somit nicht möglich. Es sind vielmehr die einzelnen Untersuchungshandlungen zu definieren, die vom Auftraggeber bzw von der verantwortlichen Partei zB im Zusammenhang mit einer bestimmten Angabe in den finanziellen Informationen für dessen bzw deren Zwecke für erforderlich gehalten werden.
- (7) Allgemeine Formulierungen wie „Prüfen von ...“, „prüfen, ob ...“, „Plausibilisieren von ...“ beinhalten in der Regel ein Prüfungsziel oder einen Prüfungsgegenstand und dürfen demnach bei der Darstellung der vereinbarten Untersuchungshandlungen in der Berichterstattung nicht verwendet werden. Wenn der Auftraggeber bzw die verantwortliche Partei den beauftragten Wirtschaftstreuhänder mit vereinbarten Untersuchungshandlungen im Hinblick auf ein bestimmtes Prüfungsziel oder im Zusammenhang mit einem bestimmten Prüfungsgegenstand beauftragen möchte, ist daher festzulegen, welche konkreten Untersuchungshandlungen der beauftragte Wirtschaftstreuhänder durchführen soll, damit der Auftraggeber bzw die verantwortliche Partei als Berichtsadressat selbst die für ihn bzw sie erforderlichen

¹ www.ifac.org

Schlussfolgerungen ziehen kann. Dabei kann der beauftragte Wirtschaftstreuhänder den Auftraggeber bzw die verantwortliche Partei zwar dahingehend beraten, welche Untersuchungshandlungen im Hinblick auf das vom Auftraggeber bzw von der verantwortlichen Partei verfolgte Ziel oder im Zusammenhang mit einem bestimmten Auftragsgegenstand sinnvoll sein könnten. Es ist jedoch klarzustellen, dass der beauftragte Wirtschaftstreuhänder keine Verantwortung dafür übernehmen kann, dass die vereinbarten Untersuchungshandlungen für den vom Auftraggeber bzw von der verantwortlichen Partei verfolgten Zweck ausreichend oder tauglich sind. Dies ist auch im Bericht entsprechend anzuführen.

2.2. Gegenstand vereinbarter Untersuchungshandlungen (Auftragsgegenstand)

- (8) Dieses Fachgutachten ist abgestellt auf Aufträge, die Finanzinformationen betreffen, sofern es sich weder um die Prüfung oder prüferische Durchsicht von Abschlüssen noch um die Durchführung sonstiger Prüfungen handelt; es kann auch als Anleitung für Aufträge herangezogen werden, die sich auf nicht-finanzielle Informationen beziehen.
- (9) Ein Auftrag zur Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen kann sich auf die Untersuchung von Einzelposten finanzieller Unterlagen (zB Lieferforderungen, Lieferverbindlichkeiten, Käufe von nahe stehenden Unternehmen und Personen), auf einen Bestandteil eines Abschlusses (zB Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung) oder auf einen Abschluss insgesamt beziehen.
- (10) Weitere Anwendungsfälle² können beispielsweise sein:
 - a) Bescheinigungen für Zuschüsse, für Förderungen jeder Art,
 - b) Bescheinigungen für Kollektivvertragsparteien,
 - c) Bescheinigungen über die Einhaltung von Finanzkennzahlen (zB Covenants-Bescheinigungen).

2.3. Merkmale eines Auftrags zur Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen

- (11) Die Auftragsart „vereinbarte Untersuchungshandlungen“ ist durch folgende Merkmale gekennzeichnet:
 - a) In der Regel (und somit anders als bei der Abschlussprüfung und den sonstigen Prüfungen) besteht keine Beziehung zwischen drei Parteien (verantwortliche Partei/Auftraggeber, beauftragter Wirtschaftstreuhänder, Berichtsadressat), sondern nur eine Beziehung zwischen zwei Parteien (verantwortliche Partei/Auftraggeber/Berichtsadressat, beauftragter Wirtschaftstreuhänder).
 - b) Die vom beauftragten Wirtschaftstreuhänder zu erbringenden Leistungen werden gemeinsam mit dem Auftraggeber im Detail vereinbart und stellen den ausschließlichen Auftragsumfang dar.

² soweit durch die Befugnisse der Wirtschaftstreuhänder gemäß §§ 2 und 3 WTBG 2017 gedeckt und unter Berücksichtigung der Befugnisse anderer Berufsgruppen gemäß § 4 WTBG 2017

- c) Die Berichterstattung erfolgt ausschließlich in Form von tatsächlichen Feststellungen, womit keine Zusicherung (Bestätigung) abgegeben wird. Der Auftraggeber hat demzufolge selbst eine Schlussfolgerung über das Ergebnis der Berichterstattung zu ziehen.
 - d) Ein standardisierter Berichtsinhalt und -aufbau berücksichtigt einerseits die Besonderheit dieser Auftragsart und reduziert andererseits das Risiko einer unrichtigen Schlussfolgerung aus der Berichterstattung.
- (12) Bei dem Auftraggeber handelt es sich um den/die Berichtsadressaten, wobei es jedoch auch noch bestimmte andere Berichtsadressaten geben kann.

3. Auftragsannahme und Auftragsbedingungen

3.1. Auftragsannahme

- (13) Der beauftragte Wirtschaftstreuhänder hat vor Annahme eines Auftrags gewissenhaft zu prüfen, ob er diesen bei Einhaltung der im Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz 2017 (WTBG 2017) sowie in der Allgemeinen Richtlinie über die Ausübung der Wirtschaftstreuhänderberufe 2017 (WT-AARL 2017-KSW) geregelten Berufspflichten annehmen darf und ob er die für die sachgerechte Durchführung der vereinbarten Untersuchungshandlungen erforderlichen Kenntnisse und Erfahrungen sowie personellen und technischen Ressourcen besitzt oder sich beschaffen kann.
- (14) Bei der Auftragsvereinbarung ist besonders darauf zu achten, dass zwischen der Auftragsart „vereinbarte Untersuchungshandlungen“ und der Auftragsart „sonstige Prüfungen“ (vgl. Fachgutachten KFS/PG 13) unterschieden wird, weil in manchen Fällen bestimmte Prüfungsobjekte beiden Auftragsarten zugänglich sind. Wenn kein Referenzmodell vorliegt oder es dem beauftragten Wirtschaftstreuhänder nicht obliegt, Art und Umfang der von ihm durchzuführenden Untersuchungshandlungen festzulegen, kann nur die Auftragsart „vereinbarte Untersuchungshandlungen“ zur Anwendung kommen.

3.2. Auftragsbedingungen

- (15) Vor Durchführung der vereinbarten Untersuchungshandlungen ist ein gesondertes Auftragsbestätigungsschreiben zur Vereinbarung der dem Auftrag zugrunde gelegten Bedingungen zu versenden. Das Auftragsbestätigungsschreiben dokumentiert die zwischen dem beauftragten Wirtschaftstreuhänder und dem Auftraggeber abzuschließende Auftragsvereinbarung. Es hat die für den konkreten Auftrag erforderlichen Bestandteile zu beinhalten und dient der Bestätigung der Auftragsannahme durch den beauftragten Wirtschaftstreuhänder sowie der Vermeidung von Missverständnissen betreffend den Gegenstand und Zweck des Auftrags, das Ausmaß der Verantwortung des Wirtschaftstreuhänders sowie die Art der Berichterstattung. Weiters wird empfohlen, die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhänderberufe (AAB für WT-Berufe) idgF zu vereinbaren.
- (16) Zwischen dem beauftragten Wirtschaftstreuhänder und dem Auftraggeber sollte ein klares Einverständnis darüber herrschen, worin der Untersuchungsgegenstand besteht und zu welchen Bedingungen der Auftrag abgewickelt wird. Eine Abstimmung zwischen dem Auftraggeber und anderen Berichtsadressaten obliegt nicht dem beauftragten Wirtschaftstreuhänder.
- (17) Jedenfalls sollten folgende Bedingungen schriftlich vereinbart werden:

- a) Auftragsgegenstand samt ausdrücklichem Hinweis, dass die vereinbarten Untersuchungshandlungen weder in der Durchführung einer Prüfung noch einer prüferischen Durchsicht bestehen und dass ihre Vornahme auch zu keiner Zusicherung (Bestätigung) führt
- b) dem Auftrag zugrunde gelegte Berufsgrundsätze, subsidiäre Geltung der AAB für WT-Berufe idgF; sie sollten dem Auftragsbestätigungsschreiben beigelegt werden
- c) Zweck des Auftrags
- d) Beschreibung der den vereinbarten Untersuchungshandlungen zugrunde liegenden Informationen
- e) Erfordernis eines uneingeschränkten Zugangs zu den für die Durchführung der vereinbarten Untersuchungshandlungen erforderlichen Aufzeichnungen, Schriftstücken und sonstigen Informationen und der Bereitschaft des Auftraggebers bzw der verantwortlichen Partei, Auskünfte in dem erforderlichen Ausmaß vollständig zu erteilen
- f) Art, Zeitrahmen und Umfang der vereinbarten Untersuchungshandlungen
- g) Form der Berichterstattung
- h) Adressatenkreis der Berichterstattung
- i) Hinweis auf die Vereinbarung über das Honorar

4. Auftragsdurchführung

4.1. Auftragsplanung

- (18) Der beauftragte Wirtschaftstreuhänder hat die vereinbarten Untersuchungshandlungen so zu planen, dass deren wirksame Durchführung gewährleistet ist.

4.2. Auftragsdurchführung nach Maßgabe der vertraglichen Vereinbarung

- (19) Der beauftragte Wirtschaftstreuhänder führt die Untersuchungshandlungen in der vereinbarten Form durch und erstellt seinen Bericht über festgestellte Tatsachen auf der Grundlage der erhaltenen Nachweise.
- (20) Die bei einem Auftrag durchzuführenden Untersuchungshandlungen richten sich danach, was für den jeweiligen Auftrag vertraglich vereinbart wurde. In Betracht kommen insbesondere folgende Arten von Untersuchungshandlungen:
- a) Befragungen und Analysen
 - b) Nachrechnen, Vergleiche und andere buchhalterische Abstimmungshandlungen
 - c) Beobachtungen
 - d) Einsichtnahme in Unterlagen

- e) Einholung von Bestätigungen

4.3. Vereinbarte Untersuchungshandlungen zu Zahlenangaben

- (21) Vereinbarte Untersuchungshandlungen zu Zahlenangaben bestehen in der Regel darin, dass der beauftragte Wirtschaftstreuhänder Berechnungen des Auftraggebers bzw der verantwortlichen Partei nachrechnet oder vom Auftraggeber bzw von der verantwortlichen Partei in Bestätigungen übernommene Zahlen beispielsweise mit Angaben in dem (vom Abschlussprüfer) geprüften Abschluss oder der diesem zugrunde liegenden Buchführung vergleicht. Vereinbarungen, nach denen bestimmte Angaben vom beauftragten Wirtschaftstreuhänder zu „prüfen“ sind, ohne dass die einzelnen vom beauftragten Wirtschaftstreuhänder durchzuführenden Untersuchungshandlungen näher spezifiziert werden, sind nicht zulässig.

4.4. Vereinbarte Untersuchungshandlungen mit Stichproben

- (22) Besonderheiten ergeben sich bei der Vereinbarung von Untersuchungshandlungen mit Stichproben. Da im Rahmen vereinbarter Untersuchungshandlungen die Vereinbarung eines Prüfungsziels nicht möglich ist, hat der beauftragte Wirtschaftstreuhänder keinen Maßstab, anhand dessen er den Umfang der zu ziehenden Stichproben festlegen könnte. Vielmehr ist die Urteilsbildung Aufgabe des Auftraggebers bzw der verantwortlichen Partei. In derartigen Fällen müssen daher die Art der Stichprobenziehung (Zufallsauswahl, Auswahl anhand konkreter Vorgaben) und der Umfang der Stichprobe (Anzahl absolut oder in Prozent, bezogen auf eine Grundgesamtheit) im Auftragsbestätigungsschreiben explizit vereinbart werden.

5. Dokumentation

- (23) Da sich Aufträge zur Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen erheblich voneinander unterscheiden können, sind einheitliche Vorgaben für die Dokumentation nur sehr allgemein möglich. Der beauftragte Wirtschaftstreuhänder hat Nachweise über die untersuchten Sachverhalte festzuhalten und die durchgeführten Untersuchungshandlungen sowie die Ergebnisse dieser Untersuchungshandlungen in seinen Arbeitspapieren zu dokumentieren. Die Dokumentation bei einem Auftrag zur Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen hat zumindest folgende Punkte zu enthalten:

- a) Auftragsbestätigungsschreiben
- b) Nachweis der Planung
- c) Untersuchungshandlungen, die für den Auftrag vertraglich vereinbart wurden
- d) erbrachte Nachweise, die als Grundlage für den Bericht über die festgestellten Tatsachen dienen
- e) Zusammenfassung aller Feststellungen und anderer Sach- und Fachprobleme
- f) gegebenenfalls Vollständigkeitserklärung

6. Vollständigkeitserklärung

- (24) Die Einholung einer Vollständigkeitserklärung durch den beauftragten Wirtschaftstreuhänder sollte in jenen Fällen erfolgen, in denen es aufgrund der Art des Auftrags als sinnvoll anzusehen ist.

7. Berichterstattung

- (25) Nach Durchführung der vereinbarten Untersuchungshandlungen sind die Ergebnisse der Untersuchungshandlungen in einem Bericht zusammenzufassen, der als „Bericht über tatsächliche Feststellungen“ zu kennzeichnen ist.
- (26) Die Feststellungen sind verständlich und in angemessener Ausführlichkeit darzustellen. Bei der Darstellung der Ergebnisse sind wertende Bezeichnungen (wie zB unwesentlich, unbeachtlich, unbedeutend) grundsätzlich nicht zu verwenden, außer es gibt klare Definitionen dieser Begriffe, die vom Auftraggeber bzw von der verantwortlichen Partei bestätigt werden. Derartige Definitionen sind in das Auftragsbestätigungsschreiben und in den Bericht aufzunehmen.
- (27) Dem Bericht über die tatsächlichen Feststellungen sind grundsätzlich der Auftragsgegenstand sowie sonstige Unterlagen, die der Auftraggeber bzw die verantwortliche Partei dem beauftragten Wirtschaftstreuhänder zur Verfügung gestellt hat und auf die im Bericht verwiesen wird, als Anlagen beizufügen. Eine Ausnahme von diesem Erfordernis besteht nur dann, wenn die sonstigen Unterlagen zum Verständnis der durchgeführten Untersuchungshandlungen nicht erforderlich sind.
- (28) Die Berichterstattung hat zumindest folgende Punkte zu enthalten:
- a) Überschrift, die klar zum Ausdruck bringt, dass vereinbarte Untersuchungshandlungen durchgeführt wurden
 - b) Auftraggeber bzw verantwortliche Partei (Berichtsadressat)
 - c) Beschreibung des Auftragsgegenstands
 - d) Berufsgrundsätze, nach denen der Auftrag abgewickelt wurde, und die dem Auftrag zugrunde gelegten AAB für WT-Berufe idgF
 - e) Zweck des Auftrags und Auflistung sämtlicher mit dem Auftraggeber bzw der verantwortlichen Partei vereinbarten und durchgeführten Untersuchungshandlungen
 - f) Aufzählung und Beschreibung der identifizierten Fehler und Feststellungen
 - g) Hinweis darauf, dass es sich bei dem Auftrag um keine Abschlussprüfung, prüferische Durchsicht oder sonstige Prüfung handelt und demzufolge auch keine Zusicherung (Bestätigung) abgegeben wird
 - h) Hinweis darauf, dass, wenn zusätzliche Prüfungshandlungen in Form einer Abschlussprüfung oder einer prüferischen Durchsicht durchgeführt worden wären, möglicherweise Sachverhalte identifiziert worden wären, über die zu berichten gewesen wäre

- i) Hinweis darauf, dass der Bericht nur für jenen Personenkreis bestimmt ist, mit dem die vereinbarten Untersuchungshandlungen festgelegt wurden, und demzufolge die Weitergabe beschränkt ist
- (29) Der Bericht über die tatsächlichen Feststellungen ist mit dem Tag des Abschlusses der Untersuchungshandlungen zu datieren.
- (30) Es empfiehlt sich, dem Bericht über die tatsächlichen Feststellungen die AAB für WT-Berufe idgF beizufügen.
- (31) Sofern eine Weitergabe des Berichts an Dritte gewünscht wird, bedarf es der ausdrücklichen Zustimmung des beauftragten Wirtschaftstreuhänders, womit auf jeden Fall ein limitierter Adressatenkreis sichergestellt wird.
- (32) Gilt jedoch eine Weitergabe als vereinbart, ist ein entsprechender Passus betreffend die Vereinbarung der AAB für WT-Berufe idgF gegenüber denjenigen, an die der Bericht weitergegeben wird, erforderlich. Die Weitergabe hat in Abstimmung mit dem Auftraggeber bzw der verantwortlichen Partei an eine überschaubare und somit begrenzte Personengruppe zu erfolgen.
- (33) Die bewusste Eingrenzung des Adressatenkreises dient der Sicherheit des beauftragten Wirtschaftstreuhänders, weil ein Dritter die zwischen den Vertragsparteien vereinbarten Untersuchungshandlungen und deren vereinbarten Umfang nicht kennt und aus dieser Unwissenheit falsche Rückschlüsse ziehen könnte.

8. Anwendungszeitpunkt

- (34) Dieses Fachgutachten ist auf die Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen, die nach dem 31. Dezember 2011 vertraglich vereinbart werden, anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.