

Stellungnahme

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

Rahmenkonzept zu Auftragsarten

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

| Inhaltsverzeichnis | Seite |
|--|--------------|
| 1. Vorbemerkungen | 2 |
| 2. Zusicherungsleistungen..... | 2 |
| 2.1. Überblick..... | 2 |
| 2.2. Zusicherungsleistungen zu vergangenheitsorientierten Finanzinformationen..... | 2 |
| 2.3. Zusicherungsleistungen zu anderen Informationen als vergangenheitsorientierten 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 §§ 3 und 5 WTBG) 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 Abschlüsse

beziehen.

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 §§ 3 und 5 WTBG)

4. Anlagen

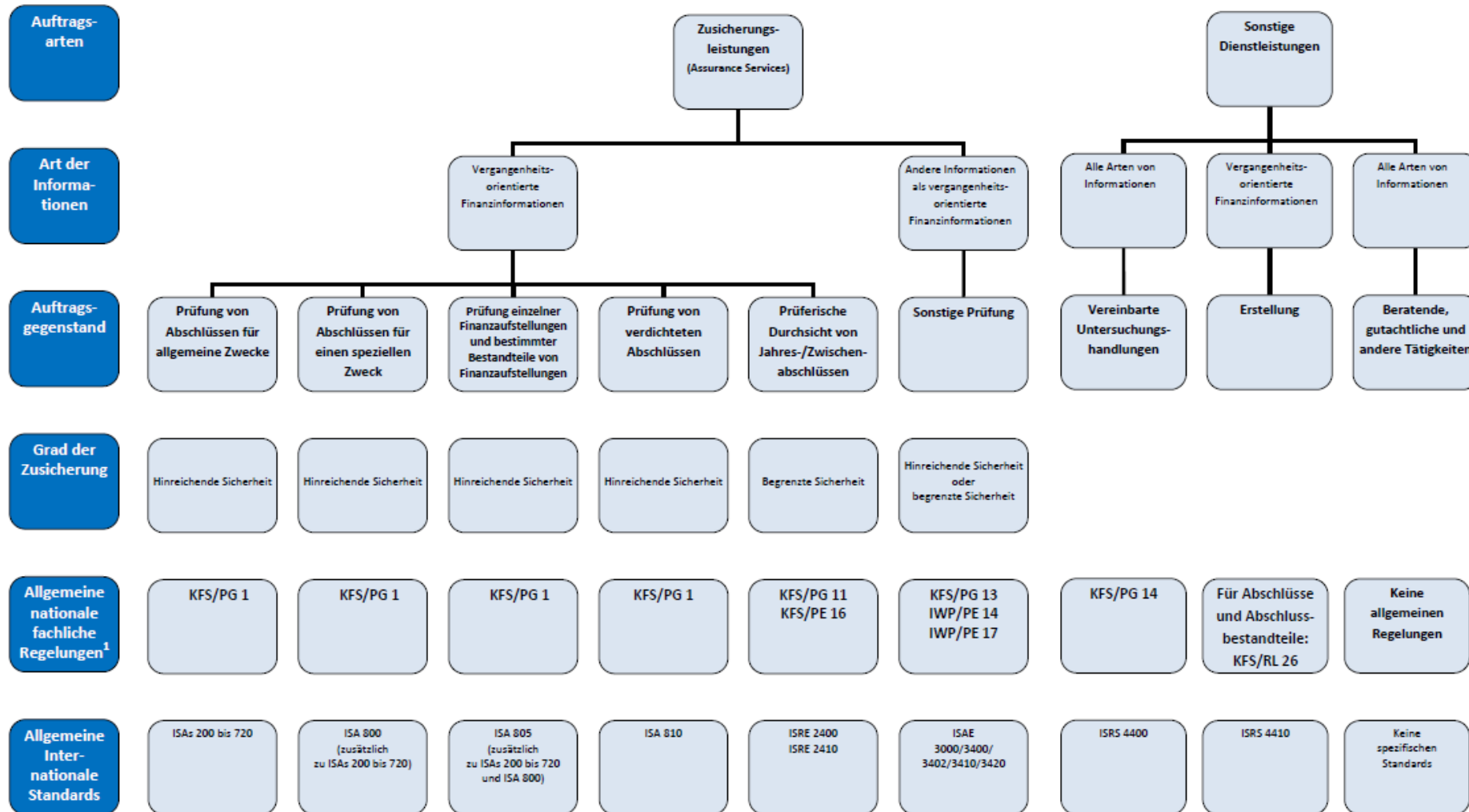
- (11) Anlage 1 vermittelt einen Gesamtüberblick, aus dem

- 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; zB 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.

Anlage 2: Definitionen¹

| | |
|--|---|
| Zusicherungsleistungen (Assurance Services) | 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 Betrachtungsgegenstandes (subject matter) anhand bestimmter Maßstäbe (criteria). (vgl International Framework for Assurance Engagements, Punkt 10) |
| Vergangenheitsorientierte Finanzinformationen | In Begriffen des Rechnungswesens ausgedrückte Informationen bezüglich einer bestimmten Einheit, die hauptsächlich aus dem Buchführungssystem der betreffenden Einheit abgeleitet werden, über wirtschaftliche Ereignisse in vergangenen Zeiträumen oder über wirtschaftliche Gegebenheiten oder Umstände zu bestimmten Zeitpunkten in der Vergangenheit. (ISA 200.13 (g)) Dazu gehören (vgl die Fußnote zu ISA 200.2, weiters ISA 200.A8): – Finanzaufstellungen: Abschlüsse (Jahres-, Konzern-, Zwischenabschlüsse) und sonstige Finanzaufstellungen (zB Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Geldflussrechnung, Einnahmen-Überschuss-Rechnung, Vermögensaufstellung) – Posten einer Finanzaufstellung (zB Vorräte, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Personalaufwand) – sonstige aus der Buchführung entnommene Finanzinformationen (zB ein bestimmter Geschäftsvorfall, ein bestimmter Vermögenswert oder eine bestimmte Schuld) |
| Einheit | 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. (vgl die Fußnote zu ISA 200.4) |
| Andere Informationen als vergangenheitsorientierte Finanzinformationen | können sein: – prospektive finanzielle Ergebnisse oder prospektive finanzielle Lage – nicht-finanzielle Ergebnisse oder nicht-finanzielle Lage – physische Charakteristika – Systeme und Prozesse – Verhalten Einschlägige Prüfungen können sich auf Plausibilität, Übereinstimmung mit Vorgaben, Vorhandensein, Regelkonformität, Wirksamkeit/Effektivität, Effizienz oder ähnliche Kriterien beziehen. |
| Abschluss | Eine strukturierte Darstellung vergangenheitsorientierter Finanzinformationen unter Einschluss der damit zusammenhängenden Angaben, mit der beabsichtigt wird, in Übereinstimmung mit einem Regelwerk der Rechnungslegung über die wirtschaftlichen Ressourcen oder Verpflichtungen einer Einheit zu einem bestimmten Zeitpunkt oder deren Veränderungen für einen bestimmten Zeitraum zu kommunizieren. Die damit zusammenhängenden Angaben enthalten in der Regel eine Zusammen- |

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

| | |
|---|---|
| | fassung bedeutsamer Rechnungslegungsmethoden und andere erläuternde Informationen. Der Begriff „Abschluss“ bezieht sich normalerweise auf einen vollständigen Abschluss, so wie durch die Anforderungen des maßgebenden Regelwerks der Rechnungslegung festgelegt, kann jedoch auch eine einzelne Finanzaufstellung betreffen. (ISA 200.13 (f)) |
| Maßgebendes Regelwerk der Rechnungslegung | Das bei der Aufstellung des Abschlusses gewählte Regelwerk der Rechnungslegung, das angesichts der Art der Einheit und der Zielsetzung des Abschlusses akzeptabel ist oder durch Gesetze oder andere Rechtsvorschriften vorgegeben wird. Es wird zwischen Regelwerk zur sachgerechten Gesamtdarstellung und Regelwerk zur Normentsprechung unterschieden. (ISA 200.13 (a)) |
| Regelwerk zur sachgerechten Gesamtdarstellung | Der Begriff „Regelwerk zur sachgerechten Gesamtdarstellung“ wird für ein Regelwerk der Rechnungslegung verwendet, das die Einhaltung der Anforderungen des Regelwerks verlangt und <ul style="list-style-type: none"> (i) explizit oder implizit anerkennt, dass es notwendig sein kann, dass das Management Abschlussangaben macht, die über die ausdrücklich von dem Regelwerk geforderten hinausgehen, um eine sachgerechte Gesamtdarstellung des Abschlusses zu erreichen, oder (ii) explizit anerkennt, dass es für das Management notwendig sein kann, von einer Anforderung des Regelwerks abzuweichen, um eine sachgerechte Gesamtdarstellung des Abschlusses zu erreichen. Solche Abweichungen sind erwartungsgemäß nur in äußerst seltenen Fällen notwendig. (ISA 200.13 (a)) |
| Regelwerk zur Normentsprechung | Der Begriff „Regelwerk zur Normentsprechung“ wird für ein Regelwerk der Rechnungslegung verwendet, das die Einhaltung der Anforderungen des Regelwerks verlangt, jedoch nicht die oben in (i) oder (ii) genannten Anerkennungen beinhaltet. (ISA 200.13 (a)) |
| Abschluss für allgemeine Zwecke | Ein in Übereinstimmung mit einem Regelwerk für allgemeine Zwecke aufgestellter Abschluss. (ISA 700.7 (a)) |
| Regelwerk für allgemeine Zwecke | Ein Regelwerk der Rechnungslegung, das darauf ausgerichtet ist, die gemeinsamen Bedürfnisse eines breiten Spektrums von Nutzern an Finanzinformationen zu erfüllen. Bei dem Regelwerk der Rechnungslegung kann es sich um ein Regelwerk zur sachgerechten Gesamtdarstellung oder um ein Regelwerk zur Normentsprechung handeln. (ISA 700.7 (b)) |
| Abschluss für einen speziellen Zweck | Ein Abschluss, der aufgestellt ist in Übereinstimmung mit einem Regelwerk für einen speziellen Zweck. (ISA 800.6 (a)) |
| Regelwerk für einen speziellen Zweck | Ein Regelwerk der Rechnungslegung, das darauf ausgerichtet ist, den Informationsbedürfnissen von bestimmten Nutzern von Finanzinformationen gerecht zu werden. Bei dem Regelwerk der Rechnungslegung kann es sich um ein Regelwerk zur sachgerechten Gesamtdarstellung oder um ein Regelwerk 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)) |
| 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 einem maßgebenden Regelwerk der Rechnungslegung aufgestellt wurde. (ISA 200.3) Als Grundlage für das Prüfungsurteil muss der Abschlussprüfer hinreichende Sicherheit darüber erlangen, ob der Abschluss als Ganzes frei von einer wesentlichen – beabsichtigten oder unbeabsichtigten – falschen Darstellung 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)) |
| Hinreichende Sicherheit | Im Kontext einer Abschlussprüfung ein hoher, jedoch kein absoluter Grad an Sicherheit (ISA 200.13 (m)), dh Reduzierung des Auftragsrisikos auf ein akzeptables niedriges Niveau als Basis für eine positive Form des Ausdrucks der Gesamtbeurteilung (vgl ISA 200.17). |
| Begrenzte Sicherheit | Reduzierung des Auftragsrisikos auf ein akzeptables niedriges Niveau, wobei das Risiko größer ist als bei Aufträgen mit hinreichender Sicherheit, als Basis für eine negative Form des Ausdrucks der Gesamtbeurteilung. (vgl ISRE 2400.17 (f)) |
| Vereinbarte Untersuchungshandlungen | 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. |
| Erstellung eines Abschlusses | Die Erstellung eines Abschlusses umfasst sämtliche Tätigkeiten, die erforderlich sind, um auf Grundlage der 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. |