APAB
Abschlussprüferaufsichtsbehörde

E-Mail
Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen KSW
zH Herrn Manfred Peschke
Am Belvedere 10/4
1100 Wien

GZ: ST 01/26/PH

Wien, 09.07.2026

Standardsetzung

Sehr geehrte Damen und Herren,

aufgrund der gemäß § 57 APAG normierten Zustimmungspflicht der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) für von der Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen sowie der Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände entwickelte Berufsgrundsätze und Standards für die interne Qualitätssicherung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften sowie von Prüfungsstandards teilt Ihnen die APAB mit, dass nach Durchsicht der von Ihnen diesbezüglich übermittelten Unterlagen, den Änderungen der Berufsgrundsätze/Prüfungsstandards KFS/PG 1, KFS/PG 2, KFS/PG 3, KFS/PG 10, KFS/PE 18 und KFS/PE 28, sowie des neuen Prüfungsstandards KFS/PE 36 hiermit **zugestimmt** wird. Ebenfalls **zugestimmt** wird der aktuellen Fassung von KFS/PG 13, welches nunmehr abschlussprüfungsrelevant geworden ist.

Anbei finden Sie als Anlage die jeweilige Fassung der Berufsgrundsätze/Prüfungsstandards, die obiger Entscheidung zugrunde liegt.

APAB Abschlussprüferaufsichtsbehörde

Mag. Peter Hofbauer Mag. (FH) Michael Komarek

Unterzeichner	Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB)	
APAB Abschlussprüferaufsichtsbehörde	Datum	2026-07-09T11:22:35+02:00
	Seriennummer	805147625385547742551157776
Aussteller-Zertifikat	CN=GLOBALTRUST 2015 GOVERNMENT 1,OU=GLOBALTRUST Certification Service,O=e-commerce monitoring GmbH,L=Wien,ST=Wien,C=AT	
Prüfinformation	Informationen zur Prüfung der elektronischen Signatur finden Sie unter: https://www.signatur.rtr.at/	
Hinweis	Dieses Dokument wurde amtssigniert. Auch ein Ausdruck dieses Dokuments hat gemäß § 20 E-Government-Gesetz die Beweiskraft einer öffentlichen Urkunde.	

APAB Abschlussprüferaufsichtsbehörde
1040 Wien, Brucknerstraße 8/6
+43 (1) 503 12 18 behoerde@apab.gv.at www.apab.gv.at

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Fachgutachten

des **Fachsenats für Abschlussprüfung und andere Zusicherungsleistungen** der **Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen** über die

Durchführung von sonstigen Prüfungen

(beschlossen in der Sitzung des ehemaligen Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 19. November 2019 als Neufassung des Fachgutachtens KFS/PG 13, redaktionell überarbeitet im April 2023)

Inhaltsverzeichnis Seite

1. Vorbemerkungen ... 3
2. Ziel und Gegenstand der sonstigen Prüfungen ... 3
2.1. Definition einer sonstigen Prüfung ... 3
2.2. Ziel einer sonstigen Prüfung ... 4
2.3. Gegenstand sonstiger Prüfungen ... 4
2.4. Definitionen im Zusammenhang mit der Durchführung einer sonstigen Prüfung ... 6
2.4.1. Überblick ... 6
2.4.2. Kriterien ... 6
2.4.3. Dreiparteienverhältnis ... 7
2.4.4. Vorgesehener Nutzer ... 8
2.4.5. Messender oder Beurteilender ... 8
2.4.6. Sachverhaltsinformationen ... 9
2.4.7. Art der Zusicherung ... 9
3. Auftragsannahme und Auftragsbedingungen ... 10
3.1. Auftragsannahme ... 10
3.2. Auftragsbedingungen ... 11
4. Auftragsdurchführung ... 12
4.1. Auftragsplanung ... 12
4.2. Beurteilung der Angemessenheit des zugrunde liegenden Sachverhalts ... 12
4.3. Beurteilung der Anwendbarkeit der Kriterien ... 12
4.4. Wesentlichkeit und Auftragsrisiko ... 12
4.5. Einholung ausreichender und geeigneter Nachweise ... 13
4.6. Berücksichtigung von nachträglichen Ereignissen ... 15
5. Vollständigkeitserklärung (schriftliche Erklärung) ... 15
6. Berichterstattung ... 16
6.1. Zusammenfassende Beurteilung ... 16
6.2. Erstellung des Berichts ... 17
6.2.1. Form der Berichterstattung ... 17
6.2.2. Bestandteile der Berichterstattung ... 17
6.2.3. Bezugnahme auf einen Sachverständigen ... 19

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

6.2.4. In Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften vorgeschriebene Berichterstattung 19
6.3. Nicht modifizierte und modifizierte zusammenfassende Beurteilung 19
7. Dokumentation....21
8. Anwendungszeitpunkt....22
Erläuterungen und Anwendungshinweise 23
Anhang 1: Rollen und Verantwortlichkeiten....29
Anhang 2: Gegenüberstellung – Prüfung mit begrenzter Sicherheit vs. Prüfung mit hinreichender Sicherheit 32

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

1. Vorbemerkungen

(1) Der Fachsenat für Abschlussprüfung und andere Zusicherungsleistungen 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 International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised).[1]

(3) Dieses Fachgutachten enthält die Grundsätze für die berufliche Verantwortung des Wirtschaftsprüfers bei sonstigen Prüfungen sowie für Form und Inhalt der in diesem Zusammenhang zu erstellenden Berichterstattung. Darüber hinaus verdeutlicht das Fachgutachten gegenüber der Öffentlichkeit Inhalt und Grenzen dieser Leistungen.

(4) Hinsichtlich Befangenheit, Anschein der Befangenheit, Interessenkollision und Unabhängigkeit gelten insbesondere die §§ 14 bis 16 der Allgemeinen Richtlinie über die Ausübung der Wirtschaftstreuhandberufe (WT-AARL 2017-KSW) sowie die §§ 7 und 8 der Verordnung zur Durchführung prüfender Tätigkeiten (KSW-PRL 2022).

2. Ziel und Gegenstand der sonstigen Prüfungen

2.1. Definition einer sonstigen Prüfung

(5) Sonstige Prüfungen sind auftragsgebundene Prüfungen, bei denen entweder eine andere Partei als der beauftragte Wirtschaftsprüfer den zugrunde liegenden Sachverhalt anhand von Kriterien misst oder beurteilt und der beauftragte Wirtschaftsprüfer zu dieser Information eine zusammenfassende Beurteilung (*conclusion*) abgibt (*attestation engagements*, Attestierungsaufträge) oder der beauftragte Wirtschaftsprüfer den zugrunde liegenden Sachverhalt unmittelbar anhand von Kriterien selbst misst oder beurteilt (*direct engagements*, direkte Zusicherungsaufträge).

(6) Dieses Fachgutachten enthält Anforderungen, Anwendungshinweise und sonstige Erläuterungen für Attestierungsaufträge mit hinreichender und begrenzter Prüfungssicherheit. Es kann auch bei direkten Zusicherungsaufträgen mit hinreichender und begrenzter Prüfungssicherheit angewendet werden – je nach den Auftragsumständen erforderlichenfalls angepasst und ergänzt.

(7) Die zu beurteilenden Sachverhaltsinformationen (*subject matter information*) sind das Ergebnis einer Messung bzw. Beurteilung eines zugrunde liegenden Sachverhalts (*underlying subject matter*) anhand geeigneter Kriterien (*suitable criteria*). Beispiele:

Sachverhalts-informationen	**Kriterien**	**Zugrunde liegender Sachverhalt**
Aussage über die Wirksamkeit interner Kontrollen	Relevante Kriterien, z.B. COSO-Framework	Internes Kontrollsystem
Unternehmensspezifische Leistungskennzahlen, z.B. Economic Value Added	Relevante Beurteilungsgrundsätze, z.B. selbst erstellte Grundsätze zur	Aspekte der Unternehmensleitung

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

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

	Ermittlung eines Economic Value Added	
Aussage über die Einhaltung gesetzlicher Vorschriften und anderer Regeln	z.B. Regelungen zum Datenschutz	Einhaltung gesetzlicher Vorschriften und anderer Regeln durch ein Unternehmen (Verhalten)

(8) Nicht Gegenstand von sonstigen Prüfungen sind Zusicherungsleistungen zu vergangenheitsorientierten Finanzinformationen oder sonstige Dienstleistungen (vgl. KFS/PE 1). Demnach sind sonstige Prüfungen weder eine Abschlussprüfung noch eine prüferische Durchsicht von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen; diese sind in eigenen Fachgutachten geregelt (KFS/PG 1 oder KFS/PG 11). Es handelt sich aber in jedem Fall um Aufträge, die eine Zusicherungsleistung eines unabhängigen Prüfers mit Erteilung eines entsprechenden Vermerks (der sogenannten zusammenfassenden Beurteilung) erfordern (§ 3 WTBG 2017).

2.2. Ziel einer sonstigen Prüfung

(9) Ziel des beauftragten Wirtschaftsprüfers bei der Durchführung einer sonstigen Prüfung ist es, abhängig von der Vereinbarung über den Umfang der Prüfung, auf Grundlage einer hinreichenden oder einer begrenzten Prüfungssicherheit

- eine Aussage darüber zu machen, ob die Sachverhaltsinformationen frei von wesentlichen falschen Darstellungen sind (Attestierungsauftrag), oder

- eine Aussage über das Ergebnis einer Messung oder Beurteilung des zugrunde liegenden Sachverhalts in einem Bericht zu machen, der eine zusammenfassende Beurteilung enthält und auch die Grundlage dafür beschreibt (direkter Zusicherungsauftrag).

Ein direkter Zusicherungsauftrag ist demnach definiert als ein Prüfungsauftrag, gemäß dem der beauftragte Wirtschaftsprüfer selbst den zugrunde liegenden Sachverhalt anhand der Kriterien misst oder beurteilt und die daraus resultierenden Sachverhaltsinformationen als Bestandteil der zusammenfassenden Beurteilung bzw. zusammen mit der zusammenfassenden Beurteilung darstellt.

(10) Wenn es der vereinbarte Auftragsumfang oder die dem Auftrag zugrunde liegenden Anforderungen an die Sachverhaltsinformationen vorsehen, kann im Rahmen des Berichts über eine sonstige Prüfung auch eine weitergehende Kommunikation (wie z.B. Empfehlungen und sonstige Informationen, vgl. ISAE 3000 (Revised) 68.) erforderlich sein.

2.3. Gegenstand sonstiger Prüfungen

(11) Zugrunde liegender Sachverhalt von sonstigen Prüfungen können beispielsweise sein (vgl. dazu auch Anlage 1 von KFS/PE 1):[2]

- Finanzinformationen, soweit sie keine vergangenheitsorientierten Finanzinformationen oder Teile von solchen sind und nicht unter die fachlichen Regelungen für Abschlussprüfungen oder prüferische Durchsichten fallen, wenn und soweit sie

[2] Soweit durch die Befugnisse der Wirtschaftsprüfer gemäß § 3 WTBG 2017 gedeckt und unter Berücksichtigung der Befugnisse anderer Berufsgruppen gemäß § 4 WTBG 2017.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

über den wirtschaftlichen Erfolg oder wirtschaftliche Verhältnisse Auskunft geben (z.B. Planungsrechnungen über zukunftsorientierte Vermögens- und Finanzlage, Ertragslage oder Cash-flows (vgl. ISAE 3400), Darstellung von Pro Forma-Finanzinformationen (vgl. ISAE 3420) etc.)

– Informationen über den nicht-finanziellen Erfolg oder nicht-finanzielle Verhältnisse, wobei die Information über den Gegenstand der Prüfung z.B. aus Schlüsselgrößen für Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit (Leistungskennzahlen) bestehen könnte

– Angaben in Umwelt- und Sozialberichten und Nachhaltigkeitsberichten (vgl. KFS/PE 28)

– Systeme oder Prozesse (z.B. das interne Kontrollsystem eines Unternehmens), inkl. der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung

– Informationen im Rahmen eines Corporate Governance-Berichts, eines Vergütungsberichts oder ähnlicher Berichte

– gesellschaftsrechtliche Transaktionen (Gründungs-, Sacheinlageprüfungen, Umwandlungs-, Spaltungs- und Restvermögensprüfungen, Prüfungen der Barabfindung (§ 6 GesAusG) oder eines Übernahmeangebots etc.)

– Risikomanagement (vgl. Regel 83 des Österreichischen Corporate Governance-Kodex sowie AFRAC 19)

– das Vorliegen der Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von Spenden gemäß § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 (alternativ: § 4a Abs. 8 Z 2 EStG 1988 oder § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988) (vgl. KFS/PE 24)

(12) Keine sonstigen Prüfungen im Sinne dieses Fachgutachtens sind daher insbesondere:

– vereinbarte Untersuchungshandlungen (vgl. KFS/PG 14[3])

– Aufträge zur Erstellung von Abschlüssen (vgl. KFS/RL 26[4])

– die Erstellung von Steuererklärungen und alle damit zusammenhängenden Arbeiten

– Beratungsleistungen im Zusammenhang mit dem betrieblichen Rechnungswesen und der Unternehmensorganisation

– Aufträge zur Aussage in rechtlichen Verfahren zu Fragen der Rechnungslegung oder der Abschlussprüfung oder zu sonstigen Sachverhalten

– Aufträge, die fachliche Stellungnahmen bzw. Gutachten,[5] Auffassungen oder Formulierungen enthalten oder bei denen ggf. schriftlich vereinbart wurde, dass mit dem Auftrag eine sonstige Prüfung nicht beabsichtigt ist, z.B. Gutachten gemäß

[3] Im internationalen Bereich ISRS 4400 „Aufträge zur Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen bezüglich Finanzinformationen“.

[4] Im internationalen Bereich ISRS 4410 „Compilation Engagements“.

[5] Ein Gutachten bzw. eine gutachterliche Stellungnahme unterscheidet sich von einem Prüfungsauftrag im Wesentlichen dadurch, dass keine für eine sonstige Prüfung geeigneten Kriterien vorliegen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

KFS/BW 1 – Fachgutachten zur Unternehmensbewertung, Gutachten gemäß KFS/PE 29 – Fachgutachten über die Erstellung eines Gutachtens zum Steuerkontrollsystem gemäß §§ 153b Abs. 4 Z 4 und 153f Abs. 5 BAO, Gutachten über Prospektinformationen bei alternativen Finanzierungen (§ 4 Abs. 9 AltFG)

(13) Der zugrunde liegende Sachverhalt kann sich auf einen bestimmten Zeitpunkt oder auf einen Zeitraum beziehen.

2.4. Definitionen im Zusammenhang mit der Durchführung einer sonstigen Prüfung

2.4.1. Überblick

(14) Bei sonstigen Prüfungen sind insbesondere folgende Definitionen zu beachten:

- Kriterien (*criteria*) – vgl. Abschnitt 2.4.2.
- Dreiparteienverhältnis (*three party-relationship*) – vgl. Abschnitt 2.4.3.
- Vorgesehener Nutzer (*intended user*) – vgl. Abschnitt 2.4.4.
- Messender oder Beurteilender (*measurer or evaluator*) – vgl. Abschnitt 2.4.5.
- Sachverhaltsinformationen (*subject matter information*) und zugrunde liegender Sachverhalt (*underlying subject matter*) – vgl. Abschnitt 2.4.6.
- Einholung von Prüfungsnachweisen (*obtaining of evidence*) – vgl. Abschnitt 4.5.
- Art der Zusicherung (*assurance*) – vgl. Abschnitt 2.4.7.
- Zusammenfassende Beurteilung (*conclusion*) und Berichterstattung (*assurance report*) – vgl. Abschnitt 6.

2.4.2. Kriterien

(15) Für eine hinreichend konsistente Messung oder Beurteilung eines zugrunde liegenden Sachverhalts im Rahmen des pflichtgemäßen Ermessens sind geeignete Kriterien erforderlich. Diese bilden den Maßstab für seine Messung oder Beurteilung.

(16) Die Eignung der Kriterien wird nicht von dem Sicherheitsniveau der prüferischen Aussage beeinflusst, d.h. wenn Kriterien für eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit nicht geeignet sind, dann sind sie auch nicht für eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit geeignet.

(17) Ein durch anzuwendende Kriterien bereitgestellter Bezugsrahmen kann von der beauftragenden oder der verantwortlichen Partei, Branchenverbänden sowie sonstigen Gruppen aufgestellt oder entwickelt werden, die sich nicht an formalisierte Normsetzungsverfahren halten und nicht eindeutig im öffentlichen Interesse handeln müssen.

(18) Zur Feststellung der Eignung der Kriterien hat der beauftragte Wirtschaftsprüfer unter Berücksichtigung folgender Merkmale eine Einschätzung vorzunehmen:

- Relevanz (Nur relevante Kriterien führen zu den Sachverhaltsinformationen, die den Entscheidungsprozess der vorgesehenen Nutzer unterstützen.)

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

– Vollständigkeit (Kriterien sind ausreichend vollständig, wenn sämtliche relevanten Faktoren, die im Rahmen des Auftrags die zusammenfassende Beurteilung beeinflussen könnten, berücksichtigt werden.)

– Verlässlichkeit (Verlässliche Kriterien ermöglichen eine angemessen konsistente Einschätzung des zugrunde liegenden Sachverhalts, wenn sie unter ähnlichen Umständen von Personen mit ähnlicher Qualifikation angewandt werden, wobei vollständige Kriterien, sofern relevant, Bezugsgrößen für Darstellung und Angaben beinhalten.)

– Neutralität (Neutrale Kriterien tragen zu zusammenfassenden Beurteilungen bei, die frei von verzerrenden Einflüssen sind.)

– Verständlichkeit (Verständliche Kriterien tragen zu zusammenfassenden Beurteilungen bei, die eindeutig und umfassend sind und nicht wesentlich unterschiedlich ausgelegt werden können.)

(19) Die Anwendbarkeit der Kriterien ist von den jeweiligen Auftragsumständen abhängig. Somit können selbst für ein und denselben zugrunde liegenden Sachverhalt unterschiedliche Kriterien Anwendung finden.

(20) Kriterien sind 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 die gewählten Kriterien für die Durchführung des Auftrags geeignet sind.

(21) Die Kriterien sollten den Berichtsadressaten auf eine oder mehrere der folgenden Arten zugänglich sein:

– öffentlich zugänglich,

– für sämtliche Berichtsadressaten zugänglich durch klare Darstellung der Kriterien in der Berichterstattung des beauftragten Wirtschaftsprüfers oder in den Sachverhaltsinformationen,

– durch allgemeines Verständnis (z.B. die Messung der Zeit in Stunden und Minuten),

– nur für bestimmte Adressaten zugänglich; in diesem Fall ist die Zusicherung nur für die Adressaten bestimmt, die Zugang zu den Kriterien haben.

2.4.3. Dreiparteienverhältnis

(22) Ein Auftrag für eine sonstige Prüfung kennt mindestens drei Parteien (vgl. dazu auch Erläuterungen und Anwendungshinweise – Anhang 1: Rollen und Verantwortlichkeiten):

– die verantwortliche Partei (z.B. Unternehmen, Mandant/Klient),

– den Prüfer (beauftragter Wirtschaftsprüfer) und

– den (die) vorgesehenen Nutzer (z.B. Förderstelle, Behörde, Aufsichtsrat, Kreditgeber).

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(23) Beauftragende Partei können der **vorgesehene Nutzer** oder die verantwortliche Partei sein; Berichtsadressat kann auch die verantwortliche Partei sein.

(24) Die **verantwortliche Partei** ist für den zugrunde liegenden Sachverhalt verantwortlich und hat die schriftliche Erklärung gemäß Rz (72) ff. zu unterfertigen.

(25) Der **beauftragte Wirtschaftsprüfer** hat bei der Planung des Auftrags sorgfältig darauf zu achten, dass der zugrunde liegende Sachverhalt und die Kriterien eindeutig identifizierbar sind und ausreichende sowie angemessene Nachweise seine abzugebende Zusicherung stützen. Anderenfalls kann seitens des beauftragten Wirtschaftsprüfers zu dem Auftrag keine Zusicherung abgegeben werden.

2.4.4. Vorgesehener Nutzer

(26) Vorgesehene Nutzer sind (eine) natürliche Person(en) oder Organisation(en) oder (eine) Gruppe(n) dieser, von der (denen) der beauftragte Wirtschaftsprüfer erwartet, dass sie den Bericht über die sonstige Prüfung verwenden wird (werden). In einigen Fällen kann es weitere als die in der Berichterstattung als Empfänger genannten vorgesehenen Nutzer geben.

(27) Vorgesehene Nutzer oder deren Vertreter können direkt mit dem beauftragten Wirtschaftsprüfer und der verantwortlichen Partei (und der beauftragenden Partei, falls diese eine andere ist) in die Festlegung der Auftragsanforderungen eingebunden werden.

(28) Unabhängig davon, ob Dritte in den Auftrag eingebunden sind (vgl. Rz (26) f.), ist der beauftragte Wirtschaftsprüfer jedenfalls für die Festlegung von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen verantwortlich. Unter Umständen kann es notwendig sein, zusätzliche Prüfungshandlungen durchzuführen, insbesondere wenn Informationen erlangt werden, die erheblich von den Informationen abweichen, auf denen die Festlegung der geplanten Prüfungshandlungen basiert. Anders als bei einem Auftrag zur Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen, der mit der beauftragenden Partei und möglichen Dritten vereinbarte Untersuchungshandlungen umfasst, kann auf Basis der Prüfungshandlungen einer sonstigen Prüfung eine zusammenfassende Beurteilung über die Sachverhaltsinformationen abgegeben werden, wohingegen die Berichterstattung zu den vereinbarten Untersuchungshandlungen nur festgestellte Tatsachen enthält.

2.4.5. Messender oder Beurteilender

(29) Messender oder Beurteilender ist (sind) jene Partei(en), die den zugrunde liegenden Sachverhalt anhand der Kriterien misst (messen) bzw. beurteilt (beurteilen). Der Messende bzw. Beurteilende verfügt über Fachwissen bezüglich des zugrunde liegenden Sachverhalts.

(30) In vielen Attestierungsaufträgen ist die verantwortliche Partei der Messende bzw. Beurteilende und gleichzeitig die beauftragende Partei.

(31) Der Messende oder Beurteilende ist für eine hinreichende Grundlage für die Sachverhaltsinformationen verantwortlich. Die Tatsache, dass ein beauftragter Wirtschaftsprüfer im Rahmen eines Attestierungsauftrags eine Berichterstattung zu den Sachverhaltsinformationen abgeben wird, ist kein Ersatz für die eigenen Prozesse

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

des Messenden bzw. Beurteilenden zur Bereitstellung einer hinreichenden Grundlage für die Sachverhaltsinformationen.[6]

2.4.6. Sachverhaltsinformationen

(32) Sachverhaltsinformationen sind das Ergebnis einer Messung oder Beurteilung von Sachverhalten anhand von Kriterien. Sachverhalte sind geeignet, wenn sie identifizierbar sind, durchgehend anhand von Kriterien (siehe Rz (18)) beurteilt oder gemessen und dafür geeignete Nachweise eingeholt werden können.

(33) Auf dieser Grundlage kann der beauftragte Wirtschaftsprüfer zu einer zusammenfassenden Beurteilung in Form einer Zusicherung gelangen. Die Sachverhaltsinformationen müssen nicht zwingend in einem solchen Maße objektivierbar sein, dass sachverständige Dritte immer die gleiche zusammenfassende Beurteilung abgeben. Unter Wahrung angemessener Sorgfalt handelnde Personen sollten jedoch zu einer im Wesentlichen gleichen zusammenfassenden Beurteilung gelangen.

2.4.7. Art der Zusicherung

(34) Eine sonstige Prüfung kann entweder eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit oder eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit sein bzw. eine Kombination beider.

(35) Eine Prüfung **mit hinreichender Sicherheit** liegt dann vor, wenn der beauftragte Wirtschaftsprüfer durch die vorgenommenen Prüfungshandlungen und erlangten Nachweise das Auftragsrisiko auf ein unter den Umständen des Auftrags vertretbar niedriges Maß reduziert und in seiner Berichterstattung eine zusammenfassende Beurteilung über das Ergebnis der Messung bzw. Beurteilung des zugrunde liegenden Sachverhalts anhand der Kriterien abgibt (positive Zusicherung).

(36) Eine Prüfung **mit begrenzter Sicherheit** liegt vor, wenn der beauftragte Wirtschaftsprüfer als Grundlage für die Abgabe einer zusammenfassenden Beurteilung das Auftragsrisiko auf ein Maß reduziert, das unter den Umständen des Auftrags vertretbar, aber höher ist als bei einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit, und die zusammenfassende Beurteilung daher so formuliert wird, dass sie vermittelt, ob auf Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen und erlangten Nachweise (ein) Sachverhalt(e) bekannt geworden ist (sind), der (die) den beauftragten Wirtschaftsprüfer zur Auffassung gelangen lässt (lassen), dass die Sachverhaltsinformationen wesentlich falsch dargestellt sind (negative Zusicherung).

(37) Art, zeitliche Einteilung und Umfang der bei einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit durchgeführten Prüfungshandlungen sind im Vergleich zu den bei einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit notwendigen begrenzt, aber darauf ausgerichtet, einen Grad der Prüfungssicherheit zu erreichen, der nach pflichtgemäßem Ermessen des beauftragten Wirtschaftsprüfers eine aussagekräftige zusammenfassende Beurteilung ermöglicht (siehe Erläuterungen und Anwendungshinweise – Anhang 2: Gegenüberstellung – Prüfung mit begrenzter Sicherheit vs. Prüfung mit hinreichender Sicherheit). Um aussagekräftig zu sein, muss die vom beauftragten Wirtschaftsprüfer auf Basis der erlangten Prüfungssicherheit abgegebene zusammenfassende Beurteilung das Vertrauen der vorgesehenen Nutzer voraussichtlich in einem Maß erhöhen, das deutlich mehr als unbeachtlich ist.

---

[6] Im Rahmen eines direkten Zusicherungsauftrags ist der beauftragte Wirtschaftsprüfer dafür verantwortlich, dass die für die Messung oder Beurteilung angewendeten Prozesse und Methoden sicherstellen, dass das Ergebnis der Messung oder Beurteilung für den vereinbarten Zusicherungsgrad (hinreichende oder begrenzte Sicherheit) ausreichend ist.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(38) In jenen Fällen, bei denen im Rahmen des Auftrags wesentliche Feststellungen getroffen worden sind, die die Abgabe einer eindeutigen Zusicherung im Rahmen der zusammenfassenden Beurteilung 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

(39) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat vor Annahme eines Auftrags gewissenhaft zu prüfen, ob er diesen bei Einhaltung der im WTBG 2017, in der WT-AARL 2017-KSW sowie in der KSW-PRL 2022 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. Bei Folgeaufträgen hat der beauftragte Wirtschaftsprüfer zu beurteilen, ob die Umstände eine Änderung der Auftragsbedingungen erforderlich machen und ob es notwendig ist, die beauftragende Partei an die bestehenden Auftragsbedingungen zu erinnern.

(40) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer darf den Auftrag nur annehmen, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Vorliegen von entsprechender fachlicher Eignung
- ausreichend konkretisierter zugrunde liegender Sachverhalt
- geeignete, für die Adressaten nachvollziehbare und verfügbare Kriterien (vgl. Rz (18))
- ausreichende Nachweise, um in einer Berichterstattung (eine) zusammenfassende Beurteilung(en) abgeben zu können

(41) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat sich ein ausreichendes Verständnis für den zugrunde liegenden Sachverhalt und die sonstigen Auftragsumstände zu verschaffen, um die Risiken wesentlicher Fehler in Bezug auf die Informationen über diesen zu identifizieren und zu beurteilen.

(42) 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 Kriterien vorliegen und es dem beauftragten Wirtschaftsprüfer obliegt, Art und Umfang der von ihm durchzuführenden Prüfungshandlungen festzulegen; außerdem muss der zugrunde liegende Sachverhalt eindeutig identifizierbar sein (siehe Rz (32)).

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

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(44) In jenen Fällen, in welchen die Formulierung der zusammenfassenden Beurteilung durch gesetzliche oder andere rechtliche Regelungen vorgegeben ist, hat der beauftragte Wirtschaftsprüfer zu beurteilen, ob die vorgegebene zusammenfassende Beurteilung für den vorgesehenen Nutzer missverständlich sein könnte und ob dies durch eine Ergänzung der zusammenfassenden Beurteilung beseitigt werden kann. Andernfalls soll der Auftrag nur bei Vorliegen einer Verpflichtung aufgrund von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften angenommen werden. Ein in Übereinstimmung mit solchen Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften durchgeführter Auftrag entspricht nicht diesem Fachgutachten, und die Berichterstattung darf keine Referenz auf die Einhaltung dieses Fachgutachtens enthalten.

3.2. Auftragsbedingungen

(45) Für sonstige Prüfungen ist ein Auftragsschreiben erforderlich. Das Auftragsschreiben dokumentiert die zwischen dem beauftragten Wirtschaftsprüfer und der beauftragenden Partei 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) i.d.g.F. zu vereinbaren.

(46) Das Auftragsschreiben sollte zumindest folgende Punkte beinhalten:

- Verantwortlichkeit für den zugrunde liegenden Sachverhalt (vgl. Rz (24))
- Art und Umfang der Tätigkeit einschließlich einer Bezugnahme auf dieses Fachgutachten
- Erfordernis eines uneingeschränkten Zugangs zu den für die Durchführung der sonstigen Prüfung erforderlichen Aufzeichnungen, Schriftstücken und sonstigen Informationen und der Bereitschaft der verantwortlichen Partei, Auskünfte in dem erforderlichen Ausmaß vollständig zu erteilen
- 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
- Hinweis, dass dem Auftrag subsidiär die AAB für WT-Berufe i.d.g.F. zugrunde liegen; sie sollten dem Auftragsbestätigungsschreiben beigelegt werden
- 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.)
- Hinweis auf die Vereinbarung über das Honorar

(47) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat vor der Fertigstellung des Auftrags jede Änderung im Umfang des Auftrags zu beachten und gegebenenfalls eine Änderung des Auftragsbestätigungsschreibens herbeizuführen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

4. Auftragsdurchführung

4.1. Auftragsplanung

(48) 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.

(49) In der Auftragsplanung ist auch zu berücksichtigen, ob und für welche Themen die Verwendung der Arbeit eines Sachverständigen oder Konsultationen notwendig sind. Die Kompetenz der beigezogenen Personen und deren Nachweise und Schlussfolgerungen sind vom beauftragten Wirtschaftsprüfer zu würdigen und eigenverantwortlich Schlussfolgerungen für die Berichterstattung abzuleiten.

(50) 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.

(51) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat im Rahmen der Auftragsplanung und -durchführung die angemessene Anleitung und Überwachung des Prüfungsteams zu berücksichtigen, um die Einhaltung der Prüfungsstandards und anwendbaren rechtlichen und regulatorischen Regelungen, insbesondere der berufsrechtlichen Anforderungen, sicherzustellen. Dies schließt eine zeitgerechte Durchsicht der Arbeitspapiere bis zum Datum der Berichterstattung ein.

(52) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat in Abwägung der Auftragsumstände und der Vorgaben des Qualitätsmanagementsystems Überlegungen anzustellen, ob eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung für die Durchführung des Auftrags vorzusehen ist, und entsprechende Maßnahmen zu ergreifen.

4.2. Beurteilung der Angemessenheit des zugrunde liegenden Sachverhalts

(53) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat die Angemessenheit des zugrunde liegenden Sachverhalts zu beurteilen und die spezifischen Punkte, die für die Berichtsadressaten relevant sind, zu identifizieren (vgl. Abschnitte 2.1., 2.2. und 2.4.6.).

4.3. Beurteilung der Anwendbarkeit der Kriterien

(54) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat die Eignung der Kriterien zu beurteilen. Im Detail wird auf Abschnitt 2.4.2. verwiesen.

4.4. Wesentlichkeit und Auftragsrisiko

(55) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat bei der Planung und Durchführung des Auftrags die Wesentlichkeit und die Risiken einer Fehlbeurteilung für den zugrunde liegenden Sachverhalt zu berücksichtigen. Die Wesentlichkeit ist auch zu beachten, wenn untersucht wird, ob die Informationen über den zugrunde liegenden Sachverhalt frei von falschen Angaben sind.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(56) Die Beurteilung der Wesentlichkeit und der relativen Bedeutung quantitativer und qualitativer Faktoren in Bezug auf einen bestimmten Auftrag unterliegt dem pflichtgemäßen Ermessen.

(57) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat die Risiken einer Fehlbeurteilung für den zugrunde liegenden Sachverhalt 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 werden die Risiken einer Fehlbeurteilung für den zugrunde liegenden Sachverhalt auf ein akzeptables Maß herabgesetzt, um mit hinreichender Sicherheit eine positiv formulierte zusammenfassende Beurteilung abgeben zu können. Bei einem Auftrag zur Abgabe einer negativen Zusicherung sind die Risiken einer Fehlbeurteilung für den zugrunde liegenden Sachverhalt höher als bei einem Auftrag zur Abgabe einer positiven Zusicherung; dies liegt an der Art der gewünschten Sicherheit und dem damit verbundenen geringeren Umfang an vorzunehmenden Handlungen zur Einholung von Nachweisen.

4.5. Einholung ausreichender und geeigneter Nachweise

(58) Sonstige Prüfungen erfordern die Einholung von ausreichenden und geeigneten Nachweisen.

(59) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat bei der Einschätzung der Quantität und Qualität bzw. des ausreichenden Umfangs und der Eignung von Nachweisen zur Stützung seiner zusammenfassenden Beurteilung pflichtgemäßes Ermessen auszuüben und eine kritische Grundhaltung einzunehmen.

(60) Im Rahmen der Einholung ausreichender und geeigneter Nachweise ist auch eine Beurteilung des Risikos, dass die Informationen über den zugrunde liegenden Sachverhalt wesentliche falsche Angaben enthalten, vorzunehmen. Dies bedeutet im Einzelnen:

(61) Im Falle einer **negativen Zusicherung** hat der beauftragte Wirtschaftsprüfer basierend auf seinem Verständnis

- Bereiche zu identifizieren, in denen eine wesentlich falsche Darstellung der Sachverhaltsinformationen wahrscheinlich ist, und

- entsprechende Prüfungshandlungen, die seine zusammenfassende Beurteilung unterstützen, zu definieren und durchzuführen, um eine begrenzte Sicherheit zu erlangen.

(62) Wenn der beauftragte Wirtschaftsprüfer von (einer) Tatsache(n) Kenntnis erlangt, die ihn vermuten lässt (lassen), dass die Sachverhaltsinformationen wesentlich falsch dargestellt sein könnten, hat er zusätzliche Prüfungshandlungen festzulegen und durchzuführen, um weitere Nachweise zu erhalten, bis er in der Lage ist,

- zum Schluss zu gelangen, dass die Tatsache(n) wahrscheinlich nicht dazu führt (führen), dass die Sachverhaltsinformationen wesentlich falsch dargestellt werden; oder

- sich zu vergewissern, dass die Tatsache(n) dazu führt (führen), dass die Sachverhaltsinformationen wesentlich falsch dargestellt werden.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(63) Im Falle einer **positiven Zusicherung** hat der beauftragte Wirtschaftsprüfer basierend auf seinem Verständnis

- die Risiken wesentlicher falscher Angaben in den Sachverhaltsinformationen zu identifizieren und zu bewerten und

- entsprechende Prüfungshandlungen, die seine zusammenfassende Beurteilung unterstützen, zu definieren und durchzuführen, um eine hinreichende Sicherheit zu erlangen.

Er hat die operative Wirksamkeit der relevanten Kontrollen der Sachverhaltsinformationen zu beurteilen, wenn

- die Erwartung besteht, dass die Kontrollen wirksam funktionieren, oder
- andere Prüfungshandlungen als die Prüfung von Kontrollen allein keine ausreichenden geeigneten Nachweise liefern.

(64) Die Einschätzung des beauftragten Wirtschaftsprüfers über die Risiken wesentlicher Fehldarstellungen kann sich im Laufe der Auftragsdurchführung ändern. Eine Anpassung der Prüfungshandlungen kann im Einzelfall – ebenso wenn der beauftragte Wirtschaftsprüfer Nachweise erhält, die mit anderen Prüfungsnachweisen in Widerspruch stehen – erforderlich sein.

(65) Bei der Festlegung und Durchführung von Prüfungshandlungen sind die Relevanz und Zuverlässigkeit der einzuholenden Prüfungsnachweise zu berücksichtigen. Wenn

- die von einer Quelle erhaltenen Nachweise nicht mit denen einer anderen übereinstimmen oder

- der beauftragte Wirtschaftsprüfer Zweifel an der Zuverlässigkeit der Informationen hat,

hat er zu überlegen, welche Änderungen oder Ergänzungen der Prüfungshandlungen erforderlich sind bzw. wie sich diese Tatsachen auf andere Aspekte des Auftrags auswirken können.

(66) Nicht korrigierte falsche Darstellungen, die während der Auftragsdurchführung festgestellt werden, sind – abgesehen von jenen, die eindeutig unwesentlich sind – zu dokumentieren.

(67) Wenn der beauftragte Wirtschaftsprüfer andere Wirtschaftsprüfer, andere Sachverständige oder Experten beizieht, hat er

- deren erforderliche Kompetenz, Fähigkeiten und Objektivität zu beurteilen. Dies umfasst auch die Untersuchung von Interessen und Beziehungen, die eine Gefahr für die Objektivität dieser Personen darstellen können;

- ein ausreichendes Verständnis von deren Fachgebieten zu erlangen;

- die Art, den Umfang und die Ziele von deren Tätigkeit abzustimmen; und

- die Angemessenheit dieser Arbeiten für die Zwecke der Prüfungsdurchführung zu beurteilen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(68) Soweit erforderlich, ist sinngemäß vorzugehen, wenn der beauftragte Wirtschaftsprüfer die Arbeiten von durch die verantwortliche Partei beauftragten Experten oder anderen Personen verwendet. Neben der Beurteilung der Kompetenz, der Fähigkeiten und der Objektivität der eingesetzten Spezialisten muss der beauftragte Wirtschaftsprüfer ein Verständnis über deren Tätigkeiten erlangen sowie die Angemessenheit dieser Tätigkeiten als Prüfungsnachweise würdigen.

(69) Wenn der beauftragte Wirtschaftsprüfer plant, die Tätigkeiten der Internen Revision zu nutzen, hat er Folgendes zu beurteilen:

- inwieweit die Stellung der Internen Revision innerhalb der Organisation sowie relevante Regelungen und Maßnahmen die Objektivität der Internen Revision fördern;
- die Kompetenz der Internen Revision;
- ob die Interne Revision einer systematischen und geregelten Vorgehensweise, einschließlich Qualitätssicherung, folgt; und
- ob die Tätigkeiten der Internen Revision für die Zwecke des Auftrags angemessen sind.

4.6. Berücksichtigung von nachträglichen Ereignissen

(70) Wenn es für den Auftrag relevant ist, hat der beauftragte Wirtschaftsprüfer

- die Auswirkung von Ereignissen bis zum Datum der Berichterstattung zu würdigen und
- in angemessener Weise auf Tatsachen zu reagieren, die ihm nach dem Datum der Berichterstattung bekannt werden und die ihn – wären sie ihm zu diesem Datum bekannt gewesen – zur Anpassung der zusammenfassenden Beurteilung veranlasst haben könnten.

(71) Das Ausmaß der Befassung mit nachträglichen Ereignissen hängt von der möglichen Tragweite solcher Ereignisse ab, mit der sie die Sachverhaltsinformationen beeinflussen und sich auf die Angemessenheit der zusammenfassenden Beurteilung des beauftragten Wirtschaftsprüfers auswirken. Der beauftragte Wirtschaftsprüfer ist jedoch nicht dafür verantwortlich, etwaige zusätzliche Prüfungshandlungen hinsichtlich der Sachverhaltsinformationen nach dem Datum der Berichterstattung durchzuführen.

5. Vollständigkeitserklärung (schriftliche Erklärung)

(72) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat von der (den) entsprechenden Partei(en) eine schriftliche Erklärung anzufordern,

- dass sie für den zugrunde liegenden Sachverhalt, für die Sachverhaltsinformationen und für die Auswahl der Kriterien sowie deren Angemessenheit für den jeweiligen Zweck verantwortlich ist (sind);
- dass die für den zugrunde liegenden Sachverhalt relevanten Unterlagen von der verantwortlichen Partei vollständig bereitgestellt und ihre inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit bestätigt werden;

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

– dass sie dem beauftragten Wirtschaftsprüfer alle Informationen gegeben hat (haben), von denen die entsprechende(n) Partei(en) Kenntnis hat (haben), dass sie für den Auftrag relevant sind;

– die die Messung bzw. die Beurteilung des zugrunde liegenden Sachverhalts anhand der anzuwendenden Kriterien einschließlich der Berücksichtigung sämtlicher relevanten Sachverhalte in den Sachverhaltsinformationen bestätigt.

(73) Stellt der beauftragte Wirtschaftsprüfer fest, dass es notwendig ist, zusätzlich zu den angeforderten Erklärungen eine oder mehrere schriftliche Erklärungen zur Unterstützung anderer für die Sachverhaltsinformationen relevanter Nachweise zu erlangen, hat der beauftragte Wirtschaftsprüfer diese anderen schriftlichen Erklärungen anzufordern.

(74) Wenn sich schriftliche Erklärungen auf Sachverhalte beziehen, die für die Sachverhaltsinformationen wesentlich sind, hat der beauftragte Wirtschaftsprüfer

– ihre Begründbarkeit und Übereinstimmung mit anderen erhaltenen Nachweisen einschließlich anderer (mündlicher oder schriftlicher) Erklärungen zu beurteilen und

– zu würdigen, ob von denjenigen, die die Erklärungen abgeben, erwartet werden kann, dass sie über die betreffenden Sachverhalte gut informiert sind.

(75) Das Datum dieser schriftlichen Erklärungen hat so nahe wie praktisch durchführbar am Datum der Berichterstattung zu liegen, darf jedoch nicht nach diesem Datum liegen.

(76) Werden eine oder mehrere der angeforderten schriftlichen Erklärungen nicht abgegeben oder zieht der beauftragte Wirtschaftsprüfer den Schluss, dass es hinreichende Zweifel an der Kompetenz, der Integrität, den berufsethischen Wertvorstellungen oder der Sorgfalt derjenigen gibt, die die schriftlichen Erklärungen abgeben, oder dass die schriftlichen Erklärungen anderweitig nicht verlässlich sind, hat er

– den Sachverhalt mit der (den) entsprechenden Partei(en) zu erörtern;

– die Integrität derer, von denen die Erklärungen angefordert oder erhalten wurden, erneut zu beurteilen und zu würdigen, welche Auswirkung dies auf die Verlässlichkeit von (mündlichen oder schriftlichen) Erklärungen und Nachweisen im Allgemeinen haben kann; und

– angemessene Maßnahmen zu ergreifen, einschließlich der Feststellung einer möglichen Auswirkung auf die zusammenfassende Beurteilung in der Berichterstattung.

6. Berichterstattung

6.1. Zusammenfassende Beurteilung

(77) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat zu beurteilen, ob er ausreichende und angemessene Nachweise erlangt hat, und, falls unter den Umständen des Auftrags notwendig, zu versuchen, weitere Nachweise zu erlangen. Der beauftragte Wirtschafts-

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

prüfer hat alle relevanten Nachweise zu würdigen, unabhängig davon, ob sie die Messung oder Beurteilung des zugrunde liegenden Sachverhalts anhand der anzuwendenden Kriterien untermauern oder dieser widersprechen.

(78) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat eine Aussage zu treffen, ob die Sachverhaltsinformationen frei von wesentlichen falschen Darstellungen sind. Bei der zusammenfassenden Beurteilung hat der beauftragte Wirtschaftsprüfer zu berücksichtigen, ob er als Grundlage dafür ausreichende und angemessene Nachweise erlangt hat und ob allfällige nicht korrigierte falsche Darstellungen einzeln oder insgesamt wesentlich sind.

(79) Wenn der beauftragte Wirtschaftsprüfer nicht in der Lage ist, ausreichende und geeignete Nachweise zu erlangen, besteht ein Prüfungshemmnis, und der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat eine Einschränkung oder eine Nichtabgabe der zusammenfassenden Beurteilung zu erklären oder den Auftrag niederzulegen, sofern eine Niederlegung nach den einschlägigen Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften möglich ist.

6.2. Erstellung des Berichts

6.2.1. Form der Berichterstattung

(80) Die Berichterstattung bedarf der Schriftform und hat eine eindeutige zusammenfassende Beurteilung des beauftragten Wirtschaftsprüfers über die Sachverhaltsinformationen zu enthalten.

(81) Die Berichterstattung des beauftragten Wirtschaftsprüfers ist deutlich von Informationen oder Erläuterungen zu trennen, von denen nicht beabsichtigt ist, dass sie sich auf die zusammenfassende Beurteilung des beauftragten Wirtschaftsprüfers auswirken.

6.2.2. Bestandteile der Berichterstattung

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

- Überschrift, die klar zum Ausdruck bringt, dass es sich um eine Berichterstattung über eine unabhängige Prüfung handelt
- beauftragende Partei, verantwortliche Partei und/oder Berichtsadressat(en)
- Berufsgrundsätze, nach denen der Auftrag abgewickelt wurde, und die dem Auftrag zugrunde gelegten AAB für WT-Berufe i.d.g.F sowie eine Erklärung, dass der beauftragte Wirtschaftsprüfer die Anforderungen an die Unabhängigkeit und sonstige berufliche Verhaltensanforderungen einhält
- Identifizierung oder Beschreibung des vom beauftragten Wirtschaftsprüfer erlangten Niveaus an Prüfungssicherheit, der Sachverhaltsinformationen und, sofern sachgerecht, des zugrunde liegenden Sachverhalts
- Identifizierung der anzuwendenden Kriterien
- Beschreibung der signifikanten inhärenten Beschränkungen, die mit der Messung bzw. Beurteilung des zugrunde liegenden Sachverhalts anhand der anzuwendenden Kriterien zusammenhängen. Es kann sich beispielsweise als sinnvoll erweisen, in einem Bericht, der auf die Wirksamkeit der internen Kontrollen eingeht,

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

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.

– Wenn die verwendeten Kriterien für die Beurteilung des zugrunde liegenden Sachverhalts nur einem eingeschränkten Benutzerkreis zugänglich sind oder nur für einen speziellen Zweck benutzt werden sollen, so ist die Beschränkung im Bericht anzuführen und sind die Leser darauf aufmerksam zu machen, dass es sein kann, dass die Sachverhaltsinformationen für einen anderen Zweck nicht geeignet sind.

– eine Erklärung, die die verantwortliche Partei und den Messenden bzw. Beurteilenden – falls sich diese voneinander unterscheiden – identifiziert sowie eine Aussage dazu enthält, wie die Verantwortlichkeiten zwischen dem beauftragten Wirtschaftsprüfer und der verantwortlichen Partei verteilt sind

– eine Erklärung, dass der Auftrag in Übereinstimmung mit diesem Fachgutachten durchgeführt wurde oder, wenn es ein sachverhaltsspezifisches Fachgutachten gibt, jenem Fachgutachten

– eine informative Zusammenfassung der durchgeführten Tätigkeiten. Im Falle einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit ist ein Verständnis von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen unabdingbar für ein Verständnis der zusammenfassenden Beurteilung des beauftragten Wirtschaftsprüfers.

– eine zusammenfassende Beurteilung des beauftragten Wirtschaftsprüfers; falls eine Vielzahl von Aspekten behandelt wird, ist es empfehlenswert, mehrere Beurteilungen anzuführen.

  - Sofern sachgerecht, ist der vorgesehene Nutzer über den Zusammenhang zu informieren, in dem die zusammenfassende Beurteilung zu lesen ist.
  - Bei einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit ist die zusammenfassende Beurteilung positiv zu formulieren.
  - Bei einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit ist die zusammenfassende Beurteilung so zu formulieren, dass sie vermittelt, ob dem beauftragten Wirtschaftsprüfer auf Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen und erlangten Nachweise (ein) Sachverhalt(e) bekannt geworden ist (sind), der (die) ihn zu der Auffassung gelangen lässt (lassen), dass die Sachverhaltsinformationen wesentlich falsch dargestellt sind.
  - Die zusammenfassende Beurteilung bei einer Prüfung mit hinreichender oder begrenzter Sicherheit ist mit sachgerechten Begriffen für den zugrunde liegenden Sachverhalt und die anzuwendenden Kriterien vor dem Hintergrund der Auftragsumstände abzufassen und hat einzugehen auf:
    - den zugrunde liegenden Sachverhalt und die anzuwendenden Kriterien,
    - die Sachverhaltsinformationen und die anzuwendenden Kriterien oder
    - eine Erklärung der entsprechenden Partei(en).
  - Wenn die zusammenfassende Beurteilung des beauftragten Wirtschaftsprüfers mit Begriffen aus einer von der (den) entsprechenden Partei(en) erstellten Erklärung formuliert wird, ist diese Erklärung dem Bericht beizufügen, im Bericht wiederzugeben oder dort mittels eines Verweises auf eine Quelle aufzunehmen, die für die vorgesehenen Nutzer verfügbar ist.
  - Wenn der beauftragte Wirtschaftsprüfer eine modifizierte zusammenfassende Beurteilung abgibt, hat die Berichterstattung zu enthalten:

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

  - einen Abschnitt, der eine Beschreibung des Sachverhalts bzw. der Sachverhalte enthält, der bzw. die Anlass für die Modifizierung gibt bzw. geben, und
  - einen Abschnitt, der die modifizierte zusammenfassende Beurteilung des beauftragten Wirtschaftsprüfers enthält.

– Hinweis darauf, dass es sich bei dem Auftrag um keine Abschlussprüfung oder prüferische Durchsicht handelt

– Unterschrift des beauftragten Wirtschaftsprüfers

– Datum der Berichterstattung (siehe Rz (83))

– Ort des Berufssitzes/der Niederlassung des beauftragten Wirtschaftsprüfers

(83) Die Berichterstattung ist mit dem Tag des Abschlusses der Tätigkeiten zu datieren, die zur Einholung ausreichender und geeigneter Nachweise für die zusammenfassende Beurteilung gedient haben.

(84) Es empfiehlt sich, dem Bericht die AAB für WT-Berufe i.d.g.F. beizufügen.

(85) In der Berichterstattung ist auch die Art der Zusicherung anzuführen. Im Fall einer Kombination unterschiedlicher Arten der Zusicherung in einem Auftrag ist eindeutig zu beschreiben, welche Teile des Berichts sich auf welche Art der Zusicherung beziehen, und die zusammenfassenden Beurteilungen sind eindeutig zu trennen (z.B. durch die Bildung von Absätzen). Es darf nicht der Eindruck entstehen, dass die gesamte Berichterstattung (eine) Prüfung(en) mit hinreichender Sicherheit betrifft, wenn lediglich ein zugrunde liegender Sachverhalt mit dieser Art der Zusicherung geprüft wurde. Es wird empfohlen, die Beurteilung mit dem schwächeren Grad der Zusicherung ans Ende des Abschnitts zu stellen. Es kann grundsätzlich auch zu einer Kombination von einem Attestierungsauftrag und einem direkten Zusicherungsauftrag kommen; auch hierbei ist auf eine eindeutige Trennung zu achten.

6.2.3. Bezugnahme auf einen Sachverständigen

(86) Wenn der beauftragte Wirtschaftsprüfer in der Berichterstattung auf die Tätigkeit eines Sachverständigen Bezug nimmt, darf die diesbezügliche Formulierung nicht implizieren, dass die Verantwortlichkeit des beauftragten Wirtschaftsprüfers für die in der Berichterstattung abgegebene zusammenfassende Beurteilung aufgrund der Einbindung des Sachverständigen verringert wird.

6.2.4. In Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften vorgeschriebene Berichterstattung

(87) Wenn der beauftragte Wirtschaftsprüfer aufgrund von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften verpflichtet ist, einen bestimmten Aufbau oder Wortlaut zu verwenden, darf die Berichterstattung nur dann auf dieses Fachgutachten Bezug nehmen, wenn sie mindestens die in Rz (82) angeführten Bestandteile enthält.

6.3. Nicht modifizierte und modifizierte zusammenfassende Beurteilung

(88) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat eine nicht modifizierte zusammenfassende Beurteilung abzugeben, wenn er urteilt,

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

- dass im Fall einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit die Sachverhaltsinformationen in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den anzuwendenden Kriterien dargestellt wurden oder
- dass im Fall einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit, auf Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen und erlangten Nachweise, ihm keine Sachverhalte bekannt geworden sind, die ihn zu der Auffassung gelangen lassen, dass die Sachverhaltsinformationen nicht in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den anzuwendenden Kriterien dargestellt wurden.

(89) Wenn der beauftragte Wirtschaftsprüfer es für notwendig erachtet,

- die vorgesehenen Nutzer auf einen in den Sachverhaltsinformationen dargestellten oder angegebenen Sachverhalt aufmerksam zu machen, der nach der Beurteilung des beauftragten Wirtschaftsprüfers so wichtig ist, dass er grundlegend für das Verständnis der Sachverhaltsinformationen durch die vorgesehenen Nutzer ist (Absatz zur Hervorhebung eines Sachverhalts), oder
- einen nicht in den Sachverhaltsinformationen dargestellten oder angegebenen Sachverhalt mitzuteilen, der nach der Beurteilung des beauftragten Wirtschaftsprüfers für das Verständnis der vorgesehenen Nutzer von dem Auftrag, den Verantwortlichkeiten des beauftragten Wirtschaftsprüfers oder der zusammenfassenden Beurteilung relevant ist (Absatz zum Hinweis auf sonstige Sachverhalte),

und dies nicht durch Gesetz oder andere Rechtsvorschriften untersagt ist, so hat der beauftragte Wirtschaftsprüfer dies in einem Absatz in der zusammenfassenden Beurteilung mit einer geeigneten Überschrift vorzunehmen, in dem eindeutig darauf hingewiesen wird, dass die zusammenfassende Beurteilung des beauftragten Wirtschaftsprüfers hinsichtlich des Sachverhalts nicht modifiziert ist. Im Fall eines Absatzes zur Hervorhebung eines Sachverhalts hat sich der Absatz nur auf die dargestellten oder angegebenen Informationen in den Sachverhaltsinformationen zu beziehen.

(90) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer sollte eine modifizierte zusammenfassende Beurteilung abgeben, wenn folgende Umstände vorliegen und deren Auswirkung nach der Beurteilung des beauftragten Wirtschaftsprüfers nicht unwesentlich ist:

- wenn eine Beschränkung bei den durchgeführten Tätigkeiten bestand, die entweder von den Gegebenheiten oder von der beauftragenden bzw. verantwortlichen Partei vorgegeben wurde. In solchen Fällen hat der beauftragte Wirtschaftsprüfer eine Einschränkung oder eine Nichtabgabe der zusammenfassenden Beurteilung zu erklären.

- wenn sich nach Annahme des Auftrags herausstellt, dass die Sachverhaltsinformationen wesentlich falsch dargestellt sind. In solchen Fällen hat der beauftragte Wirtschaftsprüfer eine Einschränkung oder eine Versagung der zusammenfassenden Beurteilung zu erklären.

(91) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat eine eingeschränkte zusammenfassende Beurteilung abzugeben, wenn nach dem pflichtgemäßen Ermessen des beauftragten Wirtschaftsprüfers die Auswirkungen oder möglichen Auswirkungen eines seine Beurteilung beeinträchtigenden Sachverhalts nicht so wesentlich und umfassend sind, dass sie eine Versagung oder eine Nichtabgabe der zusammenfassenden Beurteilung erfordern. Eine eingeschränkte zusammenfassende Beurteilung ist mit der Formulierung „… mit Ausnahme der Auswirkungen oder möglichen Auswirkungen des Sachverhalts, auf den sich die Einschränkung bezieht, …“ abzugeben.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(92) Wenn der beauftragte Wirtschaftsprüfer aufgrund eines Prüfungshemmnisses eine modifizierte zusammenfassende Beurteilung abgibt, aber auch wenn er davon Kenntnis hat, dass es einen oder mehrere Sachverhalte gibt, die dazu führen, dass die Sachverhaltsinformationen wesentlich falsch dargestellt sind, hat der beauftragte Wirtschaftsprüfer in den Bericht eine eindeutige Beschreibung sowohl des Prüfungshemmnisses als auch des (der) Sachverhalte(s) aufzunehmen, der (die) zur Folge hat (haben), dass die Sachverhaltsinformationen wesentlich falsch dargestellt wurden.

(93) Wenn die von der (den) entsprechenden Partei(en) erstellte Erklärung feststellt und auf angemessene Weise beschreibt, dass die Sachverhaltsinformationen wesentlich falsch dargestellt sind, hat der beauftragte Wirtschaftsprüfer entweder

- eine in Begriffen des zugrunde liegenden Sachverhalts und der anzuwendenden Kriterien formulierte Einschränkung oder Versagung abzugeben oder,
- falls die Auftragsbedingungen ausdrücklich erfordern, dass die zusammenfassende Beurteilung mit einer von der (den) entsprechenden Partei(en) erstellten Erklärung formuliert wird, eine nicht modifizierte zusammenfassende Beurteilung abzugeben, aber einen Absatz zur Hervorhebung eines Sachverhalts in den Bericht aufzunehmen, der sich auf die von der (den) entsprechenden Partei(en) erstellte Erklärung bezieht, die feststellt und angemessen beschreibt, dass die Sachverhaltsinformationen wesentlich falsch dargestellt sind.

(94) In sämtlichen Fällen, in denen entweder keine hinreichende bzw. begrenzte Prüfungssicherheit erlangt werden kann oder eine Einschränkung für die Berichterstattung an die vorgesehenen Nutzer unzureichend ist, hat der beauftragte Wirtschaftsprüfer die Versagung oder Nichtabgabe der zusammenfassenden Beurteilung zu erklären oder den Auftrag niederzulegen, sofern eine Niederlegung nach den einschlägigen Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften möglich ist.

(95) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat zu würdigen, ob er auf einen Sachverhalt aufmerksam geworden ist, der, gemäß den Auftragsbedingungen und anderen Auftragsumständen, der verantwortlichen Partei, dem Messenden bzw. Beurteilenden, der beauftragenden Partei, den für die Überwachung Verantwortlichen oder Sonstigen zu kommunizieren ist (z.B. tatsächliche oder vermutete Verstöße und Einseitigkeiten bei der Erstellung der Sachverhaltsinformationen).

7. Dokumentation

(96) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat zeitgerecht eine Dokumentation über die sonstige Prüfung zu erstellen, die einen Nachweis für die Grundlage der zusammenfassenden Beurteilung(en) der sonstigen Prüfung bietet. Die Dokumentation muss ausreichend und geeignet sein, einen erfahrenen Wirtschaftsprüfer, der zuvor nicht mit der sonstigen Prüfung befasst war, in die Lage zu versetzen, Folgendes zu verstehen:

- Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Prüfungshandlungen, die durchgeführt wurden, um die relevanten Vorschriften dieses Fachgutachtens und maßgebende gesetzliche und andere rechtliche Anforderungen einzuhalten;

- die Ergebnisse der durchgeführten Prüfungshandlungen und die erlangten Prüfungsnachweise; sowie

- bedeutsame Sachverhalte, die sich während der Prüfung ergeben haben, die dazu gezogenen Schlussfolgerungen und bedeutsame Beurteilungen im Zusammenhang mit diesen Schlussfolgerungen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(97) Sofern der beauftragte Wirtschaftsprüfer Informationen erlangt hat, die nicht mit seiner zusammenfassenden Beurteilung zu einem bedeutsamen Sachverhalt in Einklang stehen, hat er zu dokumentieren, wie damit umgegangen wurde.

(98) Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat die Prüfungsdokumentation in einer Prüfungsakte zusammenzustellen und den Prozess der Zusammenstellung der endgültigen Prüfungsakte in angemessener Zeit nach dem Datum der Berichterstattung abzuschließen.

(99) Nachdem der beauftragte Wirtschaftsprüfer die Zusammenstellung der endgültigen Prüfungsakte abgeschlossen hat, darf er jegliche Art von Prüfungsdokumentation nicht vor dem Ende des jeweiligen Aufbewahrungszeitraums entfernen oder löschen.

(100) Erachtet es der beauftragte Wirtschaftsprüfer als notwendig, nach Abschluss der Zusammenstellung der endgültigen Prüfungsakte die bestehende Prüfungsdokumentation zu ändern oder ihr etwas hinzuzufügen, hat er unabhängig von der Art der Änderungen oder Ergänzungen Folgendes zu dokumentieren:

- die spezifischen Gründe für deren Vornahme; und
- wann und von wem sie vorgenommen und durchgesehen wurden.

(101) Die Prüfungsdokumentation hat zumindest Folgendes zu enthalten:

- Auftragsschreiben
- Nachweis der Planung (einschließlich etwaiger im Zuge der Auftragsdurchführung vorgenommener Änderungen an der allgemeinen Strategie und dem Prüfungsprogramm des beauftragten Wirtschaftsprüfers)
- Liste der durchgeführten Prüfungshandlungen und die erlangten Nachweise
- bedeutsame Sachverhalte, die sich während der Prüfung ergeben haben, die dazu gezogenen Schlussfolgerungen und bedeutsame Beurteilungen im Zusammenhang mit diesen Schlussfolgerungen
- Vollständigkeitserklärung (schriftliche Erklärung)

8. Anwendungszeitpunkt

(102) Die vorliegende Fassung dieses Fachgutachtens ist auf sonstige Prüfungen, die nach dem 31. Dezember 2019 vertraglich vereinbart werden, anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

(103) Für Rz (52) ist Abschnitt 3 der KSW-PRL 2022 maßgeblich. Abschnitt 3 ist gemäß § 24 Abs. 4 Z 2 KSW-PRL 2022 grundsätzlich erst auf sonstige Prüfungen, die nach dem 31. Dezember 2023 beginnen, anzuwenden. Für sonstige Prüfungen, die vor dem 1. Jänner 2024 beginnen, gilt daher die Anwendung der Regelungen des § 20 KSW-PRL 2017 weiterhin als angemessen. Eine frühere Anwendung von Abschnitt 3 der KSW-PRL 2022 ist zulässig.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Erläuterungen und Anwendungshinweise

Zu Rz (2) – (4):

Dieses Fachgutachten berücksichtigt die wesentlichen Aussagen des International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised). Dieser Standard erfordert, dass

- die Mitglieder des Auftragsteams und der auftragsbegleitende Qualitätssicherer (für die Aufträge, bei denen einer bestellt wurde) dem vom International Ethics Standards Board for Accountants herausgegebenen Code of Ethics for Professional Accountants (IESBA Code) bezüglich solcher sonstigen Prüfungen unterliegen oder mindestens ebenso anspruchsvollen anderen beruflichen oder in Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften enthaltenen Anforderungen und

- der den Auftrag durchführende beauftragte Wirtschaftsprüfer ein Angehöriger einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist, die bezüglich ihrer Verantwortlichkeit für ihr Qualitätsmanagementsystem dem ISQM 1 unterliegt oder anderen beruflichen oder in Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften enthaltenen Anforderungen, die mindestens ebenso anspruchsvoll sind wie ISQM 1.

Nach Auffassung dieses Fachgutachtens sind die in Österreich geltenden berufsrechtlichen in Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften enthaltenen Anforderungen mindestens ebenso anspruchsvoll wie die im IESBA Code of Ethics festgelegten Grundsätze hinsichtlich Integrität, Objektivität, berufliche Kompetenz und erforderliche Sorgfalt, Verschwiegenheit sowie berufswürdiges Verhalten sowie auch das dort vorgegebene Rahmenkonzept für die Feststellung von Gefährdungen zur Einhaltung dieser fundamentalen Grundsätze.

Das betrifft auch die Verpflichtung zur Einrichtung und Aufrechterhaltung eines angemessenen Qualitätsmanagementsystems für sonstige Prüfungen.

Demnach kann ein Auftrag zu einer sonstigen Prüfung im Sinne dieses Fachgutachtens auch, bei Einhaltung aller diesbezüglichen Bestimmungen, als ein Auftrag in Übereinstimmung mit KFS/PG 13 und ISAE 3000 (Revised) bezeichnet und durchgeführt werden.

Berufsrechtlich ist in § 3 WTBG 2017 der Berechtigungsumfang für die Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer geregelt.

Zu Rz (5) ff.:

Bei den im Rahmen eines direkten Zusicherungsauftrags zugrunde liegenden Sachverhalten handelt es sich um Informationen, Erscheinungen oder Ausprägungen (Phänomene), die anhand von Kriterien messbar und beurteilbar sind. Zum Beispiel kann es sich um

- die Kapazität einer Anlage
- den CO_2-Wert einer Emission
- die Einhaltung von Gesetzen und anderen Rechtsvorschriften oder bestimmter vertraglicher Bestimmungen (z.B. vereinbarte Mittelverwendung, Gebarung)

handeln.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Zu Rz (8):

Eine sonstige Prüfung ist ebenso wie eine Abschlussprüfung oder eine prüferische Durchsicht eine Zusicherungsleistung. Vgl. dazu die Stellungnahme KFS/PE 1 (Abschnitt 2.). Für die Beantwortung der Frage, ob ein Prüfungsauftrag unter KFS/PG 13 fällt, ist zu berücksichtigen, ob sich die Beurteilung auf die historischen Finanzinformationen an sich, also auf die in den historischen Finanzinformationen enthaltenen Aussagen, bezieht oder auf den Prozess der Ermittlung der historischen Finanzinformationen. In letzterem Fall erstreckt sich die Prüfung auf die Einhaltung der Kriterien bei der Durchführung des Prozesses und nicht auf die Finanzinformationen selbst; somit ist KFS/PG 13 anzuwenden.

Zu Rz (15) ff.:

Ohne den durch geeignete Kriterien bereitgestellten Bezugsrahmen ist jede zusammenfassende Beurteilung offen für individuelle Interpretation und Missverständnisse. Die eigenen Erwartungen, Ermessensentscheidungen und persönlichen Erfahrungen des beauftragten Wirtschaftsprüfers stellen keinen geeigneten Bezugsrahmen dar.

Die Eignung der Kriterien wird im Zusammenhang mit den Auftragsumständen festgelegt. Selbst für denselben zugrunde liegenden Sachverhalt kann es verschiedene Kriterien geben, die eine andere Messung bzw. Beurteilung ergeben.

Ein Messender oder Beurteilender könnte z.B. als ein Kriterium für den zugrunde liegenden Sachverhalt der Kundenzufriedenheit die Anzahl der Kundenreklamationen auswählen, die zur anerkannten Zufriedenheit des Kunden gelöst wurden; ein anderer Messender bzw. Beurteilender könnte die Anzahl der Wiederholungskäufe in den ersten drei Monaten nach dem Erstkauf auswählen.

Zu Rz (26) ff.:

In einigen Fällen kann es weitere vorgesehene Nutzer geben als die in der Berichterstattung als Empfänger genannten. Der beauftragte Wirtschaftsprüfer kann unter Umständen nicht alle identifizieren, die die Berichterstattung lesen werden, insbesondere wenn eine große Personenzahl darauf Zugriff hat. In solchen Fällen, insbesondere wenn mögliche Nutzer wahrscheinlich ein weiter reichendes Interesse an dem zugrunde liegenden Sachverhalt haben, können vorgesehene Nutzer auf die wesentlichen Stakeholder mit bedeutsamen und gemeinsamen Interessen begrenzt werden.

Vorgesehene Nutzer können auf verschiedene Weise identifiziert werden, z.B. durch eine Vereinbarung zwischen dem beauftragten Wirtschaftsprüfer und der verantwortlichen Partei oder beauftragenden Partei oder aufgrund von Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften.

In manchen Fällen geben die vorgesehenen Nutzer (z.B. Banken und Aufsichtsbehörden) eine Anforderung vor oder fordern von der (den) entsprechenden Partei(en), eine sonstige Prüfung für einen speziellen Zweck durchführen zu lassen.

Wenn Aufträge Kriterien verwenden, die für einen bestimmten Zweck ausgelegt wurden, ist im Bericht über die sonstige Prüfung eine Erklärung erforderlich, die die Leser auf diese Tatsache hinweist. Zusätzlich kann der beauftragte Wirtschaftsprüfer einen Hinweis für sachgerecht erachten, dass die Berichterstattung ausschließlich für die betreffenden Nutzer vorgesehen ist. Abhängig von den Auftragsumständen kann dies auch erreicht werden, indem die Weitergabe oder Verwendung der Berichterstattung beschränkt wird.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Zu Rz (34) ff.:

Was eine hinreichende Grundlage begründet, hängt von der Art des zugrunde liegenden Sachverhalts und den sonstigen Auftragsumständen ab. In manchen Fällen kann ein formaler Prozess mit umfangreichen internen Kontrollen erforderlich sein, um dem Messenden bzw. Beurteilenden eine hinreichende Grundlage dafür bereitzustellen, dass die Sachverhaltsinformationen frei von wesentlichen falschen Darstellungen sind.

In manchen Fällen können die Sachverhaltsinformationen eine Erklärung sein, die einen Aspekt eines Prozesses bzw. einer Leistung oder Einhaltung in Bezug auf die Kriterien bewertet. Beispiel: „ABCs interne Kontrollen waren hinsichtlich der XYZ-Kriterien während des Zeitraums … wirksam“ oder „ABCs Überwachungsstruktur entsprach während des Zeitraums ... den XYZ-Kriterien“.

Die wesentlichen Unterschiede zwischen den Prüfungshandlungen für eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit und eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit umfassen (siehe auch Anhang 2):

- Der Schwerpunkt der Art verschiedener Prüfungshandlungen als Nachweis kann sich je nach den Auftragsumständen verändern. Der beauftragte Wirtschaftsprüfer kann beispielsweise beurteilen, dass es unter den Umständen einer bestimmten Prüfung mit begrenzter Sicherheit angemessen ist, den Schwerpunkt verhältnismäßig stärker auf Befragungen des Fachpersonals der für die Erstellung der Informationen verantwortlichen Stelle und analytische Prüfungshandlungen zu legen und dafür verhältnismäßig weniger auf Funktionsprüfungen und das Erlangen von Nachweisen aus externen Quellen, als es bei einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit der Fall sein kann.

- Bei einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit kann der beauftragte Wirtschaftsprüfer

  - weniger Posten zur Prüfung auswählen oder

  - weniger Prüfungshandlungen ausführen (z.B. nur analytische Prüfungshandlungen durchführen, wenn bei einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit sowohl analytische Prüfungshandlungen als auch sonstige Prüfungshandlungen durchgeführt würden).

- Bei einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit umfassen die analytischen Prüfungshandlungen als Reaktion auf das Auftragsrisiko die Entwicklung von Erwartungen, die ausreichend genau sind, um wesentliche falsche Darstellungen festzustellen. Bei einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit können die analytischen Prüfungshandlungen so gestaltet sein, dass sie die Erwartungen hinsichtlich der Entwicklung von Trends, Beziehungen und Kennzahlen stützen, anstatt falsche Darstellungen mit der für eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit erwarteten Genauigkeit festzustellen.

- Wenn darüber hinaus bedeutsame Fluktuationen, Beziehungen oder Unterschiede festgestellt werden, können geeignete Nachweise bei einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit mit Hilfe von Befragungen erlangt und die erhaltenen Antworten vor dem Hintergrund bekannter Auftragsumstände betrachtet werden.

- Außerdem kann der beauftragte Wirtschaftsprüfer bei der Durchführung analytischer Prüfungshandlungen bei einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit beispielsweise höher aggregierte Daten verwenden, etwa Quartalszahlen anstelle von Monatszahlen, oder Daten verwenden, die nicht gesonderten Prüfungshandlungen unterworfen wurden, um deren Verlässlichkeit in demselben Ausmaß zu prüfen, wie es bei einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit der Fall gewesen wäre.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Zum aussagekräftigen Sicherheitsniveau (Rz (37) – Grad der Prüfungssicherheit):

- Das Sicherheitsniveau, das der beauftragte Wirtschaftsprüfer erlangen will, ist normalerweise nicht quantifizierbar, und ob es aussagekräftig ist, ist nach pflichtgemäßem Ermessen des beauftragten Wirtschaftsprüfers je nach den Auftragsumständen festzulegen. Bei einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit führt der beauftragte Wirtschaftsprüfer Prüfungshandlungen durch, die im Vergleich zu denen bei einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit begrenzt sind, aber dennoch geplant werden, um ein aussagekräftiges Sicherheitsniveau zu erlangen. Um aussagekräftig zu sein, muss das vom beauftragten Wirtschaftsprüfer erlangte Sicherheitsniveau das Vertrauen der vorgesehenen Nutzer auf die Sachverhaltsinformationen voraussichtlich in einem Maß erhöhen, das deutlich mehr als unbeachtlich ist.

- Innerhalb der Bandbreite aller Prüfungen mit begrenzter Sicherheit kann eine aussagekräftige Sicherheit variieren von dem Sicherheitsniveau, das das Vertrauen der vorgesehenen Nutzer auf die Sachverhaltsinformationen voraussichtlich in einem Maß erhöhen wird, das deutlich mehr als unbeachtlich ist, bis hin zu leicht unter einem hinreichenden Sicherheitsniveau. Was bei einem bestimmten Auftrag als aussagekräftig gilt, stellt eine Ermessensausübung innerhalb dieser Bandbreite dar, die von den Auftragsumständen, einschließlich der Informationsbedürfnisse der vorgesehenen Nutzer als eine Gruppe, der Kriterien und des zugrunde liegenden Sachverhalts des Auftrags, abhängig ist.

- Da das vom beauftragten Wirtschaftsprüfer bei Prüfungen mit begrenzter Sicherheit erlangte Sicherheitsniveau variiert, enthält die Berichterstattung des beauftragten Wirtschaftsprüfers eine informative Zusammenfassung der durchgeführten Prüfungshandlungen, anerkennend, dass ein Verständnis von Art, zeitlicher Einteilung und Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen unabdingbar für das Verständnis der zusammenfassenden Beurteilung des beauftragten Wirtschaftsprüfers ist.

Faktoren, die bei der Feststellung relevant sein können, was eine aussagekräftige Sicherheit bei einem bestimmten Auftrag darstellt, umfassen z.B.:

- die Merkmale des zugrunde liegenden Sachverhalts und die Kriterien und ob es relevante sachverhaltsspezifische ISAE gibt;

- Anweisungen oder sonstige Hinweise der beauftragenden Partei über die Art der Sicherheit, deren Erlangung die beauftragende Partei vom beauftragten Wirtschaftsprüfer erwartet. Die Auftragsbedingungen können z.B. bestimmte Prüfungshandlungen, die die beauftragende Partei als notwendig erachtet, oder bestimmte Aspekte der Sachverhaltsinformationen festlegen, von denen die beauftragende Partei möchte, dass der beauftragte Wirtschaftsprüfer seine Prüfungshandlungen darauf konzentriert. Der beauftragte Wirtschaftsprüfer kann jedoch berücksichtigen, dass andere Prüfungshandlungen erforderlich sind, um ausreichende geeignete Nachweise zum Erreichen eines aussagekräftigen Sicherheitsniveaus zu erlangen.

- sofern solche bestehen, allgemein anerkannte Vorgehensweisen hinsichtlich betriebswirtschaftlicher Prüfungsaufträge für die bestimmten Sachverhaltsinformationen oder ähnliche oder verwandte Sachverhaltsinformationen;

- die Informationsbedürfnisse der vorgesehenen Nutzer als Gruppe. Je größer die Folgen für die vorgesehenen Nutzer beim Erhalt einer unangemessenen zusammenfassenden Beurteilung bei wesentlich falsch dargestellten Sachverhaltsinformationen sind, umso höher muss generell die Prüfungssicherheit sein, damit diese für sie aussagekräftig ist. Zum Beispiel können in manchen Fällen die Folgen für die vorgesehenen Nutzer beim Erhalt einer unangemessenen zusammenfassenden Beurteilung so groß sein, dass eine Prüfung

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

mit hinreichender Sicherheit erforderlich ist, damit der beauftragte Wirtschaftsprüfer die Sicherheit erlangt, die unter den Umständen des Auftrags aussagekräftig ist.

- die Erwartung der vorgesehenen Nutzer, dass der beauftragte Wirtschaftsprüfer die zusammenfassende Beurteilung zu den Sachverhaltsinformationen innerhalb eines knappen Zeitrahmens und zu geringen Kosten mit einer begrenzten Prüfungssicherheit bilden wird.

Zu Rz (77) ff.:

Beispiele von zusammenfassenden Beurteilungen des beauftragten Wirtschaftsprüfers, die so formuliert sind, dass es für eine Prüfung mit hinreichender Sicherheit angemessen ist:

- Wenn sie auf den zugrunde liegenden Sachverhalt und die anzuwendenden Kriterien eingeht: *„Nach unserer Beurteilung hat [die Einheit] in allen wesentlichen Belangen das XYZ-Gesetz eingehalten."*

- Wenn sie auf die Sachverhaltsinformationen und die anzuwendenden Kriterien eingeht: *„Nach unserer Beurteilung ist die Prognose der Ertragslage [der Einheit] in allen wesentlichen Belangen basierend auf den XYZ-Kriterien ordnungsgemäß erstellt."*

- Wenn sie auf eine Erklärung der entsprechenden Partei(en) eingeht: *„Nach unserer Beurteilung ist die Erklärung [der entsprechenden Partei(en)], dass [die Einheit] in allen wesentlichen Belangen das XYZ-Gesetz eingehalten hat, sachgerecht dargestellt."* oder *„Nach unserer Beurteilung ist die Erklärung [der entsprechenden Partei(en)], dass die leistungsbezogenen Schlüsselgrößen in Übereinstimmung mit den XYZ-Kriterien angegeben sind, in allen wesentlichen Belangen sachgerecht dargestellt."*

Es kann angemessen sein, die vorgesehenen Nutzer über den Zusammenhang zu informieren, in dem die zusammenfassende Beurteilung des beauftragten Wirtschaftsprüfers zu lesen ist, wenn die Berichterstattung eine Erläuterung bestimmter Merkmale des zugrunde liegenden Sachverhalts enthält, von denen die vorgesehenen Nutzer Kenntnis haben sollten. Die zusammenfassende Beurteilung des beauftragten Wirtschaftsprüfers kann z.B. Formulierungen enthalten wie: *„Diese zusammenfassende Beurteilung wurde auf der Grundlage der Sachverhalte formuliert, die an anderer Stelle in dieser Berichterstattung ausgeführt sind."*

Beispiele von zusammenfassenden Beurteilungen des beauftragen Wirtschaftsprüfers, die so formuliert sind, dass es für eine Prüfung mit begrenzter Sicherheit angemessen ist:

- Wenn sie auf den zugrunde liegenden Sachverhalt und die anzuwendenden Kriterien eingeht: *„Auf Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen und erlangten Nachweise sind uns keine Sachverhalte bekannt geworden, die uns zu der Auffassung gelangen lassen, dass [die Einheit] nicht in allen wesentlichen Belangen die XYZ-Gesetze eingehalten hat."*

- Wenn sie auf die Sachverhaltsinformationen und die anzuwendenden Kriterien eingeht: *„Auf Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen und erlangten Nachweise sind uns keine wesentlichen Änderungen zur Kenntnis gelangt, die für die Beurteilung der leistungsbezogenen Schlüsselgrößen erfolgen müssen, damit sie die XYZ-Kriterien erfüllen."*

- Wenn sie auf eine Erklärung der entsprechenden Partei(en) eingeht: *„Auf Grundlage der durchgeführten Prüfungshandlungen und erlangten Nachweise sind uns keine Sachverhalte bekannt geworden, die uns zu der Auffassung gelangen lassen, dass die Erklärung [der entsprechenden Partei(en)], dass [die Einheit] die XYZ-Gesetze eingehalten hat, nicht in allen wesentlichen Belangen sachgerecht dargestellt ist."*

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Beispiele für Formulierungen, die für die zugrunde liegenden Sachverhalte nützlich sein können:

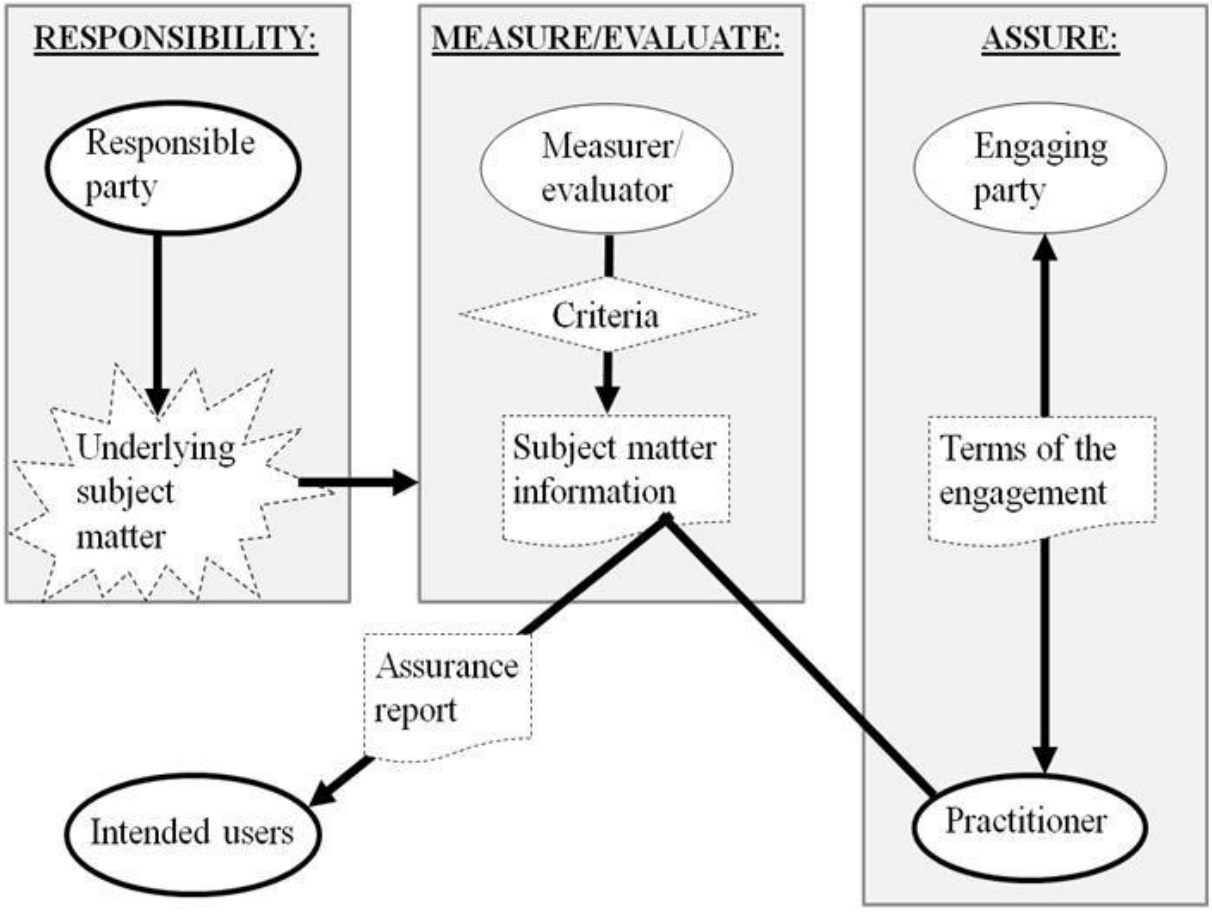
- Bei Aufträgen zur Prüfung der Einhaltung: *„in Einhaltung von“* oder *„in Übereinstimmung mit“*

- Bei Aufträgen, bei denen die anzuwendenden Kriterien einen Prozess oder eine Methode für die Erstellung oder Darstellung der Sachverhaltsinformationen beschreiben: *„ordnungsgemäß erstellt“*

- Bei Aufträgen, bei denen die Prinzipien der sachgerechten Darstellung in die anzuwendenden Kriterien eingebunden sind: *„sachgerecht dargestellt“*

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Anhang 1: Rollen und Verantwortlichkeiten



1. Alle sonstigen Prüfungen haben mindestens drei Parteien (siehe Abschnitt 2.4.3. Dreiparteienverhältnis, Rz (22) ff.): die verantwortliche Partei, den Prüfer (beauftragter Wirtschaftsprüfer) und den (die) vorgesehenen Nutzer. Abhängig vom Auftrag kann es noch die separate Rolle des Messenden oder Beurteilenden oder der beauftragenden Partei geben.

2. Das vorstehende Diagramm illustriert, wie diese Rollen bei einer sonstigen Prüfung zusammenwirken:

   a. Die verantwortliche Partei ist für den zugrunde liegenden Sachverhalt verantwortlich.
   b. Der Messende bzw. Beurteilende verwendet die Kriterien, um den zugrunde liegenden Sachverhalt, der zu den Sachverhaltsinformationen führt, zu messen bzw. zu beurteilen.
   c. Die beauftragende Partei schließt/vereinbart den Prüfungsvertrag/Auftrag mit dem Prüfer (beauftragter Wirtschaftsprüfer).
   d. Der beauftragte Wirtschaftsprüfer erlangt ausreichende geeignete Nachweise, um eine zusammenfassende Beurteilung abzugeben, die konzipiert ist, das Vertrauen anderer vorgesehener Nutzer als der verantwortlichen Partei auf die Sachverhaltsinformationen zu erhöhen.
   e. Der (Die) vorgesehene(n) Nutzer entscheidet (entscheiden) auf der Grundlage der Sachverhaltsinformationen, wobei der (die) vorgesehene(n) Nutzer entweder (eine) Einzelperson(en) oder Organisation(en) ist (sind) oder eine Gruppe dieser, von der

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

(denen) der beauftragte Wirtschaftsprüfer erwartet, dass sie die Berichterstattung verwendet (verwenden).

3. Die folgenden Aussagen können zu diesen Parteien gemacht werden:

   - Der beauftragte Wirtschaftsprüfer kann nicht die verantwortliche Partei, die beauftragende Partei oder der vorgesehene Nutzer sein.
   - Bei einem direkten Zusicherungsauftrag ist der beauftragte Wirtschaftsprüfer auch der Messende bzw. Beurteilende.
   - Bei einem Attestierungsauftrag kann die verantwortliche Partei oder jemand anderer, mit Ausnahme des beauftragten Wirtschaftsprüfers, der Messende bzw. Beurteilende sein.
   - Wenn der beauftragte Wirtschaftsprüfer den zugrunde liegenden Sachverhalt anhand der Kriterien gemessen bzw. beurteilt hat, dann handelt es sich um einen direkten Zusicherungsauftrag. Die Art dieses Auftrags kann nicht von einer anderen Partei, die Verantwortlichkeit für die Messung bzw. Beurteilung übernimmt, in einen Attestierungsauftrag geändert werden, z.B. durch die verantwortliche Partei, die den Sachverhaltsinformationen eine Erklärung hinzufügt und dafür die Verantwortlichkeit übernimmt.
   - Die verantwortliche Partei kann auch die beauftragende Partei sein.
   - In vielen Attestierungsaufträgen ist die verantwortliche Partei auch der Messende bzw. Beurteilende und zugleich die beauftragende Partei. Ein Beispiel dafür ist die Beauftragung eines Wirtschaftsprüfers mit der Durchführung einer sonstigen Prüfung einer Berichterstattung, die eine Gesellschaft über ihre eigenen Nachhaltigkeitsmaßnahmen erstellt hat. Ein Beispiel dafür, dass sich die verantwortliche(n) Partei(en) vom Messenden bzw. Beurteilenden unterscheidet (unterscheiden), ist die Beauftragung eines Wirtschaftsprüfers mit einer sonstigen Prüfung einer Berichterstattung, die von einer Regierungsorganisation über die Nachhaltigkeitsmaßnahmen eines Privatunternehmens erstellt wurde.
   - Bei einem Attestierungsauftrag stellt der Messende bzw. Beurteilende dem beauftragten Wirtschaftsprüfer in der Regel eine schriftliche Erklärung über die Sachverhaltsinformationen zur Verfügung. In manchen Fällen kann der beauftragte Wirtschaftsprüfer eine solche Erklärung nicht erhalten, z.B. wenn die beauftragende Partei nicht der Messende bzw. Beurteilende ist.
   - Die verantwortliche Partei kann einer der vorgesehenen Nutzer sein, aber nicht der alleinige.
   - Die verantwortliche Partei, der Messende bzw. Beurteilende und der (die) vorgesehene(n) Nutzer können aus unterschiedlichen Einheiten oder der gleichen Einheit stammen. Als Beispiel für den letzteren Fall kann der Aufsichtsrat in einer Struktur der getrennten Unternehmensleitung und -überwachung Sicherheit über die vom geschäftsführenden Gremium bereitgestellten Informationen anstreben. Die Beziehung zwischen der verantwortlichen Partei, dem Messenden bzw. Beurteilenden und den vorgesehenen Nutzern muss im Zusammenhang mit einem speziellen Auftrag betrachtet werden und kann von traditionell definierten Verantwortlichkeitshierarchien abweichen. Das obere Management einer Einheit (ein vorgesehener Nutzer) kann z.B. einen Wirtschaftsprüfer beauftragen, eine sonstige Prüfung zu einem bestimmten Aspekt der Aktivitäten der Einheit durchzuführen, der in die direkte Verantwortlichkeit einer unteren Managementebene (die verantwortliche Partei) fällt, für den aber letztendlich das obere Management verantwortlich ist.
   - Die beauftragende Partei, die nicht die verantwortliche Partei ist, kann der vorgesehene Nutzer sein.

4. Die zusammenfassende Beurteilung des beauftragten Wirtschaftsprüfers kann sich beziehen auf:

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

- den zugrunde liegenden Sachverhalt und die anzuwendenden Kriterien,
- die Sachverhaltsinformationen und die anzuwendenden Kriterien oder
- eine Erklärung der entsprechenden Partei(en).

5. Der beauftragte Wirtschaftsprüfer und die verantwortliche Partei können auch bei Fehlen eines vorgesehenen Nutzers die Anwendbarkeit des ISAE 3000 (Revised) vereinbaren, wenn alle anderen Anforderungen des ISAE 3000 (Revised), bis auf den vorgesehenen Nutzer, erfüllt sind. In solchen Fällen beinhaltet die Berichterstattung eine Verwendungsbeschränkung auf die verantwortliche Partei.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Anhang 2: Gegenüberstellung – Prüfung mit begrenzter Sicherheit vs. Prüfung mit hinreichender Sicherheit

Prüfung mit begrenzter Sicherheit	**Prüfung mit hinreichender Sicherheit**
Verständnis des zugrunde liegenden Sachverhalts und sonstiger Auftragsumstände:	
Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat ein Verständnis von dem zugrunde liegenden Sachverhalt und sonstigen Auftragsumständen zu erlangen, das ausreichend ist, um (a) ihn in die Lage zu versetzen, Bereiche zu identifizieren, bei denen eine wesentlich falsche Darstellung der Sachverhaltsinformationen wahrscheinlich ist, und (b) hierdurch eine Grundlage zu schaffen für die Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen, um Bereiche zu bearbeiten und eine seine zusammenfassende Beurteilung unterstützende begrenzte Prüfungssicherheit zu erlangen.	Der beauftragte Wirtschaftsprüfer hat ein Verständnis von dem zugrunde liegenden Sachverhalt und sonstigen Auftragsumständen zu erlangen, das ausreichend ist, um (a) ihn in die Lage zu versetzen, die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen in den Sachverhaltsinformationen zu identifizieren und zu beurteilen, und (b) hierdurch eine Grundlage zu schaffen für die Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen zur Reaktion auf die beurteilten Risiken, um eine seine zusammenfassende Beurteilung unterstützende hinreichende Prüfungssicherheit zu erlangen.
Bei der Erlangung eines Verständnisses von dem zugrunde liegenden Sachverhalt und anderen Auftragsumständen hat der beauftragte Wirtschaftsprüfer den für die Erstellung der Sachverhaltsinformationen angewandten Prozess zu würdigen.	Bei der Erlangung eines Verständnisses von dem zugrunde liegenden Sachverhalt und anderen Auftragsumständen hat der beauftragte Wirtschaftsprüfer ein Verständnis zu erlangen von den internen Kontrollen zur Erstellung der Sachverhaltsinformationen, die für den Auftrag relevant sind. Hierzu gehört die Beurteilung der Ausgestaltung der für den Auftrag relevanten Kontrollen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Erlangung von Nachweisen:	
Auf der Grundlage des Verständnisses des beauftragten Wirtschaftsprüfers hat er (a) Bereiche zu identifizieren, bei denen eine wesentlich falsche Darstellung der Sachverhaltsinformationen wahrscheinlich ist, und (b) Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen, um die identifizierten Bereiche zu bearbeiten und eine seine zusammenfassende Beurteilung unterstützende begrenzte Prüfungssicherheit zu erlangen.	Auf der Grundlage des Verständnisses des beauftragten Wirtschaftsprüfers hat er (a) die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen in den Sachverhaltsinformationen zu identifizieren und zu beurteilen, und (b) Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen, um auf die beurteilten Risiken zu reagieren und eine seine zusammenfassende Beurteilung unterstützende hinreichende Prüfungssicherheit zu erlangen. Zusätzlich zu sämtlichen anderen auf die Sachverhaltsinformationen bezogenen Prüfungshandlungen, die unter den Auftragsumständen angemessen sind, haben die Prüfungshandlungen das Erlangen ausreichender geeigneter Nachweise für die Wirksamkeit der bezüglich der Sachverhaltsinformationen relevanten Kontrollen einzuschließen, wenn (i) die Risikobeurteilung des beauftragten Wirtschaftsprüfers betreffend wesentliche falsche Darstellungen von der Erwartung ausgeht, dass die Kontrollen wirksam sind, oder (ii) andere Prüfungshandlungen als Funktionsprüfungen alleine keine ausreichenden geeigneten Nachweise erbringen.

Copyright © Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen
All rights reserved

Feststellen, ob zusätzliche Prüfungshandlungen bei einer Prüfung mit begrenzter Sicherheit notwendig sind: Erlangt der beauftragte Wirtschaftsprüfer von (einem) Sachverhalt(en) Kenntnis, der (die) ihn zu der Auffassung gelangen lässt (lassen), dass die Sachverhaltsinformationen wesentlich falsch dargestellt sein können, hat er zusätzliche Prüfungshandlungen zu planen und durchzuführen, um weitere Nachweise zu erlangen, bis er in der Lage ist, (a) zu schlussfolgern, dass der (die) Sachverhalt(e) wahrscheinlich nicht zur Folge haben wird (werden), dass die Sachverhaltsinformationen wesentlich falsch dargestellt sind, oder (b) festzustellen, dass der (die) Sachverhalt(e) zur Folge haben wird (werden), dass die Sachverhaltsinformationen wesentlich falsch dargestellt sind.	Anpassung der Risikobeurteilung bei einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit: Die Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen in den Sachverhaltsinformationen durch den beauftragten Wirtschaftsprüfer kann sich bei der Erlangung weiterer Nachweise im Laufe der Auftragsdurchführung ändern. In Fällen, in denen er Nachweise erlangt, die nicht mit den Nachweisen in Einklang stehen, auf denen seine Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen ursprünglich basierte, hat er die Beurteilung sowie die geplanten Prüfungshandlungen entsprechend anzupassen.