

Zum Geltungsbereich der Fachgutachten

Überblick über die derzeitige Systematik

Autor:

Dr. Werner Gedlicka, Generalsekretär des iwip

Abstract:

Ziel dieses Beitrages ist, einen systematischen Überblick zur Zuordnung der Dienstleistungen, die üblicher Weise in das Leistungsspektrum von Wirtschaftsprüfer und Steuerberatern fallen, in den Geltungsbereich der verschiedenen Fachgutachten, Richtlinien und Stellungnahmen des Fachsenates für Unternehmensrecht und Revision der KWT und des iwip zu geben.

1. Einleitung.....	1
2. Regelungen für Zusicherungsleistungen	3
2.1 Zu vergangenheitsorientierten Finanzinformationen.....	3
2.1.1 Abschlüsse für einen allgemeinen Zweck	3
2.1.2 Abschlüsse für einen speziellen Zweck	4
2.1.3 Einzelne Finanzaufstellungen oder Bestandteile von Finanzaufstellungen (nach allgemeinen oder speziellen Zwecken).....	4
2.1.4 Prüferische Durchsicht von Jahres- und Zwischenabschlüssen	5
2.1.5 Zu anderen Informationen.....	5
3. Regelungen für sonstige Dienstleistungen	5
3.1 Vereinbarte Untersuchungshandlungen	6
3.2 Erstellungsleistungen	6
3.3 Gutachtliche Tätigkeiten / Beratungsleistungen	6
3.4 Sonderfall: Unterstützungsleistungen als Teilbereichsprüfern im Rahmen von Konzernabschlussprüfungen.....	7
4. Weiterführende Fragestellungen	8
4.1 Relevanz von Qualitätssicherungsvorschriften	8
4.2 Relevanz von Unabhängigkeitsvorschriften (Exkurs)	8
5. Würdigung und Ausblick.....	9

1. Einleitung

Bei der Erbringung von Dienstleistungen durch den Berufsangehörige sind die jeweils relevanten fachlichen Regelungen zur Durchführung des Auftrages zu beachten. Für die Fachgutachten, Richtlinien und Stellungnahmen des Fachsenates

für Unternehmensrecht und Revision der KWT und des iwv ergibt sich diese Verpflichtung gemäß § 2 Wirtschaftstreuhandberufsausübungsrichtlinie („WT-ARL“).

Die unterschiedlichen Dienstleistungen können in folgende Auftragsarten („Auftragstypen“) unterschieden werden:

- Zusicherungsleistungen („assurance services“): Leistungen mit dem Ziel, ein Urteil darüber abzugeben, ob ein Ist-Objekt mit einem Soll-Objekt („Referenzmodell“) übereinstimmt. Das Ergebnis dieser Prüfung wird in Form einer „Zusicherung“ bestätigt.
- Vereinbarte Untersuchungshandlungen: Leistungen mit dem Ziel, Feststellungen zu treffen, ohne damit eine an einen unbestimmten Adressatenkreis gerichtete Zusicherung (Bestätigung) zu erbringen.
- Erstellungsleistungen: Leistungen zur Erstellung von Abschlüssen, die zur Vorlage an Dritte bestimmt sind, oder einzelner Abschlussbestandteile (beispielsweise Bilanzen im Rahmen von Umgründungen)
- Beratende/Gutachterliche („Sonstige“) Tätigkeiten: Andere Tätigkeiten, die nicht als Zusicherungsleistungen, vereinbarte Untersuchungshandlungen, oder Erstellungsleistungen einzuordnen sind.

Der Hintergrund zu dieser vom „Rahmenkonzept“ (engl. „Framework“) des IAASB abgeleiteten Systematisierung ist, dass damit die Verantwortlichkeiten des Berufsangehörigen besser voneinander abgegrenzt werden.

In der Folge soll auf Basis des aktuellen Regelungsstandes ein Überblick über die „fachlichen Regelungen“ (Fachgutachten, Richtlinien und Stellungnahmen) des Fachsenates für Unternehmensrecht und Revision der KWT und des iwv gegeben werden, die für diese Auftragsarten im Hinblick auf die Auftragsdurchführung zu beachten sind. Auf gesetzliche Vorschriften, insbesondere des Berufsrechtes (WTBG, WT-ARL, A-QSG), die unabhängig davon zu beachten sind, wird im Rahmen dessen nicht eingegangen.

Zur grafischen Veranschaulichung eines Gesamtüberblicks, der auch den möglichen Grad an Zusicherung bzw. die Beziehung der fachlichen Regelungen zu den jeweiligen internationalen Standards der International Federation of Accountants (IFAC) berücksichtigt, wird auf Anlage 1 verwiesen.

Eine umfangreiche Liste zu Praxisfällen für die einzelnen Auftragsarten, die laufend

aktualisiert wird, ebenso wie eine Reihe von Arbeitshilfen zu den einzelnen Auftragsarten, kann von der Homepage des iwv (www.iwv.or.at) bezogen werden.

2. Regelungen für Zusicherungsleistungen

2.1 Zu vergangenheitsorientierten Finanzinformationen

Für Zusicherungsleistungen zu vergangenheitsorientierten Finanzinformationen bestehen folgende fachliche Regelungen zur Durchführung des Auftrages:

Zusicherungsleistung	Regelungen
Prüfung von Abschlüssen für einen allgemeinen Zweck	KFS/PG 1, 2, 3, 10 ua ergänzende Regelungen
Prüfung von Abschlüssen für einen speziellen Zweck	derzeit nicht geregelt
Prüfung von einzelnen Finanzaufstellungen oder deren Bestandteilen	derzeit nicht geregelt
Prüferische Durchsicht von Jahres- und Zwischenabschlüssen	KFS/PG 11 ua ergänzende Regelungen

2.1.1 Abschlüsse für einen allgemeinen Zweck

Als Abschlüsse für einen allgemeinen Zweck gelten mit einem Regelwerk für allgemeine Zwecke (zB nach den Vorschriften des UGB bzw der IFRS) aufgestellte Jahres- bzw Konzernabschlüsse, unabhängig

- von der Art der Person (natürliche oder juristische Personen des öffentlichen Rechts oder Privatrechts), die diesen aufstellt, und davon,
- ob der Abschluss nach einem dem Zufluss-/Abfluss-Prinzip oder dem Prinzip der Periodenabgrenzung folgenden Regelwerk für die Rechnungslegung aufgestellt wird.

Für die Prüfung von Abschlüssen für einen allgemeinen Zweck stehen die fachlichen Regelungen von KFS/PG 1 zur Durchführung von Abschlussprüfungen im Mittelpunkt, die – unter Berücksichtigung der wesentlichen Aussagen der internationalen Standards („International Standards on Auditing“, „ISAs“) des „International Auditing and Assurance Standards Board („IAASB“) - umfangreiche Anleitungen zur Prüfungsdurchführung geben. Ergänzend kommen eine Reihe weiterer fachlicher Regelungen zu Grundsätzen (zB zum Prüfungsbericht (KFS/PG 2), zum Bestätigungsvermerk (KFS/PG 3) oder zum Lagebericht (KFS/PG 10)) und Einzelthemen (zB aus den als „PE“ bezeichneten Facharbeiten bzw aus den

Facharbeiten zu Banken (zB KFS/BA 1) und zu Versicherungen (KFS/VU 2)) zur Anwendung.

2.1.2 Abschlüsse für einen speziellen Zweck

Als Abschlüsse für einen speziellen Zweck gelten mit einem Regelwerk für einen speziellen Zweck aufgestellte Abschlüsse, zB vertraglich im Rahmen von Unternehmenstransaktionen oder sondergesetzlich/aufsichtsrechtlich geregelte "Spezialabschlüsse".

Zur Prüfung von Abschlüssen für einen speziellen Zweck bestehen derzeit keine fachlichen Regelungen, da sie formal vom Anwendungsbereich von KFS/PG 1 ausgenommen sind. Zur Schließung der Regelungslücke ist es zweckmäßig, die Regelungen für die Prüfung von Abschlüssen für einen allgemeinen Zweck (KFS/PG 1) unter zusätzlicher Berücksichtigung von ISA 800 („Besondere Überlegungen bei Prüfungen von Abschlüssen, die aufgestellt sind in Übereinstimmung mit einem Regelwerk für einen speziellen Zweck“) als einschlägigen internationalen Standard analog anzuwenden.

2.1.3 Einzelne Finanzaufstellungen oder Bestandteile von Finanzaufstellungen (nach allgemeinen oder speziellen Zwecken)

Als häufige Anwendungsfälle für die gesonderte Aufstellung und Prüfung einzelner Finanzaufstellungen anstelle ganzer Abschlüsse sind zB Schlussbilanzen im Rahmen von Unternehmenstransaktionen („closing accounts“) oder im Rahmen von Umgründungs-vorgängen, oder zusätzliche Finanzaufstellungen (zB Geldflussrechnungen) im Rahmen von Kapitalmarktprospekten.

Beispiele für die Prüfung einzelner Bilanz-/GuV-Posten von für allgemeine oder spezielle Zwecke aufgestellten Abschlüssen sind zB die Prüfung der Salden für Forderungen (Wertberichtigungen von Forderungen), Vorräte, oder Verbindlichkeiten einer Bilanz.

Zur Prüfung von einzelnen Finanzaufstellungen oder deren Bestandteilen bestehen derzeit ebenso keine fachlichen Regelungen, und auch hier ist es zweckmäßig, diese Lücke unter analoger Anwendung von KFS/PG 1 - unter zusätzlicher Berücksichtigung von ISA 805 („Besondere Überlegungen bei Prüfungen von einzelnen Finanzaufstellungen und bestimmten Bestandteilen, Konten oder Posten

einer Finanzaufstellung“) - anzuwenden.

2.1.4 Prüferische Durchsicht von Jahres- und Zwischenabschlüssen

Für die Prüferische Durchsicht von Jahres- und Zwischenabschlüssen ist das Fachgutachten KFS/PG 11 über Grundsätze für die prüferische Durchsicht von Abschlüssen anzuwenden, das die wesentlichen Aussagen der einschlägigen internationalen Standards zu diesem Thema (ISRE 2400 („Engagements to Review Financial Statements“), ISRE 2410 („Review of Interim Financial Information performed by the Independent Auditor of the Entity“)) berücksichtigt. Für die prüferische Durchsicht von Halbjahresfinanzberichten gemäß § 87 BörseG eines Berichts über die prüferische Durchsicht von sind zusätzlich die ergänzenden Regelungen von KFS/PE 16 zu beachten.

2.1.5 Zu anderen Informationen

Zusicherungsleistungen zu anderen als vergangenheitsorientierten Finanzinformationen sind generell nach den Regelungen des Fachgutachtens KFS/PG 13 zur Durchführung von sonstigen Prüfungen abzuwickeln; für spezifische Sachverhalte gelten hierzu ggf. zusätzliche Spezialvorschriften (zB zu Spendengütesiegelprüfungen (KFS/PE 23), Prüfungen gemäß § 4 (8) EStG (KFS/PE 24), oder zur Prüfung ausgelagerter Funktionen (IWP/PE 14)).

Die Anwendungsfälle für sonstige Prüfungen sind vielfältig und betreffen etwa gesellschaftsrechtliche Prüfungen (zB Gründungsprüfungen, Sacheinlagenprüfungen oder Restvermögensprüfungen), vereinsrechtliche Rechnungsprüfungen, Prüfungen von Corporate Governance-Berichten, Prüfungen von Planungsrechnungen, von ausgelagerten Funktionen, oder von internen Kontroll- oder Risikomanagementsystemen.

3. Regelungen für sonstige Dienstleistungen

Dienstleistungen, die nicht als Zusicherungsleistungen einzustufen sind, können in unterschiedlichster Form auftreten. Um Berufsangehörigen Anleitungen bei der Auftragsdurchführung zu geben, sind zu wenigen, bestimmten Leistungen in diesem Bereich von internationaler und nationaler Seite Standards bzw. fachliche Regelungen vorgesehen:

3.1 Vereinbarte Untersuchungshandlungen

Vereinbarte Untersuchungshandlungen, über die schriftlich Bericht erstattet wird, sind nach den Regelungen des Fachgutachtens KFS/PG 14 zur Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen abzuwickeln. Klassische Anwendungsfälle betreffen zB Förderbestätigungen für Investitions- oder Aufwandszuschüsse, Covenants-Bestätigungen im Rahmen von Finanzierungsvereinbarungen, oder Bestätigung im Rahmen des ÖKB-Exportfinanzierungsverfahren bis hin zu Bestätigungen für den Mandanten zur Berechnung von Umsatzmieten.

Auf „einfache“ Bestätigungen, die sich aus anderen Tätigkeiten als Nebenleistung ergeben und keinerlei zusätzliche Untersuchungshandlungen erfordern (zB zu unmittelbar auch aus dem geprüften Abschluss zu entnehmenden Zahlen), muss das Fachgutachten nicht angewendet werden, da solche Bestätigungen wohl unter die erbrachte Hauptleistung subsumiert werden können.

3.2 Erstellungsleistungen

Für die Erbringung von Leistungen zur Erstellung von Abschlüssen ist das einschlägige Fachgutachten KFS/RL 26 zu Grundsätzen für die Erstellung von Abschlüssen zu beachten.

3.3 Gutachtliche Tätigkeiten / Beratungsleistungen

Als Beispielfälle für gutachtliche Tätigkeiten im Sinne des vorliegenden Systematisierungsversuches sind Gutachten als Gerichtssachverständiger, Gutachten zur Unternehmensbewertung, Fortbestandsprognosen gemäß § 26 URG, oder auch sog „Bestätigungen zur wirtschaftlichen Lage/Entwicklung des Unternehmens“ zu nennen, die sich teilweise in vom Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer des Unternehmens auszufüllenden und vom Mandanten bei Aufsichts- oder Förderstellen einzureichenden Formblättern „verstecken“.

Die Abgrenzung von gutachtlichen Tätigkeiten zu Zusicherungsleistungen und vereinbarten Untersuchungshandlungen ergibt sich dadurch, dass bei gutachtlichen Tätigkeiten

- keine objektive Beurteilung der Übereinstimmung eines Ist-Objektes mit einem

- Soll-Objekt (Referenzmodell) im Mittelpunkt steht, oder
- ein Referenzmodell zwar identifiziert werden kann und ein Soll-Ist-Vergleich Auftragsgegenstand ist, das Ist-Objekt und/oder das Soll-Objekt jedoch nicht zur Erbringung einer Zusicherungsleistung geeignet ist, aber auch
 - nicht nur bloß Feststellungen ohne jeglicher Zusicherung iSv vereinbarten Untersuchungshandlungen getroffen werden.

Dementsprechend ist in solchen Fällen die Beurteilung des Sachverhalts von subjektiven Einschätzungen des Sachverständigen beeinflusst bzw geprägt.

Für die Tätigkeiten als Gutachter sowie die „klassische“, sonstige Beratungstätigkeit, die sich neben den bereits angeführten Leistungsarten ergibt, bestehen derzeit keine allgemeinen fachlichen Regelungen zur Auftragsdurchführung. Lediglich zu einzelnen, spezifischen Themengebieten bestehen einschlägige Regelungen, wie zB das Fachgutachten KFS/BW 1 zur Bewertung von Unternehmen.

3.4 Sonderfall: Unterstützungsleistungen als Teilbereichsprüfern im Rahmen von Konzernabschlussprüfungen

Im Zusammenhang mit der Prüfung von Konzernabschlüssen können sich für Teilbereichsprüfer Aufgaben zur Durchführung von Unterstützungsleistungen ergeben, die ihm idR über Prüfungsanweisungen („audit instructions“) des Konzernabschlussprüfers kommuniziert und im Vereinbarungswege aufgetragen werden.

Die Unterstützungsleistungen richten sich nach den Vorgaben des Konzernabschlussprüfers (im Rahmen der Prüfungsanweisungen), sind von den allgemeinen Regelungen größtenteils ausgenommen, und müssen demnach auch nicht formal einer bestimmten Auftragsart zugeordnet werden.

Obwohl es in praktischer Hinsicht demnach genügt, mit dem Mandanten zB „die Durchführung von Leistungen nach Maßgabe der Vorgaben des Konzernabschlussprüfers im Rahmen der Prüfungsanweisungen zu vereinbaren“, ist es für das Verständnis der vom Teilbereichsprüfer übernommenen und wahrzunehmenden Verantwortlichkeit sowie einer dazu passenden adäquaten Berichterstattung dennoch wichtig, die aufgetragenen Leistungen inhaltlich den unterschiedlichen Auftragsarten zuzuordnen, und auf die sinngemäße Einhaltung der jeweiligen Regelungen (zB von ISA 800/805 für die Prüfung des Berichtspaketes

oder Bestandteilen dessen, ISRE 2400/2410 für die prüferische Durchsicht von Berichtspaketen, oder ISRS 4400 für vereinbarte Untersuchungshandlungen zu einzelnen Prüfgebieten) zu achten.

4. Weiterführende Fragestellungen

4.1 Relevanz von Qualitätssicherungsvorschriften

Zu der Frage, welche Dienstleistungen als „Abschlussprüfungen“ iSv § 1 Z 1 A-QSG gelten und somit unter die Vorschriften dieses Gesetzes fallen, dh eine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG erfordern, können aus der dargestellten Übersicht keine einfachen Schlussfolgerungen gezogen werden. Die Anwendungsfälle dürften nach eigener Auffassung den Kategorien für die „Prüfung von Abschlüssen“ für einen „allgemeinen“ bzw „speziellen“ Zweck, aber auch der Kategorie für „sonstige Prüfungen“ zuzuordnen sein; aufgrund der unklaren gesetzlichen Definition und fehlender Klarstellungen bestehen dazu aber Meinungsverschiedenheiten im Berufsstand.

Unter die Vorschriften zur Qualitätssicherung in Prüfungsbetrieben gemäß IWP/PG 7 fallen nach dem derzeitigen Regelungsstand iSv ISQC 1 nicht nur sämtliche Zusicherungsleistungen, sondern auch vereinbarte Untersuchungshandlungen. Erstellungsleistungen, die nach ISQC 1 ebenso in den Anwendungsbereich der Qualitätssicherungsvorschriften fallen würden, wurden aufgrund der Fokussierung der iwip-Richtlinie auf Prüfungsbetriebe vom Anwendungsbereich ausgenommen.

4.2 Relevanz von Unabhängigkeitsvorschriften (Exkurs)

Die Einhaltung der relevanten Unabhängigkeits-/Befangenheitsvorschriften ist für die ordnungsgemäße Durchführung eines Auftrages von grundlegender Bedeutung, wobei sich diese aus allgemeinen berufsrechtlichen sowie auftragsbezogenen speziellen gesetzlichen Vorschriften ergeben.

Trotzdem dem Thema Unabhängigkeit hohe Bedeutung beizumessen ist, sind die allgemeinen berufsrechtlichen Vorschriften dazu aber überschießend bzw unklar: Abgesehen davon, dass es nicht angemessen ist, dass gemäß § 88 Abs 2 WTBG für „Prüfungs- und Sachverständigenaufträge“ durch Verweis auf §§ 19f Jurisdiktionsnorm an Berufsangehörige scheinbar derselbe Maßstab wie für Richter angewendet wird, ist ua nicht eindeutig klar, wo die Grenzen ihres

Anwendungsbereiches liegen.

Einfache Schlussfolgerungen sind anhand der dargestellten Übersicht daher auch zu dieser Frage nicht mit Sicherheit möglich.; mMn spricht aber viel dafür, dass § 88 Abs 2 WTBG nur für Zusicherungsleistungen sowie gutachtliche Tätigkeiten gilt, mit der Begründung, dass nur diese Leistungen (zur Förderung der Glaubwürdigkeit des Berufsangehörigen) die Erfüllung von Unabhängigkeitsanforderungen voraussetzen.¹

5. Würdigung und Ausblick

Um die Orientierung bei der Anwendung der fachlichen Regelungen zu erleichtern, ist es hilfreich, einen Gesamtüberblick zu haben, wie er sich beispielsweise aufgrund der grafischen Darstellung ergibt. In diesem Sinne ist es zu begrüßen, dass der Fachsenat aktuell an einem entsprechenden „Rahmenkonzept“ arbeitet, das gemeinsam mit den umfangreichen Überarbeitungen zur „Einführung“ der ISAs auf Ebene der Facharbeit veröffentlicht werden soll.

Möchte man dieser Systematik zum besseren Verständnis der damit verbundenen Verantwortlichkeiten weiter folgen, wäre es ein passender weiterer Schritt, die bisherige Gliederung der Sammlung der Facharbeiten in die Rubriken RL – Rechnungslegung, PG – Prüfung Grundsätze, PE – Prüfung Einzelfragen, BW – Betriebswirtschaft, BA - Banken, VU – Versicherungsunternehmen und DV - Datenverarbeitung so zu überarbeiten, dass diese auch obige Systematik widerspiegelt. Beispielsweise ist es derzeit nicht passend, dass zB bei KFS/PG 14 keine Zusicherungsleistung regelt, aber als „PG“ bezeichnet ist.

Zudem könnte eine Neuordnung genutzt werden, um auch zu den Arbeitshilfen, die von KWT und iwip in den letzten Jahren zu den einzelnen Fachgutachten und Richtlinien in Form von Musterberichten, Vollständigkeitserlagen und anderen Dokumentvorlagen erarbeitet wurden, für die Berufsangehörigen zB durch eine eigene Rubrik in der Sammlung der Facharbeiten einen einfachen und schnellen Überblick zu bieten.

¹ Unter der Annahme, dass die Vorschriften gemäß § 21 WT-ARL, die in § 88 Abs 2 Z 1 WTBG Deckung finden, einschränkend ebenso nur für Prüfungs- und Sachverständigenaufträge gelten, münden diese in keinen zusätzlichen Anforderungen.