

Fachgutachten

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

Vereinbarte Untersuchungshandlungen

(beschlossen in der Sitzung des ehemaligen Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 23. März 2011 als Fachgutachten KFS/PG 14, überarbeitet durch den Fachsenat für Abschlussprüfung und andere Zusicherungsleistungen im März 2024)

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Vorbemerkungen	2
2. Gegenstand vereinbarter Untersuchungshandlungen und Begriffsdefinitionen	2
3. Auftragsannahme und Auftragsvereinbarung	4
3.1. Auftragsannahme	4
3.2. Auftragsvereinbarung	5
4. Hinweise zur Auftragsdurchführung	6
4.1. Auftragsdurchführung nach Maßgabe der vertraglichen Vereinbarung	6
4.2. Vereinbarte Untersuchungshandlungen zu Zahlenangaben	7
4.3. Vereinbarte Untersuchungshandlungen mit Stichproben	7
4.4. Vereinbarte Untersuchungshandlungen unter Zuziehung eines Sachverständigen des beauftragten Wirtschaftstreuhanders.....	7
5. Dokumentation.....	8
6. Vollständigkeitserklärung	8
7. Berichterstattung	8
8. Anwendungszeitpunkt.....	11
Erläuterungen und Anwendungshinweise	12

1. Vorbemerkungen

- (1) Der Fachsenat für Abschlussprüfung und andere Zusicherungsleistungen legt in diesem Fachgutachten die Berufsauffassung dar, wie Wirtschaftstrehänder Aufträge zu vereinbarten Untersuchungshandlungen abzuwickeln haben.
- (2) Dieses Fachgutachten berücksichtigt die Aussagen des International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised).¹
- (3) Dieses Fachgutachten enthält die Grundsätze für die berufliche Verantwortung des beauftragten Wirtschaftstrehänders bei vereinbarten Untersuchungshandlungen sowie für Form und Inhalt des in diesem Zusammenhang zu erstellenden Berichts. Darüber hinaus verdeutlicht das Fachgutachten gegenüber der Öffentlichkeit Inhalt und Grenzen dieser Leistungen.
- (4) Der beauftragte Wirtschaftstrehänder ist verpflichtet, wenn er in der Berichterstattung auf KFS/PG 14 Bezug nimmt, alle Bestimmungen dieses Fachgutachtens (inkl. der Erläuterungen und Anwendungshinweise) zu beachten, es sei denn, dass eine oder mehrere der Anforderungen dieses Fachgutachtens für den konkreten Auftrag zur Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen nicht relevant ist/sind bzw. die Anforderungen für den Auftrag nicht anwendbar sind, oder er in begründeter Form davon abzuweichen hat.²
- (5) Die Verordnung zur Durchführung prüfender Tätigkeiten (KSW-PRL 2022) ist nicht anwendbar, da es sich weder um eine Prüfung mit Erteilung eines Bestätigungsvermerks noch um eine andere Zusicherungsleistung handelt.

2. Gegenstand vereinbarter Untersuchungshandlungen und Begriffsdefinitionen

- (6) Vereinbarte Untersuchungshandlungen werden zwischen dem Auftraggeber (und ggf. anderen Parteien) und dem beauftragten Wirtschaftstrehänder vereinbart. Als ihr Ergebnis werden Feststellungen getroffen, ohne damit eine Zusicherung zu erbringen. Die vereinbarten Untersuchungshandlungen können sowohl finanzielle als auch nicht-finanzielle Informationen betreffen.
- (7) Begriffsdefinitionen:³
 - a) Auftraggeber: die Partei(en), die den Wirtschaftstrehänder mit der Ausführung des Auftrags zur Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen beauftragt hat/haben. Der Auftraggeber ist Berichtsadressat. Der Auftraggeber kann, je nach Auftragsvereinbarung, die verantwortliche Partei, eine Behörde oder ein vorgesehener Nutzer sein. Verweise auf den Auftraggeber in diesem Fachgutachten schließen verschiedene Auftraggeber ein, sofern dies relevant ist.⁴
 - b) Beauftragter Wirtschaftstrehänder: der Wirtschaftstrehänder (Einzelkanzlei)

¹ www.ifac.org

² Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), 15.

³ Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), 13.

⁴ Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), A11.

oder die Wirtschaftstreuhandgesellschaft (oder ggf. bei gemeinsamer Auftragsübernahme deren mehrere), der/die den Auftrag zur Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen übernommen hat/haben.

- c) Feststellungen: die Ergebnisse der durchgeführten vereinbarten Untersuchungshandlungen. Feststellungen sind objektiv nachprüfbar und schließen Beurteilungen oder Schlussfolgerungen in jeglicher Form sowie etwaige Empfehlungen des beauftragten Wirtschaftstreuhandlers aus.
 - d) Sachverständiger des beauftragten Wirtschaftstreuhandlers: eine oder mehrere Person(en) oder Organisation(en), die über Fachwissen in einem anderen Bereich als der Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung und damit zusammenhängenden Dienstleistungen verfügt/verfügen und dessen/deren Arbeit in diesem Bereich dazu dient, den beauftragten Wirtschaftstreuhand bei der Erfüllung seiner Pflichten im Rahmen des Auftrags über vereinbarte Untersuchungshandlungen zu unterstützen.
 - e) Verantwortliche Partei: die Partei(en), die für den (Untersuchungs-)Gegenstand verantwortlich ist/sind, auf den sich die vereinbarten Untersuchungshandlungen beziehen.
 - f) Vorgesehene Nutzer: die Person(en) oder Organisation(en) oder Gruppe(n), die den Bericht über die vereinbarten Untersuchungshandlungen verwenden wird/werden. In einigen Fällen kann es auch andere vorgesehene Nutzer geben als den-/diejenigen, an den/die sich der Bericht über die vereinbarten Untersuchungshandlungen richtet (Auftraggeber als Berichtsadressat).
- (8) Die Auftragsart „vereinbarte Untersuchungshandlungen“ unterscheidet sich von der Abschlussprüfung bzw. der prüferischen Durchsicht (vgl. Fachgutachten KFS/PG 1 bzw. KFS/PG 11), aber auch von den „sonstigen Prüfungen“ (vgl. Fachgutachten KFS/PG 13). Die Berichterstattung erfolgt ausschließlich in Form von Feststellungen. Der beauftragte Wirtschaftstreuhand bestimmt nicht die Art und den Umfang der von ihm durchzuführenden Untersuchungshandlungen, deswegen kann er dafür auch keine Verantwortung übernehmen und keine Zusicherung abgeben. Sollte ein Auftrag hinsichtlich vereinbarter Untersuchungshandlungen zusammen mit einem anderen Auftrag durchgeführt werden, ist der Bericht über die vereinbarten Untersuchungshandlungen klar von Berichten über andere Aufträge zu unterscheiden bzw. zu trennen.⁵
- (9) Die Vereinbarung eines Prüfungsziels (z.B. Prüfung, ob bestimmte Vorgänge vertragsgemäß abgewickelt wurden) oder eines Prüfungsgegenstands (z.B. Prüfung der Ordnungsmäßigkeit eines bestimmten Abschlusspostens wie z.B. der Vorräte oder des Materialaufwands) ist nicht möglich. Es sind vielmehr die einzelnen Untersuchungshandlungen zu definieren, die vom Auftraggeber für seine Zwecke für erforderlich gehalten werden, z.B. im Zusammenhang mit einer bestimmten Angabe in den finanziellen Informationen.

Vereinbarungen, nach denen bestimmte Angaben vom beauftragten Wirtschaftstreuhand zu „prüfen“ sind, ohne dass die einzelnen von ihm durchzuführenden Untersuchungshandlungen näher spezifiziert werden, sind dieser Auftragsart nicht zugänglich, wohl aber anderen Auftragsarten.

⁵ Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), 34.

- (10) Wenn der Auftraggeber den Wirtschaftstreuhandler mit vereinbarten Untersuchungshandlungen im Hinblick auf ein bestimmtes Prüfungsziel oder im Zusammenhang mit einem bestimmten Prüfungsgegenstand beauftragen möchte, ist daher festzulegen, welche konkreten Untersuchungshandlungen der beauftragte Wirtschaftstreuhandler durchführen soll, damit der Auftraggeber als Berichtsadressat selbst die erforderlichen Schlussfolgerungen ziehen kann.
- (11) Es ist klarzustellen, dass der beauftragte Wirtschaftstreuhandler keine Verantwortung dafür übernimmt, dass die vereinbarten Untersuchungshandlungen für den vom Auftraggeber verfolgten Zweck ausreichend oder tauglich sind. Dies ist sowohl im Auftragsschreiben als auch im Bericht anzuführen.
- (12) Formulierungen wie „Prüfen von ...“, „Prüfen, ob ...“, „Plausibilisieren von ...“ beinhalten in der Regel ein Prüfungsziel oder einen Prüfungsgegenstand und dürfen demnach bei der Darstellung der vereinbarten Untersuchungshandlungen weder im Auftragsschreiben noch in der Berichterstattung verwendet werden.
- (13) Bestätigungen, die ein beauftragter Wirtschaftstreuhandler ausstellt und bei denen er sich auf eine von ihm bereits im Rahmen eines anderen Auftrags durchgeführte Arbeit sowie Berichterstattung bezieht, fallen nicht unter dieses Fachgutachten. Dazu gehören z.B. Bestätigungen beruhend auf unverändert übernommenen Daten, die in einem geprüften Jahres-/Konzernabschluss oder einer eingereichten Steuererklärung enthalten sind.

3. Auftragsannahme und Auftragsvereinbarung

3.1. Auftragsannahme

- (14) Der Wirtschaftstreuhandler hat vor Annahme eines Auftrags gewissenhaft zu prüfen, ob er ihn bei Einhaltung der im Wirtschaftstreuhandberufsgesetz i.d.g.F. sowie in der Allgemeinen Richtlinie über die Ausübung der Wirtschaftstreuhandberufe (WT-AARL) geregelten Berufspflichten annehmen kann und ob er die für die sachgerechte Durchführung der vereinbarten Untersuchungshandlungen erforderlichen Kenntnisse und Erfahrungen sowie personellen und technischen Ressourcen besitzt oder sich beschaffen kann.
- (15) Der beauftragte Wirtschaftstreuhandler darf den Auftrag zur Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen nur annehmen oder fortsetzen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:⁶
 - a) Der Auftraggeber bestätigt im Rahmen des Auftragsschreibens, dass die vereinbarten Untersuchungshandlungen für seinen beabsichtigten Zweck angemessen sind.
 - b) Der beauftragte Wirtschaftstreuhandler sieht sich in der Lage, die notwendigen Informationen zu beschaffen, die für die Durchführung der vereinbarten Untersuchungshandlungen erforderlich sind.
 - c) Sowohl die vereinbarten Untersuchungshandlungen als auch die Feststellungen lassen sich objektiv, in klaren und nicht irreführenden Worten beschreiben, so dass unterschiedliche Auslegungen ausgeschlossen werden können.

⁶ Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), 22.

- d) Bestehen aufgrund von (berufs)rechtlichen oder vertraglichen Rahmenbedingungen verpflichtende Anforderungen an die Unabhängigkeit, darf es für den beauftragten Wirtschaftstreuhandler keinen Grund zur Annahme geben, dass diese nicht eingehalten werden können.

3.2. Auftragsvereinbarung

- (16) Vor Durchführung der vereinbarten Untersuchungshandlungen ist ein Auftrags schreiben zu versenden. Das Auftrags schreiben dokumentiert die zwischen dem Auftraggeber und dem beauftragten Wirtschaftstreuhandler abzuschließende Auftragsvereinbarung. Es hat die für den konkreten Auftrag erforderlichen Bestandteile zu beinhalten und dient der Bestätigung der Auftragsannahme durch den beauftragten Wirtschaftstreuhandler sowie der Vermeidung von Missverständnissen betreffend den Gegenstand und Zweck des Auftrags, das Ausmaß der Verantwortung des beauftragten Wirtschaftstreuhandlers sowie die Art der Berichterstattung. Weiters wird empfohlen, die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe (AAB für WT-Berufe) i.d.g.F. zu vereinbaren.
- (17) Zwischen dem Auftraggeber und dem beauftragten Wirtschaftstreuhandler hat ein klares Einvernehmen darüber zu herrschen, worin der Untersuchungsgegenstand besteht und zu welchen Bedingungen der Auftrag abgewickelt wird. Eine allenfalls erforderliche diesbezügliche Abstimmung zwischen Auftraggeber und anderen vorgesehenen Nutzern obliegt nicht dem beauftragten Wirtschaftstreuhandler.
- (18) Jedenfalls soll Folgendes schriftlich vereinbart werden:⁷
- a) Auftragsgegenstand samt ausdrücklichem Hinweis, dass die vereinbarten Untersuchungshandlungen weder eine Abschlussprüfung noch eine prüferische Durchsicht oder eine sonstige Prüfung darstellen und dass ihre Durchführung zu keiner Zusicherung führt
 - b) dem Auftrag zugrunde gelegte Berufsgrundsätze und ggf. die subsidiäre Geltung der AAB für WT-Berufe i.d.g.F.; sie sollen, wenn vereinbart, dem Auftrags schreiben beigelegt werden
 - c) Zweck des Auftrags sowie eine Bestätigung des Auftraggebers, dass die vereinbarten Untersuchungshandlungen angemessen für den Zweck des Auftrags sind
 - d) Beschreibung der den vereinbarten Untersuchungshandlungen zugrunde liegenden Informationen
 - e) Erfordernis eines uneingeschränkten Zugangs zu den für die Durchführung der vereinbarten Untersuchungshandlungen erforderlichen Aufzeichnungen, Schriftstücken und sonstigen Informationen und der Bereitschaft des Auftraggebers bzw. der verantwortlichen Partei, Auskünfte in dem erforderlichen Ausmaß vollständig zu erteilen
 - f) Art, Zeitrahmen und Umfang der vereinbarten Untersuchungshandlungen, wobei diese in klaren, nicht irreführenden und nicht unterschiedlich auslegbaren Begriffen beschrieben werden; sofern wertende Bezeichnungen (wie z.B. unwesentlich, unbeachtlich, unbedeutend) verwendet werden, sollen sie definiert werden (siehe auch Rz (32))

⁷ Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), 24.

- g) Form der Berichterstattung
 - h) vorgesehene Nutzer der Berichterstattung
 - i) Hinweis auf die Vereinbarung über das Honorar
 - j) falls zutreffend, die vom Auftraggeber benannte verantwortliche Partei; neben der Person der verantwortlichen Partei ist auch festzuhalten, dass diese für den Gegenstand, zu dem die vereinbarten Untersuchungshandlungen durchgeführt werden, verantwortlich ist
 - k) Erklärung über die ggf. anzuwendenden Unabhängigkeitsanforderungen
- (19) Bei Änderungen der vereinbarten Untersuchungshandlungen durch den Auftraggeber im Laufe des Auftrags ist die Auftragsvereinbarung zu ändern. Diese muss die geänderten vereinbarten Untersuchungshandlungen widerspiegeln.⁸
- (20) Bei einer periodisch wiederkehrenden Beauftragung mit vereinbarten Untersuchungshandlungen hat der beauftragte Wirtschaftstreuhandler bei Auftragsfortführung jeweils zu prüfen, ob sich die Umstände (inkl. Erwägungen zur Auftragsannahme) derart geändert haben, dass eine Anpassung des Auftrags Schreibens erforderlich ist. Bei einer ggf. vorliegenden längeren Zeitspanne hat der beauftragte Wirtschaftstreuhandler auch zu beurteilen, ob eine Erinnerung des Auftraggebers an die bestehende Auftragsvereinbarung notwendig ist.⁹

4. Hinweise zur Auftragsdurchführung

4.1. Auftragsdurchführung nach Maßgabe der vertraglichen Vereinbarung

- (21) Der beauftragte Wirtschaftstreuhandler führt die Untersuchungshandlungen in der vereinbarten Form durch und erstellt seinen Bericht über die vereinbarten Untersuchungshandlungen auf der Grundlage der erbrachten Nachweise und der getroffenen Feststellungen.
- (22) In Betracht kommen insbesondere folgende Arten von Untersuchungshandlungen:
- a) Befragungen und Analysen
 - b) Nachrechnen, Vergleichen und andere Abstimmungshandlungen
 - c) Beobachtungen
 - d) Einsichtnahme in Unterlagen
 - e) Einholung von Bestätigungen

⁸ Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), 25.

⁹ Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), 26.

4.2. Vereinbarte Untersuchungshandlungen zu Zahlenangaben

- (23) Vereinbarte Untersuchungshandlungen zu Zahlenangaben bestehen in der Regel darin, dass der beauftragte Wirtschaftstreuhandler vom Auftraggeber und/oder der verantwortlichen Partei vorgenommene Berechnungen nachrechnet oder vom Auftraggeber bzw. der verantwortlichen Partei übernommene Zahlen beispielsweise mit Angaben aus dem Rechnungswesen, aus Aufzeichnungen oder anderen Dokumenten und Nachweisen i.Z.m. der Buchführung und der Unternehmensberichterstattung vergleicht. Dies kann auch die Durchführung von in den vereinbarten Untersuchungshandlungen vorgegebenen Verknüpfungen von Zahlen und Rechenoperationen umfassen.

4.3. Vereinbarte Untersuchungshandlungen mit Stichproben

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

4.4. Vereinbarte Untersuchungshandlungen unter Zuziehung eines Sachverständigen des beauftragten Wirtschaftstreuhanders

- (25) Die Beauftragung des Sachverständigen erfolgt durch den beauftragten Wirtschaftstreuhandler. Ein vom Auftraggeber oder der verantwortlichen Partei beauftragter Sachverständiger ist folglich von diesem Fachgutachten nicht erfasst. Dies gilt beispielsweise ebenso, wenn das Vertragsverhältnis zwischen Auftraggeber und Sachverständigen im Zuge einer zulässigen (teilweisen) Auftragsweitergabe durch den beauftragten Wirtschaftstreuhandler begründet wird.
- (26) Der beauftragte Wirtschaftstreuhandler hat sich in einem solchen Umfang in die Arbeit des Sachverständigen zu involvieren, dass er die Verantwortung für die im Bericht über die vereinbarten Untersuchungshandlungen enthaltenen Feststellungen übernehmen kann.¹⁰
- (27) Verwendet der beauftragte Wirtschaftstreuhandler die Arbeit eines Sachverständigen, muss er Folgendes in der Phase der Auftragsannahme und -fortführung durchführen:¹¹
- a) Beurteilung, ob ausreichendes Fachwissen, ausreichende Fähigkeiten und Objektivität des Sachverständigen vorliegen
 - b) Vereinbarung über Art, Umfang und Ziele der Arbeit des Sachverständigen
 - c) Überprüfung, ob die Arbeit des Sachverständigen betreffend Art, Zeitpunkt/-rahmen, Umfang und Ziele mit der Auftragsvereinbarung übereinstimmt

¹⁰ Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), 20.

¹¹ Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), 29.

- d) Überprüfung, ob die in der Berichterstattung getroffenen Feststellungen die Ergebnisse der durchgeführten Arbeit des Sachverständigen angemessen berücksichtigen
- (28) Durch die Einbeziehung der Arbeit eines Sachverständigen und den Verweis darauf (z.B. in der Berichterstattung) wird die Verantwortung des beauftragten Wirtschaftstreuhanders für die Durchführung der Untersuchungshandlungen und die Berichterstattung über die Ergebnisse nicht verringert.¹² Dies gilt nicht, soweit gesetzliche Regelungen anderes bestimmen (z.B. § 1010 Satz 2 ABGB).

5. Dokumentation

- (29) Da sich Aufträge zur Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen erheblich voneinander unterscheiden können, sind einheitliche Vorgaben für die Dokumentation nur sehr allgemein möglich. Der beauftragte Wirtschaftstreuhandler hat Nachweise über die untersuchten Sachverhalte festzuhalten und die durchgeführten Untersuchungshandlungen sowie die Ergebnisse dieser Untersuchungshandlungen in seinen Arbeitspapieren zu dokumentieren. Die Dokumentation bei einem Auftrag zur Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen hat zumindest folgende Punkte zu enthalten:
- a) Auftragschreiben und ggf. die Zustimmung des Auftraggebers und des beauftragten Wirtschaftstreuhanders zu Änderungen an den Untersuchungshandlungen
 - b) Art, Zeitpunkt/-rahmen und Umfang der durchgeführten Untersuchungshandlungen (Arbeitspapiere)
 - c) erbrachte Nachweise, die als Grundlage für den Bericht über die vereinbarten Untersuchungshandlungen dienen
 - d) Auflistung aller Feststellungen zu den durchgeführten vereinbarten Untersuchungshandlungen
 - e) ggf. Vollständigkeitserklärung

6. Vollständigkeitserklärung

- (30) Die Einholung einer Vollständigkeitserklärung durch den beauftragten Wirtschaftstreuhandler wird empfohlen, sofern es aufgrund der Art des Auftrags als sinnvoll anzusehen ist.

7. Berichterstattung

- (31) Nach Durchführung der vereinbarten Untersuchungshandlungen sind die Ergebnisse der Untersuchungshandlungen in einem schriftlichen Bericht zusammenzufassen, der als „Bericht über vereinbarte Untersuchungshandlungen“ zu bezeichnen ist.

¹² Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), 31.

- (32) Die Feststellungen sind verständlich und ausführlich darzustellen. Bei der Darstellung der Feststellungen sind wertende Bezeichnungen (wie z.B. unwesentlich, unbeachtlich, unbedeutend) grundsätzlich nicht zu verwenden, außer es gibt klare Definitionen dieser Begriffe, die vom Auftraggeber bzw. von der verantwortlichen Partei bestätigt werden. Derartige Definitionen sind in das Auftragschreiben und in den Bericht aufzunehmen.
- (33) Dem Bericht über vereinbarte Untersuchungshandlungen sind grundsätzlich der Auftragsgegenstand sowie sonstige Unterlagen, die der Auftraggeber bzw. die verantwortliche Partei dem beauftragten Wirtschaftstreuhänder zur Verfügung gestellt hat und auf die im Bericht verwiesen wird, als Anlagen beizufügen. Eine Ausnahme von diesem Erfordernis besteht nur dann, wenn die sonstigen Unterlagen zum Verständnis der durchgeführten Untersuchungshandlungen nicht erforderlich sind.
- (34) Die schriftliche Berichterstattung hat zumindest folgende Punkte zu enthalten:¹³
- a) Überschrift, die klar zum Ausdruck bringt, dass es sich um einen Bericht über vereinbarte Untersuchungshandlungen handelt
 - b) Benennung des Auftraggebers (Berichtsadressat)
 - c) Beschreibung des Auftragsgegenstands
 - d) Berufsgrundsätze, nach denen der Auftrag abgewickelt wurde, und ggf. die subsidiäre Geltung der AAB für WT-Berufe i.d.g.F.
 - e) Zweck des Auftrags und Auflistung sämtlicher mit dem Auftraggeber bzw. der verantwortlichen Partei vereinbarten und durchgeführten Untersuchungshandlungen samt einer Erklärung, dass der Bericht über die vereinbarten Untersuchungshandlungen für einen anderen Zweck möglicherweise nicht geeignet ist
 - f) Beschreibung der durchgeführten Untersuchungshandlungen (wobei Art und Umfang sowie ggf. der Zeitpunkt/-rahmen jeder einzelnen Untersuchungshandlung gemäß dem Auftragschreiben angegeben werden kann)
 - g) Feststellung zu jeder durchgeführten Untersuchungshandlung unter Angabe und Beschreibung der festgestellten Ausnahmen
 - h) Erklärung, dass der beauftragte Wirtschaftstreuhänder keine Zusicherung hinsichtlich der Eignung der vereinbarten Untersuchungshandlungen abgibt
 - i) ggf. die vom Auftraggeber benannte verantwortliche Partei sowie eine Erläuterung, dass die verantwortliche Partei für den Gegenstand, zu dem die vereinbarten Untersuchungshandlungen durchgeführt wurden, verantwortlich ist
 - j) Hinweis darauf, dass es sich bei dem Auftrag um keine Abschlussprüfung, prüferische Durchsicht oder sonstige Prüfung handelt und demzufolge auch keine Zusicherung abgegeben wird
 - k) Hinweis darauf, dass, wenn zusätzlich Prüfungshandlungen in Form einer Abschlussprüfung, einer prüferischen Durchsicht oder sonstigen Prüfung durchgeführt worden wären, möglicherweise Sachverhalte identifiziert worden wären, über die zu berichten gewesen wäre

¹³ Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), 30.

- l) Hinweis darauf, dass, wenn der beauftragte Wirtschaftstreuhandler zusätzliche Untersuchungshandlungen durchgeführt hätte, möglicherweise auf andere Sachverhalte aufmerksam gemacht worden wäre und andere Feststellungen getroffen worden wären
 - m) Erklärung, dass der Auftrag in Übereinstimmung mit diesem Fachgutachten durchgeführt wurde
 - n) Hinweis darauf, dass der Bericht nur für die vorgesehenen Nutzer bestimmt ist und demzufolge die Weitergabe beschränkt ist
 - o) im Hinblick auf die Unabhängigkeit:
 - i) wenn der beauftragte Wirtschaftstreuhandler nicht unabhängig sein muss (und sich nicht in der Auftragsvereinbarung zur Einhaltung von Unabhängigkeitsanforderungen verpflichtet hat), eine Erklärung, dass für den Auftrag keine Unabhängigkeitsanforderungen bestehen, die der beauftragte Wirtschaftstreuhandler einhalten muss, oder
 - ii) wenn der beauftragte Wirtschaftstreuhandler unabhängig sein muss (oder sich in der Auftragsvereinbarung zur Einhaltung von Unabhängigkeitsanforderungen verpflichtet hat), eine Erklärung, dass der beauftragte Wirtschaftstreuhandler die einschlägigen Unabhängigkeitsanforderungen erfüllt hat; in dieser Erklärung sind die einschlägigen Unabhängigkeitsanforderungen anzugeben
 - p) Unterschrift des beauftragten Wirtschaftstreuhandlers
 - q) Datum des Berichts
 - r) Ort, an dem der beauftragte Wirtschaftstreuhandler seinen Sitz hat
- (35) Wenn der beauftragte Wirtschaftstreuhandler im Bericht über die vereinbarten Untersuchungshandlungen zusätzlich zur Beschreibung der Feststellungen eine Zusammenfassung dieser vorlegt, müssen folgende Voraussetzungen zusätzlich eingehalten werden:¹⁴
- a) Die Zusammenfassung der Feststellungen muss objektiv und in klaren, nicht irreführenden Begriffen beschrieben werden und darf im Vergleich zum Bericht nicht zu einer unterschiedlichen Auslegung führen.
 - b) Die Zusammenfassung der Feststellungen im Bericht über die vereinbarten Untersuchungshandlungen muss einen Hinweis darauf enthalten, dass das alleinige Lesen der Zusammenfassung das Lesen des vollständigen Berichts nicht ersetzt.
- (36) Der Bericht über die vereinbarten Untersuchungshandlungen ist mit dem Tag des Abschlusses der Untersuchungshandlungen zu datieren. Wenn eine Vollständigkeitserklärung eingeholt wird, kann das Berichtsdatum nur nach dem Datum des Erhalts der Vollständigkeitserklärung liegen.
- (37) Wurden die AAB für WT-Berufe i.d.g.F. im Auftragschreiben vereinbart, sind diese dem Bericht über die vereinbarten Untersuchungshandlungen beizufügen.

¹⁴ Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), 32.

- (38) Die Übermittlung des Berichts an die vorgesehenen Nutzer hat in Abstimmung mit dem Auftraggeber bzw. der verantwortlichen Partei zu erfolgen.
- (39) Sofern eine Weitergabe des Berichts an weitere Dritte (neben den vorgesehenen Nutzern) gewünscht wird, bedarf dies der ausdrücklichen Zustimmung des beauftragten Wirtschaftstreuhandlers, womit ein limitierter Adressatenkreis sichergestellt wird. Gilt eine Weitergabe als vereinbart, ist ein Passus betreffend die Vereinbarung der AAB für WT-Berufe i.d.g.F. gegenüber denjenigen, an die der Bericht weitergegeben wird, erforderlich.

8. Anwendungszeitpunkt

- (40) Die vorliegende Fassung dieses Fachgutachtens ist auf die Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen, die nach dem 31.12.2024 vertraglich vereinbart werden, anzuwenden. Eine vorzeitige Anwendung wird empfohlen.

Erläuterungen und Anwendungshinweise

Zu Rz (2) und (4):

Die Einhaltung dieses Fachgutachtens darf nur bestätigt werden, wenn seine Anforderungen vollständig erfüllt sind.¹⁵ Bei einem Auftrag zur Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen können sich folgende Fallkonstellationen ergeben:

- Aufträge nach ISRS 4400 (Revised): In diesem Fall darf auf KFS/PG 14 Bezug genommen werden, wenn dies auch so vereinbart wurde (d.h. Geltung von ISRS 4400 (Revised) und KFS/PG 14).
- Aufträge nach KFS/PG 14, aber nicht nach ISRS 4400 (Revised): In diesem Fall darf nicht auf ISRS 4400 (Revised) Bezug genommen werden, sondern nur auf KFS/PG 14.
- Aufträge ohne Einhaltung von KFS/PG 14 und ISRS 4400 (Revised): In diesem Fall darf weder auf KFS/PG 14 noch auf ISRS 4400 (Revised) Bezug genommen werden.

Wenn ein Auftrag zu vereinbarten Untersuchungshandlungen nur bzw. ergänzend nach ISRS 4400 (Revised) durchgeführt werden soll, gehen die Anforderungen über dieses Fachgutachten hinaus.

Es müssen folgende Rahmenbedingungen zusätzlich erfüllt werden:

- Es muss ein Qualitätsmanagement eingerichtet sein, das den wesentlichen Komponenten des ISQM 1 (bzw. dessen Umsetzung in der KSW-PRL 2022) zumindest gleichwertig ist. Dies betrifft insbesondere die Qualitätskontrolle auf Auftragsebene. Der Auftragsverantwortliche übernimmt die Verantwortung
 - für die Gesamtqualität des Auftrags zur Durchführung der vereinbarten Untersuchungshandlungen, sofern anwendbar, auch für die Arbeiten des externen Sachverständigen
 - dafür, dass der Auftrag in Übereinstimmung mit dem Qualitätsmanagement des beauftragten Wirtschaftstreuhanders durchgeführt wird, vor allem in Bezug auf:
 - die Auftragsannahme und -fortführung
 - das notwendige Fachwissen und die notwendigen Fähigkeiten für die Auftragsdurchführung
 - die Einhaltung der relevanten ethischen Anforderungen an das Auftragsteam
 - die Leitung, Überwachung und Durchführung des Auftrags in Übereinstimmung mit den berufsständischen Grundsätzen und rechtlichen Anforderungen
 - die Übernahme der Verantwortung für die angemessene Dokumentation
- Auftragsverantwortlicher: der Partner oder eine andere Person des beauftragten Wirtschaftstreuhanders, die für den Auftrag und seine Durchführung verantwortlich ist und den Bericht über die vereinbarten Untersuchungshandlungen unterzeichnet.
- Auftragsteam: alle Partner und Mitarbeiter, die den Auftrag zur Durchführung der vereinbarten Untersuchungshandlungen durchführen, sowie alle vom beauftragten Wirtschaftstreuhanders (oder seinem Netzwerk) beauftragten Personen, die Untersuchungshandlungen im Rahmen des Auftrags durchführen, ausgenommen externe Sachverständige, die vom beauftragten Wirtschaftstreuhanders (oder seinem Netzwerk) beauftragt wurden.
- Relevante ethische Anforderungen: ethische Anforderungen, denen das Auftragsteam unterliegt, wenn es vereinbarte Untersuchungshandlungen durchführt. Diese Anforderungen umfassen z.B. den vom International Ethics Standards Board for Accountants

¹⁵ Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), 16.

(IESBA) veröffentlichten *International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* (IESBA Code) gemeinsam mit nationalen Anforderungen.

Zu Rz (6):

Im Folgenden werden beispielhaft finanzielle und nicht-finanzielle Sachverhalte aufgeführt, die Gegenstand vereinbarter Untersuchungshandlungen sein können, soweit sie nicht unter Rz (13) fallen:¹⁶

- Finanzielle Sachverhalte im Zusammenhang mit:¹⁷
 - der Untersuchung von Einzelposten finanzieller Unterlagen, wie z.B. Lieferforderungen, Lieferverbindlichkeiten, Käufe von nahe stehenden Unternehmen und Personen
 - dem Abschluss eines Unternehmens oder bestimmten Gruppen von Geschäftsvorfällen, Kontoständen oder Angaben innerhalb des Abschlusses
 - der Zuschussfähigkeit von Ausgaben, die im Rahmen eines Förderprogramms geltend gemacht werden
 - den Einnahmen zur Bestimmung von Lizenzgebühren, Mieten oder Franchisegebühren auf der Grundlage eines Prozentsatzes der Einnahmen
 - Kapitaladäquanzquoten für Aufsichtsbehörden
 - Bescheinigungen für Kollektivvertragsparteien
 - Bescheinigungen über die Einhaltung von Finanzkennzahlen (z.B. Covenants-Bescheinigungen)
- Nicht-finanzielle Sachverhalte:¹⁸
 - Menge des Stromverbrauchs
 - Zahl der einer Zivilluftfahrtbehörde gemeldeten Fluggäste
 - Beobachtung der Vernichtung von gefälschten oder mangelhaften Waren, die einer Aufsichtsbehörde gemeldet wurden
 - Menge der einer Regulierungsbehörde gemeldeten Treibhausgasemissionen

Zu Rz (8):

Der zu beauftragende Wirtschaftstreuhandler kann je nach Befugnis seines Berufsstands auch zu anderen Leistungen aufgefordert werden. Sollen diese zusammen mit dem Auftrag zur Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen ausgeführt werden, können sie auch in einem gemeinsamen Auftragsschreiben beauftragt werden. Um Missverständnisse zu vermeiden, wird empfohlen, dass der Bericht über die vereinbarten Untersuchungshandlungen klar von den Berichten über andere Aufträge getrennt wird, um den Unterschied erkennen zu können. Lösungen hierzu können folgende Ansätze sein:¹⁹

- Zu den verschiedenen Leistungen werden getrennte Dokumente vorgelegt, oder
- es gibt bloß ein Dokument, wobei die verschiedenen Leistungen deutlich unterschieden werden, z.B. durch Aufnahme des Berichts über die vereinbarten Untersuchungshandlungen und des Berichts/der Berichte über die andere(n) Leistung(en) in getrennte Abschnitte des Dokuments.

¹⁶ Soweit durch die Befugnisse der Wirtschaftstreuhandler gemäß §§ 2 und 3 WTBG 2017 gedeckt und unter Berücksichtigung der Befugnisse anderer Berufsgruppen gemäß § 4 WTBG 2017.

¹⁷ Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), A2.

¹⁸ Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), A2.

¹⁹ Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), A59.

Zu Rz (10):

Konkret bedeutet in diesem Zusammenhang die Beschreibung von bestimmten Untersuchungshandlungen in eindeutigen Worten, die weder irreführend noch mehrdeutig sind. Art, Umfang und Zeitpunkt/-rahmen der vereinbarten Untersuchungshandlungen sollen klar beschrieben sein.

Akzeptable Beschreibungen von Untersuchungshandlungen (Verfahren) sind folgende:

- Bestätigen Sie ...
- Vergleichen Sie ...
- Stimmen Sie ... ab
- Vollziehen Sie ... nach
- Untersuchen Sie ...
- Befragen Sie ...
- Rechnen Sie ... nach

Wenn ein Gesetz oder eine andere Vorschrift ein Verfahren vorschreibt oder ein Verfahren unter Verwendung von Begriffen beschreibt, die unklar oder irreführend sind oder unterschiedliche Auslegungen zulassen, sollte der beauftragte Wirtschaftstreuhänder in Abstimmung mit dem Auftraggeber Folgendes durchführen:

- Änderung der Beschreibung des Verfahrens, sodass sie nicht mehr unklar oder irreführend ist oder unterschiedliche Auslegungen zulässt, oder
- Aufnahme einer Definition des Begriffs in das Auftragsschreiben und in den Bericht über die vereinbarten Untersuchungshandlungen, wenn ein Begriff, der unklar oder irreführend ist oder unterschiedliche Auslegungen zulässt, nicht geändert werden kann, z.B. aufgrund von Gesetzen oder anderen Vorschriften.²⁰

Zu Rz (13):

Derartige Bestätigungen sind zum Beispiel:

- Umsatzbestätigungen für Vermieter von in Geschäftslokalen eingemieteten Unternehmen
- Bestätigungen, dass die einer Ausschreibung beigelegten Finanzinformationen direkt aus dem Jahresabschluss übernommen sind (z.B. Eigenkapital)

Zu Rz (14) f.:

Vor der Annahme oder, in den Fällen von periodisch wiederkehrenden Beauftragungen, der Fortsetzung eines Auftrags hat sich der zu beauftragende Wirtschaftstreuhänder über den Zweck der vereinbarten Untersuchungshandlungen zu informieren. Die vereinbarten Untersuchungshandlungen müssen geeignet sein, diesen Zweck zu erreichen. Sobald Umstände oder Tatsachen bekannt werden, die dieser Geeignetheit widersprechen,²¹ kann der beauftragte Wirtschaftstreuhänder andere Dienstleistungen vorschlagen, die u.U. besser geeignet sind (siehe Auftragsarten in KFS/PE 1).²²

²⁰ Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), A36.

²¹ Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), 21.

²² Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), A30.

Bei der Erlangung eines Verständnisses vom Zweck des Auftrags zur Durchführung der vereinbarten Untersuchungshandlungen kann der zu beauftragende Wirtschaftstrehänder möglicherweise Anzeichen dafür erkennen, dass die Untersuchungshandlungen, die er durchführen soll, für den Zweck des Auftrags zur Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen ungeeignet sind. Beispielsweise können dem zu beauftragenden Wirtschaftstrehänder Tatsachen oder Umstände bekannt werden, die auf Folgendes hindeuten:²³

- Die Untersuchungshandlungen sind so ausgewählt, dass sie die Entscheidungsfindung der vorgesehenen Nutzer beeinflussen sollen.
- Der Gegenstand, zu dem die vereinbarten Untersuchungshandlungen durchzuführen wären, ist unzuverlässig.
- Den Bedürfnissen des Auftraggebers kann durch andere Leistungen (beispielsweise eine Beratung oder eine Prüfung) besser gedient werden.

§ 77 Abs. 6 Satz 2 WTBG 2017 ist auf einen Auftrag zur Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen grundsätzlich nicht anwendbar, da es sich weder um einen Prüfungs- oder Sachverständigenauftrag i.S.v. § 77 Abs. 3 WTBG 2017 noch um einen sonstigen Auftrag handelt, für den generell die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Anforderungen an die Unparteilichkeit und Unabhängigkeit besteht.

Sollte der beauftragte Wirtschaftstrehänder Informationen oder Kenntnisse von Umständen erlangen, die ihn dazu veranlasst hätten, den Auftrag abzulehnen, sind diese unverzüglich zu evaluieren und entsprechende Maßnahmen abzuleiten.²⁴

Zu Rz (15) c):

Folgende Maßnahmen können helfen, die Eignung der Untersuchungshandlungen zu gewährleisten:²⁵

- Abgleich der Untersuchungshandlungen mit den schriftlichen Anforderungen, die sich aus Gesetzen oder anderen Vorschriften oder aus vertraglichen Vereinbarungen (wie etwa die Terms of Reference z.B. bei EU-Förderprüfungen) ergeben
- Anforderungen an den Auftraggeber:
 - Abstimmung und Besprechung des Entwurfs der zu vereinbarenden Untersuchungshandlungen (wie Form und Inhalt) mit anderen vorgesehenen Nutzern oder
 - Einholung von Bestätigungen der anderen vorgesehenen Nutzer betreffend die durchzuführenden Untersuchungshandlungen
- Sollte der Auftraggeber nicht der einzige vorgesehene Nutzer sein, sollte die Korrespondenz des Auftraggebers mit den anderen vorgesehenen Nutzern gelesen werden.

Der beauftragte Wirtschaftstrehänder muss in der Lage sein, die vereinbarten Untersuchungshandlungen sowie die zugehörigen Feststellungen klar und in eindeutigen Worten zu beschreiben. Sollte die Ausgestaltung der Untersuchungshandlungen durch Gesetze oder andere Vorschriften vorgegeben sein, muss der beauftragte Wirtschaftstrehänder Maßnahmen treffen, dass diese Vorgaben eingehalten werden können.

Zu Rz (15) d):

Wenn der Abschlussprüfer des Auftraggebers oder der verantwortlichen Partei einen Auftrag zur Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen ausführt (also beauftragter Wirt-

²³ Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), A28.

²⁴ Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), 23.

²⁵ Vgl. International Standard on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), A29.

schaftstrehänder ist), ist grundsätzlich davon auszugehen, dass (auch) allenfalls für die Übernahme des Auftrags zur Durchführung vereinbarter Untersuchungshandlungen bestehende Unabhängigkeitsanforderungen eingehalten werden.

Zu Rz (18):

Neben den Punkten der Rz (18) können weitere Punkte in das Auftragsschreiben aufgenommen werden. So kann beispielsweise vereinbart werden, dass bei einigen Aspekten des Auftrags ein Sachverständiger hinzugezogen wird.

Im Auftragsschreiben können quantitative Schwellenwerte für die Ermittlung von Ausnahmen bestimmt werden. Sie sind bei der Beschreibung der vereinbarten Untersuchungshandlung anzuführen.

Sollte durch ein Gesetz oder eine andere Vorschrift nur die Art der zu vereinbarenden Untersuchungshandlung vorgeschrieben sein, stimmt der zu beauftragende Wirtschaftstrehänder deren Zeitpunkt/-rahmen und Umfang mit dem Auftraggeber ab. Diese Abstimmung bildet die Grundlage der Anerkennung von deren Angemessenheit für den Zwecks des Auftrags.

Zu Rz (19):

Nicht immer werden alle Auftragsbedingungen bereits vollständig am Anfang vereinbart. Manchmal sind Änderungen während des Auftrags notwendig, um auf geänderte Umstände (z.B. neue Informationen) einzugehen. Besteht ein Grund zur Änderung der Auftragsvereinbarung, muss sie der Auftraggeber mit dem beauftragten Wirtschaftstrehänder vereinbaren. Dies kann mit einem aktualisierten Auftragsschreiben oder als Nachtrag zu einem bestehenden Auftragsschreiben erfolgen. Es sind aber auch andere Formen der schriftlichen Bestätigung zulässig.

Zu Rz (20):

Bei einem periodisch wiederkehrenden Auftrag ist nicht zwingend ein neues Auftragsschreiben oder eine andere schriftliche Vereinbarung zu versenden. In folgenden Fällen ist jedoch ein Handeln des beauftragten Wirtschaftstrehänders (Überarbeitung des Auftragsschreibens nach neuerlicher Abstimmung mit dem Auftraggeber betreffend die bestehende Auftragsvereinbarung) zu empfehlen:²⁶

- Hinweise, die auf Missverständnisse des Auftraggebers bezüglich der Kernpunkte der vereinbarten Untersuchungshandlungen (Zweck, Art, Zeitpunkt/-rahmen und/oder Umfang) hindeuten
- Änderungen an den bereits vereinbarten Untersuchungshandlungen (vgl. Rz (19))
- Änderungen von gesetzlichen, anderen aufsichtsrechtlichen oder vertraglichen Anforderungen, die sich auf den Auftrag auswirken
- wesentliche personelle Umstrukturierungen (Wechsel der Geschäftsführung oder der für die Überwachung Verantwortlichen)

Zu Rz (25):

Vor Beiziehung eines externen Sachverständigen durch den beauftragten Wirtschaftstrehänder sollte aus haftungsrechtlichen Gründen überlegt werden, ob (i) eine unmittelbare Beauftragung des Sachverständigen durch den Auftraggeber selbst erfolgen sollte oder (ii) der externe Sachverständige vom beauftragten Wirtschaftstrehänder im Wege einer Auftragsweitergabe beigezogen werden sollte. Eine (teilweise) Auftragsweitergabe (Substitution) bedarf

²⁶ Vgl. International Standards on Related Services (ISRS) 4400 (Revised), A44.

einer entsprechenden Vereinbarung mit dem Auftraggeber im Auftragschreiben. Eine solcherart ausdrücklich gestattete Auftragsweitergabe (Substitution) führt gemäß § 1010 Satz 2 1. Fall ABGB zur Einschränkung der Haftung für den Sachverständigen auf das Auswahlverschulden.

Sofern eine Beauftragung des Sachverständigen durch den Auftraggeber selbst oder im Zuge einer Auftragsweitergabe (Substitution) erfolgt, stellen die Leistungen des Sachverständigen Teile der Grundlagen der durch den beauftragten Wirtschaftstreuhänder selbst vorzunehmenden und vorgenommenen vereinbarten Untersuchungshandlungen dar, und dies ist auch im Bericht über die vereinbarten Untersuchungshandlungen entsprechend abzubilden.

Zu Rz (26):

Sollte der beauftragte Wirtschaftstreuhänder nicht in der Lage sein, die Letztverantwortung zu übernehmen (z.B. weil er die Arbeit des Sachverständigen nicht angemessen überprüfen kann), ist es ratsam, den Umfang des Auftrags für vereinbarte Untersuchungshandlungen (auch nachträglich) entsprechend anzupassen, d.h. der Auftraggeber kann gesondert einen Sachverständigen mit der Durchführung dieser Untersuchungshandlungen beauftragen.

Zu Rz (27):

Bestehen im Einzelfall verpflichtende Anforderungen an die von dem beauftragten Wirtschaftstreuhänder zu wahrende Unparteilichkeit und Unabhängigkeit aufgrund von Gesetz, Verordnung, sonstigen Rechtsnormen oder vertraglicher Vereinbarung, ist darauf zu achten, dass sie auch vom beigezogenen Sachverständigen eingehalten werden.

Die Vereinbarung zwischen dem beauftragten Wirtschaftstreuhänder und dem Sachverständigen sollte schriftlich (beispielsweise in Form eines Auftragschreibens) erfolgen. Die in Rz (27) genannten Punkte können sich auf den Detaillierungsgrad und die Form der Vereinbarung zwischen dem beauftragten Wirtschaftstreuhänder und dem Sachverständigen auswirken, einschließlich der Frage, ob es angemessen ist, dass die Vereinbarung schriftlich geschlossen wird.

Ein Sachverständiger kann den beauftragten Wirtschaftstreuhänder bei seinen Aufgaben wie folgt unterstützen:

- Erörterung der vereinbarten Untersuchungshandlungen mit dem Auftraggeber (z.B. Beratung eines Anwalts bei den rechtlichen Aspekten eines Vertrags durch Gestaltungsvorschläge zu den vereinbarten Untersuchungshandlungen)
- Durchführung einer oder mehrerer der vereinbarten Untersuchungshandlungen

Zusätzlich zu den in Rz (27) b) geforderten Auftragsbestandteilen kann es zweckmäßig sein, folgende Bereiche in das Auftragschreiben (an den Sachverständigen) aufzunehmen:

- die jeweiligen Rollen und Verantwortlichkeiten des beauftragten Wirtschaftstreuhänders und des Sachverständigen
- Art, Zeitpunkt/-rahmen und Umfang der Kommunikation zwischen dem beauftragten Wirtschaftstreuhänder und dem Sachverständigen, einschließlich der Form des von diesem zu erstellenden Berichts
- die Notwendigkeit der Einhaltung der Vertraulichkeitsanforderungen und, sofern erforderlich, der Unabhängigkeitsanforderungen durch den Sachverständigen

Zu Rz (28):

Bedient sich der beauftragte Wirtschaftstreuhandler zur Erfüllung seiner vertraglichen Verpflichtungen eines Sachverständigen, etwa weil Gesetze oder andere Vorschriften, die vom Auftraggeber verlangen, bestimmte vereinbarte Untersuchungshandlungen zu beauftragen, die Beiziehung eines Sachverständigen ausdrücklich vorsehen, so sollte er einen Hinweis darauf in den Bericht über die vereinbarten Untersuchungshandlungen aufnehmen. Der beauftragte Wirtschaftstreuhandler kann diesen Hinweis auf den Sachverständigen auch in anderen Fällen für angemessen halten, z.B. wenn er bei der Beschreibung der vereinbarten Untersuchungshandlungen auf den Sachverständigen verweist. Nichtsdestotrotz trägt der beauftragte Wirtschaftstreuhandler grundsätzlich die alleinige Verantwortung für die im Bericht über die vereinbarten Untersuchungshandlungen enthaltenen Feststellungen. Diese Verantwortung wird durch den Rückgriff auf den Sachverständigen nicht gemindert. Es ist daher im Bericht klarzustellen, dass die Verantwortung des beauftragten Wirtschaftstreuhandlers aufgrund des Verweises auf den Sachverständigen nicht verringert wird. Dies gilt allerdings nicht, soweit aufgrund gesetzlicher Bestimmungen die Haftung ausgeschlossen oder eingeschränkt wird. Insbesondere gilt dies nicht im Fall einer gemäß der Vereinbarung mit dem Auftraggeber zulässigen (teilweisen) Auftragsweitergabe, bei der gemäß § 1010 Satz 2 1. Fall ABGB die Haftung für den Sachverständigen auf das Auswahlverschulden beschränkt wird (siehe auch die Erläuterungen Zu Rz (25)).

Zu Rz (29):

Folgende Punkte sollten in die Dokumentation von Art, Zeitpunkt/-rahmen und Umfang der durchgeführten vereinbarten Untersuchungshandlungen aufgenommen werden:

- die Merkmale des Gegenstandes/der Gegenstände, an dem/denen die vereinbarten Untersuchungshandlungen durchgeführt werden; sie sind abhängig von der Art der vereinbarten Untersuchungshandlungen und dem Gegenstand/den Gegenständen, an dem/denen die vereinbarten Untersuchungshandlungen durchgeführt werden, z.B.:
 - Wenn Untersuchungshandlungen zu Bestellungen durchgeführt werden, kann die Dokumentation des beauftragten Wirtschaftstreuhandlers die ausgewählten Dokumente anhand ihres Datums der Bestellung und ihrer eindeutigen Bestellnummer identifizieren.
 - Wenn Untersuchungshandlungen durchgeführt werden, die die Auswahl aller Posten über einem bestimmten Betrag aus einer bestimmten Grundgesamtheit erfordern, dokumentiert der beauftragte Wirtschaftstreuhandler den Umfang der Untersuchungshandlungen und die Bestimmung der Grundgesamtheit (z.B. alle Journaleinträge über einem bestimmten Betrag innerhalb eines bestimmten Zeitraums oder jeder zehnte Posten auf einer bestimmten Liste).
 - Wenn Untersuchungshandlungen Befragungen bestimmter Mitarbeiter erfordern, dokumentiert der beauftragte Wirtschaftstreuhandler das Datum der Befragung, die Namen und die Funktionen der befragten Mitarbeiter und die Fragestellungen.
 - Bei Untersuchungshandlungen, die in Form einer Beobachtung durchgeführt werden, zeichnet der beauftragte Wirtschaftstreuhandler den beobachteten Prozess oder Sachverhalt, die betroffenen Personen, ihre jeweiligen Verantwortlichkeiten sowie Ort und Zeitpunkt der Beobachtung auf.
- Angabe der Person, die die vereinbarten Untersuchungshandlungen durchgeführt hat, und des Datums, an dem diese Untersuchungshandlungen durchgeführt wurden
- Angabe der Person(en), die die durchgeführten vereinbarten Untersuchungshandlungen überprüft hat/haben, sowie das Datum und den Umfang dieser Überprüfung

Zu Rz (30):

Der beauftragte Wirtschaftstrehänder kann schriftliche Erklärungen (beispielsweise eine Vollständigkeitserklärung) verlangen. Dies ist vor allem in folgenden Fällen sinnvoll:

- um mündlich gegebene Antworten zu ergänzen oder
- bei Involvierung einer verantwortlichen Partei: Hier ist es insbesondere sinnvoll zu vereinbaren, dass der Auftraggeber schriftliche Erklärungen der verantwortlichen Partei anfordert.

Zu Rz (32):

Nicht verwendet werden dürfen unklare oder irreführende Begriffe, die mit einer Zusicherung in Verbindung gebracht werden könnten, oder Ausdrücke, die eine Stellungnahme oder Schlussfolgerung beschreiben, sowie Beschreibungen von Untersuchungshandlungen ohne Angabe von deren Art und Umfang bzw. ohne Spezifizierung des Zeitpunkts oder Zeitrahmens.

Beispiele für solche unklaren und irreführenden Begriffe sind:

- „ein möglichst getreues Bild“ bzw. „true and fair“, „Prüfung“, „prüferische Durchsicht“, „Zusicherung“, „Prüfungsurteil“ oder „Zusammenfassende Beurteilung“
- „Wir bescheinigen“, „wir haben überprüft“ oder „wir haben uns vergewissert“
- „Wir haben alle Erklärungen eingeholt und die Untersuchungshandlungen durchgeführt, die wir für notwendig erachtet haben“
- Begriffe, die unterschiedlich ausgelegt werden können, wie „wesentlich“ oder „signifikant“
- ungenaue Beschreibungen von Untersuchungshandlungen wie z.B. „erörtern“, „bewerten“, „testen“, „analysieren“ oder „untersuchen“, ohne auf Art und Umfang sowie den Zeitpunkt/-rahmen der durchgeführten Untersuchungshandlungen einzugehen
- „Nach unserer Auffassung“, „aus unserer Sicht“ oder „wir sind der Meinung, dass“

Zu Rz (34) e):

Um Missverständnisse zu vermeiden, sollte klargestellt werden, dass sich der Bericht nur auf die vereinbarten Untersuchungshandlungen erstreckt, die einen spezifischen Zweck erfüllen. Über diesen Zweck hinaus können aus dem Bericht über vereinbarte Untersuchungshandlungen keine Schlussfolgerungen gezogen werden. Beispielsweise kann bei der Beauftragung einer Durchführung von vereinbarten Untersuchungshandlungen zu Forderungen und Vorräten eines Unternehmens eine Erklärung beigefügt werden, dass sich der Bericht über vereinbarte Untersuchungshandlungen nicht auf den gesamten Abschluss des Unternehmens, sondern nur auf diese Konten bezieht.

Zu Rz (34) f) und g):

Wenn der beauftragte Wirtschaftstrehänder nicht in der Lage ist, die vereinbarten Untersuchungshandlungen oder Ergebnisse zu beschreiben, ohne vertrauliche oder sensible Informationen einzubeziehen, sollte er entsprechende Konsultationen durchführen, um die beruflichen oder rechtlichen Auswirkungen einer bestimmten Vorgangsweise beurteilen zu können.

Sollten zuvor vereinbarte Untersuchungshandlungen nicht durchgeführt oder modifiziert werden, ist es ratsam, im Bericht über die vereinbarten Untersuchungshandlungen darüber aufzuklären und Gründe hierfür zu nennen. Unter gewissen Umständen kann die Nichtdurchfüh-

zung oder Modifizierung eine wichtige Tatsache für die Beurteilung der vereinbarten Untersuchungshandlungen und Feststellungen durch die vorgesehenen Nutzer sein. Dies ist z.B. der Fall, wenn die betroffenen Verfahren in Gesetzen oder anderen Vorschriften festgelegt sind.

Zu Rz (34) n):

Zusätzlich zu dem geforderten Hinweis im Bericht über vereinbarte Untersuchungshandlungen, dass der Bericht über die vereinbarten Untersuchungshandlungen ausschließlich für den Auftraggeber und ggf. die anderen vorgesehenen Nutzer bestimmt ist, kann der beauftragte Wirtschaftstreuhänder es für sinnvoll erachten, eine Beschränkung der Verteilung oder wenn es die anzuwendenden Vorschriften über die vereinbarten Untersuchungshandlungen verlangen, eine nur auszugsweise Verwendung des Berichts vorzusehen.

Beispiele für Gründe des beauftragten Wirtschaftstreuhänders betreffend die Beschränkung der Weitergabe oder Verwendung des Berichts über vereinbarte Untersuchungshandlungen könnten sein:

- Bestehen eines erhöhten Risikos dahingehend, dass andere als die vorgesehenen Nutzer den Zweck der vereinbarten Untersuchungshandlungen nicht richtig verstehen oder die Ergebnisse falsch interpretieren könnten
- Bestimmung der vereinbarten Untersuchungshandlungen ausschließlich für interne Nutzer (wie z.B. die Geschäftsleitung und die für die Überwachung Verantwortlichen)
- Inhalt der vereinbarten Untersuchungshandlungen oder Feststellungen sind vertraulich