

# Unabhängigkeits- Richtlinie

der Liechtensteinischen Wirtschaftsprüfer-Vereinigung (WPV)  
vom 01. Januar 2022

**Unabhängigkeitsrichtlinie der  
Liechtensteinischen Wirtschaftsprüfer-Vereinigung (WPV)  
vom 01. Januar 2022**

**Inhalt**

1.	Einleitung .....	4
2.	Rahmenbedingungen .....	5
2.1	Die gesetzlichen Bestimmungen zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle.....	5
2.1.1	Vorschriften nach dem Landesrecht.....	5
2.1.2	Vorschriften nach dem Wirtschaftsprüfergesetz .....	5
2.1.3	Vorschriften nach der Abschlussprüferverordnung .....	5
2.1.4	Vorschriften nach dem Personen- und Gesellschaftsrecht .....	6
2.1.5	Vorschriften nach den Spezialgesetzen.....	6
2.2	Begriffsdefinitionen .....	8
3.	Abschlussprüfungsmandate .....	9
4.	Spezialgesetzliche Prüfungen .....	9
5.	Sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen (ISAE 3000) .....	10
6.	Vereinbarte Prüfungshandlungen / Agreed-Upon-Procedures (ISRS 4400).....	10
7.	Prüferische Durchsichten („Reviews“) .....	10
7.1	Rechtliche Vorgaben .....	10
7.2	Ergänzende Vorgaben.....	11
7.2.1	Erbringung von Buchhaltungsdienstleistungen .....	12
7.2.2	Erbringung von Steuerberatungsdienstleistungen .....	12
7.2.3	Erbringung von Administrationsdienstleistungen .....	14
7.2.4	Erbringung von allgemeinen Beratungsdienstleistungen .....	14
7.2.5	Erbringung von Innenrevisionsdienstleistungen.....	14
7.2.6	Personalausleihe.....	15
7.2.7	Unternehmensbewertungen .....	15
7.2.8	Due-Diligence-Prüfungen .....	16
7.2.9	Tätigkeiten innerhalb eines Netzwerkes .....	16
7.2.10	Verbot von Retrozessionen, Umsatzbeteiligungen, Optionen und Ähnliches an Vermittler.....	18
8.	Prüfung von gemeinnützigen Stiftungen gemäss Art. 552 § 27 PGR .....	18
8.1	Gesetzliche Vorgaben gemäss Art. 192 PGR .....	19
8.2	Gesetzliche Vorgaben gemäss Art. 552 § 27 Abs. 2 PGR.....	19
9.	Inkrafttreten .....	19

Die weibliche Form ist der männlichen Form in dieser Richtlinie gleichgestellt; lediglich aus Gründen der leichten Lesbarkeit wurde die männliche Form gewählt. Zudem sind die in dieser Richtlinie erwähnten Begriffe Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und Revisionsstelle gleichgestellt.

## 1. Einleitung

Die verbindliche Richtlinie zur Unabhängigkeit bei der Durchführung von Abschlussprüfungen in der Fassung vom Juni 2011 der Liechtensteinische Wirtschaftsprüfer-Vereinigung (WPV) wurde vollständig überarbeitet. Einerseits war die Einführung des umfassend revidierten Wirtschaftsprüfergesetzes vom 5. Dezember 2018 (WPG), das per 1. Januar 2021 in Kraft getreten ist, der Auslöser für die Überarbeitung der Richtlinie zur Unabhängigkeit. Aber andererseits sollen auch die nationalen und internationalen Tendenzen der letzten Jahre bezüglich der Thematik Unabhängigkeit in dieser vorliegenden Richtlinie berücksichtigt werden. Unter anderem aus diesem Grund hat die WPV am 31. März 2021 zudem beschlossen, für die gesetzlichen und freiwilligen Abschlussprüfungsmandate die International Standards on Auditing (ISA) anzuwenden und sich an den internationalen Vorgaben zu orientieren. Es ist der WPV aber auch wichtig, dass für prüferische Durchsichten von kleineren Gesellschaften sowie die Prüfung von gemeinnützigen Stiftungen die lokalen Gegebenheiten und Besonderheiten des Fürstentums Liechtenstein ebenfalls in die Richtlinie zur Unabhängigkeit einfließen. Basierend auf diesen Vorgaben wurde deshalb verzichtet, ausschliesslich auf den Verhaltenskodex (International Code of Ethics for Professional Accountants) des International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA-Code) abzustützen. Vielmehr wurde eine eigenständige Richtlinie zur Unabhängigkeit erlassen, die jedoch in vielen Bereichen auf den IESBA-Code verweist.

Um insbesondere den nationalen und internationalen Ansprüchen zu entsprechen und aufgrund von Übersichtlichkeitsgründen wurde die Richtlinie zur Unabhängigkeit in verschiedene Teilbereiche unterteilt. In der Ziffer 2 werden die gesetzlichen Rahmenbedingungen umschrieben sowie einzelne Begriffsdefinitionen erläutert. In den Ziffern 3 bis 6 wird definiert, dass bei gesetzlichen und freiwilligen Abschlussprüfungsmandaten, bei spezialgesetzlichen Prüfungen, bei sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen sowie bei vereinbarten Prüfungshandlungen der IESBA-Code uneingeschränkt zur Anwendung kommt. Die Unabhängigkeitsvorgaben für prüferische Durchsichten (Reviews) sind in der Ziffer 7 zu finden. Es sind eigene von der WPV definierte Vorgaben, die aber an den IESBA-Code angelehnt sind, resp. diesen präzisieren. Es wurden deshalb spezifische Vorgaben definiert, da auch andere Marktteilnehmer als von der Finanzmarktaufsicht (FMA) Liechtenstein zugelassene Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, prüferische Durchsichten durchführen können. Im letzten Kapitel (Ziffer 8) wird noch auf die Unabhängigkeit bei der Prüfung von gemeinnützigen Stiftungen eingegangen. Bei diesen Mandaten kommt ebenfalls der IESBA-Code zur Anwendung.

Die vorliegende Richtlinie zur Unabhängigkeit gilt für ausschliesslich für folgende Tätigkeiten eines Wirtschaftsprüfers:

- Abschlussprüfungen
- Spezialgesetzliche Prüfungen
- Sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen (ISAE 3000)
- Vereinbarte Prüfungshandlungen (ISRS 4400)
- prüferische Durchsichten (Reviews)
- Prüfungen von gemeinnützigen Stiftungen

## **2. Rahmenbedingungen**

### **2.1 Die gesetzlichen Bestimmungen zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle**

#### **2.1.1 Vorschriften nach dem Landesrecht**

Nach Ziff. 4 der nach Art. 92 Abs. 1 Bst. g Ziff. 1 WPG erlassenen Landesrichtlinien der WPV (Stand vom 6. Mai 2013) haben die Berufsangehörigen ihre Tätigkeit in Unabhängigkeit von geprüften Gesellschaften oder anderen Dritten auszuüben. Sie haben sich zu diesem Zweck jeder Bindung oder Handlung, die ihre berufliche Entscheidungsfreiheit und Unbefangenheit gefährdet oder gefährden könnte, zu enthalten.

#### **2.1.2 Vorschriften nach dem Wirtschaftsprüfergesetz**

Gemäss Art. 28 WPG haben Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ihre Tätigkeit in Unabhängigkeit von deren Kunden auszuüben. Zudem erlässt das WPG für Wirtschaftsprüfer, die Abschlussprüfungen durchführen, weiterreichende Unabhängigkeitsvorhaben (Art. 31 bis 36 WPG). Unter anderem werden sogenannte „Cooling-off-Perioden“ definiert, wenn ein Wirtschaftsprüfer eine leitende Funktion bei einem geprüften Unternehmen übernimmt, oder es werden Dokumentationspflichten in Zusammenhang mit der Beurteilung der Unabhängigkeit in den Arbeitspapieren des Wirtschaftsprüfers vorgegeben. Im Weiteren hat das WPG besondere Bestimmungen bei Durchführung von Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse erlassen. Es betrifft folgende Themenbereiche: Unabhängigkeit, Erbringung von Nichtprüfungsdienstleistungen und Prüfungshonorare (Art. 45 bis 47 WPG).

#### **2.1.3 Vorschriften nach der Abschlussprüferverordnung**

Die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 (Abschlussprüferverordnung), die anwendbar für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ist, die Abschlussprüfungen bei

Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen, beinhaltet ebenfalls spezifische Unabhängigkeitsvorschriften. Insbesondere ist der Art. 5 (Verbot von Erbringung von Nichtprüfungsdienstleistungen) und Art. 6 (Vorbereitung auf die Abschlussprüfung und Beurteilung der Gefährdungen für die Unabhängigkeit) zu beachten. Eine vollständige Umsetzung dieser Verordnung in das nationale Recht war nicht erforderlich, da diese mit Inkrafttreten des entsprechenden Beschlusses in Liechtenstein unmittelbar gilt. Eine Umsetzung war nur in jenen Bereichen erfolgt, in denen dies aufgrund der Nutzung von Ausführungsspielräumen erforderlich war. Somit hat der Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse die Abschlussprüferverordnung im Ganzen zu beachten.

#### **2.1.4 Vorschriften nach dem Personen- und Gesellschaftsrecht**

Spezifische gesetzliche Unabhängigkeitsvorschriften sind im Art. 192 PGR zu finden. Gemäss Art 192 PGR sind bei der Erbringung von Revisionsdienstleistungen folgende Punkte bezüglich der Unabhängigkeit zu beachten:

- a) Der Wirtschaftsprüfer darf weder der Verwaltung der zu prüfenden Gesellschaft angehören noch deren unterstehender Angestellter sein (Art. 192 Abs. 1 PGR).
- b) Der Wirtschaftsprüfer darf keine Anteilsrechte, auch nicht über Drittpersonen, an der zu prüfenden Gesellschaft halten, durch welche er in irgendeiner Weise einen Einfluss auf die Verwaltung oder die Leitung der Gesellschaft ausüben kann (Art. 192 Abs. 2 PGR).
- c) Die zu prüfende Gesellschaft darf ebenfalls keine Anteilsrechte, auch nicht über Drittpersonen, an der Revisionsstelle halten, durch welche die zu prüfende Gesellschaft in irgendeiner Weise einen Einfluss auf die Verwaltung oder die Leitung des Wirtschaftsprüfers ausüben kann (Art. 192 Abs. 3 PGR).

Das PGR nimmt darüber hinaus Bezug auf die zur Abschlussprüferverordnung abweichende Höchstlaufzeiten bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse (Art. 192 Abs. 11 PGR).

#### **2.1.5 Vorschriften nach den Spezialgesetzen**

Zusätzliche Unabhängigkeitsvorschriften sind in den Spezialgesetzen niedergeschrieben. Zu erwähnen ist an dieser Stelle einerseits das Bankengesetz (BankG) bzw. die Bankenverordnung (BankV) sowie das Versicherungsaufsichtsgesetz (VersAG) bzw. die Versicherungsaufsichtsverordnung (VersAV). Gemäss diesen Gesetzen / Verordnungen wird zusätzlich gefordert, dass die Revisionsstelle weder Verwaltungs- und Buchführungsaufträge der zu

prüfenden Gesellschaften noch sonstige Aufgaben übernehmen darf, die mit dem Prüfungsauftrag unvereinbar sind. Zudem dürfen die aus den Aufträgen dieser Gesellschaften und die mit ihnen verbundenen Unternehmen unter normalen Verhältnissen zu erwartenden jährlichen Honorareinnahmen nicht mehr als 10 % der gesamten jährlichen Honorareinnahmen der Revisionsstelle ausmachen. Zusätzlich müssen Mitglieder der Verwaltung und Geschäftsleitung und die Angestellten der Revisionsstelle von der zu prüfenden Gesellschaft und den mit diesen verbundenen Gesellschaften unabhängig sein.

Andererseits sind ebenfalls die Unabhängigkeitsvorschriften bei Prüfungen im Fondsbereich zu beachten. Diese sind im Gesetz über bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (UCITSG), im Gesetz über die Verwalter alternativer Investmentfonds (AIFMG), im Investmentunternehmensgesetz (IUG) sowie in den dazugehörigen Verordnungen (UCITSV, AIFMV, IUV) geregelt. Unter anderem darf der Wirtschaftsprüfer keine Vermögensverwaltungen besorgen und die Honorareinnahmen aus einem Prüfungsmandat dürfen im Durchschnitt nicht mehr als 20% der gesamten jährlichen Honorareinnahmen des Wirtschaftsprüfers ausmachen, wobei Prüfungsmandate, die von derselben Verwaltungsgesellschaft verwaltet werden, als ein einziges Prüfungsmandat gelten.

Es wird darauf hingewiesen, dass bei der Ausübung von Abschlussprüfungen im spezialgesetzlichen Bereich die spezialgesetzlichen Unabhängigkeitsvorgaben dieser Richtlinie zur Unabhängigkeit vorgehen. Es betrifft insbesondere Abschlussprüfungen von Finanzintermediären, die folgenden Spezialgesetzen unterliegen:

- Gesetz über die Banken und Wertpapierfirmen (Bankengesetz, BankG) vom 21. Oktober 1992
- E-Geldgesetz (EGG) vom 17. März 2011
- Zahlungsdienstegesetz (ZDG) vom 6. Juni 2019
- Gesetz betreffend die Aufsicht über Versicherungsunternehmen (Versicherungsaufsichtsgesetz, VersAG) vom 12. Juni 2015
- Gesetz über die betriebliche Personalvorsorge (BPVG) vom 20. Oktober 1987
- Gesetz betreffend die Aufsicht über Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung (Pensionsfondsgesetz, PFG) vom 9. November 2018
- Gesetz über die Vermögensverwaltung (VVG) vom 25. November 2005
- Gesetz über bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (UCITSG) vom 28. Juni 2011
- Gesetz über die Verwalter alternativer Investmentfonds (AIFMG) vom 19. Dezember 2012

- Investmentunternehmensgesetz (IUG) vom 2. Dezember 2015
- Einlagensicherungs- und Anlegerentschädigungsgesetz (EAG) vom 27. Februar 2019

## 2.2 Begriffsdefinitionen

Bei den Begriffsdefinitionen wird in erster Linie auf den IESBA-Code verwiesen. Im letzten Teil des IESBA-Codes unter „Glossar“ werden etliche Begriffe definiert bzw. beschrieben. Die untenstehenden Begriffsdefinitionen beziehen sich demzufolge insbesondere auf lokale Begriffe, die im IESBA-Code nicht abgedeckt sind und/oder in Bezug auf die vorliegende Richtlinie zur Unabhängigkeit von Bedeutung sind.

**Abschlussprüfung:**

Die gesetzlich vorgeschriebene oder auf freiwilliger Basis durchgeführte Prüfung der Jahresrechnung oder der konsolidierten Jahresrechnung nach Art. 1058 Abs. 1 PGR.

**Jahresrechnung:**

Die Jahresrechnung nach den Vorschriften des Personen- und Gesellschaftsrechts oder nach Massgabe eines der in Art. 5 des Finanzmarktaufsichtsgesetzes genannten Gesetze (Art. 1045 ff. PGR).

**Netzwerk:**

Netzwerk ist eine breitere Struktur, die:

- a) auf Kooperation ausgerichtet ist und der ein Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft angehört; und
- b) die eindeutig auf Gewinn- oder Kostenteilung abzielt oder durch gemeinsames Eigentum, gemeinsame Kontrolle oder gemeinsame Geschäftsführung, gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren, eine gemeinsame Geschäftsstrategie, die Verwendung einer gemeinsamen Marke oder durch einen wesentlichen Teil gemeinsamer fachlicher Ressourcen miteinander verbunden ist.

**Prüferische Durchsicht (Review):**

Soweit bei Unternehmen, die nicht einer Prüfungspflicht im Sinne des Art. 1058 Abs. 1 PGR unterliegen (Abschlussprüfung), eine Jahresrechnung aufgrund der Bestimmungen des Art. 1058 Abs. 2 PGR erstellt werden muss, ist durch einen Revisor oder ein Revisionsunternehmen eine prüferische Durchsicht (Review) durchzuführen, sofern nicht auf eine prüferische Durchsicht gemäss Art. 1058a PGR verzichtet wurde.



Spezialgesetzliche Prüfungen:

Aufsichtsprüfungen und Abschlussprüfungen nach Massgabe eines der in Art. 5 des Finanzmarktaufsichtsgesetzes genannten Gesetze.

Verantwortlicher Prüfungspartner:

Ein nach dem WPG bewilligter Wirtschaftsprüfer, der:

- a) den Bericht im Sinne von Art. 196 PGR unterzeichnet;
- b) von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als für die Auftragsabwicklung einer Abschluss- oder Konzernabschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist;
- c) von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als für die Auftragsabwicklung einer Konzernabschlussprüfung auf der Ebene bedeutender Tochtergesellschaften vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist.

### **3. Abschlussprüfungsmandate**

Bei den Abschlussprüfungsmandaten ist im Zusammenhang mit der Unabhängigkeit zwischen zwei Unternehmenstypen zu unterscheiden. Es handelt sich dabei einerseits um Abschlussprüfungsmandate von Unternehmen von öffentlichem Interesse und andererseits um alle übrigen Abschlussprüfungsmandate. Im Sinne des Personen- und Gesellschaftsrechts gelten als Unternehmen von öffentlichem Interesse (Art. 3 Abs. 1 Ziff. 13 WPG / Art. 1138g PGR):

- a) Gesellschaften nach liechtensteinischem Recht, deren übertragbare Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt eines EWRA-Vertragsstaats im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Ziff. 21 der Richtlinie 2014/65/EU zugelassen sind;
- b) Banken im Sinne von Art. 3 des Bankengesetzes;
- c) Versicherungsunternehmen im Sinne von Art. 2 des Versicherungsaufsichtsgesetzes.

Die vorliegende Richtlinie zur Unabhängigkeit unterscheidet nicht zwischen Abschlussprüfungsmandaten von Gesellschaften von öffentlichem Interesse und alle übrigen gesetzlichen und freiwilligen Abschlussprüfungsmandaten. In beiden Fällen ist der IESBA-Code anzuwenden. Die Vorschriften zur Unabhängigkeit gemäss WPG, PGR sowie der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 (Abschlussprüferverordnung) bleiben vorbehalten.

### **4. Spezialgesetzliche Prüfungen**

Spezialgesetzliche Prüfungen umfassen Aufsichtsprüfungen und Abschlussprüfungen nach Massgabe eines der in Art. 5 des Finanzmarktaufsichtsgesetzes genannten Gesetze (vgl. Ziffer 2.2 dieser Richtlinie sowie Art. 3 Abs. 1 Ziffer 15 WPG). In diesen Fällen ist der IESBA-Code anzuwenden.

## **5. Sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen (ISAE 3000)**

Betriebswirtschaftliche Prüfungen sind Prüfungen, die keine Prüfungen oder prüferische Durchsichten vergangenheitsorientierter Finanzinformationen sind. Gegenstand solcher Prüfungen können finanzielle, aber auch nicht-finanzielle Informationen und Sachverhalte sein. Derartige Prüfungen können in Tiefe und Umfang so ausgestaltet werden, dass die Berichterstattung entweder mit hinreichender oder mit begrenzter Sicherheit abgegeben wird. Anwendungsbeispiele sind z.B. Aussagen zum Internen Kontrollsystem oder zur unternehmerischen Sozialverantwortung (Corporate Social Responsibility). Bei den sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen ist der IESBA-Code anzuwenden.

## **6. Vereinbarte Prüfungshandlungen / Agreed-Upon-Procedures (ISRS 4400)**

Vereinbarte Prüfungshandlungen sind eine Form der Prüfung, welche sehr grosse Gestaltungsräume bei der Ausgestaltung des Prüfauftrages ermöglichen. Zum Beispiel können spezifische Positionen im Abschluss oder in der Finanzinformation nach eigener Definition geprüft werden. Der Wirtschaftsprüfer hält sich genau an die abgemachten Prüfungshandlungen und wendet dabei kein prüferisches Ermessen an. Anwendungsbeispiele sind Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit Projektabrechnungen oder spezifische Positionen im Abschluss (z.B. Warenlager). Bei vereinbarten Prüfungshandlungen ist der IESBA-Code anzuwenden.

## **7. Prüferische Durchsichten („Reviews“)**

In diesem Kapitel werden die Unabhängigkeitsvorschriften im Zusammenhang mit der Erbringung von prüferischen Durchsichten beschrieben. Eingangs ist nochmals zu erwähnen, dass bei prüferischen Durchsichten nicht auf den IESBA-Code abgestützt wird. Es kommen primär die lokalen rechtlichen Vorgaben zur Anwendung. Zudem werden spezifische Sachverhalte definiert, die bei der Erbringung von prüferischen Durchsichten zu beachten sind. Diese sind nachfolgend unter „Ergänzende Vorgaben“ aufgeführt. Im Weiteren findet der in Ziffer 2.2 definierte Netzwerkbegriff für prüferische Durchsichten ebenfalls Anwendung.

### **7.1 Rechtliche Vorgaben**

Die gesetzlichen Unabhängigkeitsvorschriften sind im Art. 192 PGR definiert. Bei der Erbringung von prüferischen Durchsichten sind folgende Punkte bzgl. der Unabhängigkeit zu beachten:

- a) Der Wirtschaftsprüfer darf weder der Verwaltung der zu prüfenden Gesellschaft angehören noch deren unterstehender Angestellter sein (Art. 192 Abs. 1 PGR).

- b) Der Wirtschaftsprüfer darf keine Anteilsrechte, auch nicht über Drittpersonen, an der zu prüfenden Gesellschaft halten, durch welche er in irgendeiner Weise einen Einfluss auf die Verwaltung oder die Leitung der Gesellschaft ausüben kann (Art. 192 Abs. 2 PGR).
- c) Die zu prüfende Gesellschaft darf ebenfalls keine Anteilsrechte, auch nicht über Drittpersonen, an der Revisionsstelle halten, durch welche die zu prüfende Gesellschaft in irgendeiner Weise einen Einfluss auf die Verwaltung oder die Leitung des Wirtschaftsprüfers ausüben kann (Art. 192 Abs. 3 PGR).

Nach Art. 28 WPG haben Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ihre Tätigkeit in Unabhängigkeit von deren Kunden auszuüben. Dem entsprechend haben die Berufsangehörigen nach Ziff. 4 der nach Art. 92 Abs. 1 Bst. g Ziff. 1 WPG erlassenen Standesrichtlinien der WPV (Stand vom 6. Mai 2013) ihre Tätigkeit in der Weise in Unabhängigkeit von geprüften Gesellschaften oder anderen Dritten auszuüben, in dem sie sich jeder Bindung oder Handlung, die ihre berufliche Entscheidungsfreiheit und Unbefangenheit gefährdet oder gefährden könnte, enthalten.

## **7.2 Ergänzende Vorgaben**

Nachfolgend werden spezifische Regelungen im Zusammenhang mit der Erbringung von prüferischen Durchsichten erlassen. Diese zusätzlichen Vorgaben betreffen folgende Bereiche:

1. Erbringung von Buchhaltungsdienstleistungen
2. Erbringung von Steuerberatungsdienstleistungen
3. Erbringung von Administrationsdienstleistungen
4. Erbringung von allgemeinen Beratungsdienstleistungen
5. Erbringung von Innenrevisionsdienstleistungen
6. Personalausleihe
7. Unternehmensbewertungen
8. Due-Diligence-Prüfungen
9. Tätigkeiten innerhalb eines Netzwerkes
10. Verbot von Retrozessionen, Umsatzbeteiligungen, Optionen und Ähnliches an Vermittler

### **7.2.1 Erbringung von Buchhaltungsdienstleistungen**

Sofern der Wirtschaftsprüfer für einen Prüfungskunden Buchhaltungsdienstleistungen erbringt, so ist darauf zu achten, dass der Wirtschaftsprüfer keine Unterlagen überprüft, an deren Erstellung er selbst oder ein anderer Mitarbeiter seines Prüfteams von seiner Gesellschaft oder von einem seiner Gesellschaft nahestehendes Unternehmen entscheidend mitgewirkt haben. Buchhaltungsdienstleistungen umfassen eine Vielzahl von Dienstleistungen, einschliesslich

- das Erstellen von Rechnungslegungsunterlagen und Abschlüssen;
- die Erfassung von Geschäftsvorfällen; und
- Lohn- und Gehaltsabrechnungen.

Im Weiteren ist eine organisatorische Trennung zwischen der Erbringung von Buchhaltungs- und Revisionsdienstleistungen vorzunehmen. Sofern ein solches Doppelmandat angenommen wird, ist eine spezifische Auftragsbestätigung zu erstellen. In dieser Auftragsbestätigung soll klar hervorgehen, dass die Verantwortung für die Jahresrechnung in jedem Fall beim Prüfungskunden bleibt. Zusätzlich ist zu dokumentieren, dass der Wirtschaftsprüfer keine Aufgaben übernimmt, die den Anschein erwecken könnten, der Wirtschaftsprüfer übernehme die Verantwortung des Managements des Prüfungskunden. Im Bericht der Revisionsstelle soll zudem folgende Anmerkung angebracht werden: "(Ein) Mitarbeiter unserer Gesellschaft hat/haben im Berichtsjahr bei der Buchführung mitgewirkt. An der prüferischen Durchsicht (Review) war er / waren sie nicht beteiligt." Ebenfalls soll die Rechnungsstellung jeweils separat für die Buchführung und Revision erfolgen.

### **7.2.2 Erbringung von Steuerberatungsdienstleistungen**

Steuerberatungsdienstleistungen umfassen ein breites Spektrum an Leistungen, einschliesslich:

- Erstellung von Steuererklärungen;
- Steuerberechnungen für Buchungszwecke;
- Steuerplanung und andere steuerbezogene Beratungsdienstleistungen;
- Steuerberatung, die Bewertungen einschliesst; und
- Unterstützung bei der Lösung von Steuerstreitigkeiten.

Das Erbringen dieser Steuerberatungsdienstleistungen gegenüber einem Prüfungskunden könnte zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung führen. In der Regel führen Leistungen im Zusammenhang mit der Erstellung von Steuererklärungen nicht zu einer solchen Gefährdung und sollen bei prüferischen Durchsichten erlaubt sein.

Die Durchführung von Berechnungen laufender und latenter Steuerverbindlichkeiten (oder -forderungen) für einen Prüfungskunden, die ausschliesslich auf deklaratorischen Arbeiten beruhen und wenig oder kein pflichtgemässes Ermessen erfordern, zum Zwecke der Vornahme von Buchungen, die anschliessend durch den Wirtschaftsprüfer geprüft werden, führen nicht zu einer Gefährdung und sind daher erlaubt. Alle anderen Tätigkeiten im Zusammenhang mit Steuerberechnungen könnten zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung führen. Die Erbringung solcher Dienstleistungen, die demzufolge ein pflichtgemässes Ermessen erfordern, soll grundsätzlich durch einen Fachmitarbeiter, der nicht Mitglied des Prüfteams ist, erbracht werden. Sofern dies nicht sichergestellt werden kann oder bei komplexen Sachverhalten soll ein Reviewer beigezogen werden, der nicht an der Leistungserbringung für prüferische Durchsicht beteiligt war.

Auch das Erbringen von Steuerplanungs- und anderen steuerbezogenen Beratungsdienstleistungen sowie Steuerberatungsdienstleistungen, die Bewertungen einschliessen, können zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung führen. Das Risiko bezüglich der Erbringung solcher Dienstleistungen hängt zudem auch davon ab, ob der steuerliche Rat eindeutig durch eine Steuerbehörde oder durch andere Präzedenzfälle gestützt wird. Im Weiteren ist ebenfalls zu berücksichtigen, ob das Ergebnis der Steuerberatung eine wesentliche Auswirkung auf den zu prüfenden Abschluss hat. Die Erbringung solcher Dienstleistungen soll grundsätzlich durch einen Fachmitarbeiter, der nicht Mitglied des Prüfteams ist, erbracht werden. Sofern dies nicht sichergestellt werden kann und bei komplexen und von der Praxis nicht gestützten Sachverhalten soll ein Reviewer beigezogen werden, der nicht an der Leistungserbringung für die prüferische Durchsicht beteiligt war.

Die Unterstützung bzgl. einer Lösung von Steuerstreitigkeiten könnte zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung führen. Das Risiko bezüglich der Erbringung solcher Dienstleistungen hängt zudem auch davon ab, ob der Sachverhalt durch Steuergesetze oder Steuervorschriften, Präzedenzfälle oder gängige Praxis gestützt wird. Auch ob das Ergebnis der Streitigkeit eine wesentliche Auswirkung auf den zu prüfenden Abschluss hat und ob das Verfahren öffentlich geführt wird, beeinflusst das Risiko bzgl. der Erbringung dieser Dienstleistung. Die Erbringung solcher Dienstleistungen soll grundsätzlich durch einen Fachmitarbeiter, der nicht Mitglied des Prüfteams ist, erbracht werden. Sofern dies nicht sichergestellt werden kann oder bei komplexen und risikoreichen Sachverhalten soll ein Reviewer beigezogen werden, der nicht an der Leistungserbringung für die prüferische Durchsicht beteiligt war.

### **7.2.3 Erbringung von Administrationsdienstleistungen**

Administrative Tätigkeiten umfassen die Unterstützung von Prüfkunden bei ihren routinemäßigen und mechanischen Aufgaben innerhalb ihres gewöhnlichen Geschäftsbetriebs. Diese Leistungen erfordern wenig oder kein pflichtgemässes Ermessen und sind im Grunde genommen Bürotätigkeiten. Gewöhnlich führt das Ausführen solcher administrativen Tätigkeiten für einen Prüfungskunden nicht zu einer Gefährdung und sind daher erlaubt.

### **7.2.4 Erbringung von allgemeinen Beratungsdienstleistungen**

Beratungsdienstleistungen umfassen ein breites Spektrum an Dienstleistungen, die der Wirtschaftsprüfer für einen Prüfkunden erbringt. Im Gegensatz zu den Administrationsdienstleistungen setzen diese Beratungsdienstleistungen in vielen Fällen ein pflichtgemässes Ermessen voraus. Zudem ist der Wirtschaftsprüfer in der Funktion als Berater allenfalls mit gewissen Interpretationsspielräumen konfrontiert. Solche Beratungsdienstleistungen können zu einer Gefährdung der Unabhängigkeit führen. Somit soll die Erbringung solcher Beratungsdienstleistungen grundsätzlich durch einen Fachmitarbeiter, der nicht Mitglied des Prüfteams ist, erbracht werden. Sofern dies nicht sichergestellt werden kann und bei komplexen und risikoreichen Sachverhalten soll ein Reviewer beigezogen werden, der nicht an der Leistungserbringung für die prüferische Durchsicht beteiligt war.

### **7.2.5 Erbringung von Innenrevisionsdienstleistungen**

Innenrevisionsleistungen betreffen die Unterstützung des Prüfkunden bei der Durchführung seiner Innenrevisionstätigkeiten. Dies umfasst:

- die Überwachung von internen Kontrollen – Überprüfung von Kontrollen, Überwachung ihrer Funktion und Empfehlung diesbezüglicher Verbesserungen;
- die Untersuchung von Finanz- und Betriebsinformationen:
  - (i) die Überprüfung der Massnahmen zur Erkennung, Bewertung und Klassifizierung von Finanz- und Betriebsinformationen und der Berichterstattung darüber
  - (ii) besondere Untersuchungen einzelner Sachverhalte, einschliesslich der Detailprüfung von Geschäftsvorfällen, Salden und Verfahren;
- die Überprüfung der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit der Geschäftstätigkeit, einschliesslich der nichtfinanziellen Tätigkeiten einer Einheit;
- Überprüfung der Einhaltung von:
  - (i) Gesetzen, anderen Rechtsvorschriften und sonstigen externen Anforderungen
  - (ii) Regelungen und Anweisungen des Managements und sonstigen internen Anforderungen.

Das Erbringen von Innenrevisionsleistungen gegenüber einem Prüfkunden könnte zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung führen. Aufgrund der Vielfalt der Innenrevisionsfunktion ist die Übernahme dieser Funktion bei einem Prüfungskunden mit der Unabhängigkeit unvereinbar.

### **7.2.6 Personalausleihe**

Die Überlassung von Personal an einen Prüfkunden könnte zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung, durch Interessenvertretung oder persönliche Vertrautheit führen. Der Wirtschaftsprüfer kann einem Prüfungskunden unter folgenden Bedingungen Personal überlassen:

- das Personal ist nicht an der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen beteiligt, die gemäss dieser Richtlinie unzulässig sind (z.B. Erbringung von Innenrevisionsdienstleistungen);
- das Personal übernimmt keine Managementaufgaben; und
- der Prüfungskunde ist verantwortlich für die Leitung und Überwachung der Tätigkeiten des Personals.

Zudem soll sichergestellt werden, dass die Unterstützung zeitlich limitiert wird. In jedem Fall ist sorgfältig zu analysieren, ob irgendwelche Risiken im Zusammenhang mit der Überprüfung von eigenen Arbeiten geschaffen werden. Sofern dieses Risiko besteht, darf das mit der Unterstützung beauftragten Personal keine Prüfungsverantwortung übernehmen. In Zweifelsfall ist das Mandat der Personalausleihe abzulehnen.

### **7.2.7 Unternehmensbewertungen**

Das Erbringen von Bewertungsleistungen für einen Prüfungskunden könnte zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung führen. Eine Bewertung umfasst das Treffen von Annahmen über zukünftige Entwicklungen, die Anwendung geeigneter Methoden und Techniken sowie die Kombination aus beiden, um einen bestimmten Wert oder eine Bandbreite von Werten für einen Vermögensgegenstand, eine Verbindlichkeit oder ein Geschäft in seiner Gesamtheit zu berechnen.

Der Wirtschaftsprüfer darf keine Bewertungsleistungen gegenüber einem Prüfungskunden erbringen, wenn:

- (i) die Bewertung mit einem hohen Grad an Subjektivität verbunden sind, und
- (ii) die Bewertung sich wesentlich auf den Abschluss, zu dem der Wirtschaftsprüfer ein Prüfungsurteil abgibt, auswirkt.

In allen anderen Fällen kann der Wirtschaftsprüfer die entsprechenden Bewertungsdienstleistungen erbringen. Es soll sichergestellt werden, dass diese Leistungen durch Fachmitarbeiter erbracht werden, die nicht Mitglieder des Revisionsteams sind. Sofern dies nicht möglich ist, soll ein geeigneter Reviewer hinzugezogen werden, der nicht an der Leistungserbringung für die prüferische Durchsicht beteiligt war, um eine Überprüfung der durchgeführten Prüfungsarbeiten oder Dienstleistungen durchzuführen (bei der Behandlung von Gefährdungen durch Selbstprüfung).

### **7.2.8 Due-Diligence-Prüfungen**

Das Erbringen von Due-Diligence-Prüfungen für einen Prüfungskunden könnte zu einer Gefährdung durch Selbstprüfung oder durch Interessenvertretung führen. Eine Due-Diligence-Prüfung bezeichnet eine sorgfältige Prüfung, die – im Regelfall durch den Käufer veranlasst – beim Kauf oder Verkauf von Unternehmen(steilen), Unternehmensbeteiligungen oder Immobilien sowie bei einem Börsengang erfolgt. Due-Diligence-Prüfungen analysieren Stärken und Schwächen des Objekts sowie die entsprechenden Risiken und spielen daher eine wichtige Rolle bei der Wertfindung des Objektes.

Der Wirtschaftsprüfer darf keine Due-Diligence-Prüfungen gegenüber einem Prüfungskunden erbringen, wenn:

- (i) Due-Diligence-Arbeiten mit einem hohen Grad an Subjektivität verbunden sind, und
- (ii) Due-Diligence-Arbeiten sich wesentlich auf den Abschluss, zu dem der Wirtschaftsprüfer ein Prüfungsurteil abgibt, auswirkt.

In allen anderen Fällen kann der Wirtschaftsprüfer die entsprechenden Due-Diligence-Prüfungen erbringen. Es soll sichergestellt werden, dass diese Leistungen durch Fachmitarbeiter erbracht werden, die nicht Mitglieder des Revisionsteams sind. Sofern dies nicht möglich ist, soll ein geeigneter Reviewer hinzugezogen werden, der nicht an der Leistungserbringung für die prüferische Durchsicht beteiligt war, um eine Überprüfung der durchgeführten Prüfungsarbeiten oder Dienstleistungen durchzuführen (bei der Behandlung von Gefährdungen durch Selbstprüfung).

### **7.2.9 Tätigkeiten innerhalb eines Netzwerkes**

Wie bereits erwähnt kommt bei prüferischen Durchsichten der in Ziffer 2.2 erwähnte Netzwerk-begriff zur Anwendung. Ein Netzwerk ist eine breitere Organisationsstruktur, die auf Kooperation ausgerichtet ist und:

- (i) eindeutig auf Gewinn- und Kostenteilung der darin einbezogenen Einheiten abzielt;  
oder



- (ii) die darin bezogenen Einheiten durch gemeinsames Eigentum, gemeinsame Kontrolle oder eine gemeinsame Geschäftsführung miteinander verbunden sind; oder
- (iii) die darin einbezogenen Einheiten gemeinsame Regelungen und Massnahmen zur Qualitätssicherung anwenden; oder
- (iv) die darin einbezogenen Einheiten eine gemeinsame Geschäftsstrategie verfolgen; oder
- (v) die darin einbezogenen Einheiten einen gemeinsamen Markennamen verwenden; oder
- (vi) die darin einbezogenen Einheiten einen bedeutenden Teil fachlicher Ressourcen gemeinsam nutzen.

Die in dieser Ziffer 7.2.9 enthaltenen Anforderungen an die Unabhängigkeit von Netzwerkmitgliedern gelten für alle Einheiten, die der Definition eines Netzwerkmitgliedes entsprechen. Es ist nicht erforderlich, dass die Einheit auch unter die Definition einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft fällt. Eine Unternehmensberatungsgesellschaft, eine Treuhandgesellschaft oder eine Rechtsanwaltskanzlei könnte z. B. ebenfalls ein Netzwerkmitglied sein.

Aufgrund der Kleinheit des Fürstentum Liechtensteins und das Bestehen von zahlreichen Finanzintermediären mit persönlichen Verflechtungen, die verschiedene Dienstleistungen anbieten, ist dem Umstand einer Netzwerkzugehörigkeit in Bezug auf die Unabhängigkeit grosse Beachtung zu schenken.

Ob eine breitere Struktur ein Netzwerk darstellt, hängt von den tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalls ab und nicht nur davon, ob die Gesellschaften und Einheiten rechtlich getrennt und eigenständig sind.

Sofern der Wirtschaftsprüfer bzw. die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit anderen Gesellschaften und Einheiten im obigen Sinne in Verbindung steht, hat er bzw. sie:

- (i) pflichtgemässes Ermessen bei der Feststellung auszuüben, ob ein Netzwerk durch eine solche breitere Struktur geschaffen wird;
- (ii) abzuwägen, ob ein vernünftiger und informierter Dritter wahrscheinlich zu dem Schluss kommen würde, dass die anderen Gesellschaften und Einheiten in der breiteren Struktur so miteinander in Verbindung stehen, dass sie ein Netzwerkbild bilden; und
- (iii) diese Beurteilung durchgängig innerhalb einer solchen breiteren Struktur vorzunehmen.

### **7.2.10 Verbot von Retrozessionen, Umsatzbeteiligungen, Optionen und Ähnliches an Vermittler**

Wirtschaftsprüfer vermeiden die tatsächliche oder scheinbare Beeinträchtigung ihrer Objektivität und Unabhängigkeit im Zusammenhang mit Höhe oder Art der Honorare, die er einem Prüfungskunden in Rechnung stellt. Auch die Vermittlung von Revisionsmandaten darf einerseits die Objektivität und die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers nicht gefährden und andererseits auch die Bewilligungsvoraussetzungen gemäss WPG, dass die Kapitalmehrheit an Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die zugleich die Mehrheit des Stimmrechts umfasst, rechtlich und wirtschaftlich im Eigentum von nach dem WPG bewilligten Wirtschaftsprüfern oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften steht, nicht umgehen.

In Zusammenhang mit der Mandatsannahme oder -durchführung ist es untersagt, Retrozessionen, Umsatzbeteiligungen, Optionen und Ähnliches zu vereinbaren.

## **8. Prüfung von gemeinnützigen Stiftungen gemäss Art. 552 § 27 PGR**

In diesem Kapitel werden die Unabhängigkeitsvorschriften im Zusammenhang mit der Prüfung von gemeinnützigen Stiftungen im Sinne von Art. 552 § 27 PGR beschrieben. Eingangs ist zu erwähnen, dass bei Prüfungen von gemeinnützigen Stiftungen im Sinne von Art. 552 § 27 PGR ebenfalls auf den IESBA-Code verwiesen wird. Es kommen somit einerseits die lokalen gesetzlichen Vorgaben gemäss Art. 192 PGR sowie Art. 552 § 27 Abs. 2 PGR und andererseits die Vorgaben des IESBA-Codes zur Anwendung.

Sofern neben der Prüfung gemäss Art. 552 § 27 PGR auch gleichzeitig eine prüferische Durchsicht der Jahresrechnung dieser gemeinnützigen Stiftung durchgeführt wird, dürfen die Vorschriften zur Unabhängigkeit für prüferische Durchsichten (vgl. Ziffer 7 dieser Richtlinie zur Unabhängigkeit) nicht angewendet werden. Es sind die gleichen Unabhängigkeitsvorgaben wie bei einer Abschlussprüfung anwendbar. Diese Vorgehensweise ist darauf zurückzuführen, dass bei einer Prüfung nach Art. 552 § 27 PGR eine positive Prüfaussage (positive assurance) gemacht wird. Das Ziel der Revision bei einer Stiftung im Sinne von § 27 PGR ist zu prüfen, ob das Stiftungsvermögen seinen Zwecken gemäss verwaltet und verwendet wird. Somit erfolgt nicht nur eine eigentliche Abschlussprüfung der Jahresrechnung bzw. Buchhaltung im herkömmlichen Sinne, sondern darüber hinaus auch eine Rechtmässigkeitskontrolle der Stiftungsverwaltung. Eine parallel stattfindende prüferische Durchsicht unterstützt den Wirtschaftsprüfer in seiner Meinungsbildung bzgl. der Rechtmässigkeit der Stiftungsverwaltung.

Zum besseren Verständnis haben wir untenstehend die gesetzlichen Vorgaben nochmals kurz zusammengefasst.

### **8.1 Gesetzliche Vorgaben gemäss Art. 192 PGR**

Die allgemeinen gesetzlichen Unabhängigkeitsvorschriften sind im Art. 192 PGR definiert. Bei der Prüfung von gemeinnützigen Stiftungen sind folgende Punkte bzgl. der Unabhängigkeit zu beachten:

- a) Der Wirtschaftsprüfer darf weder der Verwaltung der zu prüfenden Gesellschaft angehören noch deren unterstehender Angestellter sein (Art. 192 Abs. 1 PGR).
- b) Der Wirtschaftsprüfer darf keine Anteilsrechte, auch nicht über Drittpersonen, an der zu prüfenden Gesellschaft halten, durch welche er in irgendeiner Weise einen Einfluss auf die Verwaltung oder die Leitung der Gesellschaft ausüben kann (Art. 192 Abs. 2 PGR).
- c) Die zu prüfende Gesellschaft darf ebenfalls keine Anteilsrechte, auch nicht über Drittpersonen, an der Revisionsstelle halten, durch welche die zu prüfende Gesellschaft in irgendeiner Weise einen Einfluss auf die Verwaltung oder die Leitung des Wirtschaftsprüfers ausüben kann (Art. 192 Abs. 3 PGR).

### **8.2 Gesetzliche Vorgaben gemäss Art. 552 § 27 Abs. 2 PGR**

Die Revisionsstelle muss von der Stiftung unabhängig sein. Sie ist verpflichtet, dem Gericht und der Stiftungsaufsichtsbehörde die Gründe, die ihre Unabhängigkeit ausschliessen, bekannt zu geben. Die Stiftungsaufsichtsbehörde kann von der Revisionsstelle die zur Beurteilung der Unabhängigkeit erforderlichen Bescheinigungen und Nachweise verlangen. Als Revisionsstelle ist insbesondere ausgeschlossen, wer

- einem anderen Stiftungsorgan angehört;
- in einem Arbeitsverhältnis zur Stiftung steht;
- enge verwandtschaftliche Beziehungen zu Mitgliedern von Stiftungsorganen hat; oder
- Begünstigter der Stiftung ist.

## **9. Inkrafttreten**

Diese Unabhängigkeitsrichtlinien ersetzen diejenigen vom 27. Juni 2011. Sie treten am 01. Januar 2022 in Kraft.