



**Kommission für Qualitätskontrolle:
Hinweis zur Durchführung und Dokumentation
einer Qualitätskontrolle**

A	Vorbemerkung	3
B	Verhältnismäßigkeit bei der Durchführung von Qualitätskontrollen	4
C	Planung der Qualitätskontrolle	5

**3/1 Kommission für Qualitätskontrolle: Hinweis zur Durchführung und
Dokumentation einer Qualitätskontrolle**

Stand: 01.09.2020 (26 Seiten)


WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER

 Körperschaft des
öffentlichen Rechts

 Quelle: www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/kfqk/

Kommission für Qualitätskontrolle: Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle

A	Vorbemerkung	3
B	Verhältnismäßigkeit bei der Durchführung von Qualitätskontrollen	4
C	Planung der Qualitätskontrolle	5
D	Prüfung der Praxisorganisation	8
E	Prüfung der Auftragsabwicklung	10
	1. Auftragsauswahl	10
	2. Auftragsprüfung	13
F	Prüfung der Nachschau	17
	1. Nachschauturnus, Person des Nachschauers, Planung und Durchführung	18
	2. Nachschau der Praxisorganisation	18
	3. Nachschau der Auftragsabwicklung	19
	4. Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung	20
G	Würdigung von Prüfungsfeststellungen	21
H	Dokumentation einer Qualitätskontrolle	22
	1. Allgemeine Anforderungen	22
	2. Auftragsannahme	23
	3. Planung	23

4. Prüfungshandlungen zur Praxisorganisation, Auftragsabwicklung und Nachschau	24
a) Praxisorganisation	24
b) Auftragsabwicklung	25
c) Nachschau	25
5. Prüfungsfeststellungen und deren Würdigung sowie Ableitung eines Prüfungsergebnisses	25

A. Vorbemerkung

Dieser Hinweis konkretisiert die Satzung für Qualitätskontrolle (SaQK).¹ Er legt damit die Auffassung der Kommission für Qualitätskontrolle dar, wie Qualitätskontrollen nach §§ 57a ff. WPO und der SaQK zu planen, durchzuführen und zu dokumentieren sind. Hierzu richtet er sich gemeinsam mit dem „Hinweis der Kommission für Qualitätskontrolle zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle“ an Prüfer für Qualitätskontrolle.² Beide Hinweise der Kommission für Qualitätskontrolle stellen einen Rahmen für die Ermessensausübung des Prüfers für Qualitätskontrolle bereit, ohne seine Eigenverantwortlichkeit einzuschränken.

Bei einer Qualitätskontrolle handelt es sich um eine betriebswirtschaftliche Prüfung, bei der der Prüfer für Qualitätskontrolle neben den allgemeinen Berufspflichten auch die besonderen Berufspflichten zu beachten hat.³ Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat die Qualitätskontrolle unter Beachtung der gesetzlichen und satzungsmäßigen Vorgaben im Rahmen seines Qualitätssicherungssystems durchzuführen.⁴

Die Qualitätskontrolle ist eine Systemprüfung (Aufbau- und Funktionsprüfung), deren Grundsätze in der WPO und der SaQK normiert sind und durch Hinweise der Kommission für Qualitätskontrolle konkretisiert werden. Soweit diese keine Auslegungen der WPO und der SaQK bereitstellen, hat der Prüfer für Qualitätskontrolle auf die einschlägigen fachlichen Regeln (z. B. IDW PS 140)⁵ zurückzugreifen und im Rahmen seiner Ermessensausübung ihre Anwendung zu prüfen.⁶

Für die Beurteilung der geprüften Qualitätssicherungssysteme sind die WPO und die ausführlich – auch unter Berücksichtigung internationaler Entwicklungen – formulierte Berufssatzung WP/vBP einschließlich deren detaillierten Erläuterungen maßgeblich. Fachliche Regeln wie ISQC 1 (Praxisorganisation) und ISA 220 (Auftragsdurchführung), jeweils unter Berücksichtigung deutscher Besonderheiten, oder der IDW QS 1 können ergänzend herangezogen werden.

Das Qualitätssicherungssystem einer Praxis ist von einem Prüfer für Qualitätskontrolle nur insoweit zu prüfen, als es Regelungen zur Abwicklung gesetzlicher Abschlussprüfungen nach § 316 HGB sowie betriebswirtschaftlicher Prüfungen, die von der BaFin beauftragt werden, betrifft.

¹ § 2 Abs. 1 Satz 2 SaQK

² www.wpk.de/mitglied/praxishinweise/qualitaetskontrollverfahren/kfqk/

³ §§ 17 Abs. 1, 43 Abs. 1 Satz 1, 49 WPO, §§ 1 - 12, 28 - 44 BS WP/vBP

⁴ § 55b Abs. 1 und 2 WPO

⁵ IDW PS 140 „Die Durchführung von Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis“

⁶ § 4 Abs. 1 BS WP/vBP

Seit Inkrafttreten des APAReG am 17. Juni 2016 schließt die Qualitätskontrolle mit einem negativ formulierten Prüfungsurteil ab.⁷ Unverändert bleibt die Verpflichtung der geprüften Praxis mit hinreichender Sicherheit dafür zu sorgen, dass eine ordnungsmäßige Abwicklung von Prüfungsaufträgen sichergestellt wird. 6

Das neugefasste Prüfungsurteil ermöglicht dem Prüfer für Qualitätskontrolle eine noch stärkere Risikoorientierung bei der Durchführung von Qualitätskontrollen. 7

Durch die Neufassung der SaQK im Jahr 2016⁸ soll die Anwendung des seit Beginn des Verfahrens geltenden risikoorientierten Prüfungsansatzes der Qualitätskontrolle betont und hervorgehoben werden. Die sachgerechte Anwendung des risikoorientierten Prüfungsansatzes gewährleistet eine den Verhältnissen der Praxis angemessene Durchführung der Qualitätskontrolle. Darüber hinaus ist dieser auch geeignet, die im Prüfungsurteil zum Ausdruck kommende Aussagesicherheit des Prüfers für Qualitätskontrolle zu gewährleisten. 8

B. Verhältnismäßigkeit bei der Durchführung von Qualitätskontrollen

Die Verhältnismäßigkeit bei der Durchführung von Qualitätskontrollen wird durch eine angemessene Schwerpunktbildung, die die individuellen Gegebenheiten der geprüften Praxis, insbesondere die Größe und Struktur der geprüften Praxis sowie die Komplexität der durchgeführten Abschlussprüfungen berücksichtigt, gewährleistet.⁹ 9

Die Auswahl eines Prüfers für Qualitätskontrolle mit vergleichbarem Erfahrungshintergrund (Verständnis für die Größe und den Organisationsgrad der Praxis sowie Erfahrungen mit den Branchen und der Komplexität der geprüften Aufträge) durch die geprüfte Praxis trägt zu einer angemessenen und geeigneten Qualitätskontrolle bei. Dieses Ziel kann ggf. auch durch Hinzuziehung von Spezialisten seitens der Prüfer für Qualitätskontrolle erreicht werden. 10

Der vergleichbare Erfahrungshintergrund ermöglicht dem Prüfer für Qualitätskontrolle eine angemessene – weil an den Qualitätszielen und Qualitätsrisiken der Praxis orientierte – verhältnismäßige Durchführung der Qualitätskontrolle. 11

Eine Qualitätskontrolle ist risikoorientiert durchzuführen.¹⁰ Ausgangspunkt der risikoorientierten Prüfungsplanung des Prüfers für Qualitätskontrolle ist die Risikobewertung durch die Praxis selbst¹¹ und die hieraus resultierende Ausgestaltung des Qualitätssicherungssystems. 12

⁷ § 57a Abs. 5 Satz 4 WPO

⁸ Die erste Änderung der SaQK nach deren Neufassung im Jahr 2016 ist am 24. Januar 2020 im Bundesanzeiger bekanntgemacht worden und am Tage nach der Bekanntmachung in Kraft getreten (BAnz AT 24.01.2020 B2).

⁹ § 18 Satz 1 und 2 SaQK

¹⁰ § 16 Abs. 1 Satz 2 SaQK

¹¹ § 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 WPO

Die Risikobewertung der Praxis ist durch den Prüfer für Qualitätskontrolle kritisch vor seinem eigenen Erfahrungshintergrund zu hinterfragen, um die Qualitätskontrolle risikoorientiert planen zu können.¹²

Die risikoorientierte Schwerpunktbildung durch den Prüfer für Qualitätskontrolle erfolgt i.d.R. durch eine geeignete und angemessene Auswahl der 13

- Elemente der Praxisorganisation,
- Aufträge im Rahmen der Auftragsprüfung und
- Prüffelder innerhalb der einzelnen Auftragsprüfung.

Weitere Möglichkeiten zur Schwerpunktbildung ergeben sich, wenn der Prüfer für Qualitätskontrolle die Nachschau der Praxis im Rahmen seiner Prüfung als angemessen und wirksam beurteilt hat.¹³ Bestandteil einer angemessenen und wirksamen Nachschau der Auftragsabwicklung ist die Einbeziehung sämtlicher verantwortlichen WP/vBP. Da es sich bei der Qualitätskontrolle um eine Systemprüfung handelt, besteht bei einer angemessenen und wirksamen Nachschau kein Erfordernis, sämtliche verantwortlichen WP/vBP bei der Auftragsauswahl zu berücksichtigen.¹⁴ 14

Im Rahmen der Risikobeurteilung hat der Prüfer für Qualitätskontrolle sich vom zu prüfenden Qualitätssicherungssystem ein Bild zu verschaffen und die Risiken für das Qualitätssicherungssystem insgesamt zu beurteilen. Dazu wird er regelmäßig im Rahmen einer Qualitätskontrolle die für die Praxis risikobehafteten Elemente des Qualitätssicherungssystems im Rahmen seiner Funktionsprüfung einer weitergehenden Prüfung unterziehen. Daher sind bei der einzelnen Auftragsprüfung nicht sämtliche Prüffelder und sämtliche Arbeitspapiere¹⁵ zu überprüfen. Den Grundsätzen der Risikoorientierung und der Verhältnismäßigkeit ist in Abhängigkeit von den identifizierten Qualitätsrisiken durch geeignete risikoorientierte Schwerpunktbildung Rechnung zu tragen. 15

C. Planung der Qualitätskontrolle

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat unter Berücksichtigung eines risikoorientierten Prüfungsansatzes ein Verständnis von der zu prüfenden Praxis und deren Qualitätssicherungssystem zu gewinnen. Hierzu gehören insbesondere 16

¹² § 17 Abs. 1 SaQK

¹³ Vgl. Pkt. E.1. Auftragsauswahl

¹⁴ Vgl. zu den Folgen einer nicht angemessenen und/oder nicht wirksamen Nachschau der Auftragsabwicklung Tz. 39 ff.

¹⁵ § 51b Abs. 1 und 4 WPO

- Ausgestaltung des Qualitätssicherungssystems¹⁶ (in einem Praxishandbuch oder durch den Nachweis der praktischen Durchführung)
- Strukturelle Entwicklung (z.B. Praxiserwerbe, -verkäufe und -zusammenschlüsse)
- Mandantenstruktur
- Tätigkeitsschwerpunkte und Auftragsstruktur
- Mitarbeiterstruktur
- Praxisumfeld (z.B. Entwicklungen in der WP/vBP-Branche oder Entwicklungen bei Mandanten, Konkurrenzsituation)
- Zusammenarbeit mit anderen (WP/StB/RA-)Praxen und Netzwerken

Ausgehend von der durch die zu prüfende Praxis selbst vorzunehmenden Risikobewertung¹⁷ 17 sowie dem eigenen erworbenen Verständnis des Prüfers für Qualitätskontrolle von der zu prüfenden Praxis und deren Qualitätssicherungssystem hat er die qualitätsgefährdenden Risiken zu identifizieren. Diese können sich bspw. aus den folgenden Bereichen ergeben:

- **Entwicklung der Wirtschaftsprüferpraxis**
 - Veränderungen der gesetzlichen Vorschriften für die Rechnungslegung und Abschlussprüfungen innerhalb einer Qualitätskontrollperiode
 - Veränderungen im Qualitätssicherungssystem der Praxis (bspw. Umstellung auf ISA, neue Prüfsoftware)
 - Feststellungen aus der zuletzt durchgeführten Qualitätskontrolle und/oder der Nachschau sowie Reaktionen der Praxis darauf
 - Beschwerden und Vorwürfe [bspw. Berufsaufsicht und Abschlussdurchsicht der WPK, Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS)]
- **Struktur der Prüfungen**
 - Art der Prüfungsaufträge (z.B. Konzernabschlussprüfungen, Erstprüfungen)
 - Branchen
 - Mandanten mit Bestandsgefährdung oder Entwicklungsbeeinträchtigung
 - Komplexität der Rechnungslegungsfragen
 - auffällig niedrige (oder hohe) Stunden und/oder Honorare

¹⁶ § 51 Abs. 2 BS WP/vBP

¹⁷ § 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 WPO

- **Personelle Ressourcen der Praxis**

- Anzahl der tätigen WP/vBP im Bereich der Abschlussprüfung
- hohe Mitarbeiterfluktuation
- Qualifikation der Mitarbeiter
- Verfügbarkeit von Spezialisten
- Anzahl und (ggf. uneinheitliche) Struktur der Niederlassungen

Auf Basis des erworbenen Verständnisses von der Praxis und ihrem Qualitätssicherungssystem sowie seiner Einschätzung der qualitätsgefährdenden Risiken hat der Prüfer für Qualitätskontrolle eine Prüfungsstrategie und daraus abgeleitet ein Prüfungsprogramm mit den durchzuführenden Prüfungshandlungen zu entwickeln. Eine sachgerechte Beachtung dieser Vorgehensweise trägt zur Einhaltung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes durch den Prüfer für Qualitätskontrolle bei. 18

Eine Qualitätskontrolle ist so zu planen und durchzuführen, dass das Qualitätskontrollrisiko so weit reduziert wird, dass der Prüfer für Qualitätskontrolle ein sachgerechtes Prüfungsurteil abgeben kann.¹⁸ Das Qualitätskontrollrisiko setzt sich aus dem Qualitätsrisiko und dem Entdeckungsrisiko zusammen. Das Qualitätsrisiko besteht darin, dass das Qualitätssicherungssystem nicht mit hinreichender Sicherheit die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln bei der Abwicklung von gesetzlichen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB und von betriebswirtschaftlichen Prüfungen, die von der BaFin beauftragt werden, gewährleistet und somit nicht geeignet ist, wesentliche Fehler in der Auftragsabwicklung zu verhindern bzw. aufzudecken und zu korrigieren. Das Entdeckungsrisiko des Prüfers für Qualitätskontrolle besteht darin, dass Mängel des Qualitätssicherungssystems nicht entdeckt werden. 19

Die Qualitätskontrolle hat risikoorientiert anhand der identifizierten Qualitätsrisiken und der darauf aufbauenden (vorläufigen) Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit der in der Praxis eingeführten Regelungen und Maßnahmen des Qualitätssicherungssystems zur Identifizierung, Bewertung und Steuerung der qualitätsgefährdenden Risiken zu erfolgen. 20

Kleine Praxen mit geringer Aufgabendelegation und einfachen organisatorischen Strukturen werden in der Regel ein geringes Kontrollrisiko aufweisen.¹⁹ Mit zunehmender Praxisgröße (steigende Anzahl an Berufsträgern, Prüfungsaufträgen und Niederlassungen) steigen i.d.R. auch die Anforderungen an die Regelungs- und Kontrolldichte des Qualitätssicherungs- 21

¹⁸ §§ 17 Abs. 2, 23 SaQK

¹⁹ Vgl. "Kommission für Qualitätskontrolle: Hinweis zur Prüfung eines Qualitätssicherungssystems unter besonderer Berücksichtigung kleiner Praxen"

systems und das Kontrollrisiko. Zusammen mit einer wirksamen Nachschau mit entsprechendem Konsequenzenmanagement kann dieses ggf. wieder reduziert werden.

Bei der Planung und Durchführung der Qualitätskontrolle sowie bei der Festlegung einzelner Prüfungshandlungen hat der Prüfer für Qualitätskontrolle auch Überlegungen zur qualitativen Wesentlichkeit anzustellen.²⁰ 22

D. Prüfung der Praxisorganisation

Ausgangspunkt ist das von der Praxis eingerichtete Qualitätssicherungssystem (schriftlich dokumentiert bzw. tatsächlich gelebt).²¹ 23

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat zunächst einen Soll-Soll-Abgleich zwischen den gesetzlich und satzungsmäßig vorgeschriebenen Regelungen und den an die jeweilige Praxis angepassten Regelungen vorzunehmen. Anschließend hat er risikoorientiert ausgewählte Elemente des Qualitätssicherungssystems zu überprüfen und dabei die Sollvorgaben der Praxis mit dem IST-Zustand des Qualitätssicherungssystems abzugleichen. Aus diesen Schritten ergeben sich ggf. Feststellungen, die im Rahmen der Qualitätskontrolle zu würdigen sind. 24

Die einzelnen Elemente der Praxisorganisation²² hat der Prüfer für Qualitätskontrolle angesichts der konkreten Verhältnisse der Praxis auf Angemessenheit zu beurteilen (Aufbauprüfung). Dabei hat er zu beurteilen, ob die von der Praxis identifizierten Risiken und die ggf. vom Prüfer für Qualitätskontrolle im Rahmen der Planung zusätzlich identifizierten Risiken im Sollsystem der Praxis berücksichtigt wurden. 25

Im Rahmen der Wirksamkeitsprüfung (Funktionsprüfung) hat der Prüfer für Qualitätskontrolle risikoorientiert Schwerpunkte zu setzen. Dabei sind diejenigen Elemente der Praxisorganisation auszuwählen, die unter Berücksichtigung der individuellen Gegebenheiten der zu prüfenden Praxis und der Erkenntnisse des Prüfers für Qualitätskontrolle aus der vorangegangenen sowie den Feststellungen der laufenden Qualitätskontrolle für die Sicherstellung der ordnungsgemäßen Auftragsabwicklung risikobehaftet sind. So wird bspw. Art und Umfang der Fortbildung der Berufsträger für die Qualität der Auftragsabwicklung von deutlich größerer Bedeutung sein als die Brandsicherheit des Serverraums. Eine Funktionsprüfung nicht risikobehafteter Elemente der Praxisorganisation ist daher nicht erforderlich. 26

²⁰ § 17 Abs. 5 Satz 1 SaQK

²¹ § 55b Abs. 1 Satz 3 WPO, § 51 Abs. 2 BS WP/vBP

²² § 19 Satz 3 SaQK

Schwerpunkte der Prüfung der Wirksamkeit der Praxisorganisation werden im Regelfall unter Berücksichtigung der identifizierten Qualitätsrisiken festgelegt. Dies können 27

- die Durchsicht der jährlichen und/oder anlassbezogenen Unabhängigkeitserklärungen,
- die Durchsicht der berufsüblichen Verpflichtungserklärungen,
- die Durchsicht der Aufstellungen über die absolvierten Fortbildungen und die entsprechenden Teilnahmebestätigungen sowie ggf. eines Aus- und Fortbildungsprogramms,
- die Durchsicht der Beurteilungen der Mitarbeiter,
- die Würdigung der vorhandenen Fachliteratur sowie des fachlichen Informationsmanagements (z.B. Onlinedatenbanken),
- die Durchsicht von Planungsunterlagen für den Mitarbeiterereinsatz (Gesamtplanung aller Aufträge),
- der Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen und
- die Vergütungsregelungen

sein.

Bestehen Netzwerke oder Schnittstellen zu anderen Berufspraxen, bspw. eine gemeinsame Berufsausübung in einer Sozietät oder in einer Berufsgesellschaft, sind die Regelungen, die die Einhaltung der Unabhängigkeit in Bezug auf diese Praxen sicherstellen, immer Gegenstand der Prüfung der Praxisorganisation. Die entsprechenden Regelungen sind zu prüfen und im Qualitätskontrollbericht zu beschreiben. 28

Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie, das am 26. Juni 2017 in Kraft getreten ist, wurden für WP/vBP neue Pflichten zur Bekämpfung der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung geschaffen. Neben die bereits bekannten Sorgfaltspflichten (unter anderem Identifizierung des Mandanten) ist zum Beispiel die Pflicht getreten, ein angemessenes Risikomanagement einzuführen, welches die Durchführung einer Risikoanalyse einschließt. 29

Das Qualitätssicherungssystem hat durch angemessene Regelungen sicherzustellen, dass die Pflichten nach dem Geldwäschegesetz erfüllt werden.²³ Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat die Angemessenheit dieser Regelungen im Auftragsannahmeprozess zu prüfen. Zur Erfüllung der Pflichten nach dem Geldwäschegesetz sind folgende Regelungen zu schaffen: 30

- Durchführung einer Risikoanalyse²⁴

²³ § 53 Nr. 10 Berufssatzung WP/vBP

²⁴ § 5 Abs. 1 GWG

- Präventionsmaßnahmen unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Risikoanalyse²⁵
- Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten²⁶
- Meldepflichten bei Geldwäscheverdachtsfällen²⁷
- Ggf. besondere interne Sicherungsmaßnahmen²⁸
- Ggf. Bestellung eines Geldwäschebeauftragten und eines Stellvertreters sowie deren Anzeige bei der WPK²⁹

Bei der Prüfung der Wirksamkeit der **Regelungen zur Annahme, Fortführung und vorzeitigen Beendigung von Aufträgen** sind diese Pflichten zusätzlich zu berücksichtigen.³⁰

Einzelne Elemente der Praxisorganisation, die für die Praxis nicht relevant sind, wie bspw. Regelungen zu Mitarbeitern, wenn ein Praxisinhaber gesetzliche Abschlussprüfungen ausschließlich alleine durchführt, sind weder zu prüfen noch im Qualitätskontrollbericht zu beschreiben. Im Gegensatz dazu ist in diesen Fällen die Fortbildung des Berufsträgers aufgrund des unmittelbaren Zusammenhangs mit der ordnungsgemäßen Auftragsabwicklung immer Gegenstand der Qualitätskontrolle. Die entsprechenden Regelungen sind daher zu beurteilen und im Qualitätskontrollbericht zu beschreiben.

31

E. Prüfung der Auftragsabwicklung

1. Auftragsauswahl

Die Aufträge sind in der Regel im Wege einer **bewussten Auswahl** basierend auf den persönlichen Erkenntnissen und Erfahrungen des Prüfers für Qualitätskontrolle eigenverantwortlich, selbstständig und nach pflichtgemäßem Ermessen mit dem Ziel auszuwählen, den im Rahmen der Prüfungsplanung identifizierten Qualitätsrisiken angemessene Rechnung zu tragen und damit eine entsprechende Abbildung des Auftragsportfolios zu erreichen.

32

Die Auswahl ist so zu dokumentieren, dass ein sachverständiger Dritter diese in angemessener Zeit nachvollziehen kann.

²⁵ §§ 10 ff. GwG, ggf. § 6 GwG

²⁶ § 8 GwG

²⁷ § 43 GwG

²⁸ § 6 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1, 3 bis 7, Abs. 5 GwG. (Zusätzliche) Pflichten für Praxen und Gruppen mit mehr als zehn WP/VBP (oder Angehörigen sozietätsfähiger Berufe)

²⁹ § 7 GwG. (Zusätzliche) Pflichten für Praxen und Gruppen mit mehr als 30 WP/VBP (oder Angehörigen sozietätsfähiger Berufe)

³⁰ Unter www.wpk.de/mitglieder/bekaempfung-der-geldwaesche/praxis/ stellt die WPK ihren Mitgliedern zahlreiche Hilfsmittel zur Verfügung, die die Einhaltung der geldwäscherechtlichen Pflichten erleichtern sollen. Ergänzt wird das Angebot um Hilfestellungen etwa in Form eines Webinars und von Veröffentlichungen der Financial Intelligence Unit des Zolls in der Rubrik „Geldwäschebekämpfung“ des internen Mitgliederbereichs.

Die angemessene Auftragsauswahl ist ein dynamischer Prozess. Dieser erstreckt sich von der Planung bis zur abschließenden Würdigung der Feststellungen. Die vorgenommene Auftragsauswahl ist in jedem Stadium der Qualitätskontrolle zu hinterfragen. 33

Bei der Auftragsauswahl hat der Prüfer für Qualitätskontrolle insbesondere zu berücksichtigen, dass er auf Basis seiner Auftragsauswahl nicht nur die Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems zum Ende des Qualitätskontrollzeitraums zu beurteilen hat, sondern auch die Fähigkeit der zu prüfenden Praxis, über einen Sechsjahreszeitraum die Stabilität des Qualitätssicherungssystems dauerhaft und verlässlich aufrecht zu erhalten.³¹ 34

Ziel der Auftragsauswahl ist eine den individuellen Verhältnissen und den Qualitätsrisiken der Praxis angemessene Anzahl an Auftragsprüfungen. Vor diesem Hintergrund hat der Prüfer für Qualitätskontrolle für seine Auftragsauswahl nicht nur Aufträge des letzten Jahres auszuwählen, sondern auch abzuwägen, inwieweit er die Ergebnisse von wirksamen Nachschauen vorangegangener Jahre verwerten kann. Darauf aufbauend sind ggf. Aufträge aus weiteren Jahren auszuwählen. Bei der Prüfung der Stabilität des Qualitätssicherungssystems kann es in einfach gelagerten Fällen möglich sein, einen Auftrag aus Vorjahren desselben Mandanten heranzuziehen. 35

Kriterien für die Auftragsauswahl nach Risikogesichtspunkten können sich insbesondere aus 36

- einem öffentlichen Interesse außerhalb von § 319a HGB-Mandaten (bspw. grauer Kapitalmarkt, große Arbeitgeber),
- der Branche und der wirtschaftlichen Situation (zum Beispiel Going-Concern),
- der Rechtsform,
- der Auftragsart (Jahres- oder Konzernabschlussprüfungen),
- den angefallenen Prüfungsstunden (auffällig hoch oder niedrig),
- dem Honorar (auffällig hoch oder niedrig),
- den Rechnungslegungsgrundsätzen (z.B. IFRS),
- einer Erstprüfung,
- der Komplexität der Unternehmensstruktur,
- in der letzten Qualitätskontrolle oder der Nachschau festgestellten Mängeln und
- Mitteilungen der WPK, APAS, DPR, BaFin etc.

zu Fall 2:

ergeben.

³¹ Vgl. § 57a Abs. 2 WPO, Erläuterungen zu § 8 BS WP/vBP

In die Auftragsauswahl sind Aufträge einzubeziehen, deren primärer Zweck die Prüfung der Wirksamkeit der Auftragsabwicklung ist. Waren diese Aufträge auch Gegenstand der Nachschau, kann damit auch die Wirksamkeit der Nachschau geprüft werden, indem die eigenen Prüfungsergebnisse mit denen der Nachschau verglichen werden (Dual-Purpose-Test). 37

Fall 1: Stellt der Prüfer für Qualitätskontrolle fest, dass seine Auftragsprüfung weitgehend zu den gleichen Ergebnissen gekommen ist wie die des Nachschauers, kann er grundsätzlich von der Wirksamkeit der Nachschau über den Prüfungszeitraum ausgehen, wenn die systemischen Feststellungen der Nachschau zur Beseitigung der aufgedeckten Mängel führen. Regelmäßig wird dies eine Reduzierung der Anzahl der in die Auftragsprüfung einzubeziehenden Aufträge ermöglichen. Eine wirksame Nachschau kann die eigene Prüfung von Aufträgen durch den Prüfer für Qualitätskontrolle nicht ersetzen, da die Nachschau als Teil des eingerichteten Qualitätssicherungssystems Gegenstand der Qualitätskontrolle ist. Der Prüfer für Qualitätskontrolle wird in Abhängigkeit von den identifizierten qualitätsgefährdenden Risiken in der Regel auch Aufträge in seiner Auftragsauswahl berücksichtigen, die nicht der Nachschau unterlegen haben. 38

Fall 2: Ergibt die Prüfung der Nachschau, dass diese nicht wirksam ist, so hat dies der Prüfer für Qualitätskontrolle bei der Bemessung des Umfangs seiner Auftragsauswahl zu berücksichtigen. 39

Die Anzahl der in der Praxis verantwortlich tätigen WP/vBP ist ein weiteres Kriterium der Risikobeurteilung. Deren Berücksichtigung bei der Auftragsauswahl richtet sich danach, ob 40

- ein einheitliches Qualitätssicherungssystem vorliegt,
- alle Berufsträger und Mitarbeiter umfassend über das Qualitätssicherungssystem informiert und angemessen in das System der Aus- und Fortbildung einbezogen werden,
- alle verantwortlichen WP/vBP nach einem festgelegten Turnus in die Nachschau einbezogen werden und
- negative Ergebnisse der Nachschau zu Konsequenzen für die verantwortlichen WP/vBP führen.

zu Fall 1: Liegen diese Voraussetzungen vor, muss bei einer durch den Prüfer für Qualitätskontrolle als wirksam beurteilten Nachschau nicht jeder verantwortliche WP/vBP mit einem Auftrag in der Auswahl des Prüfers für Qualitätskontrolle berücksichtigt werden. Ist die Nachschau nicht wirksam, hat der Prüfer für Qualitätskontrolle zu prüfen, durch welche geeigneten Prüfungshandlungen er nachvollziehen kann, ob die Regelungen des Qualitätssicherungssystems von allen verantwortlichen WP/vBP angewendet werden. Dies kann dazu führen, dass der Prüfer für Qualitätskontrolle seine Auftragsauswahl erweitern und weitere verantwortliche WP/vBP 41

einbeziehen muss. Nur für den Fall, dass keine anderweitige Prüfungssicherheit erreicht werden kann, ist es denkbar, dass alle verantwortlichen WP/vBP in die Auftragsauswahl einzu-beziehen sind.

Die Auftragsauswahl dient damit drei Zwecken gleichzeitig:

42

- der Prüfung der Wirksamkeit der Regelungen für die Auftragsabwicklung,
- der Prüfung der Wirksamkeit der Nachschau und
- der Prüfung der Stabilität des Qualitätssicherungssystems im gesamten Prüfungszeit-raum.

Die Erkenntnisse aus der vorangegangenen Qualitätskontrolle (Qualitätskontrollbericht und sämtlicher Schriftverkehr mit der Kommission für Qualitätskontrolle) sowie die Ergebnisse vorangegangener Nachsauen und gegebenenfalls auch von Inspektionen sind elementare Grundlagen für die Auftragsauswahl. Sie geben auch vertiefte Hinweise auf das Qualitätsbe-wusstsein der Praxis beziehungsweise der Praxisleitung. Auch der etwaige Schriftverkehr mit sonstigen Aufsichtsstellen (zum Beispiel Berufsaufsicht, insbes. Bundesanzeigerdurchsicht, der WPK, APAS, DPR, BaFin etc.) ist ergänzend für die Auftragsauswahl heranzuziehen.

43

Die Kommission für Qualitätskontrolle hat einen Kriterienkatalog für die Auftragsauswahl zur Auftragsprüfung entwickelt, der auch als Arbeitshilfe verwendet werden kann.³²

44

2. Auftragsprüfung

Die Auftragsprüfung ist eine Funktionsprüfung, bei der die tatsächliche Auftragsabwicklung mit den Anforderungen an eine ordnungsgemäße und gewissenhafte Auftragsabwicklung verglichen wird. Sie stellt den Kern der Qualitätskontrolle dar und ist daher in aller Regel durch Berufsangehörige durchzuführen. Ausnahmen sind denkbar, wenn der Einsatz von Spezialisten (bspw. IT-Prüfer) erforderlich wird.³³

45

Im Rahmen der Überprüfung der ausgewählten Auftragsabwicklungen hat der Prüfer für Qualitätskontrolle zu beurteilen, ob das prüferische Vorgehen der Praxis nachvollziehbar und begründet war. Diese Beurteilung beinhaltet aber weder in Bezug auf den prüferischen An-satz noch auf das hierfür aufzuwendende Zeitvolumen eine erneute Abschlussprüfung. Viel-mehr wird der Prüfer für Qualitätskontrolle unter Berücksichtigung der von der Praxis identi-fizierten Risiken (bedeutsame Risiken, Risiken, bei denen aussagebezogene Prüfungshand-lungen alleine nicht zu hinreichender Prüfungssicherheit führen, und sonstige quantitativ und qualitativ wesentliche Risiken) risikoorientiert entsprechende Schwerpunkte setzen.

46

³² Vgl. Anlage 1 „Kriterien zur Auftragsauswahl für die Auftragsprüfung“

³³ Vgl. auch WPK-Magazin 4/2018, Seite 47 f., „Einsatz von fachlichen Mitarbeitern bei der Durchführung von Qualitätskontrollen“

Ziel der Auftragsprüfung ist dabei das materiell-inhaltliche Nachvollziehen der Auftragsabwicklung in den risikobehafteten Prüffeldern und nicht lediglich die formelle Kontrolle der Arbeitspapiere im Sinne einer bloßen Vollständigkeitsprüfung. Dabei muss sich der Prüfer für Qualitätskontrolle insbesondere mit folgenden Fragestellungen befassen:

- War das prüferische Vorgehen der Praxis ausgehend von der Prüfungsplanung und den darin identifizierten Risiken angemessen?
- Hat die Praxis ausreichende Prüfungsnachweise eingeholt und zutreffend gewürdigt?
- War die Prüfungsdurchführung geeignet, zu einem hinreichend sicheren Prüfungsurteil zu führen („roter Faden der Auftragsabwicklung“)?
- War die Dokumentation angemessen?

Ausgangspunkt für eine risikoorientierte Schwerpunktbildung des Prüfers für Qualitätskontrolle ist die Beurteilung der Prüfungsplanung einschließlich Risikobeurteilung in den nachfolgend genannten Bereichen:

- Wirtschaftliches, rechtliches Umfeld (Branche, Risiken, Going-Concern etc.)
- Wesentlichkeit einschließlich Toleranzwesentlichkeit nachvollziehbar festgelegt (Bemessungsgrundlage, %-Sätze, Beachtung in der weiteren Prüfungsplanung)
- Verständnis des IKS auf Unternehmensebene
- Identifizierung der Risiken
- Prüfungsstrategie und daraus abgeleitetes Prüfungsprogramm

Die aus der Prüfungsplanung unter Berücksichtigung der identifizierten Risiken abgeleitete Schwerpunktbildung des Prüfers für Qualitätskontrolle umfasst in den ausgewählten Prüffeldern die nachfolgend genannten Schritte:

- Materielle Beurteilung der durchgeführten Prüfungshandlungen
 - Konsistenz der Prüfungshandlungen [Aufbau- und Funktionsprüfungen sowie aussagebezogene Prüfungshandlungen (analytische und Einzelfallprüfungen)] mit der dokumentierten Prüfungsplanung
- Beurteilung, ob ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise eingeholt wurden
- Beurteilung der Ableitung des Prüfungsergebnisses (hinreichende Prüfungssicherheit)
 - Qualitative Würdigung der getroffenen Schlussfolgerungen pro Prüffeld und insgesamt (Gesamtwürdigung)

- Beurteilung der **auftragsbezogenen Maßnahmen zur Qualitätssicherung**³⁴
- Beurteilung der **Dokumentation der Abschlussprüfung**
 - Beurteilung, ob Arbeitspapiere vollständig und aussagekräftig sind sowie der Archivierungszeitraum beachtet wurde
- Beurteilung der **Angemessenheit und Vollständigkeit der Berichterstattung** (Prüfungsbericht und Prüfungsurteil)

Die Kommission für Qualitätskontrolle hat eine Arbeitshilfe entwickelt, die die wesentlichen Prüfschritte zur Beurteilung des risikoorientierten Prüfungsansatzes der zu prüfenden Praxis aufzeigt und anhand einer beispielhaften Dokumentation verdeutlicht.³⁵ 50

Zunächst hat sich der Prüfer für Qualitätskontrolle in ausreichendem Umfang mit dem Prüfungsgegenstand des zu beurteilenden Auftrages vertraut zu machen. Hierzu hat er sich gegebenenfalls – in Abhängigkeit von der Komplexität des zu überprüfenden Auftrags – zunächst durch den verantwortlichen WP/vBP in den Prüfungsgegenstand (Mandant, wirtschaftliche Entwicklung, Risiken) einführen zu lassen, um sich einen ersten Überblick über das Mandat und ein Bild vom Vorgehen des verantwortlichen WP/vBP zu verschaffen. Im Anschluss daran hat der Prüfer für Qualitätskontrolle zunächst die Berichterstattung (Prüfungsbericht, Jahresabschluss, Lagebericht und Bestätigungsvermerk) einer kritischen Würdigung zu unterziehen. Obwohl die Qualitätskontrolle als Systemprüfung nicht originär hierauf ausgerichtet ist, ist dabei auch auf Anzeichen für mögliche Fehler der Rechnungslegung zu achten. Hierbei erhält der Prüfer für Qualitätskontrolle auch einen ersten Eindruck von den Maßnahmen der Praxis zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung (Konsultation, Berichtskritik, auftragsbegleitende Qualitätssicherung). 51

Daran anschließend hat der Prüfer für Qualitätskontrolle die Prüfungsplanung einschließlich der Angemessenheit der Risikobeurteilung und des daraus abgeleiteten Prüfprogramms zu beurteilen. 52

Dabei hat der Prüfer für Qualitätskontrolle den **Fokus auf die aus der Risikobeurteilung im Rahmen der Prüfungsplanung abgeleiteten Prüfungsschwerpunkte zu legen** und zu beurteilen, ob der risikoorientierte Prüfungsansatz angemessen umgesetzt und dokumentiert wurde. Dazu hat er die Angemessenheit der Risikobeurteilung sowie des daraus abgeleiteten Prüfprogramms zu beurteilen und zu überprüfen, ob die erforderlichen Aufbau- und ggf. Funktionsprüfungen sowie die aussagebezogenen Prüfungshandlungen sachgerecht durchgeführt und dokumentiert sowie eventuell getroffene Feststellungen zutreffend gewürdigt wurden. 53

³⁴ § 48 Berufssatzung WP/vBP

³⁵ Vgl. Anlage 2 „Beispiel zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“

Das BMWi hat in seiner Genehmigung der Ergänzung von § 18 SaQK um den Satz 5 klargestellt, dass auch bei einer risikoorientierten Schwerpunktbildung uneingeschränkt sichergestellt sein muss, dass der Prüfer für Qualitätskontrolle auf der Basis seiner Prüfungshandlungen ein Prüfungsurteil nach § 57a Abs. 5 Satz 4 WPO abgeben kann. Die Auswahl einzelner Elemente darf nicht dazu führen, dass eine Beurteilung, ob das Qualitätssicherungssystem mit hinreichender Sicherheit die ordnungsgemäße Abwicklung von Abschlussprüfungen gewährleistet, nur eingeschränkt oder gar nicht möglich ist. Nicht sachgerecht ist es deshalb, sich bei der Bildung von Schwerpunkten auf einzelne Prüfungshandlungen innerhalb der einzelnen, unter Risikoaspekten ausgewählten Prüffelder zu beschränken. Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat sich in einem von ihm schwerpunktmäßig ausgewählten Prüffeld vielmehr mit allen Prüfungshandlungen, die innerhalb dieses ausgewählten Prüffeldes festgelegt wurden, zu befassen, da nur so beurteilt werden kann, ob hinreichende Prüfungssicherheit erreicht wurde. So wird er sich bspw. im Prüffeld Umsatzerlöse, welches regelmäßig ein bedeutsames Risiko aufweist und somit wesentlich ist, mit den Prüfungshandlungen zum internen Kontrollsystem (Aufbau- und Funktionsprüfungen) sowie den aussagebezogenen Prüfungshandlungen (Einzelfallprüfungen und/oder analytischen Prüfungshandlungen) befassen müssen.

54

Abschließend wird der Prüfer für Qualitätskontrolle dann nochmals prüfen, ob die Berichterstattung auf Basis der durchgeführten Prüfungshandlungen und deren Würdigungen zutreffend abgeleitet wurde.

55

Kann der Prüfer für Qualitätskontrolle anhand von Prüfungsbericht und Arbeitspapieren die Tätigkeit des Abschlussprüfers in einzelnen Bereichen nicht nachvollziehen, ist zunächst davon auszugehen, dass die entsprechenden Tätigkeiten nicht ausgeführt wurden. Dies kann durch ergänzende Erläuterungen der Praxis auf Basis kritischer Befragungen widerlegt werden. Hierzu reicht es allerdings nicht aus, wenn die geprüfte Praxis ausschließlich versichert, sie habe die entsprechenden Prüfungshandlungen durchgeführt. Es ist vielmehr erforderlich, dass die Praxis dem Prüfer für Qualitätskontrolle anhand von dokumentierten „Spuren des Handelns“ und Prüfungsnachweisen nachvollziehbar ihr Prüfungsvorgehen und ihre Schlussfolgerungen darlegt. Kommt der Prüfer für Qualitätskontrolle im Rahmen der Würdigung zu dem Ergebnis, dass ein Mangel vorliegt, so hat er dies in seinen Arbeitspapieren nachvollziehbar zu dokumentieren und im Qualitätskontrollbericht darüber zu berichten, ob ein Dokumentationsmangel oder ein Mangel in der Durchführung vorliegt.

56

Aus den oben beschriebenen Prüfungshandlungen und Würdigungen, die der Prüfer für Qualitätskontrolle im Rahmen einer Auftragsprüfung vorzunehmen hat, wird erkennbar, dass der Umfang der Auftragsprüfung mit den vorbereitenden Tätigkeiten in der Regel nicht unter einem Tagewerk pro Auftrag möglich sein wird. Dieser Erfahrungssatz ist auf die konkreten Gegebenheiten der Praxis wie auch die Struktur und Komplexität des einzelnen Prüfungsauftrags zu übertragen und kann daher zu niedrigeren, aber auch zu höheren Prüferstunden führen. Sofern im Einzelfall weniger als ein Tagewerk pro Auftrag aufgewandt wurde, ist dies im Qualitätskontrollbericht zu begründen.³⁶ 57

In Abhängigkeit von der Anzahl der zu überprüfenden Aufträge, der Einheitlichkeit der Vorgehensweise der zu prüfenden Praxis und bei sachgerechter risikoorientierter Schwerpunktbildung kann sich bei den weiteren zu überprüfenden Auftragsabwicklungen durchaus eine Reduzierung des erforderlichen Zeitaufwands ergeben. 58

F. Prüfung der Nachschau

Die WP/vBP-Praxis hat die Einhaltung der Berufspflichten und Anwendung der Regelungen ihres Qualitätssicherungssystems in angemessenen Zeitabständen zu überwachen und durchzusetzen.³⁷ Die Überwachung erfolgt in der Regel durch die Nachschau, die eine allgemeine Berufspflicht zur Sicherung der gewissenhaften Berufsausübung darstellt. Für den Bereich der gesetzlichen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB enthält die Berufssatzung WP/vBP ergänzende Regelungen.³⁸ 59

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat zu beurteilen, ob die Nachschau eine wirksame Überwachung der Einhaltung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems für Abschlussprüfungen³⁹ ermöglicht. Hierzu ist zwischen der Nachschau der Praxisorganisation und der Nachschau der Abwicklung einzelner Prüfungsaufträge (Auftragsabwicklung) zu unterscheiden. 60

Der EU-Richtliniengeber hat mit der Aufnahme der jährlichen Nachschau für Abschlussprüfer in die Abschlussprüferrichtlinie die Bedeutung des Instruments der Nachschau für die Qualitätssicherung hervorgehoben. Dazu gehört insbesondere die Anpassung bzw. die Verbesserung des Qualitätssicherungssystems durch die WP/vBP-Praxis aufgrund der Nachschau (Qualitätsregelkreis)⁴⁰. Durch die entsprechende Änderung der WPO und die Einführung der 61

³⁶ Vgl. Hinweis zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle, Rn. 63

³⁷ § 55b Abs. 1 Satz 1 WPO, § 8 Abs. 1 BS WP/vBP, Erläuterungen zu § 8 Abs. 1 BS WP/vBP

³⁸ §§ 49, 51 Abs. 1 Nr. 15, 63 BS WP/vBP

³⁹ § 51 Abs. 1 BS WP/vBP

⁴⁰ Vgl. ISQC 1

jährlichen Nachschau kommt dieser, einschließlich ihrer Dokumentation, für die Durchführung der Qualitätskontrolle eine noch größere Bedeutung zu.⁴¹

1. Nachschauturnus, Person des Nachschauers, Planung und Durchführung

Die Prüfung der Nachschau betrifft die Angemessenheit des Turnus der Nachschau, die Qualifikation des eingesetzten Nachschauers, dessen kritische Grundhaltung bei der Nachschau, die Angemessenheit des Umfangs der Nachschau und deren Durchführung sowie die Berücksichtigung der Ergebnisse der Nachschau zur Anpassung des Qualitätssicherungssystems.⁴² 62

In die Beurteilung der Wirksamkeit der Nachschau ist insbesondere die Organisation der Nachschau, die fachliche (= Kenntnisse und Erfahrung) und persönliche (= keine Beteiligung an der Auftragsabwicklung der betreffenden Aufträge) Qualifikation der eingesetzten Personen sowie die fachliche und persönliche Eignung und die interne Stellung in der Hierarchie der Praxis des für die Nachschau Verantwortlichen einzubeziehen. Die für die Nachschau verantwortliche Person muss sowohl über Erfahrungen im Bereich der Praxisorganisation, als auch in der Auftragsabwicklung verfügen. Die jährlichen Nachschauberichte sind durch den Prüfer für Qualitätskontrolle auszuwerten. 63

In Bezug auf die anlassbezogene Nachschau hat der Prüfer für Qualitätskontrolle zu prüfen, ob hierfür Regelungen vorgesehen sind und ob diese – soweit erforderlich – auch angewendet wurden (z. B. Beseitigung von Mängeln nach einer Qualitätskontrolle). 64

2. Nachschau der Praxisorganisation

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat festzustellen, ob die Nachschau eine wirksame Überwachung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems für die Durchführung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB⁴³ ermöglicht. Die Nachschau der Praxisorganisation umfasst die Einhaltung der Regelungen zur 65

- Beachtung der allgemeinen Berufspflichten, insbesondere der Unabhängigkeitsregelungen,
- Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen,
- Mitarbeiterentwicklung (Einstellung von Mitarbeitern, Aus- und Fortbildung, Beurteilung von Mitarbeitern, Bereitstellung von Fachinformationen),
- Gesamtplanung der Aufträge,

⁴¹ § 55b Abs. 3 WPO, §§ 49, 63 Berufssatzung WP/vBP

⁴² § 21 SaQK

⁴³ § 51 Abs. 1 BS WP/vBP

- Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen,
- Kommunikation der festgestellten Mängel des Qualitätssicherungssystems an die Praxisleitung,
- Beseitigung von festgestellten Mängeln des Qualitätssicherungssystems und der Umsetzung von Verbesserungsvorschlägen aus früheren Nachschaumaßnahmen und
- Berücksichtigung der Feststellungen und Empfehlungen des Prüfers für Qualitätskontrolle bei der Weiterentwicklung des Qualitätssicherungssystems.

Die Prüfung der Nachschau der Praxisorganisation umfasst somit auch die Beurteilung einer Ursachenanalyse und des daraus abgeleiteten Konsequenzenmanagements. 66

3. Nachschau der Auftragsabwicklung

Gegenstand der Nachschau der Auftragsabwicklung ist ein Vergleich der Anforderungen an eine gewissenhafte Abwicklung von einzelnen Aufträgen mit deren tatsächlicher Abwicklung.⁴⁴ Sie dient der Feststellung, ob 67

- die gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln zur Auftragsabwicklung eingehalten wurden,
- die Berichterstattung über die Ergebnisse des Auftrags ordnungsgemäß erfolgt ist,
- die Regelungen des internen Qualitätssicherungssystems zur Auftragsabwicklung⁴⁵ eingehalten wurden,⁴⁶
- die festgestellten Mängel des Qualitätssicherungssystems an die Praxisleitung kommuniziert wurden,
- festgestellte Mängel des Qualitätssicherungssystems beseitigt und Verbesserungsvorschläge aus früheren Nachschaumaßnahmen umgesetzt wurden und
- Feststellungen und Empfehlungen des Prüfers für Qualitätskontrolle bei der Weiterentwicklung des Qualitätssicherungssystems berücksichtigt wurden.

Die Prüfung der Nachschau der Auftragsabwicklung umfasst somit eine Beurteilung der Ursachenanalyse und des daraus abgeleiteten Konsequenzenmanagements.⁴⁷ 68

⁴⁴ § 49 Abs. 2 Satz 1 BS WP/vBP

⁴⁵ § 51 Abs. 1 Nr. 9, 10 und 12 BS WP/vBP

⁴⁶ IDW QS 1, Tz. 213

⁴⁷ Vgl. § 55b Abs. 3 Satz 2 und Satz 3 Nr. 2 WPO, Erläuterungen zu § 49 Berufssatzung WP/vBP

Zur Prüfung der Wirksamkeit der Nachschau der Auftragsabwicklung hat der Prüfer für Qualitätskontrolle in angemessenem Umfang Aufträge, die im Prüfungszeitraum Gegenstand der Nachschau waren, in seine Auftragsauswahl einzubeziehen. Dabei ist der betreffende Auftrag vom Prüfer für Qualitätskontrolle selbstständig zu prüfen und das Ergebnis seiner Prüfung dann mit dem Ergebnis der Nachschau abzugleichen. Hat die Nachschau bei einzelnen Aufträgen Feststellungen ergeben, ist darüber hinaus in angemessenem Umfang zu überprüfen, ob diese bei Folgeaufträgen beseitigt worden sind und ob das Qualitätssicherungssystem der geprüften Praxis gegebenenfalls aufgrund der Feststellungen angepasst wurde. Stimmen die Ergebnisse dieser Auftragsprüfung des Prüfers für Qualitätskontrolle mit den Ergebnissen der Nachschau weitgehend überein und konnte sich der Prüfer für Qualitätskontrolle davon überzeugen, dass etwaige Feststellungen der Nachschau bei zeitlich folgenden Aufträgen sowie ggf. im Qualitätssicherungssystem insgesamt Berücksichtigung gefunden haben, kann er grundsätzlich von der Wirksamkeit der Nachschau ausgehen. Dies sollte er bei dem Umfang der Auftragsauswahl für die Prüfung der Stabilität des Qualitätssicherungssystems über den Qualitätskontrollzeitraum berücksichtigen.

4. Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung

Wird die Nachschau der Praxisorganisation durch den Praxisinhaber selbst durchgeführt, ist dies nicht zu beanstanden.

Steht in der WP/vBP-Praxis kein fachlich und persönlich geeigneter Mitarbeiter zur Verfügung, ist auch die Nachschau der Auftragsabwicklung im Wege der Selbstvergewisserung zulässig.⁴⁸ Der Prüfer für Qualitätskontrolle muss jedoch prüfen, ob die Voraussetzungen tatsächlich vorliegen:⁴⁹

- Geeignete Personen stehen in der WP/vBP-Praxis nicht zur Verfügung
- Angemessener zeitlicher Abstand zur Abwicklung des einzelnen Auftrages und
- Dokumentation der Gründe für die Durchführung der Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung

Wird zwischen dem zu prüfenden Unternehmen und dem Abschlussprüfer vereinbart, dass die **Abschlussprüfung nach den Internationalen Prüfungsstandards (ISA)** durchgeführt werden soll, sind diese in ihrer Gesamtheit anzuwenden. Eine Auftragsnachscha im Wege der Selbstvergewisserung (§ 49 Abs. 4 Berufssatzung WP/vBP) sehen die ISA, hier konkret ISQC 1, **nicht** vor.⁵⁰ Soll die Auftragsnachscha dennoch als Selbstvergewisserung durchgeführt werden, ist der Mandant auf diese Abweichung von den ISA vertraglich hinzuweisen. Im

⁴⁸ § 49 Abs. 4 Berufssatzung WP/vBP

⁴⁹ Vgl. Erläuterung zu § 49 Abs. 4 Berufssatzung WP/vBP

⁵⁰ Vgl. ISQC 1, Para 48c) i.V.m. A.68

Bestätigungsvermerk (§ 322 Abs. 1 HGB) und im Prüfungsbericht (§ 321 Abs. 3 HGB) ist anzugeben, nach welchen Prüfungsgrundsätzen die Abschlussprüfung durchgeführt wurde und aufgrund welcher nationaler Besonderheit von den ISA abgewichen wurde.

Geeignete Personen stehen allerdings dann in der WP/vBP-Praxis zur Verfügung, wenn der WP/vBP seine „Tätigkeit als Abschlussprüfer zwar allein“ (z. B. in eigener Praxis) ausübt, jedoch in seiner organisatorischen Einheit „Praxis“ (z. B. Sozietät oder angegliederten Berufsgesellschaft) fachlich und persönlich geeignete Personen vorhanden sind, um eine Auftragsnachschauf durchzuführen.

Auch wenn die formalen Voraussetzungen für die Durchführung einer Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung vorliegen, kann eine solche Regelung des Qualitätssicherungssystems der geprüften Praxis dennoch nicht angemessen sein, wenn der Prüfer für Qualitätskontrolle im Rahmen der Qualitätskontrolle wesentliche Wirksamkeitsmängel festgestellt hat.

G. Würdigung von Prüfungsfeststellungen

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat eine Beurteilung seines Prüfungsergebnisses abzugeben.⁵¹ Hierzu hat er seine Feststellungen unter Bezugnahme auf die gesetzlichen und/oder satzungsrechtlichen Vorschriften daraufhin zu würdigen, ob es sich um Mängel des Qualitätssicherungssystems oder um Einzelfeststellungen handelt. Wesentliche Mängel führen zu einer Berücksichtigung im Prüfungsurteil der Qualitätskontrolle.

Ein **Mangel des Qualitätssicherungssystems** liegt vor, wenn eine oder mehrere Feststellungen getroffen werden, die möglicherweise, und zwar mit nicht nur entfernter Wahrscheinlichkeit, dazu führen, dass die einschlägigen beruflichen Leistungen nicht in Übereinstimmung mit den gesetzlichen und satzungsmäßigen Anforderungen erbracht werden. Hierzu genügt es, wenn die Gefahr einer Beeinträchtigung erkennbar ist.⁵² Ein **wesentlicher Mangel des Qualitätssicherungssystems** liegt vor, wenn die Anforderungen an die Qualitätssicherung in abgrenzbaren Teilen nicht erfüllt sind oder die festgestellten Mängel das Qualitätssicherungssystem insgesamt als unangemessen und unwirksam erscheinen lassen.⁵³ Die Kommission für Qualitätskontrolle hat eine Sammlung von Beispielen für Mängel des Qualitätssicherungssystems veröffentlicht.⁵⁴

⁵¹ § 57a Abs. 5 Satz 2 Nr. 5 WPO

⁵² § 22 Abs. 2 SaQK

⁵³ § 22 Abs. 3 Satz 1 SaQK

⁵⁴ Die Kommission für Qualitätskontrolle hat unter www.wpk.de/mitglieder/formulare-merkblaetter/qualitaetskontrollverfahren/beispiele-fuer-maengel-des-qualitaetssicherungssystems/ eine Sammlung von Beispielen für Mängel des Qualitätssicherungssystems veröffentlicht.

Mängel des Qualitätssicherungssystems können ganz unterschiedliche Sachverhalte sein, denen aber gemeinsam ist, dass sie die Leistungserbringung der Praxis negativ beeinflussen können. Die Qualitätskontrolle ist eine Systemprüfung und daher nicht auf die Identifizierung einzelner Berufspflichtverstöße ausgerichtet. Trifft der Prüfer für Qualitätskontrolle im Rahmen der Qualitätskontrolle aber Einzelfeststellungen, hat er diese zu würdigen und bei erheblicher Bedeutung über diese zu berichten. Dagegen sind bereits durch die Praxis im Rahmen der Nachschau festgestellte Einzelfeststellungen, soweit sie im System der Praxis Berücksichtigung gefunden haben, nicht Gegenstand der Berichterstattung des Prüfers für Qualitätskontrolle.

Einzelfeststellungen von erheblicher Bedeutung⁵⁵ liegen insbesondere dann vor, wenn sie **testatsrelevant sind**, der Prüfer für Qualitätskontrolle also feststellt, dass in bedeutsamen Prüffeldern keine hinreichende Prüfungssicherheit erzielt wurde oder dem Prüfer für Qualitätskontrolle im Zuge der Qualitätskontrolle konkrete Anhaltspunkte für wesentliche Fehler in der Rechnungslegung zur Kenntnis gelangen.

In einem bedeutsamen Prüffeld wird bspw. dann keine hinreichende Prüfungssicherheit erreicht, wenn der Abschlussprüfer sich auf das IKS verlässt, aber keine Funktionsprüfungen und auch keine angemessenen aussagebezogenen Prüfungshandlungen durchgeführt hat. Weitert der Prüfer für Qualitätskontrolle seine Auftragsauswahl in diesem Prüffeld aus und stellt er im Ergebnis fest, dass es sich um eine einmalige Feststellung handelt, liegt eine Einzelfeststellung von erheblicher Bedeutung und kein Mangel des Qualitätssicherungssystems vor. Das gleiche gilt bspw. auch dann, wenn der Abschlussprüfer bei wesentlichem Vorratsvermögen nicht an der Inventur teilnimmt und keine ausreichenden alternativen Prüfungshandlungen durchführt.⁵⁶

H. Dokumentation einer Qualitätskontrolle

1. Allgemeine Anforderungen

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat durch Anlegung von Handakten ein zutreffendes Bild über die von ihm entfaltete Tätigkeit zu geben.⁵⁷ Er hat insbesondere den Prozess der Auftragsannahme, seine Prüfungsplanung und -handlungen sowie Beurteilungen in der Art zu dokumentieren, dass seine Tätigkeit für **einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit nachvollziehbar ist**.⁵⁸ Sachverständige Dritte in diesem Sinne sind auch die **Kommission für Qualitätskontrolle** und die **APAS**.

⁵⁵ § 22 Abs. 5 SaQK

⁵⁶ Bsp. werden regelmäßig unter www.wpk.de/wpk/berufsaufsicht/massnahmen/ veröffentlicht

⁵⁷ § 51b Abs. 1 WPO

⁵⁸ § 24 SaQK

Ziel des Prüfers für Qualitätskontrolle ist es, seine strukturierte und risikoorientierte Vorgehensweise erkennbar und nachvollziehbar zu machen. 81

Die allgemeinen Grundsätze für die Anlage von Arbeitspapieren im Rahmen der Jahresabschlussprüfung gelten auch für die Qualitätskontrolle entsprechend. Die konkreten Verhältnisse der zu prüfenden Praxis werden auch Art, Inhalt und Umfang der Dokumentation der Arbeitspapiere des Prüfers für Qualitätskontrolle bestimmen. 82

Aus den Arbeitspapieren und dem Qualitätskontrollbericht müssen sich alle Informationen ergeben, die erforderlich sind, um die konkrete Durchführung der Qualitätskontrolle und das getroffene Prüfungsergebnis nachvollziehen zu können. Dazu zählen alle Aufzeichnungen, die der Prüfer für Qualitätskontrolle im Rahmen seiner Qualitätskontrolle selbst erstellt, sowie alle Schriftstücke und Unterlagen, die er von der geprüften Praxis oder von Dritten als Ergänzung seiner eigenen Unterlagen zum Verbleib erhält. Die alleinige Ablage der bildlichen Wiedergabe von Arbeitspapieren der geprüften Praxis reicht hierzu weder aus, noch ist diese erforderlich. 83

Der Qualitätskontrollbericht soll sich aus den Arbeitspapieren ableiten lassen. Soweit der Qualitätskontrollbericht entsprechende Informationen enthält, müssen diese aber nicht zusätzlich in den Arbeitspapieren dokumentiert werden. 84

Anhand der Dokumentation muss nachvollziehbar sein, wie der Prüfer für Qualitätskontrolle seine Feststellungen gewürdigt hat und wie er zu seinem Prüfungsurteil gekommen ist. Hierfür muss die Qualitätskontrolle in allen Bereichen, auch in den Bereichen, in denen keine Feststellungen getroffen worden sind, nachvollziehbar dokumentiert werden.

2. Auftragsannahme

Zur Dokumentation der Auftragsannahme gehören die Prüfung der Unabhängigkeit, Unbefangenheit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit sowie das Auftragsbestätigungsschreiben mit Honorarvereinbarung. 85

3. Planung

Die Dokumentation soll Informationen 86

- zur sachlichen, zeitlichen und personellen Planung der Qualitätskontrolle,
- zur Analyse der qualitätsgefährdenden Risiken durch die Praxis und den Prüfer für Qualitätskontrolle sowie
- ob und wie die Praxis auf Feststellungen zum Qualitätssicherungssystem nach der letzten Qualitätskontrolle oder Nachschau reagiert hat,

nachvollziehbar enthalten.

Grundlage für die Prüfungsplanung sind, neben der Praxisstruktur und ihrem Umfeld, die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems, der letzte Qualitätskontrollbericht, etwaige Auflagenerfüllungs- oder Sonderprüfungsberichte, Schriftverkehr mit der Wirtschaftsprüferkammer und auch öffentlich zugängliche Quellen (z. B. Bundesanzeiger). Es empfiehlt sich, Kopien dieser Unterlagen zu den Akten zu nehmen. 87

Die Kommission für Qualitätskontrolle empfiehlt stets eine Kopie der Auftragsliste zu den Arbeitspapieren zu nehmen und die Prüfung ihrer Vollständigkeit zu dokumentieren.⁵⁹ 88

Auch eine etwaige Anpassung der Planung aufgrund von Feststellungen während der Qualitätskontrolle ist angemessen zu dokumentieren. 89

4. Prüfungshandlungen zur Praxisorganisation, Auftragsabwicklung und Nachschau

Die Dokumentation kann anhand von standardisierten Checklisten, individuellen Memos oder einer Kombination von beidem erfolgen. Wird die Qualitätskontrolle mithilfe von Arbeitshilfen nachgewiesen, sind Erläuterungen in den Arbeitshilfen oder in separaten Memos erforderlich, damit die oben beschriebenen Anforderungen erfüllt werden. Lediglich das Eintragen von „ja“ bzw. „i. O.“ oder das Setzen von Haken reicht regelmäßig nicht aus, um die Gründe für die Entscheidung des Prüfers für Qualitätskontrolle nachvollziehbar zu dokumentieren. Das Kopieren der entsprechenden Unterlagen ist nicht zwingend erforderlich. Es wird aber empfohlen, die den Feststellungen zugrunde liegenden Dokumente zu den Arbeitspapieren zu nehmen. 90

Im Rahmen der Dokumentation der Prüfung der Praxisorganisation, der Auftragsabwicklung und der Nachschau ist die oben unter Pkt. D., E. und F. beschriebene prüferische Vorgehensweise konkret nachvollziehbar darzulegen.⁶⁰ 91

a) Praxisorganisation

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat die Einsichtnahme in die Organisationsunterlagen der Praxis (z. B. das Qualitätssicherungshandbuch, Formblätter oder Anweisungen an Mitarbeiter) nachvollziehbar zu dokumentieren. Hierzu gehört auch, dass ausgewählte Prüfungsnachweise konkret beschrieben werden oder als Nachweise in die Arbeitspapiere übernommen werden. Soweit die Dokumentation im Qualitätskontrollbericht erfolgt, sind die geprüften Bereiche und durchgeführten Prüfungshandlungen konkret zu beschreiben. 92

⁵⁹ Hilfestellung zum Prüfungsvorgehen gibt der Hinweis der KfQK zur Prüfung der Vollständigkeit der Grundgesamtheit

⁶⁰ Vgl. Anlage 2 „Beispiel zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“

b) Auftragsabwicklung

Die Befassung des Prüfers für Qualitätskontrolle mit dem Vorgehen der zu prüfenden Praxis bei den wesentlichen Punkten des einzelnen Auftrags (z. B. Wesentlichkeit, bedeutsame Risiken oder Bereiche, in denen Aufbau- und Funktionsprüfungen durchgeführt worden sind) muss erkennbar und nachvollziehbar dokumentiert sein. Es wird empfohlen, neben dem Jahresabschluss, Lagebericht und Bestätigungsvermerk bzw. Prüfungsbericht auch die Planungsunterlagen der geprüften Praxis zu den Arbeitspapieren zu nehmen. 93

Der Prüfer für Qualitätskontrolle soll auch seine Prüfungshandlungen und Ergebnisse zur Prüfung der Vollständigkeit der Grundgesamtheit der Aufträge sowie die Gründe für seine Auftragsauswahl dokumentieren. Die Dokumentation muss auch erkennen lassen, ob Aufträge in die Auftragsprüfung einbezogen worden sind, die zuvor der Nachschau unterlegen haben. 94

c) Nachschau

Anhand der Dokumentation soll nachvollziehbar sein, dass der Prüfer für Qualitätskontrolle die in § 21 SaQK genannten Sachverhalte geprüft hat. Die Beurteilung der Feststellungen des Prüfers für Qualitätskontrolle und die Auswirkungen auf sein weiteres Prüfungsvorgehen sollen aus den Arbeitspapieren erkennbar sein. 95

Es wird empfohlen, die **Nachschauberichte zu den Arbeitspapieren zu nehmen**, um die Feststellungen zur Stabilität des Qualitätssicherungssystems nachvollziehbar zu stützen. 96

5. Prüfungsfeststellungen und deren Würdigung sowie Ableitung eines Prüfungsergebnisses

Die Prüfungsfeststellungen sind konkret zu beschreiben. Hierzu bietet es sich an, ein eigenes Arbeitspapier anzulegen. Dieses bildet die Brücke zwischen den Arbeitspapieren und dem jeweiligen Qualitätskontrollbericht und erleichtert dem Prüfer für Qualitätskontrolle „auf einen Blick“ auch die Würdigung der Feststellungen als Mangel oder Einzelfeststellung (von erheblicher bzw. nicht erheblicher Bedeutung). Zusätzlich ermöglicht es dem Prüfer für Qualitätskontrolle auch, seine Feststellungen und seine Würdigung der Kommission für Qualitätskontrolle als sachverständigem Dritten im Rahmen der Aufsicht über Prüfer für Qualitätskontrolle darzulegen. 97

Die Kommission für Qualitätskontrolle hat einen Vorschlag für eine solche Arbeitshilfe veröffentlicht.⁶¹

98

Berlin, 1. September 2020

- Anlage 1 Kriterien zur Auftragsauswahl für die Auftragsprüfung
- Anlage 2 Beispiel zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle
- Anlage 3 Arbeitshilfe zur Dokumentation und Würdigung von Prüfungsfeststellungen bei der Auftragsprüfung

⁶¹ Anlage 3 „Arbeitshilfe zur Dokumentation und Würdigung von Prüfungsfeststellungen bei der Auftragsprüfung“