



## **Stellungnahme zum Entwurf eines IDW-Qualitätssicherungsstandards: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW EQS 1)**

Die WPK hat mit Schreiben vom 4. April 2017 gegenüber dem Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW) zu dessen „Entwurf eines IDW-Qualitätssicherungsstandards: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW EQS 1)“ wie nachfolgend wiedergegeben Stellung genommen.

Auf der Grundlage der Beratungen des Vorstandes der Wirtschaftsprüferkammer, in die Hinweise der Kommission für Qualitätskontrolle eingeflossen sind, nehmen wir gerne zu dem Entwurf des neuen Qualitätssicherungsstandards Nr. 1 Stellung.

Bevor wir zu dem Standard als solchem kommen, möchten wir gerne Hinweise zu den Einführungen geben, mit denen der Entwurf vorgestellt wurde:

- Der Hinweis, dass der QS 1 in seiner endgültigen Fassung die gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW ersetze, ist aus IDW-Sicht zutreffend. Aus WPK-Sicht ersetzen die Neufassung der Berufssatzung und deren Erläuterungen die gemeinsame Stellungnahme VO 1/2006, soweit sie vom WPK-Vorstand erklärt wurde. Bei demnächstigen Erklärungen der WPK zum Schicksal der VO 1/2006 werden wir daher sinngemäß zunächst darlegen, dass
  - die Vorstände beider Organisationen die VO 1/2006 aufgehoben haben,
  - die WPK der Auffassung sei, die wesentlichen für die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis relevanten berufsrechtlichen Anforderungen in der Berufssatzung auf der Basis und der Fortführung der Strukturen der VO 1/2006 aufgefangen und diese detailliert erläutert zu haben und

- das IDW einen auf der bisherigen Struktur der VO 1/2006 und den gesetzlichen und satzungsrechtlichen Entwicklungen aufbauenden Standard zur Qualitätssicherung herausgegeben hat.

Inwieweit sich dies kürzer fassen lässt, muss man sehen. Die Zusammenfassung, dass der QS 1 die VO 1/2006 ersetzt, ist aus unserer Sicht jedoch zu kurz.

- Wir sehen auch die Hinweise auf eine Regelungslücke kritisch, die die Neufassung der Berufssatzung im Vergleich zur VO 1/2006 aufweise. Diese berücksichtigen nicht § 8 Abs. 2 BS WP/vBP, wonach im Fall nachgebildeter Bestätigungsvermerke u. a. auch betriebswirtschaftliche Prüfungen durch das satzungsrechtliche Regelungswerk zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis erfasst werden. Zwar soll der EQS 1 noch darüber hinausgehen, andererseits fokussiert sich die Berufssatzung zu den Anforderungen an die Qualitätssicherung aber auch nicht allein auf die Abschlussprüfungen nach § 316 HGB.

Da die demnächstige Einführung und Vorstellung des Standards sicherlich auch mittels einführender Erläuterungen erfolgen wird, wären wir dankbar, wenn Sie dabei die aufgezeigten Gesichtspunkte berücksichtigen könnten.

Nachfolgend nehmen wir nun zu dem Standardtext als solchem Stellung, wie er derzeit vorgesehen ist:

1. In Tz. 1 werden zutreffend die wesentlichen gesetzlichen Grundlagen des QS 1 angesprochen. Wir stimmen auch zu, dass die Zielsetzung des Standards darauf aufbauend die ist, eine Hilfestellung zur Einhaltung der gesetzlichen Anforderungen zu geben. Dies ist dann jedoch die „Auffassung des IDW“ und nicht zwingend die Berufsauffassung.

Dies ist deswegen von Bedeutung, weil sich der Standard als die Messlatte bei der Beurteilung der Einhaltung der Berufspflichten sieht (vgl. noch zu Punkt 2). Der Standard empfiehlt jedoch weitergehende Maßnahmen im Sinne einer Selbstverpflichtung der beim IDW organisierten Berufsangehörigen, geht also über die Pflichtenkreise zur Einhaltung der gesetzlichen Anforderungen hinaus (vgl. z. B. zu Abschnitt 5 EQS 1). Auch dies, dass die Standardanforderungen über die Anforderungen an die Einhaltung der gesetzlichen Anforderungen hinausgehen, sollte im letzten Satz der Tz. 1 zum Ausdruck gebracht werden und dann ist es eben die Auffassung des IDW und nicht zwingend die Berufsauffassung, dass dies Standard sein sollte.

2. In Tz. 2 wird die berufsaufsichtsrechtliche Relevanz des QS 1 angesprochen. Sie wird in der Form angesprochen, dass nur die Beachtung des Standards dem Anwender die Sicherheit gibt, dass die Einhaltung der Berufspflichten gewährleistet ist. Wie schon zu Pkt. 1 und zu Tz. 1 des Standards angesprochen, sind die Berufspflichten nach der WPO und der

Berufssatzung mit den Empfehlungen des Standards aber nicht deckungsgleich. Maßgebend sind daher Gesetz, insbes. die Wirtschaftsprüferordnung und das Handelsgesetzbuch und die Berufssatzung WP/vBP nebst Erläuterungen (Letztere deswegen, da eine Selbstbindung der Aufsicht durch die WPK).

Der Tenor einer berufsaufsichtsrechtlichen Einordnung des QS 1 sollte daher ebenfalls an Gesetz/Satzung/Erläuterungen der Satzung festmachen und kann dann die Beachtung weiterer Qualitätssicherungsanforderungen empfehlen.

3. In Tz. 10 des EQS 1 wird in der schon eingangs kommentierten Kurzform die Ersetzung der gemeinsamen Stellungnahme der WPK und des IDW durch den Qualitätssicherungsstandard angesprochen. Auf die Ausführungen zu den einführenden Hinweisen zum EQS 1 dürfen wir der Einfachheit halber verweisen (vgl. Seite 1/2 des Schreibens).
4. Zu den Definitionen in Abschnitt 2 (Tz. 12) möchten wir die Definitionen zum „verantwortlichen Wirtschaftsprüfer“ und „verantwortlicher Prüfungspartner“ vor dem Hintergrund der Begrifflichkeiten im Gesetz und der Berufssatzung nebst Erläuterungen ansprechen.

### **Verantwortlicher Wirtschaftsprüfer**

Die Definition des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers erfolgt unter Bezug auf § 38 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP. Dort ist jedoch nicht die Festlegung eines vorrangig verantwortlichen Wirtschaftsprüfers angesprochen, sondern nur allgemein die Festlegung von Verantwortlichkeiten, die bei der Einzelpraxis und der Prüfungsgesellschaft unterschiedlich sind. Der WP/vBP ist nach dem Verständnis des Berufsrechts und der daran ausgerichteten Berufssatzung per se verantwortlich. Nur bei der Prüfungsgesellschaft bedarf es der Festlegung der Verantwortlichkeiten i. S. d. § 43 Abs. 6 WPO.

Ein weiteres Missverständnis würde insofern gefördert, als der Begriff des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers im HGB im Zusammenhang (nur) mit den Prüfungsgesellschaften angesprochen wird, aber auch dort nicht als verantwortlicher Wirtschaftsprüfer, sondern als „vorrangig verantwortlich bestimmter Wirtschaftsprüfer“ (vgl. § 319a Abs. 1 Satz 4 HGB), der dann den Status eines verantwortlichen Prüfungspartners (einer Prüfungsgesellschaft) hat.

Die genannte HGB-Regelung setzt die Begriffsdefinition Art. 2 Nr. 16 der EU-Abschlussprüferrichtlinie 2014 um. Diese qualifiziert den Unterzeichner eines Bestätigungsvermerks als verantwortlichen Prüfungspartner und kennt daneben den besagten für die Durchführung einer Abschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmten Wirtschaftsprüfer. Logischerweise muss dieser nicht unterzeichnen, weil er in diesem Fall schon durch die erste Begriffsdefinition „verantwortlicher Prüfungspartner“ erfasst wäre.

Im Anschluss an die Begriffsdefinitionen aus gesetzlicher und satzungsrechtlicher Sicht werden wir noch einmal zusammenfassen und zeigen jedenfalls aus unserer Sicht beste-

hende Widersprüche in einzelnen Textziffern des EQS 1 auf. Soviel schon einmal vorab: Aus unserer Sicht bedarf es einer gesonderten Definition eines verantwortlichen Wirtschaftsprüfers nicht. Falls eine Definition für den umfassend, d. h. zivilrechtlich, strafrechtlich und berufsrechtlich verantwortlichen WP/vBP erforderlich erscheint, schlagen wir vor, diesen WP/vBP als den beauftragten WP/vBP zu bezeichnen.

### **Verantwortlicher Prüfungspartner**

Eine Abschlussprüfungsgesellschaft muss sich (zumindest) durch eine natürliche Person vertreten lassen, die sodann auch den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk unterschreibt. Diese Person ist kraft gesetzlicher Definition verantwortlicher Prüfungspartner (§ 43 Abs. 6 WPO).

Die vorgesehene Definition in EQS 1 trägt dem zunächst Rechnung. Für erläuterungsbedürftig halten wir jedoch den Schlusssatz, der § 319a Abs. 2 Satz 2 HGB entspricht. Die Konstellation bei einer Konzernprüfung und der Prüfung eines bedeutenden Tochterunternehmens kann nur greifen, wenn dieselbe Prüfungsgesellschaft prüft; sollten der Konzernprüfer und der Prüfer eines bedeutenden Tochterunternehmens unterschiedliche Prüfungsgesellschaften sein, kann es nicht einen sozusagen gesellschaftsübergreifenden verantwortlichen Prüfungspartner geben.

### **Weiterer verantwortlicher Prüfungspartner**

Zulässig und in der Praxis sogar die häufigere Konstellation ist die Vertretung einer Abschlussprüfungsgesellschaft durch zwei Personen, die den Prüfungsbericht und den Bestätigungsvermerk unterzeichnen. Falls nicht differenziert wird (vgl. noch nachfolgend), sind beide gleichermaßen verantwortlich. Dies und der Umstand, dass es zwei Unterzeichner gibt, kommt durch die Bezeichnung eines weiteren Unterzeichners als „weiterer“ verantwortlicher Prüfungspartner zum Ausdruck.

### **Vorrangig verantwortlicher Prüfungspartner**

Bei der Vertretung durch zwei verantwortliche Prüfungspartner besteht nicht die Pflicht, beiden Prüfungspartnern identische Funktionen und Handlungspflichten zuzuweisen. Sie können sich – ähnlich wie bei einer Gemeinschaftsprüfung – die Prüffelder aufteilen. Selbstverständlich müssen dabei auch Prüffelder übergreifende Handlungspflichten beachtet werden, wie in den Erläuterungen zur Berufssatzung im Einzelnen ausgeführt. Soweit bei einem der verantwortlichen Prüfungspartner von der Möglichkeit einer teilweisen Reduzierung der Verantwortlichkeit für die Prüfungsdurchführung Gebrauch gemacht wird, muss konsequenterweise der andere verantwortliche Prüfungspartner diese Aufgaben abdecken und zur Abgrenzung als der vorrangig verantwortliche Prüfungspartner bezeichnet werden.

## Zusammenfassung

Wie schon angesprochen, regen wir einen Verzicht auf eine eigenständige Definition „verantwortlicher Wirtschaftsprüfer“ an; denkbar wäre eine „Ersatzdefinition“ für einen beauftragten Wirtschaftsprüfer. Die Begrifflichkeit des „verantwortlichen Prüfungspartners“ sollte mittels auch der Formen des Weiteren verantwortlichen Prüfungspartners, des vorrangig verantwortlichen Prüfungspartners und des „vorrangig verantwortlich bestimmten Wirtschaftsprüfers“ ausdrücklich den Prüfungsgesellschaften zugeordnet werden. Dabei sollte im Rahmen der Begriffsdefinition der Vertretung einer Prüfungsgesellschaft durch einen verantwortlichen Prüfungspartner die Alternative der Bestimmung eines vorrangig verantwortlichen Wirtschaftsprüfers als Sonderfall (Ausnahme) dargestellt werden. Der Regelfall ist, dass eine Prüfungsgesellschaft zwei Unterzeichner als dann insgesamt für eine Prüfungsdurchführung Verantwortliche bestellt. Diese sind damit qua gesetzlicher Definition verantwortliche Prüfungspartner.

## Auswirkungen zu verschiedenen der nachfolgenden Textziffern des EQS 1

- In Tz. 32 wird der verantwortliche Wirtschaftsprüfer in der WP-Praxis in die Pflicht genommen, also bei Berufsangehörigen in eigener Praxis und bei Prüfungsgesellschaften. Aus unserer Sicht müsste bei der Praxis eines Berufsangehörigen vom WP/vBP gesprochen werden und bei einer Prüfungsgesellschaft vom verantwortlichen Prüfungspartner.
- Dito zu Tz. 47
- Dito zu Tz. 61
- Dito zu Tz. 70/79
- Bei Tz. 107 ff. ist der Ansatz der Ausführungen die Situation in einer Prüfungsgesellschaft und nicht die der WP-Praxis. Bei Berufsangehörigen in eigener Praxis bedarf es keiner Sonderregelung, wer als verantwortlicher Wirtschaftsprüfer oder gar als verantwortlicher Prüfungspartner vorgesehen ist; dies ist qua Bestellung und Auftragserteilung der Berufsangehörige in eigener Praxis und dies wird (automatisch) durch eine einfache Auftragsbestätigung dokumentiert.

Im Übrigen irritiert, dass der verantwortliche Prüfungspartner in Tz. 108 ff. erst ins Spiel kommt, wenn es sich um gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB handelt. Nach der grundsätzlichen Begriffsdefinition ist auch der (vorrangig) verantwortliche Wirtschaftsprüfer nur bei gesetzlichen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB relevant. Bei den anderen Aufträgen gilt normales Auftrags- und Vertretungsrecht.

- In Tz. 116 sollte nicht „der verantwortliche Wirtschaftsprüfer nach § 51b Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 und 2 WPO“ angesprochen werden. Wir wissen, dass der Bezug des Gesetzes auf die Prüfungsakte gemeint ist, sprachlich ist diese Zuordnung jedoch nicht eindeutig.
  - Tz. 116 sowie der vierte Bullet-Point zu Tz. 121 sind in der Abgrenzung des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers und des verantwortlichen Prüfungspartners nicht konsequent. Bei Tz. 116 gibt es den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer auch bei gesetzlichen Abschlussprüfungen, zum vierten Bullet-Point der Tz. 121 wird differenziert, dass der verantwortliche Prüfungspartner für Abschlussprüfungen nach § 316 HGB zuständig ist und der verantwortliche Wirtschaftsprüfer bei übrigen Tätigkeiten (so auch noch einmal Tz. 131).
5. Nach Tz. 16 muss u. a. dafür gesorgt werden, dass auf erkannte Verstöße gegen das Qualitätssicherungssystem „unverzüglich“ reagiert wird und auf erfasste Risiken „zeitnah“. Die Berufssatzung kennt diese zeitlichen Vorgaben und Differenzierungen in dieser Präzision nicht – weder im Satzungstext noch in den Erläuterungen.
  6. Auch in einem Aufsatz zu EQS 1 wurden erweiterte Dokumentationspflichten zum Qualitätssicherungssystem in Tz. 28 kritisch angesprochen (vgl. hierzu Haasmann, Der neue Qualitätssicherungsstandard des IDW, WP-Praxis 1/2017, Seite 1). Der Verfasser leitet aus Tz. 28 ab, dass zukünftig nicht nur kanzleiinterne Maßnahmen zur Änderung eines Qualitätssicherungssystems dokumentiert werden müssen, sondern dass auch eine Dokumentation der konkreten kanzleispezifischen Qualitätsrisiken erforderlich ist, die zu diesen Maßnahmen führten (vgl. a. a. O., Seite 3, rechte Spalte). Nach Gesetz und Satzung ist dieser Aufwand nicht erforderlich.
  7. In Tz. 149 (Berichtskritiker) wird in Satz 2 festgestellt, dass dann eine geeignete externe Person zu beauftragen ist, wenn in der Praxis keine fachlich und persönlich geeignete Person zur Verfügung steht. Diese Regelung findet sich in der Berufssatzung nicht. Die Regelung in der Berufssatzung ist nur eine Soll-Regelung, sodass ggf. auch Personal eingesetzt werden kann, dass z. B. an der Durchführung der Prüfung beteiligt war.
  8. Tz. 166 verlangt beim auftragsbegleitenden Qualitätssicherer einer gesetzlichen Abschlussprüfung eines Unternehmens von öffentlichem Interesse, dass dieser als Abschlussprüfer nach § 38 Nr. 1 Buchstabe h WPO registriert sein muss oder ein Wirtschaftsprüfer ist, der bei einer in diesem Sinne registrierten WPG tätig ist. Aus unserer Sicht erfüllt „schon“ der Wirtschaftsprüfer als solcher – also ohne die Registrierung nach § 38 Nr. 1 Buchstabe h WPO – die EU-rechtlichen Voraussetzungen. Er ist in Deutschland zur Durchführung von Abschlussprüfungen zugelassen und muss nur dann, wenn er eine Abschlussprüfung durchführen möchte, Ordnungsvorschriften wie z. B. die nach § 38 Nr. 1 Buchstabe h WPO erfüllen.

9. Tz. 204 verlangt für eine Selbstvergewisserung nicht nur die Erfüllung der Voraussetzung, dass geeignete Mitarbeiter innerhalb der WP-Praxis nicht zur Verfügung stehen, sondern erstreckt diese auch darauf, dass solche auch „in einer nahestehenden rechtlichen Einheit (z. B. verbundene Unternehmen, Netzwerkpartner)“ nicht zur Verfügung stehen. Letzteres ergibt sich aus der Berufssatzung nicht.

Zur Erörterung und Beantwortung möglicher Rückfragen stehen wir natürlich zur Verfügung.

---