



Kommission für Qualitätskontrolle: Hinweis zur Prüfung eines Qualitätssicherungssystems unter besonderer Berücksichtigung kleiner Praxen

A. Zielsetzung

Dieser Hinweis der Kommission für Qualitätskontrolle richtet sich an die Prüfer für Qualitätskontrolle, die Qualitätskontrollen bei kleinen WP/vBP-Praxen durchführen, mit der Bitte, diesen Hinweis neben den fachlichen Regeln von IDW PS 140 (Die Durchführung von Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis) und den Hinweisen der Kommission für Qualitätskontrolle¹ zu berücksichtigen.

Dieser Hinweis der Kommission für Qualitätskontrolle befasst sich mit der Prüfung der Angemessenheit von Qualitätssicherungssystemen unter besonderer Berücksichtigung der Gegebenheiten in kleinen Praxen und zeigt Beispiele für Feststellungen von Prüfern für Qualitätskontrolle unter Berücksichtigung möglicher Erleichterungen für kleine WP/vBP-Praxen bei der Errichtung bzw. Unterhaltung ihres Qualitätssicherungssystems auf. Da es sich um eine beispielhafte Aufzählung handelt, ist diese nicht als abschließende Darstellung zu verstehen, so dass in Abhängigkeit von Tätigkeit und Struktur der einzelnen WP/vBP-Praxis der Prüfer für Qualitätskontrolle auch andere Ausgestaltungen von Qualitätssicherungssystemen als angemessen und zweckmäßig beurteilen kann.

Darüber hinaus sollen mögliche Problembereiche aufgezeigt werden, die erfahrungsgemäß kleinen WP/vBP-Praxen bei der Einrichtung eines Qualitätssicherungssystems und dem Prüfer für Qualitätskontrolle im Rahmen seiner Prüfung und Beurteilung Schwierigkeiten bereiten.

Prüfen kleine Praxen Mandate i.S.d. § 319a HGB, sind viele der u.a. Erleichterungen für kleine Praxen für das § 319a HGB-Mandat oder für die Praxis selbst nicht anwendbar.

Darauf wird im Folgenden – sofern erforderlich - in den einzelnen Abschnitten separat eingegangen.

¹ www.wpk.de/qk/kommission-hinweise.asp

B. Zugrunde liegende berufsrechtliche Regelungen

Nach § 55b Satz 1 WPO hat der Berufsangehörige die Regelungen, die zur Einhaltung der Berufspflichten erforderlich sind, zu schaffen sowie ihre Anwendung zu überwachen und durchzusetzen (Qualitätssicherungssystem). Nach § 31 Abs. 1 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP hat dieses Qualitätssicherungssystem nur die Regelungen zu umfassen, die nach dem Tätigkeitsbereich und den Verhältnissen der Praxis zur Einhaltung der Berufspflichten erforderlich sind. Damit hat sich die Entscheidung, welche konkreten Regelungen eingeführt werden, an den konkreten Erfordernissen der Praxis zu orientieren (vgl. Begründung zu § 32 Berufssatzung WP/vBP).

Es obliegt mithin der Praxisleitung in eigener Verantwortung zu entscheiden, wie die Einhaltung der von der Praxis zu beachtenden Berufspflichten gewährleistet werden soll und welche Regelungen in der WP/vBP-Praxis hierzu einzuführen sind (vgl. Begründung zu §§ 31, 32 Berufssatzung WP/vBP).

Umfang und Inhalt der Dokumentation des Qualitätssicherungssystems haben sich an den individuellen Gegebenheiten (z.B. organisatorische Strukturen oder Art der Mandate – z.B. § 319a HGB-Mandat, Finanzdienstleister) der einzelnen WP/vBP-Praxis zu orientieren (vgl. Begründung zu § 31 Berufssatzung WP/vBP).

C. Prüfung der Dokumentation des Qualitätssicherungssystems

Der Umfang und die konkrete Ausgestaltung des Qualitätssicherungssystems hängen maßgeblich von der Art und Größe, dem gegenwärtigen und zukünftigen Tätigkeitsbereich sowie den qualitätsgefährdenden Risiken der WP/vBP-Praxis ab. Kleine WP/vBP-Praxen werden deshalb im Allgemeinen eine geringere Differenzierung und Formalisierung hinsichtlich der zu treffenden Regelungen und deren Dokumentation als größere WP/vBP-Praxen vorsehen. Die von der Praxisleitung in eigener Verantwortung zu treffende Entscheidung, welche Regelungen zur Einrichtung, Überwachung und Durchsetzung eines angemessenen und wirksamen Qualitätssicherungssystems im Einzelfall zu treffen sind, orientiert sich vor allem an der Zielsetzung der Qualitätssicherung, d.h. der ordnungsgemäßen Abwicklung der Aufträge (vgl. VO 1/2006, Tz. 4).

Der Umfang der Dokumentation hängt wesentlich von dem Ausmaß der Delegation von Aufgaben und Verantwortung sowie der Komplexität der organisatorischen Strukturen ab (vgl. VO 1/2006, Tz. 23).

Die Dokumentation soll durch ein Organisations- bzw. Qualitätssicherungshandbuch erfolgen. In WP/vBP-Praxen mit geringer Aufgabendelegation und einfachen organisatorischen Strukturen kann die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems im Allgemeinen auch durch den Nachweis der Einhaltung der Berufspflichten bei der Organisation der WP/vBP-Praxis und im Rahmen der Auftragsabwicklung erfolgen, z.B. durch die geordnete Ablage von Mitarbeiterbeurteilungen, der Aus- und Fortbildungsplanung, der eingeholten Unabhängigkeitsbestätigungen oder der Unterzeichnung der vom verantwortlichen WP/vBP durchgesehenen Arbeitspapiere (vgl. VO 1/2006, Tz. 24).

Entscheidet sich die WP/vBP-Praxis, keine Dokumentation der Regelungen des Qualitätssicherungssystems (in Form eines Organisations- bzw. Qualitätssicherungshandbuchs) zu schaffen, sondern diese allein durch die Dokumentation der tatsächlichen Auftragsabwicklung und bei der Beachtung der allgemeinen Berufspflichten (Praxisorganisation) nachzuweisen, bestehen allerdings erhöhte Anforderungen an diese Dokumentation. Gelingt ihr dieser Nachweis im Rahmen der Qualitätskontrolle dann nicht, hat sie sich das Fehlen dokumentierter Regelungen des Qualitätssicherungssystems entgegenhalten zu lassen. Der Prüfer für Qualitätskontrolle wird dann regelmäßig nicht nur von einem Mangel der Wirksamkeit, sondern von einem Mangel der Angemessenheit ausgehen.

Erfolgt die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems durch die Verwendung eines standardisierten Qualitätssicherungshandbuchs, kann der Prüfer für Qualitätskontrolle nur dann eine eindeutige Aussage zur Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems treffen, wenn dieses an Art und Größe der Praxis, die gegenwärtigen und zukünftigen Tätigkeitsbereiche sowie die qualitätsgefährdenden Risiken der WP/vBP-Praxis angepasst wurde. Hierzu sollte zunächst entschieden und dokumentiert worden sein, welche Regelungen des standardisierten Qualitätssicherungshandbuchs aufgrund von Größe und Struktur der WP/vBP-Praxis für die Praxisorganisation nicht anwendbar sind, da der Prüfer für Qualitätskontrolle ansonsten nur mit erheblichem Mehraufwand beurteilen kann, welche Teile des Qualitätssicherungshandbuchs für die WP/vBP-Praxis als verbindlich anzusehen sind. Danach sollten die verbleibenden Regelungen den Gegebenheiten der WP/vBP-Praxis individuell angepasst worden sein (z.B. in Abhängigkeit von der Rechtsform der kleinen WP/vBP-Praxis bzw. der Form der Berufsausübung des WP/vBP).

Bei der Prüfung der Dokumentation der Regelungen zur Auftragsabwicklung ist die Beachtung des risikoorientierten Prüfungsansatzes (vgl. IDW PS 261, Feststellung und Beurteilung von Fehlerrisiken und Reaktionen des Abschlussprüfers auf die beurteilten Fehlerrisiken) von wesentlicher Bedeutung, wobei bei der Prüfung von kleinen und mittleren Unternehmen IDW PH 9.100.1 (Besonderheiten der Abschlussprüfung kleiner und mittelgroßer Unternehmen) herangezogen werden kann.

Sollte die kleine Praxis standardisierte Arbeitshilfen für die Auftragsabwicklung verwenden, muss zumindest dokumentiert sein, welche dieser Arbeitshilfen Pflichtarbeitspapiere sind und ggf. welche Arbeitshilfen auf die Gegebenheiten der Mandatsstruktur angepasst wurden.

Ungeachtet dessen wird bei der Prüfung von Anhang und Lagebericht die Verwendung von standardisierten Checklisten grundsätzlich empfohlen.

D. Beispiele für Feststellungen von Prüfern für Qualitätskontrolle

I. Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen

1. Unabhängigkeitsabfrage bei Schnittstellen

Insbesondere kleine Praxen üben ihren Beruf häufig gemeinsam mit einem oder mehreren Freiberuflern (insbesondere WP, vBP, StB, RA) oder deren Berufsgesellschaften aus. Hierzu gehören sowohl Sozietäten mit den Freiberuflern als auch Beteiligungen an oder Organstellungen in Berufsgesellschaften.

Nach § 319 Abs. 3 und 4 HGB (ggf. i.V.m. § 22a Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP) ist ein Berufsangehöriger bzw. eine Berufsgesellschaft u.a. als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn sie selbst, ein Sozius, ein gesetzlicher Vertreter oder Gesellschafter mit mehr als 20 % der Stimmrechte einen der in § 319 Abs. 3 HGB dargelegten Ausschlussgründe realisiert. Es sind Regelungen des Qualitätssicherungssystems für die Auftragsannahme zu schaffen, die sicherstellen, dass die gesetzlichen Vorschriften beachtet werden. Hierzu ist in der Regel eine Abfrage bei den o.g. Personen vorzunehmen. Wie diese zu erfolgen hat, ist im Qualitätssicherungssystem der WP/vBP-Praxis zu regeln. Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat die Angemessenheit und Wirksamkeit dieser in der geprüften Praxis zur Auftragsannahme vorhandenen Regelungen zu prüfen, im Qualitätskontrollbericht zu beschreiben und zu würdigen.

Auch für diesen Regelungsbereich gilt (vgl. oben, C.), dass der Prüfer für Qualitätskontrolle in aller Regel in Praxen mit geringer Aufgabendelegation und einfachen organisatorischen

Strukturen die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems auch durch den Nachweis der Einhaltung der Berufspflichten bei der Organisation der WP/vBP-Praxis prüfen kann (bspw. durch die geordnete Ablage des E-Mail-Verkehrs mit den Sozien im Rahmen der Unabhängigkeitsabfrage bei der Auftragsannahme).

2. Honorarabhängigkeit

Häufig werden gesetzliche Prüfungsaufträge in Berufsgesellschaften ausgegliedert, während in der Einzelpraxis, Sozietät/PartG oder Berufsgesellschaft die übrigen Aufträge abgewickelt werden. Hierbei kommt es oft vor, dass Berufsangehörige ihre Prüfungsaufträge gemeinsam in eine WPG/BPG einbringen, außerhalb dieser WPG/BPG jedoch nicht zusammenarbeiten, also keine Sozietät/Partnerschaft oder ähnliches unterhalten.

Wenn die Gefahr besteht, dass die Einnahmen der WPG/BPG fünf Jahre lang jeweils 30 % der Gesamteinnahmen aus der beruflichen Tätigkeit von der zu prüfenden Kapitalgesellschaft und von Unternehmen, an denen die zu prüfende Kapitalgesellschaft mehr als 20 % der Anteile hält (vgl. § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB) übersteigen, muss der Prüfer für Qualitätskontrolle beurteilen, ob die vorhandenen Regelungen des Qualitätssicherungssystems für die Ermittlung der 30 % (15 % bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, § 319a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 HGB) unter Berücksichtigung möglicher Zusammenrechnungen mit anderen wirtschaftlichen Aktivitäten den gesetzlichen Vorschriften entsprechen und diese im Qualitätskontrollbericht beschreiben.

Im Einzelfall wird hier die Kommentarmedeutung heranzuziehen oder fachlicher Rat der Wirtschaftsprüferkammer einzuholen sein.

II. Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems in Abhängigkeit von den tatsächlichen Gegebenheiten der WP/vBP-Praxis

Wie bereits ausgeführt (vgl. oben, C.) hat der Prüfer für Qualitätskontrolle den Umfang der Dokumentation des Qualitätssicherungssystems unter Berücksichtigung der Delegation von Aufgaben und Verantwortung sowie der Komplexität der organisatorischen Strukturen zu beurteilen.

Wesentlicher Indikator in diesem Zusammenhang kann die Anzahl der im Prüfungsbereich eingesetzten Mitarbeiter bzw. die Tatsache, dass gar keine Mitarbeiter eingesetzt werden, sein. Dies soll anhand der folgenden Beispiele verdeutlicht werden.

1. **Praxisinhaber prüft alleine**

a) **Mitarbeiterentwicklung**

Werden betriebswirtschaftliche Prüfungen in der Praxis ausschließlich durch den WP/vBP bzw. Praxisinhaber abgewickelt, stellt das Fehlen von Regelungen des Qualitätssicherungssystems zur **Einstellung, Beurteilung** bzw. zur **Aus- und Fortbildung der Mitarbeiter** in diesem Bereich keinen Mangel der Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems dar. Eine Beschreibung eventuell vorhandener Regelungen im Qualitätskontrollbericht ist nicht erforderlich.

b) **Fortbildung des Berufsträgers**

Erforderlich sind hingegen immer Regelungen zur **Fortbildung des Berufsträgers**. Hier wird in der Regel jedoch ein Hinweis auf die rechtlichen Vorschriften (§ 4a Berufssatzung WP/vBP) durch den Prüfer für Qualitätskontrolle als ausreichend zu beurteilen sein, sofern der Nachweis der Einhaltung der Berufspflicht durch die systematische Ablage der Fortbildungsnachweise, Abzeichnung der Fachzeitschriften und Zeitaufschreibungen geführt werden kann. Die Erstellung eines Fortbildungskonzepts dürfte in der Regel nicht erforderlich sein.

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat auch zu beurteilen, ob eine sachgerechte Schwerpunktbildung im Rahmen der Fortbildung erfolgt ist (vgl. Silva-Schmidt in Hense Ulrich, WPO Kommentar, § 43 Tz. 301). Bei WP/vBP, die Abschlussprüfungen durchführen, muss die Fortbildung in angemessenem Umfang die Prüfungstätigkeit betreffen (§ 4a Abs. 4 Satz 3 Berufssatzung WP/vBP). Sie hat sich an den tatsächlich durchgeführten Prüfungen und dem damit zusammenhängenden Fortbildungsbedarf der WP/vBP-Praxis zu orientieren (bspw. IFRS-Fortbildung, sofern solche Mandate durchgeführt werden). Eine alleinige steuerliche Fortbildung sollte damit bei Berufsangehörigen, die neben dem Schwerpunkt Steuerberatung auch einzelne Abschlussprüfungen durchführen, durch den Prüfer für Qualitätskontrolle als nicht ausreichend beurteilt werden.

Auch wenn der Berufsträger Prüfungsaufträge alleine abwickelt, ist die **Bereitstellung von Fachinformationen** (vgl. VO 1/2006, Tz. 78) erforderlich. Auch hier werden in der Regel keine dokumentierten Regelungen des Qualitätssicherungssystems erforderlich sein, solange dem Prüfer für Qualitätskontrolle eine ausreichende Fachinformation nachgewiesen werden kann.

c) Gesamtplanung aller Aufträge

Nach § 4 Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP haben WP/vBP durch eine sachgerechte Gesamtplanung aller Aufträge (nicht nur der Prüfungsaufträge) die Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass die übernommenen und erwarteten Aufträge unter Beachtung der Berufsgrundsätze fachgerecht durchgeführt und zeitgerecht abgeschlossen werden können.

Bei einem überschaubaren Auftragsbestand kann es ggf. ausreichend sein, wenn eine übersichtliche Terminplanung der Aufträge erfolgt, die eine personelle und zeitliche Abstimmung mit den übrigen Aufträgen ermöglicht (VO 1/2006, Tz. 80).

In einer Berufspraxis, in der der Berufsträger die Prüfungsaufträge alleine abwickelt, wird die Dokumentation der Gesamtplanung der Prüfungsaufträge z.B. im Terminkalender des Berufsträgers in der Regel ausreichend sein. Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat jedoch zu plausibilisieren, ob die Gesamtplanung der übrigen Aufträge (insbesondere der Steuerberatungsaufträge) einer ordnungsgemäßen und zeitgerechten Abwicklung der Siegelauflagen nicht entgegensteht.

d) Abwicklung von betriebswirtschaftlichen Prüfungen

Werden bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen keine Mitarbeiter eingesetzt, stellt das Fehlen von Regelungen zu **Verantwortlichkeiten**, zur **Anleitung des Prüfungsteams**, zur **laufenden Überwachung** und zur **abschließenden Durchsicht der Arbeitsergebnisse** keinen Mangel der Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems dar. Dies entbindet die Praxis aber nicht von den allgemeinen Dokumentationspflichten (§ 51b Abs. 1 WPO).

Hier ist zu berücksichtigen, dass der Prüfer für Qualitätskontrolle in der Lage sein muss, sich in angemessener Zeit ein Bild von der Anwendung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems zur Auftragsabwicklung zu machen. Mündliche Erläuterungen des Praxisinhabers können zwar unterstützend wirken, werden alleine aber in der Regel nicht ausreichen (vgl. hierzu auch IDW PS 460 n.F., Tz. 11). Der Prüfer für Qualitätskontrolle wird sich daher

eingehender mit den Aufträgen in seiner Stichprobe und deren Arbeitspapieren auseinandersetzen müssen. Dies führt zu einem entsprechend höheren Zeitaufwand des Prüfers für Qualitätskontrolle.

(Zum Zeitaufwand des Prüfers für Qualitätskontrolle vgl. WPK-Magazin 3/2011, S. 33 f.)

2. **Mitarbeitereinsatz im Prüfungsbereich**

a) **Mitarbeiterentwicklung**

Werden in der WP/vBP-Praxis nur in geringem Umfang fachliche Mitarbeiter im Prüfungsbereich eingesetzt - und folglich die wesentlichen Prüfungshandlungen durch den Berufsträger selbst abgewickelt - wird die Regelungsdichte des **Beurteilungsverfahrens** regelmäßig gering ausfallen können (vgl. VO 1/2006, Tz. 76).

Werden jedoch formelle Beurteilungen der Mitarbeiter durchgeführt, da die Ergebnisse bspw. für die Entscheidung über den Einsatz des Mitarbeiters für bestimmte Aufträge herangezogen werden (vgl. VO 1/2006, Tz. 77), wird der Prüfer für Qualitätskontrolle in Praxen, in denen ausschließlich die Praxisleitung selbst diese Beurteilungsgespräche durchführt, das Fehlen einer schriftlichen Dokumentation der Regelungen im Qualitätssicherungshandbuch in der Regel nicht beanstanden, sofern der Nachweis durch die geordnete Ablage der Mitarbeiterbeurteilungen erfolgt. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Durchführung von Beurteilungsgesprächen auf andere Mitarbeiter delegiert wird.

Je nach dem, ob die Praxisleitung alleine über Mitarbeitereinstellungen entscheidet, oder ob diese delegiert werden, kann auch die Regelungsdichte bezüglich der **Einstellung von Mitarbeitern** variieren, die der Prüfer für Qualitätskontrolle zu beurteilen hat.

Nach § 6 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP haben Berufsangehörige für eine angemessene praktische und theoretische **Ausbildung** des Berufsnachwuchses und die **Fortbildung** der fachlichen Mitarbeiter zu sorgen. Die Ausbildung muss strukturiert sein und inhaltlich die Tätigkeitsbereiche des fachlichen Mitarbeiters betreffen, wobei das Fehlen einer schriftlichen Dokumentation von Regelungen nicht zu beanstanden ist, sofern dem Prüfer für Qualitätskontrolle eine Aus- und Fortbildungsplanung vorgelegt werden kann, deren Umsetzung durch Fortbildungsnachweise, Abzeichnung von Fachzeitschriften und entsprechende Zeitaufschreibungen unterlegt werden kann.

b) Gesamtplanung aller Aufträge

Werden Mitarbeiter, wenn auch nur in geringem Umfang, bei der Durchführung von Prüfungsaufträgen eingesetzt, wird der Prüfer für Qualitätskontrolle beurteilen müssen, ob der Terminkalender des Berufsträgers für die Gesamtplanung aller Aufträge bezogen auf den Einzelfall noch ausreichend ist. Ist dies nicht mehr der Fall, bedeutet dies jedoch nicht, dass auf jeden Fall ein umfassendes Regelwerk oder komplexe EDV-Anwendungen einzusetzen sind. Ausreichend kann bspw. eine Excel-Tabelle sein.

c) Abwicklung von betriebswirtschaftlichen Prüfungen

Bei der Beurteilung, ob bei dem Einsatz fachlicher Mitarbeiter bei der Durchführung von Prüfungsaufträgen zusätzlicher Regelungsbedarf besteht, wird der Prüfer für Qualitätskontrolle insbesondere berücksichtigen, inwieweit die Durchführung von Prüfungshandlungen an Mitarbeiter delegiert wird. Ist der Praxisinhaber während der Prüfung (fast) ununterbrochen vor Ort und wird er von Mitarbeitern nur unterstützt, kann die Regelungsdichte wesentlich geringer sein. So wird der Nachweis für die abschließende Durchsicht anhand der durch den Praxisinhaber abgezeichneten Arbeitspapiere als ausreichend zu beurteilen sein.

Werden hingegen komplexe Prüfungshandlungen delegiert, bei denen der Praxisinhaber nicht regelmäßig anwesend ist oder wird die Überwachung des Prüfungsteams auf Mitarbeiter delegiert, wird die Anleitung des Prüfungsteams durch Anweisungen in der Regel erforderlich sein.

III. Auftragsbezogene Qualitätssicherung

1. Berichtskritik

a) Person des Berichtskritikers

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat zu beurteilen, ob der Berichtskritiker entsprechend § 24d Abs. 2 Satz 3 Berufssatzung WP/vBP persönlich und fachlich geeignet ist.

aa) Persönliche Eignung

Der Berichtskritiker darf an der Erstellung des Prüfungsberichts nicht selbst mitgewirkt haben und an der Prüfung nicht wesentlich beteiligt gewesen sein.

Die persönliche Eignung setzt ein Mindestmaß an Berufserfahrung sowie Objektivität und Unabhängigkeit des Berichtskritikers von dem zu beurteilenden Gegenstand voraus (vgl. Begründung zu § 24d Berufssatzung WP/vBP).

Insbesondere bei Einzelpraxen mit wenigen Mitarbeitern kann der Prüfer für Qualitätskontrolle feststellen, dass Schwierigkeiten bestehen, eine solche Person aus der eigenen Praxis zu rekrutieren, da die Mitarbeiter mit Prüfungserfahrung in der Regel auch bei den Prüfungen eingesetzt werden. Hier ist jedoch zu berücksichtigen, dass der Berichtskritiker den Bericht zwar nicht selbst geschrieben haben darf, die Beteiligung an der Prüfungsdurchführung seine Eignung als Berichtskritiker hingegen nicht von vornherein ausschließt, sofern sie für die Gesamtwürdigung der Prüfungsdurchführung und –ergebnisse nicht wesentlich ist (vgl. Begründung zu § 24d Berufssatzung WP/vBP). Damit kann der Berichtskritiker zuvor durchaus bei einzelnen Prüfungshandlungen eingesetzt werden, die jedoch auch in der Summe nicht wesentlich sein dürfen (z.B. Inventurbeobachtung, sofern die Vorratsbestände nicht wesentlich für das Prüfungsurteil sind, Versand und Rücklaufkontrolle von Saldenbestätigungen, Prüfung von nicht wesentlichen Prüfungsfeldern).

Steht eine solche Person in der Praxis nicht zur Verfügung, ist eine externe Person zu beauftragen (§ 24d Abs. 1 Satz 4 Berufssatzung WP/vBP).

bb) Fachliche Eignung

Die fachliche Eignung des Berichtskritikers wird der Prüfer für Qualitätskontrolle anhand der Gegebenheiten des Auftrags beurteilen. Diese Beurteilung schließt ggf. die speziellen Kenntnisse (z.B. Branchenkenntnisse) ein, die für den jeweiligen Auftrag erforderlich sind (Begründung zu § 24d Berufssatzung WP/vBP).

Der Berichtskritiker muss nicht WP/vBP sein oder über ein anderes Berufsexamen verfügen. Es kann auch ein anderer qualifizierter Mitarbeiter der Berufspraxis oder eine andere externe qualifizierte Person sein, die über ein Mindestmaß an Prüfungserfahrung verfügen muss, die sie in die Lage versetzt, den Prüfungsbericht insgesamt auf Plausibilität zu beurteilen.

b) Gegenstand der Berichtskritik

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat darüber hinaus zu beurteilen, ob der Umfang der Berichtskritik den Vorgaben der Berufssatzung entspricht. Gegenstand der Berichtskritik ist nach § 24d Abs. 1 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP die Überprüfung, ob die für den Prüfungsbericht geltenden fachlichen Regeln eingehalten sind und ob die im Prüfungsbericht dargestellten Prüfungshandlungen und Prüfungsfeststellungen schlüssig sind (Plausibilitätsprüfung). Im Rahmen der Plausibilitätsprüfung ist nachzuvollziehen, ob die Ausführungen zu den wesentlichen Prüfungshandlungen keine Verstöße gegen fachliche Regeln erkennen lassen, ob aus den im Bericht dargestellten Erkenntnissen aus der Prüfung die zutreffenden Schlussfolgerungen und Beurteilungen abgeleitet worden sind und ob das Prüfungsergebnis insoweit nachvollziehbar abgeleitet worden ist (vgl. Begründung zu § 24d Berufssatzung WP/vBP).

Die Berichtskritik umfasst damit in der Regel ein kritisches Lesen des Prüfungsberichts, den Abgleich der Angaben im Jahresabschluss mit den Angaben im Prüfungsbericht sowie den Abgleich des Prüfungsberichts und des Bestätigungsvermerks mit dem Musterprüfungsbericht der Berufspraxis oder mit §§ 321, 322 HGB.

c) Fortfall

Nach § 24d Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP ist eine Berichtskritik bei allen Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt werden muss oder freiwillig geführt wird, erforderlich und verbindlich vorgeschrieben (vgl. auch Begründung zu § 24d Berufssatzung WP/vBP). Von der Berichtskritik kann nur abgesehen werden, wenn diese nach pflichtgemäßer Beurteilung des Berufsangehörigen nicht erforderlich ist.

Macht die geprüfte Praxis von der Möglichkeit zum Verzicht auf die Durchführung einer Berichtskritik Gebrauch, hat der Prüfer für Qualitätskontrolle die entsprechenden Regelungen des Qualitätssicherungssystems der geprüften Praxis auf ihre Angemessenheit und Wirksamkeit zu prüfen. Hierbei hat er zu berücksichtigen, dass die Entscheidung, ob die Berichtskritik entbehrlich ist, nicht im freien Ermessen des Berufsangehörigen liegt. Sie hat sich vielmehr daran zu orientieren, ob die Qualität der Prüfungsdurchführung im Einzelfall auch ohne Einhaltung des Vier-Augen-Prinzips gewährleistet ist. Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn das Prüfungsrisiko für den jeweiligen Auftrag als **besonders niedrig** einzustufen ist. Hierfür können etwa die folgenden Kriterien zu berücksichtigen sein:

- Größe u. Branchenzugehörigkeit des Unternehmens,

- Komplexität u. Transparenz der Unternehmensstruktur,
- Komplexität der Rechnungslegung,
- Kontinuität oder wesentliche Änderungen der Unternehmensverhältnisse,
- Erst- oder Folgeprüfung.

Bei der Beurteilung, ob die geprüfte Praxis zu Recht auf die Durchführung einer Berichtskritik verzichtet hat, hat der Prüfer für Qualitätskontrolle auch zu prüfen, ob in der WP/vBP-Praxis auf andere Weise organisatorisch sichergestellt ist, dass Änderungen der Gesetzgebung, Rechtsprechung und Prüfungsstandards in die Vorgaben für die Durchführung der Prüfung, die Beurteilung des Prüfungsergebnisses und die Abfassung des Prüfungsberichts zeitnah Eingang finden. Dies kann insbesondere durch die Verwendung eines Musterprüfungsberichts erfolgen, wobei sicherzustellen ist, dass dieser immer auf dem aktuellen Stand ist.

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat darüber hinaus zu prüfen, ob der verantwortliche Berufsträger die Gründe, die aus seiner Sicht ein Absehen von der Berichtskritik rechtfertigen, angemessen dokumentiert hat (VO 1/2006, Tz. 120).

Da die auftragsbegleitende Qualitätssicherung für § 319a HGB-Mandate zwingend vorgeschrieben ist (vgl. § 24d Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP) und die Berichtskritik immer mit einschließt (vgl. Begründung zu § 24d Berufssatzung WP/vBP), kommt ein Fortfall der Berichtskritik bei § 319a HGB-Mandaten nicht in Betracht.

2. Festlegung von Kriterien für die Durchführung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung bei Nicht-§ 319a HGB-Mandaten

Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a HGB ist nach § 24d Abs. 2 Satz 1 HGB eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung zwingend durchzuführen. Bei anderen Prüfungen ist durch die WP/vBP-Praxen zu regeln, ob und unter welchen Voraussetzungen eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchzuführen ist (§ 24d Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP).

Alle Berufspraxen haben damit Kriterien zu schaffen, anhand derer sie bei der Auftragsannahme eines Nicht-§ 319a HGB-Mandates beurteilen, ob eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung erforderlich ist. Daher hat der Prüfer für Qualitätskontrolle auch bei der Qualitätskontrolle kleiner Praxen, die keine § 319a HGB-Mandate prüfen, festzustellen, ob angemessen

sene und wirksame Regelungen für die auftragsbegleitende Qualitätssicherung bestehen und hierüber im Qualitätskontrollbericht zu berichten.

Als Kriterien für das Erfordernis der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung kommen (neben Abschlussprüfungen von kapitalmarktorientierten Unternehmen i.S.d. § 319a HGB) bspw. in Frage:

- Abschlussprüfungen, die im Rahmen einer Gemeinschaftsprüfung (Joint Audit) gemeinsam mit einer anderen Berufspraxis durchgeführt werden,
- Abschlussprüfungen und andere betriebswirtschaftliche Aufträge, bei denen ein hohes Risiko (z.B. besondere Geschäftsrisiken des Mandanten, hohe Komplexität des Auftrags, besondere Haftungsverhältnisse, mangelnde Reputation und Integrität des Auftraggebers) anzunehmen ist,
- Abschlussprüfungen bei Einheiten, die im besonderen Blickpunkt der Öffentlichkeit stehen (z.B. große Stiftungen, Immobilienfonds),
- Aufträge, bei denen die Ergebnisse möglicherweise im Rahmen von Gerichtsverfahren verwendet werden oder bei denen Konflikte mit Berufskollegen zu erwarten sind.

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat auch zu prüfen, ob die Regelungen des Qualitätssicherungssystems vorsehen, dass eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung erforderlich ist, wenn während der Auftragsabwicklung Umstände eintreten, die eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung erforderlich machen. Die Regelung, dass grundsätzlich keine Mandate angenommen werden, die eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung erforderlich machen, ist nicht ausreichend, da sich das Erfordernis einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung auch im Verlaufe der Prüfung ergeben kann.

IV. Nachschau

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat zu prüfen, ob die Regelungen des Qualitätssicherungssystems vorsehen, dass entsprechend § 33 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP eine Nachschau mit dem Ziel durchzuführen ist, die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems zu beurteilen.

Kann die Nachschau der Auftragsabwicklung nicht durch Personen durchgeführt werden, die nicht mit der Abwicklung dieser Aufträge unmittelbar oder als auftragsbegleitender Qualitätssicherer befasst waren, ist die Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung zulässig. Der

Prüfer für Qualitätskontrolle muss jedoch regelmäßig prüfen, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dieser Erleichterung tatsächlich vorliegen.

Voraussetzungen für die Selbstvergewisserung sind (vgl. Begründung zu § 33 Berufssatzung WP/vBP):

- Geeignete Personen stehen in der WP/vBP-Praxis nicht zur Verfügung,
- Heranziehen eines Externen nach Art und Umfang der in der Berufspraxis abgewickelten Aufträge unzumutbar,
- angemessener zeitlicher Abstand zur Abwicklung des einzelnen Auftrages und
- Dokumentation der Gründe für die Durchführung der Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung.

Geeignete Personen stehen allerdings in der WP/vBP-Praxis zur Verfügung, wenn der Berufsangehörige seine Tätigkeit als Abschlussprüfer zwar „allein“ in eigener Praxis ausübt und in dieser auch keine geeignete Person vorhanden ist, er jedoch gleichzeitig in einer Sozietät tätig ist bzw. in einer angegliederten Berufsgesellschaft Berufsträger oder geeignete Mitarbeiter vorhanden sind.

Steht in der WP/vBP-Praxis tatsächlich keine Person für die Durchführung der Nachschau der Auftragsabwicklung zur Verfügung, kann der Prüfer für Qualitätskontrolle nicht automatisch schließen, dass es für die WP/vBP-Praxis unzumutbar ist, einen Externen zu beauftragen. Erst wenn es sich bei den Prüfungsaufträgen um solche mit niedrigem Risiko handelt oder aus der Durchführung von Siegelaufträgen so geringe Umsätze erzielt werden, dass die Beauftragung eines Externen mit der Durchführung der Nachschau der Auftragsabwicklung einen unzumutbaren Teil der Einnahmen aufzehren würde, ist diese Beauftragung unzumutbar und die Nachschau kann im Wege der Selbstvergewisserung durchgeführt werden.

Als nicht ausreichend ist die Selbstvergewisserung allerdings bei Praxen zu beurteilen, die ein Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S.d. § 319a HGB prüfen. In diesen Fällen sind mit der Durchführung der Nachschau ggf. externe WP/vBP zu beauftragen. Dabei ist sicherzustellen, dass diese WP/vBP ausreichend erfahren, fachlich und persönlich geeignet sind, diese Aufgabe wahrzunehmen (vgl. Begründung zu § 24d Berufssatzung WP/vBP).

Nach § 33 Abs. 2 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP können die Ergebnisse einer Qualitätskontrolle nach §§ 57a ff. WPO bei der Planung von Art und Umfang der Nachschau verwertet werden (vgl. auch VO 1/2006, Tz. 167).

V. Berufspflichten bei dem Einsatz von freien Mitarbeitern

Gerade bei kleinen Praxen sind Mitarbeiter in anderen Einheiten des WP/vBP arbeitsrechtlich angestellt und werden zur Abwicklung von Prüfungsaufträgen als freie Mitarbeiter eingesetzt. In diesem Zusammenhang stellt sich für den Prüfer für Qualitätskontrolle die Frage, inwieweit die freien Mitarbeiter in das Qualitätssicherungssystem der WP/vBP-Praxis einzu beziehen sind.

Sollen freie Mitarbeiter in das Prüfungsteam einbezogen werden, ist vor Einsatz des freien Mitarbeiters eine Beurteilung der beruflichen Qualifikation und der fachlichen Kompetenz sowie der Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Unbefangenheit des freien Mitarbeiters durchzuführen.

Der Praxisinhaber hat bei Beauftragung des freien Mitarbeiters diesen zur **Unabhängigkeit** und **Verschwiegenheit** zu verpflichten, sofern dieser nicht Kraft eigenen Berufsrechts (bspw. WP/vBP) ohnehin dazu verpflichtet ist. Nur unter dieser Voraussetzung wird es in der Regel keinen Mangel des Qualitätssicherungssystems darstellen, wenn der freie Mitarbeiter nicht in die regelmäßigen Unabhängigkeitsabfragen der angestellten Mitarbeiter einbezogen wird.

Da der Abschlussprüfer sich im Vorhinein ein Bild von der beruflichen Qualifikation und fachlichen Kompetenz des freien Mitarbeiters macht, wird es durch den Prüfer für Qualitätskontrolle auch nicht als Mangel des Qualitätssicherungssystems zu beurteilen sein, wenn dieser nicht in das Qualitätssicherungssystem der WP/vBP-Praxis zur Mitarbeiterentwicklung, d.h. in die **Aus- und Fortbildungsmaßnahmen** und die **regelmäßigen Beurteilungen** einbezogen wird.

Stand: 12. Oktober 2011