


INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER

IDW




WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des
öffentlichen Rechts

Aktuelles zur Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER

IDW

Agenda



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des
öffentlichen Rechts

- 1. Qualitätssicherungssystem als Prüfungsgegenstand der Qualitätskontrolle –**
Überblick über neue Anforderungen

- 2. Qualitätssicherungssysteme in kleinen und mittelständischen WP/vBP-Praxen –**
Einzelaspekte einer angemessenen und wirksamen Ausgestaltung

- 3. Kritische Regelungsbereiche und deren Würdigung im Qualitätskontrollbericht**

- 4. Diskussion**

2

Referenten:

WP/StB Rosemarie Gergen

WP/StB Dipl. oec. Ursula Lindgens

WP/StB Prof. Dr. Norbert Pfitzer

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des
öffentlichen Rechts

Qualitätssicherungssystem als Prüfungsgegenstand der Qualitätskontrolle

- Überblick über neue Anforderungen -

3

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des
öffentlichen Rechts

Bedeutung Qualitätssicherung

Warum Qualitätssicherung ?

↓

Qualitätssicherung ist kein Selbstzweck !!

↓

Betriebswirtschaftliche Prüfungen sollen frei
von wesentlichen Fehlern sein !!

↓

Ziel:
Ordnungsgemäße Auftragsabwicklung
durch Einhaltung der grundlegenden Berufspflichten

4

Referenten:

WP/StB Rosemarie Gergen

WP/StB Dipl. oec. Ursula Lindgens

WP/StB Prof. Dr. Norbert Pfitzer

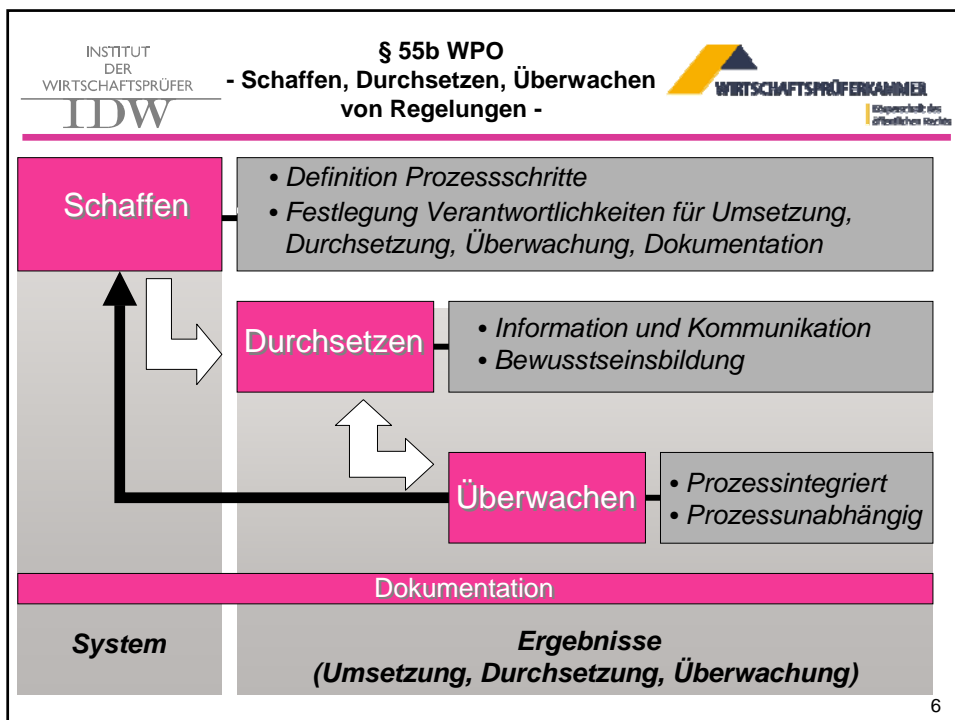
INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER **IDW** **Aktuelle Entwicklungen zur Qualitätssicherung** WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER Körperschaft des öffentlichen Rechts

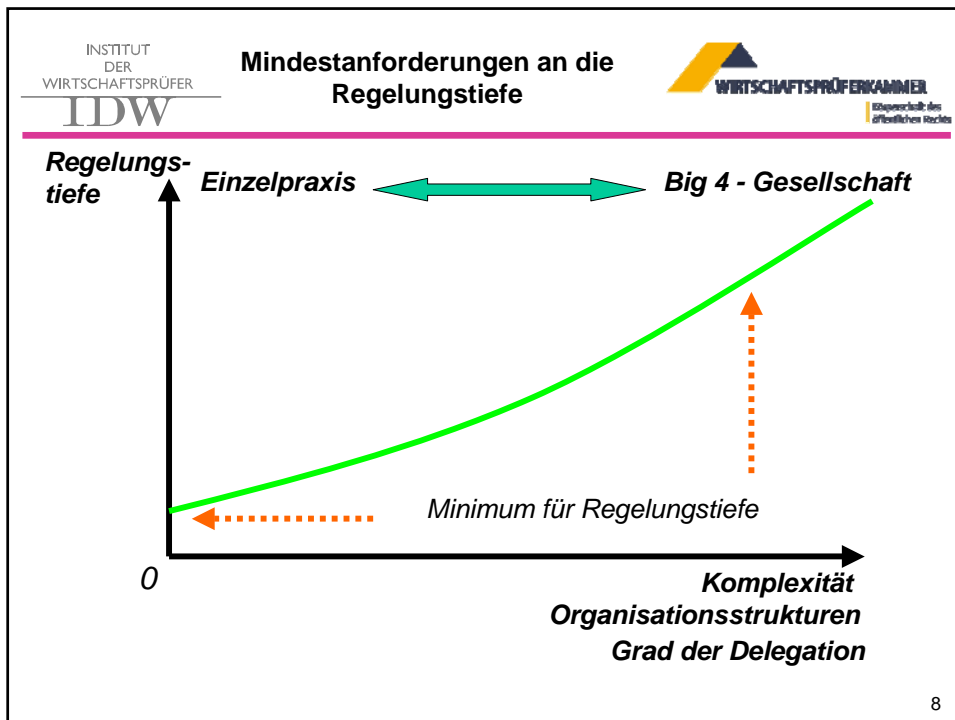
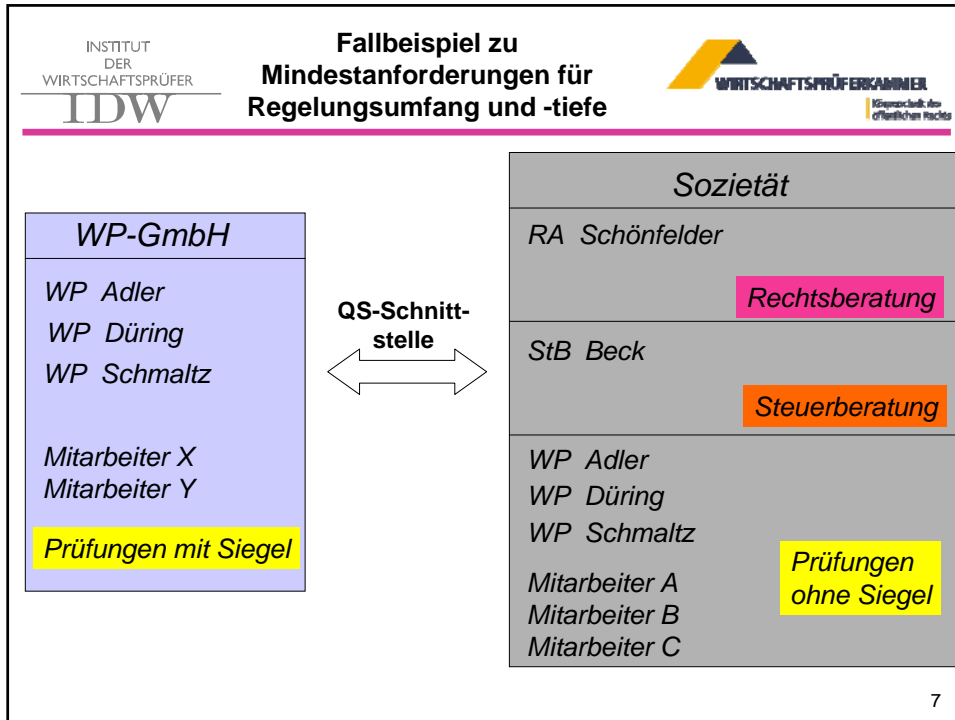
- ◆ § 55b WPO zum 01.01.2005 in Kraft getreten
- ◆ Änderungen der Berufssatzung

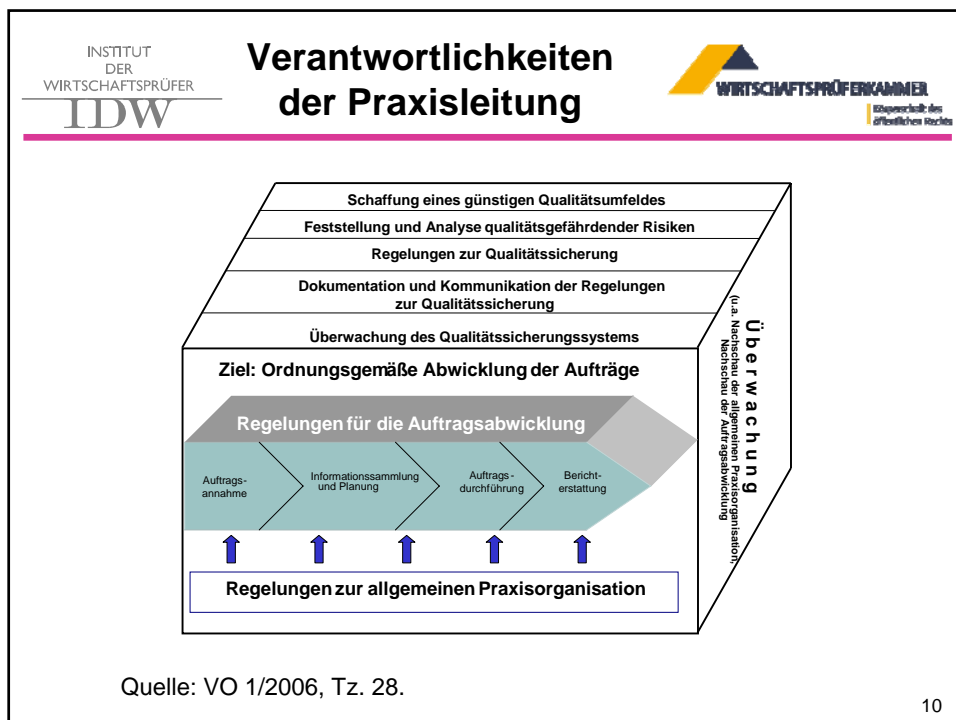
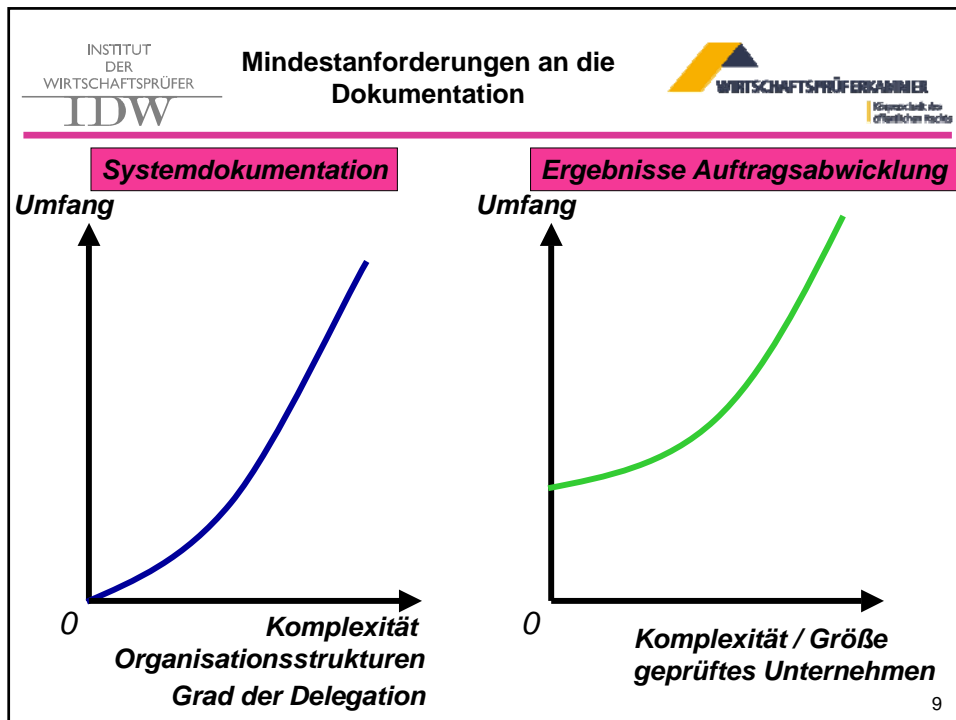
| | Beschlossen am | In Kraft getreten am | Zum Inhalt |
|-------------|----------------|----------------------|------------|
| 3. Änderung | 24.11.2004 | 02.03.2005 | Folie 52 |
| 4. Änderung | 16.06.2005 | 23.09.2005 | Folie 53 |
| 5. Änderung | 23.11.2005 | 01.03.2006 | Folie 54 |

- ◆ 27.03.2006 Verabschiedung der VO 1/2006 (Folie 55)

5







INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des
öffentlichen Rechts

Qualitätssicherungssysteme in kleinen und mittelständischen WP/vBP-Praxen

- Einzelaspekte einer angemessenen
und wirksamen Ausgestaltung -

11

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des
öffentlichen Rechts

Ziel des Qualitätssicherungssystems

- ◆ Ordnungsgemäße Abwicklung der Aufträge
 - keine Annahme von Aufträgen, denen Ausschlussgründe entgegenstehen
 - risikoorientierte Prüfungsdurchführung und hinreichende Dokumentation
 - ordnungsgemäße Berichterstattung

↓

Urteil mit hinreichender Sicherheit
frei von wesentlichen Fehlern

12

Referenten:

WP/StB Rosemarie Gergen

WP/StB Dipl. oec. Ursula Lindgens

WP/StB Prof. Dr. Norbert Pfitzer

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

Auftragsannahme (1)

WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des öffentlichen Rechts

- ◆ In der WP-Praxis sind Regelungen zur Auftragsannahme und -fortführung sowie zur vorzeitigen Beendigung von Aufträgen einzuführen, die hinreichend eine ordnungsgemäße Abwicklung der Aufträge sicherstellen
- ◆ Die Zuständigkeit für die Annahme, Fortführung und Beendigung von Aufträgen ist festzulegen

13

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

Auftragsannahme (2)

WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des öffentlichen Rechts

- ◆ Mindestanforderungen
 - Kompetenzregelungen:
 - **Wer** entscheidet über Annahme, Fortführung oder vorzeitige Beendigung?
 - Regelungen zur Auftragsannahme
 - **Darf ich?**
 - **Kann ich?**
 - **Will ich?**

14

Referenten:

WP/StB Rosemarie Gergen

WP/StB Dipl. oec. Ursula Lindgens

WP/StB Prof. Dr. Norbert Pfitzer

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

Auftragsannahme (3)

WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des
öffentlichen Rechts

◆ **Darf ich?**

- Regelungen zur Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit
 - ➔ Besonderheit: Interne Rotation bei § 319 a HGB Mandaten
- Gewissenhaftigkeit, Verschwiegenheit, Eigenverantwortlichkeit, berufswürdiges Verhalten

15

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

Auftragsannahme (4)

WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des
öffentlichen Rechts

◆ **Kann ich?**

- ausreichende Erfahrung und Kompetenz
- ausreichende personelle und zeitliche Ressourcen

16

Referenten:

WP/StB Rosemarie Gergen

WP/StB Dipl. oec. Ursula Lindgens

WP/StB Prof. Dr. Norbert Pfitzer

INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER **IDW** **Auftragsannahme (5)** WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER Körperschaft des öffentlichen Rechts

◆ **Will ich?**

- Integrität des Mandanten
 - Identifizierungspflicht
 - Fraud-Risiken
- Auftragsrisiko
 - Branche
 - Komplexität
 - ...
- unternehmensstrategische Aspekte
 - Honorarhöhe
 - Mandantenstruktur
 - ...

17

INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER **IDW** **Informationssammlung (1)** WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER Körperschaft des öffentlichen Rechts

Informationen

| | | |
|---|--|------------------------------------|
| Wirtschaftliches Branchen-umfeld | Geschäftstätigkeit <ul style="list-style-type: none">- Unternehmensstrategie- Geschäftsrisiken- Umgang mit Geschäftsrisiken- Abläufe / Geschäftsprozesse | Rechtliches Branchen-umfeld |
|---|--|------------------------------------|

↓ ↓ ↓ ↓

| | | | |
|--|---|-------------------------------------|--------------------------------------|
| Risiko-beurteilung / Identifikation Problemfelder | Prüfungs-planung und -durchführung | Würdigung Prüfungs-nachweise | Verbesserte Dienst-leistungen |
|--|---|-------------------------------------|--------------------------------------|

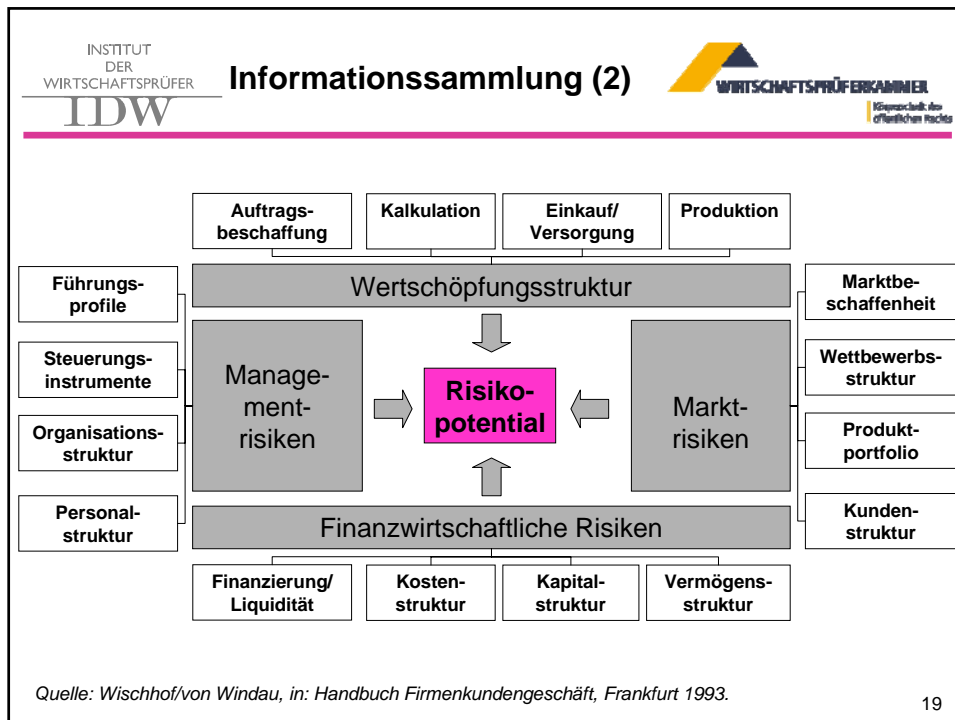
18

Referenten:

WP/StB Rosemarie Gergen

WP/StB Dipl. oec. Ursula Lindgens

WP/StB Prof. Dr. Norbert Pfitzer



INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER **IDW** **Planung (1)** **WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER** Körperschaft des öffentlichen Rechts

- ◆ **Situation des IKS in KMU**
 - häufig nur in geringem Umfang Funktionentrennung
 - Überwachungsmaßnahmen durch Eigentümer-Unternehmer
 - keine / geringe Dokumentation von Regelungen
- ◆ **Prüfung des IKS von KMU (IDW PH 9.100.1)**
 - IKS – soweit vorhanden – aufzunehmen
 - Funktionsprüfungen durchführen (Befragung, Beobachtung, Nachvollzug), sofern Reduktion des Prüfungsrisikos
 - Systemaufnahme, Funktionsprüfung, Schlussfolgerungen angemessen dokumentieren

20

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

Planung (2)

WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des öffentlichen Rechts

- ◆ **Basis: IDW PH 9.100.1**
- ◆ **Mindestdokumentation**
 - Planungsmemorandum („soll“)
 - Prüfprogramme (= sachliche Prüfungsplanung)
 - Prüfungsanweisung
- ◆ **Einzelaspekte der Planung bei KMU**
 - Festlegung Wesentlichkeitsgrenzen
 - Fraud-Risiko: Einstellung Eigentümer-Unternehmer
 - nahe stehende Personen: IKS angemessen und wirksam zur Erfassung der Geschäftsvorfälle
 - Bestandsgefährdung

21

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

**Auftragsannahme,
Informationssammlung,
Planung**

WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des öffentlichen Rechts


Zwischenfazit:

Was ist neu ?

22

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

Auftragsdurchführung Konsultation (1)


WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des
öffentlichen Rechts


- ◆ Wirtschaftsprüfer sind verpflichtet, bei für das Prüfungsergebnis bedeutsamen Zweifelsfragen internen oder externen fachlichen Rat einzuholen, soweit dies bei pflichtgemäßer Beurteilung des Wirtschaftsprüfers nach den Umständen des Einzelfalls erforderlich ist

- ◆ Ergebnisse des Rates und die daraus gezogenen Folgerungen sind zu dokumentieren

23

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

Auftragsdurchführung Konsultation (2)


WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des
öffentlichen Rechts

- ◆ **Was sind für das Prüfungsergebnis bedeutsame Zweifelsfragen?**
 - Fragen, die Konsequenzen für die Erteilung des Bestätigungsvermerks haben können (Einschränkung, Versagung, Ergänzung)

 - Fragen, die durch IDW Standards, Fachliteratur oder handelsübliche Kommentare nicht eindeutig beantwortet sind

24

Referenten:


WP/StB Rosemarie Gergen

WP/StB Dipl. oec. Ursula Lindgens

WP/StB Prof. Dr. Norbert Pfitzer

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

Auftragsdurchführung Konsultation (3)



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des öffentlichen Rechts


- ◆ **Was heißt Konsultation?**
 - Erörterung von schwierigen oder strittigen fachlichen, berufsrechtlichen oder sonstigen Zweifelsfragen mit kompetenten Personen innerhalb oder außerhalb der WP-Praxis

- ◆ **Wer kann konsultiert werden?**
 - Kollegen oder andere erfahrene, fachlich kompetente Ansprechpartner innerhalb der Praxis
 - Berufskollegen außerhalb der Praxis
 - Fachabteilung des IDW
 - mündliche Anfragen
 - schriftliche Anfragen
 - WPK (Berufsrecht; z.B. Unabhängigkeit)

25


INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

Auftragsdurchführung Konsultation (4)



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des öffentlichen Rechts

- ◆ **Warum Konsultationspflicht?**
 - Zeichen der Stärke eines Berufskollegen innerhalb einer WP-Praxis
 - Ausdruck verantwortungsvollen Umgehens mit Risiken der Abschlussprüfung (Qualitätsumfeld)
 - nutzt Erfahrungswissen und fachliche Kompetenz in der Praxis, um Fehlentscheidungen zu vermeiden



Urteil mit hinreichender Sicherheit
frei von wesentlichen Fehlern

26

Referenten:

WP/StB Rosemarie Gergen

WP/StB Dipl. oec. Ursula Lindgens

WP/StB Prof. Dr. Norbert Pfitzer

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

**Auftragsdurchführung
Konsultation (5)**

WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des
öffentlichen Rechts

◆ **Welche Anforderungen bestehen an die Dokumentation?**

- Art, Umfang und Ergebnis der Konsultation muss ausreichend vollständig und detailliert dokumentiert werden hinsichtlich
 - ➔ des betreffenden Sachverhalts
 - ➔ der Ergebnisse einschließlich der getroffenen Entscheidungen
 - ➔ der Grundlagen für diese Entscheidungen
 - ➔ Art und Weise der Umsetzung

27

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

**Auftragsdurchführung
Konsultation (6)**

WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des
öffentlichen Rechts

◆ **Welche Anforderungen bestehen an die Dokumentation?**

- Abstimmung der Konsultationsergebnisse zwischen dem Anfragenden und dem Konsultierten
- Entscheidung für oder gegen Umsetzung der Konsultationsergebnisse muss in den Arbeitspapieren dokumentiert werden

28

Referenten:


WP/StB Rosemarie Gergen

WP/StB Dipl. oec. Ursula Lindgens

WP/StB Prof. Dr. Norbert Pfitzer

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

Auftragsdurchführung Konsultation (7)


WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des
öffentlichen Rechts

◆ **Zwischenfazit:**


- **Was ist neu?**
 - ➔ erstmalige explizite Normierung einer gängigen Berufsübung
 - ➔ Dokumentationsregelungen

- **Welchen Sinn macht die Dokumentation der Konsultationsergebnisse?**
 - ➔ kein Selbstzweck
 - ➔ Schutz vor unangemessenen rechtlichen Konsequenzen gerade in Zweifelsfällen

29

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

Berichtskritik (1)


WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des
öffentlichen Rechts

◆ **Wann Berichtskritik?**

- Prüfungen
- bei denen das Berufssiegel geführt wird (gesetzlich oder freiwillig)
- vor Auslieferung des Prüfungsberichtes
- von der Berichtskritik kann nur abgesehen werden, wenn diese nach pflichtgemäßer Beurteilung des WP/vBP nicht erforderlich ist

30

Referenten:


WP/StB Rosemarie Gergen

WP/StB Dipl. oec. Ursula Lindgens

WP/StB Prof. Dr. Norbert Pfitzer

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

Berichtskritik (2)


Wirtschaftsprüferkammer
Körperschaft des
öffentlichen Rechts


◆ **Warum Berichtskritik?**

- zusätzliche Maßnahme zur Qualitätssicherung durch Vier-Augen-Prinzip in Bezug auf
 - ➔ Schlüssigkeit der im Prüfungsbericht dargestellten Prüfungshandlungen und Feststellungen
 - ➔ das Prüfungsergebnis und dessen Darstellung im Prüfungsbericht
 - ➔ Einhaltung der für Prüfungsberichte geltenden fachlichen Regelungen und der Grundsätze ordnungsgemäßer Berichterstattung

31

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

Berichtskritik (3)


Wirtschaftsprüferkammer
Körperschaft des
öffentlichen Rechts

◆ **Wer kann Berichtskritik durchführen?**

- fachliche Eignung (Branchenkenntnis)
- persönliche Eignung (Mindestmaß an Berufserfahrung, Objektivität, Unabhängigkeit)
- keine Mitwirkung am Prüfungsbericht
- keine wesentliche Beteiligung an der Prüfung
- soweit intern nicht regelbar, entsprechende externe Person

32

Referenten:

WP/StB Rosemarie Gergen

WP/StB Dipl. oec. Ursula Lindgens

WP/StB Prof. Dr. Norbert Pfitzer

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

Berichtskritik (4)

WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des öffentlichen Rechts

◆ **Was ist zu dokumentieren?**

- Durchführung der Berichtskritik
 - ➔ Datum der Durchführung
 - ➔ Berichtskritiker

◆ **Wie kann Dokumentation erfolgen?**

- z.B. Berichtsbegleitbogen
- z.B. korrigiertes Berichtsexemplar

33

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

**Auftragsbegleitende
Qualitätssicherung (1)**

WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des öffentlichen Rechts

◆ **Wann auftragsbegleitende Qualitätssicherung?**

- immer bei § 319a HGB Prüfungen
- bei anderen Prüfungen, bei
 - ➔ Relevanz des Prüfungsgegenstandes und der Prüfungsergebnisse für die Öffentlichkeit
 - ➔ besonderen Umständen oder Risiken, die mit der Prüfung verbunden sind (z.B. Unsicherheiten bezüglich der Unternehmensfortführung)

34

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

**Auftragsbegleitende
Qualitätssicherung (2)**

WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des
öffentlichen Rechts

◆ **Was ist zu regeln?**

- praxisspezifische Kriterien zur Abgrenzung, wann – außerhalb der Prüfung von Unternehmen i.S.d. § 319a HGB – auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchzuführen ist
- weiterhin sind Regelungen zu treffen über
 - ➔ Art, Zeitpunkt und Umfang
 - ➔ Kriterien für die Eignung als Qualitätssicherer
 - ➔ Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung

35

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

**Auftragsbegleitende
Qualitätssicherung (3)**

WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des
öffentlichen Rechts

◆ **Wer kann auftragsbegleitender
Qualitätssicherer sein?**

- Prüfungen nach § 319a HGB: im Regelfall WP
- andere Prüfungen: Anforderungen vergleichbar mit Berichtskritiker
- auftragsbegleitender Qualitätssicherer kann auch Konsultant sein, wenn dies die Objektivität des Qualitätssicherers nicht beeinträchtigt
- grundsätzlich kommt Mitunterzeichner in Betracht

36

Referenten:


WP/StB Rosemarie Gergen

WP/StB Dipl. oec. Ursula Lindgens

WP/StB Prof. Dr. Norbert Pfitzer

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

Auftragsbegleitende Qualitätssicherung (4)



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des öffentlichen Rechts

◆ **Was ist neu? Wozu dient es?**

- Berichtskritik ist gängige Berufsübung
- auftragsbegleitende Qualitätssicherung
 - § 319a HGB Prüfungen
 - Prüfungen mit hoher öffentlicher Wirkung
 - Hochrisikoprüfungen


↓

Urteil mit hinreichender Sicherheit
frei von wesentlichen Fehlern

37

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

Nachschau (1)



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des öffentlichen Rechts

◆ **Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems**

- Praxisorganisation
- Auftragsabwicklung

◆ **Geeignete Personen bei Auftragsabwicklung**

- nicht Prüfer oder auftragsbegleitender Qualitätssicherer (aber: Berichtskritiker)
- Selbstvergewisserung

◆ **Turnus**

- angemessene Abstände
- gegebene Anlässe

38

Referenten:


WP/StB Rosemarie Gergen

WP/StB Dipl. oec. Ursula Lindgens

WP/StB Prof. Dr. Norbert Pfitzer

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

Nachschau (2)


 **WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER**
Körperschaft des öffentlichen Rechts

◆ **Was ist neu?**

- Umfang nicht mehr starr definiert
- Selbstvergewisserung explizit genannt

39

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

 **WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER**
Körperschaft des öffentlichen Rechts

**Kritische Regelungsbereiche und
deren Würdigung im Qualitätskontrollbericht**

40

Referenten:

WP/StB Rosemarie Gergen

WP/StB Dipl. oec. Ursula Lindgens

WP/StB Prof. Dr. Norbert Pfitzer

INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

Bestandteile des Qualitätskontrollberichts (IDW PS 140, Tz. 83 ff.)

WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des öffentlichen Rechts

- ◆ Adressat
- ◆ Auftrag und Prüfungsgegenstand
- ◆ Angaben zur Wirtschaftsprüferpraxis
- ◆ **Beschreibung des Qualitätssicherungssystems**
- ◆ **Art und Umfang der Qualitätskontrolle**
- ◆ Maßnahmen aufgrund der in der vorangegangenen Qualitätskontrolle festgestellten Mängel
- ◆ **Würdigung der Prüfungsfeststellungen**
- ◆ Empfehlungen zur Beseitigung festgestellter wesentlicher Mängel
- ◆ Prüfungsurteil
- ◆ Ort, Datum und Unterschrift des Prüfers

41

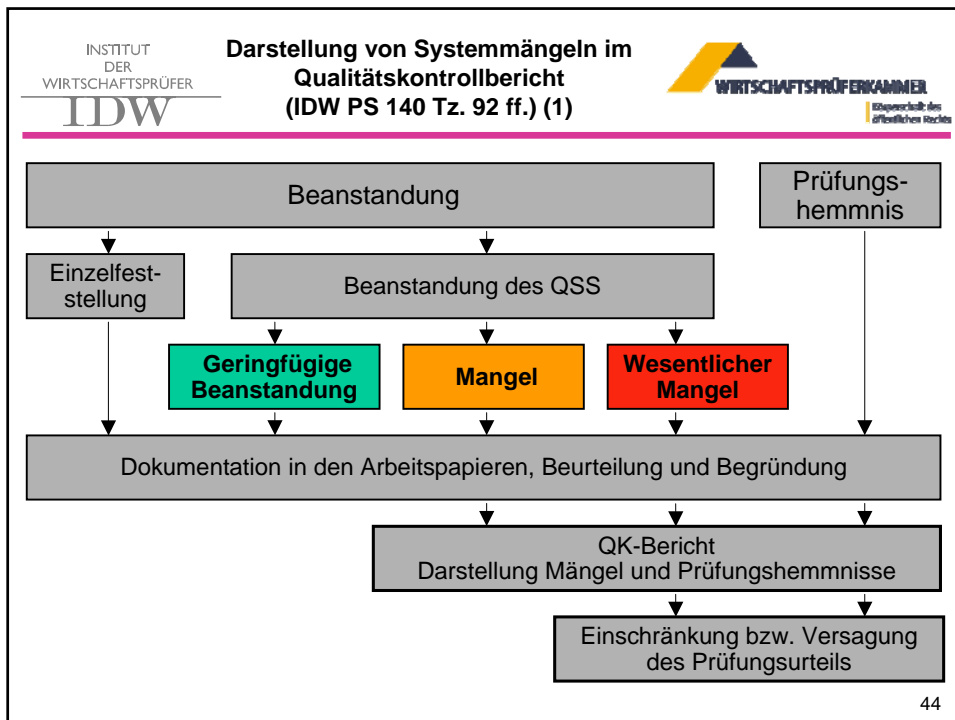
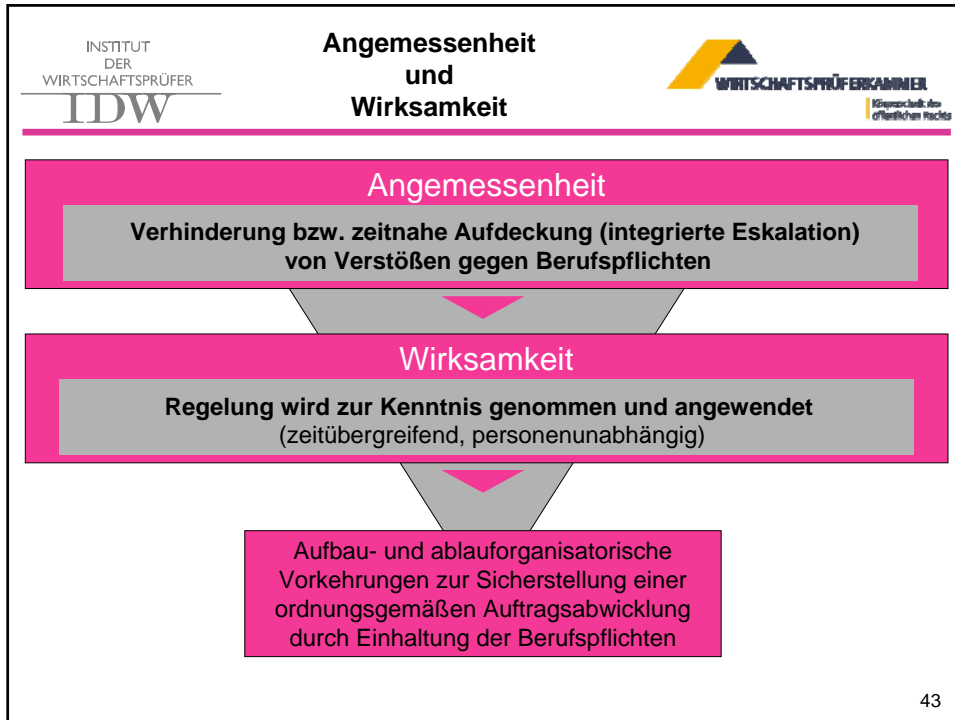
INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

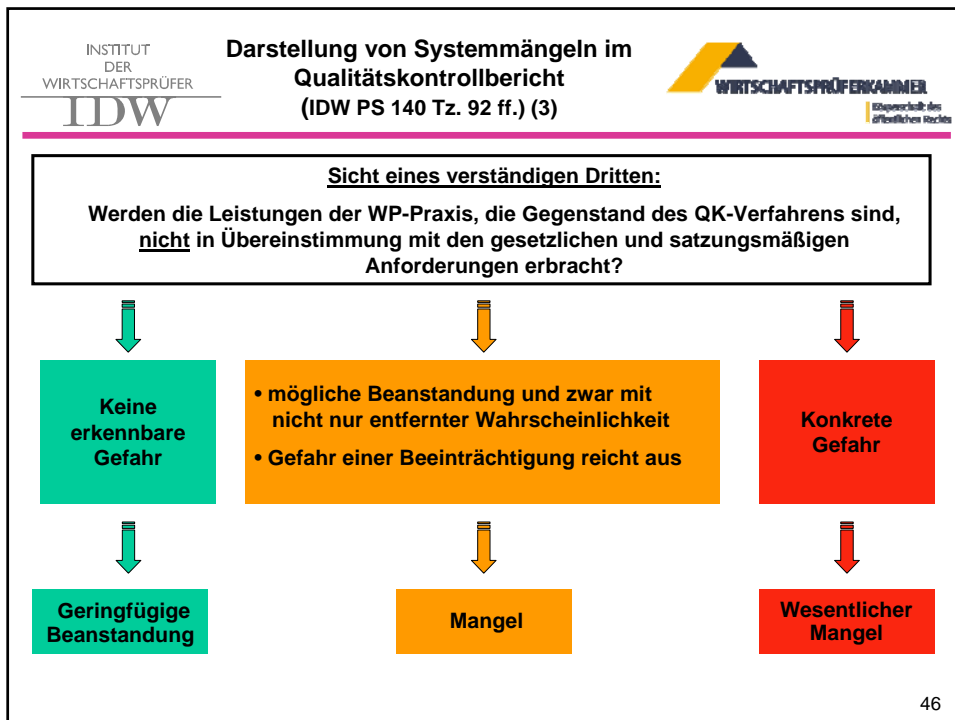
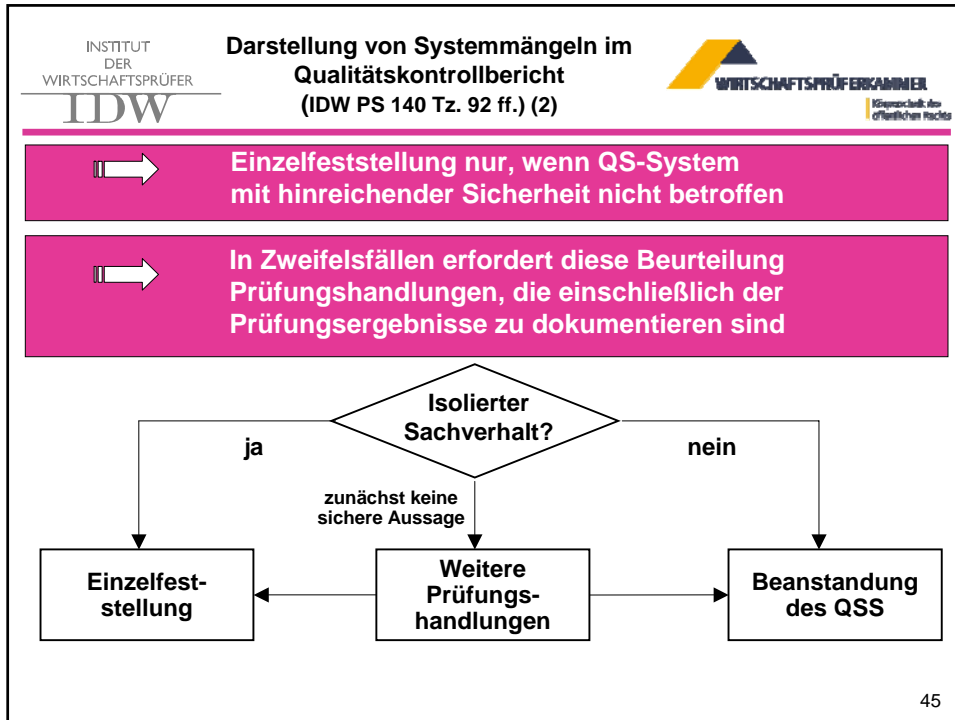
„Verbesserungspotenzial“ - Feststellungen der KfQK - (Tätigkeitsbericht 2005)


WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des öffentlichen Rechts

- ◆ **Beschreibung des Qualitätssicherungssystems**
 - Regelungen zur Unabhängigkeit („Schnittstellen“)
 - nicht dokumentierte, aber nachvollziehbare Regelungen
- ◆ **Art und Umfang der Qualitätskontrolle**
 - Darstellung der durchgeführten Prüfungshandlungen
- ◆ **Würdigung der Prüfungsfeststellungen**
 - keine Aufnahme von Einzelfeststellungen
 - geringfügige Beanstandung ↔ Mangel: Darstellung Ermessensspielraum (ggf.)


42





| INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER IDW | | Fälle zur Konsultation | |  WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER <small>Körperschaft des öffentlichen Rechts</small> | |
|---|--|---|--|--|--|
| WP in Einzelpraxis ohne Mitarbeiter | | WP-Gesellschaft mit zehn Berufsangehörigen und dreißig Mitarbeitern | | | |
| <ul style="list-style-type: none"> ◆ Keine dokumentierte Regelung zur Konsultation ◆ Auf Rückfragen des PfQK erklärt WP, dass in Zweifelsfragen das IDW kontaktiert wird ◆ Nachvollziehbarer Konsultationsfall innerhalb des Prüfungszeitraums liegt nicht vor | | <ul style="list-style-type: none"> ◆ Dokumentation zum QS-System nennt Beispiele für konsultationspflichtige Sachverhalte ◆ Interne / externe Ansprechpartner sind im Qualitätshandbuch nicht genannt ◆ PfQK ist nach Auftragsprüfung der Auffassung, dass in einem Fall eine fehlerhafte Bilanzierung vorliegt; eine Konsultation fand in diesem Zusammenhang nicht statt | | | |
| <ul style="list-style-type: none"> ◆ Beanstandung? ◆ Aufnahme in Berichterstattung? | | <ul style="list-style-type: none"> ◆ Beanstandung? ◆ Aufnahme in Berichterstattung? | | | |

47

| INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER IDW | | Fälle zur Berichtskritik | |  WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER <small>Körperschaft des öffentlichen Rechts</small> | |
|--|--|---|--|--|--|
| WP in Einzelpraxis ohne Mitarbeiter | | WP-Gesellschaft mit zehn Berufsangehörigen und dreißig Mitarbeitern | | | |
| <ul style="list-style-type: none"> ◆ Keine dokumentierten Regelungen zur Berichtskritik ◆ Verwendung eines Musterberichts der in fortlaufend aktualisierter Prüfsoftware integriert ist ◆ Berichtskritik durch Externen wurde bei keinem Auftrag durchgeführt ◆ in keinem Fall wurden Gründe für das Absehen von einer Berichtskritik schriftlich dokumentiert | | <ul style="list-style-type: none"> ◆ Dokumentation zum QS-System sieht in jedem Fall eine Berichtskritik in formeller Form vor ◆ „Berichtskritik“ beschränkt sich grundsätzlich auf rechnerische Prüfung und Rechtschreibung ◆ Verantwortlich für „Berichtskritik“ ist eine halbtagsbeschäftigte pensionierte Deutsch- und Mathematiklehrerin ◆ Materielle Berichtskritik nur, wenn lt. Dokumentation zum QS-System auftragsbegleitender Qualitätssicherer erforderlich | | | |
| <ul style="list-style-type: none"> ◆ Beanstandung? ◆ Aufnahme in Berichterstattung? | | <ul style="list-style-type: none"> ◆ Beanstandung? ◆ Aufnahme in Berichterstattung? | | | |


48

Referenten:


WP/StB Rosemarie Gergen

WP/StB Dipl. oec. Ursula Lindgens

WP/StB Prof. Dr. Norbert Pfitzer

| <div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <div style="text-align: center;"> <small>INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER</small> IDW </div> <div style="text-align: center;"> <h3>Fälle zur auftragsbegleitenden Qualitätssicherung</h3> </div> <div style="text-align: right;">  <small>Wirtschaftsprüferkammer Körperschaft des öffentlichen Rechts</small> </div> </div> | |
|--|---|
| WP in Einzelpraxis ohne Mitarbeiter | WP-Gesellschaft mit zehn Berufsangehörigen und dreißig Mitarbeitern |
| <ul style="list-style-type: none"> ◆ Keine § 319a HGB-Prüfungen ◆ Fragestellung Auftragsannahme-Checkliste: „Ist auftragsbegleitende QS erforderlich?“ JA / NEIN ◆ PfQK stellt Prüfungsauftrag mit Going-Concern-Problemen fest, auftragsbegleitende QS wurde nicht durchgeführt | <ul style="list-style-type: none"> ◆ Keine § 319a HGB-Prüfungen ◆ Dokumentation zum QS-System enthält Regelungen zu Anlässen und Umfang der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung ◆ Keine Regelungen zur Eignung des Qualitätssicherers ◆ Auftragsstichprobe zeigt, dass in einem von drei untersuchten Fällen, auftragsbegleitende Qualitätssicherung zwei Wochen nach Berichtsauslieferung dokumentiert wurde |
| <ul style="list-style-type: none"> ◆ Beanstandung? ◆ Aufnahme in Berichterstattung? | <ul style="list-style-type: none"> ◆ Beanstandung? ◆ Aufnahme in Berichterstattung? |

49

| <div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <div style="text-align: center;"> <small>INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER</small> IDW </div> <div style="text-align: center;"> <h3>Fälle zur Nachschau</h3> </div> <div style="text-align: right;">  <small>Wirtschaftsprüferkammer Körperschaft des öffentlichen Rechts</small> </div> </div> | |
|--|---|
| WP in Einzelpraxis ohne Mitarbeiter | WP-Gesellschaft mit zehn Berufsangehörigen und dreißig Mitarbeitern |
| <ul style="list-style-type: none"> ◆ Keine § 319a HGB-Prüfungen ◆ Keine dokumentierten Regelungen zur Nachschaudurchführung ◆ Praxisinhaber sieht Arbeitspapiere des Vorjahres jeweils <ul style="list-style-type: none"> a) vor Auftragsannahme b) nach Auftragsannahme zur Planung der Nachfolgeprüfung durch und benennt dies als „Selbstvergewisserung“ | <ul style="list-style-type: none"> ◆ Keine § 319a HGB-Prüfungen ◆ Dokumentation zum QS-System regelt ausführlich Planung und Durchführung der Nachschau ◆ PfQK stellt bei Auftragsstichprobe fest, dass bei einem Auftrag, der der Nachschau durch einen Dritten unterlag, keine Bankbestätigungen eingeholt wurden ◆ Bei Nachschau hat das Fehlen der Bankbestätigungen zu keinen Beanstandungen geführt |
| <ul style="list-style-type: none"> ◆ Beanstandung? ◆ Aufnahme in Berichterstattung? | <ul style="list-style-type: none"> ◆ Beanstandung? ◆ Aufnahme in Berichterstattung? |

50


Referenten:

WP/StB Rosemarie Gergen

WP/StB Dipl. oec. Ursula Lindgens

WP/StB Prof. Dr. Norbert Pfitzer

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des öffentlichen Rechts

Diskussion

51

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

**Bedeutung der 3. Änderung der
Berufssatzung für die
Qualitätssicherung**


WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des öffentlichen Rechts

Teil 2: Besondere Berufspflichten - Prüfungen und Gutachten

- ◆ Konsultationspflicht § 24b (2) BS
- ◆ Beschwerden und Vorwürfe § 24c BS
- ◆ Berichtskritik § 24d (1) BS (a. F.)
- ◆ Auftragsbegleitende Qualitätssicherung § 24d (2) - (4) BS (a. F.)

Teil 5: Besondere Berufspflichten

- ◆ Verantwortlichkeiten / Dokumentationspflichten § 37 BS
Einrichtung QS-System
- ◆ QS-System bei Prüfungen mit Siegelführung § 38 BS
- ◆ Anforderungen an Nachschau § 39 BS

Teil 6: Schlussbestimmungen

- ◆ Übergangsregelung zur 3. Änderung § 40a BS
Berufssatzung

52

Referenten:


WP/StB Rosemarie Gergen

WP/StB Dipl. oec. Ursula Lindgens

WP/StB Prof. Dr. Norbert Pfitzer

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

Bedeutung der 4. Änderung der Berufssatzung für die Qualitätssicherung



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des öffentlichen Rechts


Teil 2: Besondere Berufspflichten – Prüfungen und Gutachten

- ◆ Konkretisierung Tatbestände der Unbefangenheit bzw. Besorgnis der Befangenheit § 21 BS
- ◆ Schutzmaßnahmen bei Besorgnis der Befangenheit § 22 BS
- ◆ Definition Gefährdungslagen
 - Eigeninteressen § 23 BS
 - Selbstprüfung § 23a BS
 - Interessenvertretung § 23b BS
 - persönliche Vertrautheit § 24 BS

53

INSTITUT
DER
WIRTSCHAFTSPRÜFER
IDW

Bedeutung der 5. Änderung der Berufssatzung für die Qualitätssicherung



WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER
Körperschaft des öffentlichen Rechts

Änderung spezifischer Vorschriften

- ◆ Berichtskritik § 24d (1) BS
- ◆ Auftragsbegleitende Qualitätssicherung § 24d (2) und (3) BS
- ◆ Aufhebung Übergangsregelung § 40a BS


54

Referenten:

WP/StB Rosemarie Gergen

WP/StB Dipl. oec. Ursula Lindgens

WP/StB Prof. Dr. Norbert Pfitzer

| <div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <div style="text-align: center;"> <p>INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER IDW</p> </div> <div style="text-align: center;"> <h2>Regelungsbereiche der VO 1/2006</h2> </div> <div style="text-align: right;">  <p>WIRTSCHAFTSPRÜFERKAMMER Mitgliedschaft des öffentlichen Rechts</p> </div> </div> | |
|---|---|
| Auftragsabwicklung (betriebswirtschaftliche Prüfungen) | Praxisorganisation (ohne Beschränkung auf Tätigkeitsbereich) |
| <ul style="list-style-type: none"> ◆ Organisation der Auftragsabwicklung ◆ Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln ◆ Anleitung des Prüfungsteams ◆ Einholung von fachlichem Rat (Konsultation) ◆ Überwachung der Auftragsabwicklung ◆ Abschließende Durchsicht der Auftragsergebnisse ◆ Auftragsbegleitende Qualitätssicherung ◆ Berichtskritik ◆ Zeitnaher Abschluss, Aufbewahrung und Vertraulichkeit der Arbeitspapiere ◆ Nachschau der Auftragsabwicklung | <ul style="list-style-type: none"> ◆ Allgemeine Berufspflichten ◆ Annahme, Fortführung, vorzeitige Beendigung von Aufträgen ◆ Mitarbeiterentwicklung ◆ Gesamtplanung aller Aufträge ◆ Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen ◆ Nachschau der Praxisorganisation |

Referenten:

WP/StB Rosemarie Gergen

WP/StB Dipl. oec. Ursula Lindgens

WP/StB Prof. Dr. Norbert Pfitzer

**Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW:
Anforderungen an die Qualitätssicherung
in der Wirtschaftsprüferpraxis¹
(VO 1/2006)**

(27.03.2006)²

| | | |
|----------|---|----|
| 1. | Vorbemerkungen..... | 2 |
| 2. | Definitionen | 4 |
| 3. | Einrichtung, Durchsetzung und Überwachung eines Qualitätssicherungssystems | 5 |
| 4. | Regelungen zur Steuerung und Überwachung der Qualität in der Wirtschaftsprüferpraxis | 10 |
| 4.1. | Beachtung der allgemeinen Berufspflichten | 10 |
| 4.1.1. | Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit..... | 11 |
| 4.1.1.1. | Vorschriften zur Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit..... | 11 |
| 4.1.1.2. | Regelungen zur Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit (Unabhängigkeitsregelungen) | 12 |
| 4.1.1.3. | Besondere Regelungen zur internen Rotation..... | 14 |
| 4.1.2. | Gewissenhaftigkeit | 14 |
| 4.1.3. | Verschwiegenheit..... | 14 |
| 4.1.4. | Eigenverantwortlichkeit | 15 |
| 4.1.5. | Berufswürdiges Verhalten | 16 |
| 4.2. | Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen | 16 |
| 4.3. | Mitarbeiterentwicklung | 19 |
| 4.3.1. | Einstellung von Mitarbeitern | 19 |
| 4.3.2. | Aus- und Fortbildung..... | 20 |
| 4.3.3. | Mitarbeiterbeurteilungen | 21 |
| 4.3.4. | Bereitstellung von Fachinformationen | 21 |
| 4.4. | Gesamtplanung aller Aufträge | 21 |
| 4.5. | Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen | 22 |
| 4.6. | Auftragsabwicklung bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen | 23 |
| 4.6.1. | Organisation der Auftragsabwicklung..... | 23 |
| 4.6.2. | Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und der fachlichen Regeln für die Auftragsabwicklung..... | 24 |
| 4.6.3. | Anleitung des Prüfungsteams | 25 |
| 4.6.4. | Einholung von fachlichem Rat (Konsultation)..... | 26 |

¹ Diese Stellungnahme richtet sich an die Mitglieder der Wirtschaftsprüferkammer und des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.

² Verabschiedet von den Vorständen der WPK und des IDW am 27.03.2006.

| | |
|--|----|
| 4.6.5. Laufende Überwachung der Auftragsabwicklung | 27 |
| 4.6.6. Abschließende Durchsicht der Auftragsergebnisse..... | 27 |
| 4.6.7. Auftragsbezogene Qualitätssicherung | 29 |
| 4.6.7.1. Berichtskritik..... | 29 |
| 4.6.7.2. Auftragsbegleitende Qualitätssicherung..... | 31 |
| 4.6.7.3. Art, Zeitpunkt und Umfang der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung..... | 31 |
| 4.6.7.4. Kriterien für die Eignung als auftragsbegleitender Qualitätssicherer | 33 |
| 4.6.7.5. Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung..... | 34 |
| 4.6.8. Lösung von Meinungsverschiedenheiten | 35 |
| 4.6.9. Abschluss der Dokumentation der Auftragsabwicklung und Archivierung der Arbeitspapiere | 35 |
| 4.6.9.1. Abschluss der Auftragsdokumentation | 35 |
| 4.6.9.2. Gewissenhafter Umgang mit Arbeitspapieren | 36 |
| 4.6.9.3. Archivierung der Arbeitspapiere | 37 |
| 4.6.9.4. Eigentum an den Arbeitspapieren | 37 |
| 4.7. Nachschau..... | 38 |
| 5. Übereinstimmung mit ISQC 1 und ISA 220 | 43 |

1. Vorbemerkungen

- (1) Die Anforderungen an die Ausgestaltung eines Qualitätssicherungssystems ergeben sich aus Gesetzen (insbesondere WPO und Berufssatzung WP/vBP). In dieser gemeinsamen Stellungnahme legen die Vorstände der WPK und des IDW die Berufsauffassung dar, wie ein Qualitätssicherungssystem in Wirtschaftsprüferpraxen (im Folgenden: WP-Praxen) ausgestaltet sein sollte, um die Einhaltung der gesetzlichen Anforderungen sicherzustellen. Auch wenn diese Stellungnahme keine mit der WPO und der Berufssatzung WP/vBP vergleichbare Rechtsverbindlichkeit hat, stellt sie jedoch für den Vorstand der WPK eine Selbstbindung dar. Der Vorstand der WPK bringt damit zum Ausdruck, dass WP-Praxen, deren Qualitätssicherungssystem in Übereinstimmung mit der Stellungnahme eingerichtet ist, in Einklang mit der WPO und der Berufssatzung WP/vBP handeln. Gleichwohl ist nicht ausgeschlossen, dass eine WP-Praxis auch dann ordnungsgemäß handelt, wenn sie von einer in der Stellungnahme enthaltenen Anforderung abweicht.

Werden nach den Gegebenheiten der WP-Praxis relevante Anforderungen dieser Stellungnahme von der WP-Praxis nicht beachtet, ohne dass die Einhaltung der Berufspflichten in anderer Weise hinreichend sichergestellt wird, so kann dies in einem berufsaufsichtlichen oder einem zivilrechtlichen Verfahren zum Nachteil der WP-Praxis ausgelegt werden.

- (2) In dieser Stellungnahme werden nicht sämtliche zu beachtenden Berufspflichten aufgeführt. Die Ausführungen beschränken sich auf die wesentli-

chen allgemeinen und besonderen Berufspflichten. Von der Praxisleitung ist eigenverantwortlich zu entscheiden, ob auch für die Sicherstellung der Einhaltung der in dieser Stellungnahme nicht aufgeführten Berufspflichten (z.B. die Pflicht zur Siegelführung nach § 48 WPO i.V.m. § 18 Berufssatzung WP/vBP) qualitätssichernde Regelungen erforderlich sind. Entsprechendes gilt für neue oder geänderte Berufspflichten.

- (3) Der Wirtschaftsprüfer muss nach § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO seinen Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich ausüben. Um dies zu gewährleisten, muss er seine Praxis in eigener Verantwortung so organisieren, dass ausreichende Gewähr dafür besteht, dass der Wirtschaftsprüfer und seine Mitarbeiter sich bei der Abwicklung von Aufträgen an diese Pflichten halten. § 55b WPO sieht eine gesetzliche Verpflichtung für den Wirtschaftsprüfer vor, die Regelungen, die zur Einhaltung der Berufspflichten erforderlich sind, zu schaffen sowie ihre Anwendung zu überwachen und durchzusetzen (Qualitätssicherungssystem).
- (4) Die nachfolgende Stellungnahme berücksichtigt den Regelungsbedarf bei WP-Praxen, unabhängig von deren Größe und Organisationsgrad. 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-Praxis ab. Kleine und mittelgroße WP-Praxen werden deshalb im Allgemeinen eine geringere Differenzierung und Formalisierung hinsichtlich der zu treffenden Regelungen und deren Dokumentation als größere WP-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. Tz. 28).
- (5) Nach dieser Stellungnahme hat die WP-Praxis Regelungen zu schaffen, die die Einhaltung der Berufspflichten in sämtlichen Tätigkeitsbereichen hinreichend sicherstellen. Der Abschn. 4.6. (Auftragsabwicklung) gilt für in der WP-Praxis durchgeführte betriebswirtschaftliche Prüfungen nach § 2 Abs. 1 WPO. Die dort dargestellten Anforderungen an die Berichtskritik sind zu beachten, wenn das Berufssiegel geführt wird (vgl. im Einzelnen Tz. 112 ff.). Die Anforderungen an die auftragsbegleitende Qualitätssicherung gelten zwingend für Abschlussprüfungen von Unternehmen i.S.d. § 319a Abs. 1 HGB (vgl. im Einzelnen Tz. 121 ff.).
- (6) Die Stellungnahme entspricht dem International Standard on Quality Control 1 „Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements“ (ISQC 1)³ sowie dem International Standard on Auditing 220 „Quality

³ Verabschiedet vom IAASB im Februar 2004, Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, IFAC 2005, S. 148.

Control for Audits of Historical Financial Information“ (ISA 220)⁴. Bei der Darstellung der allgemeinen Berufspflichten wird nicht auf den IFAC Code of Ethics, sondern auf die einschlägigen deutschen Rechtsnormen verwiesen, die in Einklang mit dem IFAC Code of Ethics stehen. Die Stellungnahme beinhaltet zudem ergänzende Anforderungen, die sich aus der deutschen Rechtslage und Berufsübung ergeben. Abweichungen aufgrund nationaler Gegebenheiten sind in Abschn. 5. dargestellt.

- (7) Die Stellungnahme ersetzt die *Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW: Zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (VO 1/1995)*⁵.

2. Definitionen

- (8) In dieser Verlautbarung haben die folgenden Begriffe die nachstehende Bedeutung:

- Auftragsdokumentation: die Dokumentation der durchgeführten Prüfungshandlungen, der Prüfungsfeststellungen und der Prüfungsergebnisse. Die Dokumentation erfolgt in den hierzu angelegten Arbeitspapieren.
- Auftragsteam: alle fachlichen Mitarbeiter, die an der Abwicklung eines Auftrags mitwirken, einschließlich bei der WP-Praxis angestellter oder von dieser beauftragter Sachverständiger.
- Fachliche Regeln: allgemein anerkannte Grundsätze für die berufliche Betätigung der Wirtschaftsprüfer, z.B. Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung.
- Maßnahmen: Handlungen, die zur Anwendung von Regelungen zur Qualitätssicherung in der WP-Praxis durchgeführt werden (z.B. Fortbildungsmaßnahmen und Maßnahmen zur Bewältigung festgestellter Unabhängigkeitsrisiken).
- Mitarbeiter: alle in einer WP-Praxis beschäftigten Personen, unabhängig davon, ob sie im Rahmen der Abwicklung von Aufträgen eingesetzt werden.
- Nachschau: Prozess der Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems der WP-Praxis, einschließlich der Beurteilung der Einhaltung der Regelungen der WP-Praxis zur Abwicklung einzelner Prüfungsaufträge.
- Praxisleitung: Praxisinhaber, Sozien einer Sozietät, Geschäftsführungsorgan bei WP-Gesellschaften, Partner einer Partnerschaftsgesellschaft.
- Regelungen: die von der WP-Praxis getroffenen organisatorischen Vorkehrungen zur Einhaltung der Berufspflichten (Aufbau- und Ablauforganisation).

⁴ Verabschiedet vom IAASB im Februar 2004, Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, IFAC 2005, S. 256.

⁵ Vgl. WPg 1995, S. 824, FN-IDW 1995, S. 530a.

- WP-Praxis: Wirtschaftsprüfer in eigener Praxis, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und andere Zusammenschlüsse von Wirtschaftsprüfern auf gesellschaftsrechtlicher Basis. Bei einer interprofessionellen Sozietät bezieht sich der Begriff WP-Praxis ausschließlich auf die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers. Nicht als WP-Praxis einzuordnen ist eine Steuerberatungsgesellschaft, in der Wirtschaftsprüfer geschäftsführend tätig sind.
- Verantwortlicher Wirtschaftsprüfer: Person, welche in der WP-Praxis die Verantwortung für die Durchführung eines Auftrags und für die Berichterstattung hierüber (z.B. Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk) trägt (§ 24a Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP).

3. Einrichtung, Durchsetzung und Überwachung eines Qualitätssicherungssystems

- (9) Das Qualitätssicherungssystem nach § 55b WPO hat die Regelungen zu umfassen, die nach dem Tätigkeitsbereich und den Verhältnissen der WP-Praxis zur Einhaltung der Berufspflichten erforderlich sind (§ 37 Abs. 1 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP).
- (10) Nach § 37 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP sind Wirtschaftsprüfer verpflichtet, die Verantwortlichkeit für die Qualitätssicherung in der WP-Praxis festzulegen und zu dokumentieren. Verantwortlich für die Einrichtung, Durchsetzung und Überwachung eines angemessenen und wirksamen Qualitätssicherungssystems ist die Praxisleitung. Einfluss auf die Ausgestaltung des Qualitätssicherungssystems können auch Vereinbarungen mit anderen WP-Praxen haben, die auf ein einheitliches Qualitätssicherungssystem und dessen Überwachung ausgerichtet sind. Solche Vereinbarungen entbinden die Praxisleitung nicht von ihrer Verantwortung für die Einrichtung, Durchsetzung und Überwachung eines angemessenen und wirksamen Qualitätssicherungssystems der WP-Praxis.
- (11) Die Praxisleitung kann Aufgaben auf einzelne Mitglieder der Praxisleitung und leitende Mitarbeiter delegieren. In diesem Fall muss darauf geachtet werden, dass diese Personen sowohl über ausreichende Kompetenzen und Erfahrungen als auch über die erforderliche hierarchische Stellung und persönliche Autorität innerhalb der WP-Praxis verfügen. Ausreichende Kompetenzen und Erfahrungen sind Voraussetzung für das Erkennen und Verstehen von qualitätsgefährdenden Risiken sowie die sinnvolle Gestaltung der Regelungen zur Qualitätssicherung. Angemessene hierarchische Stellung und persönliche Autorität sind Voraussetzung für die Durchsetzung dieser Regelungen.
- (12) Voraussetzung für ein ordnungsgemäßes Qualitätssicherungssystem ist die Angemessenheit und Wirksamkeit der getroffenen Regelungen. Die Regelungen sind angemessen, wenn sie mit hinreichender Sicherheit gewährleisten, dass Verstöße gegen Berufspflichten verhindert bzw. zeitnah erkannt werden. Hierzu müssen Risiken von Verstößen gegen Berufspflichten festgestellt, analysiert und an die zuständige Stelle in der WP-Praxis berichtet

werden. Diese muss dafür sorgen, dass auf die erkannten Verstöße unverzüglich und auf erfasste Risiken zeitnah in geeigneter Weise reagiert wird.

- (13) Die Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems ist dann gegeben, wenn die Regelungen zur Qualitätssicherung von den in der WP-Praxis beschäftigten Wirtschaftsprüfern und den Mitarbeitern (einschließlich freier Mitarbeiter) nach Maßgabe ihrer Verantwortlichkeit zur Kenntnis genommen und bei der täglichen Arbeit angewendet werden.
- (14) Bei der Einrichtung, Durchsetzung und Überwachung eines Qualitätssicherungssystems sind die folgenden Bestandteile eines Qualitätssicherungssystems zu berücksichtigen:
- Qualitätsumfeld
 - Feststellung und Einschätzung qualitätsgefährdender Risiken
 - Regelungen zur Qualitätssicherung
 - Kommunikation und Dokumentation der Regelungen zur Qualitätssicherung sowie
 - Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit der Regelungen zur Qualitätssicherung.
- (15) In der WP-Praxis muss ein Qualitätsumfeld gefördert werden, welches eine hohe Qualität der Berufsausübung unterstützt und damit die Beachtung der gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen fördert.
- (16) Das Qualitätsumfeld einer WP-Praxis wird entscheidend von den Verhaltensweisen der Praxisleitung und den für die Abwicklung von Aufträgen verantwortlichen Wirtschaftsprüfern geprägt. Die Praxisleitung hat klar und in angemessener Weise auf die bestehenden Regelungen zur Qualitätssicherung und deren Zwecke hinzuweisen und die Bedeutung der Beachtung der gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen hervorzuheben. Dies kann z.B. in Form von Seminaren, Besprechungen, Fachkonzepten oder anderen schriftlichen Informationen erfolgen. Die getroffenen Regelungen sind zu dokumentieren und in die Aus- und Fortbildungsprogramme sowie das Mitarbeiterbeurteilungssystem zu integrieren. Hierdurch wird die Bedeutung der Qualität der Berufsausübung betont und die Art und Weise, wie die Qualitätsanforderungen in der WP-Praxis erfüllt werden, verdeutlicht. Zugleich wird die persönliche Verantwortlichkeit der Mitarbeiter für die Gewährleistung einer hohen Qualität der beruflichen Leistungen der WP-Praxis und die Beachtung der Regelungen zur Qualitätssicherung hervorgehoben.
- (17) Um ihrer Verantwortung für die Qualitätssicherung in der WP-Praxis nachzukommen, muss die Praxisleitung berücksichtigen, dass die Beachtung der Qualitätsanforderungen im möglichen Konfliktfall Vorrang vor der Erreichung geschäftlicher Ziele hat. Dies setzt voraus, dass
- die Praxisleitung durch geeignete Regelungen sicherstellt, dass die Qualität der Berufsausübung nicht durch wirtschaftliche Überlegungen beeinträchtigt wird,

- bei Mitarbeiterbeurteilungen und bei Entscheidungen über Beförderungen und Gehaltsentwicklung die Bedeutung der Beachtung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems zum Ausdruck kommt und
 - ausreichende Ressourcen für die Entwicklung, Dokumentation und Umsetzung der Regelungen zur Qualitätssicherung zur Verfügung gestellt werden.
- (18) In der WP-Praxis sind Verfahren einzuführen, die eine Untersuchung möglicher Verstöße gegen Berufspflichten und die Regelungen zur Qualitätssicherung und – bei Vorliegen von Verstößen – das Abstellen von Missständen und die Verhängung von Sanktionen beinhalten (Durchsetzung der Qualitätssicherungsregelungen).
- (19) Voraussetzung für die Einrichtung angemessener und wirksamer Regelungen zur Qualitätssicherung sowie deren Durchsetzung und Überwachung ist die Feststellung und Einschätzung qualitätsgefährdender Risiken in der WP-Praxis. Das Risiko eines Verstoßes gegen Berufspflichten ist dann als gering einzustufen, wenn die Regelungen zur Qualitätssicherung ausreichend Gewähr dafür bieten, dass Mängel in der Berufsausübung aufgrund von qualitätsgefährdenden Risiken verhindert oder aufgedeckt und behoben werden.
- (20) Die einzuführenden Regelungen zur Steuerung und Überwachung der Qualität der beruflichen Leistungen lassen sich in Regelungen zur allgemeinen Praxisorganisation und in Regelungen zur Auftragsabwicklung unterscheiden. Sie können den folgenden Regelungsbereichen zugeordnet werden⁶
- Regelungen zur allgemeinen Praxisorganisation:
 - Beachtung der allgemeinen Berufspflichten (insbesondere berufliche Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit)
 - Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen
 - Mitarbeiterentwicklung (Einstellung, Aus- und Fortbildung, Beurteilung von Mitarbeitern, Bereitstellung von Fachinformationen)
 - Gesamtplanung aller Aufträge
 - Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen.
 - Regelungen zur Auftragsabwicklung:
 - Organisation der Auftragsabwicklung
 - Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und der fachlichen Regeln für die Auftragsabwicklung
 - Anleitung des Prüfungsteams
 - Einholung von fachlichem Rat (Konsultation)
 - Überwachung der Auftragsabwicklung
 - abschließende Durchsicht der Auftragsergebnisse

⁶ Die Gliederung des Abschn. 4 orientiert sich im Folgenden an den in Tz. 20 dargestellten Regelungsbereichen.

- Auftragsbezogene Qualitätssicherung
- Lösung von Meinungsverschiedenheiten sowie
- Abschluss der Auftragsdokumentation und Archivierung der Arbeitspapiere.

Des Weiteren sind Regelungen zur Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems (Nachschau) festzulegen.

- (21) Nach § 55b Satz 2 WPO i.V.m. § 37 Abs. 3 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP ist das Qualitätssicherungssystem in schriftlicher oder elektronischer Form zu dokumentieren. Die Dokumentation muss es einem fachkundigen Dritten ermöglichen, sich in angemessener Zeit ein Bild von der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems zu verschaffen (vgl. § 37 Abs. 3 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP).
- (22) Die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems dient insbesondere:
- der Erfüllung gesetzlicher Pflichten
 - einer konsistenten Anwendung und personenunabhängigen Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems
 - der Nachvollziehbarkeit der Regelungen zur Qualitätssicherung und der Qualitätssicherungsmaßnahmen im Rahmen der prozessintegrierten und prozessunabhängigen Überwachungsmaßnahmen sowie ggf. einer externen Qualitätskontrolle
 - dem Nachweis (z.B. gegenüber Aufsichtsbehörden), dass die WP-Praxis ihrer Pflicht zur Einrichtung eines ordnungsgemäßen Qualitätssicherungssystems nachgekommen ist und die Regelungen des Qualitätssicherungssystems eingehalten werden.
- (23) Der Umfang der Dokumentation hängt wesentlich von dem Ausmaß der Delegation von Aufgaben und Verantwortung sowie der Komplexität der organisatorischen Strukturen (z.B. dezentrale Organisation oder Spartenorganisation) ab.
- (24) Die Dokumentation kann durch ein Organisations- bzw. Qualitätssicherungshandbuch erfolgen. In WP-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-Praxis und im Rahmen der Auftragsabwicklung erfolgen, z.B. durch die geordnete Ablage von Mitarbeiterbeurteilungen, der Aus- und Fortbildungsplanung, der eingeholten Unabhängigkeitsbestätigungen oder die Unterzeichnung der vom verantwortlichen Wirtschaftsprüfer durchgesehenen Arbeitspapiere.
- (25) Als Dokumentationsformen kommen z.B. elektronische Datenbanken, in denen u.a. die Ergebnisse von Unabhängigkeitsbefragungen, von Mitarbeiterbeurteilungen und der Nachschau gespeichert werden können, oder Checklisten und Formblätter in Betracht.

- (26) Die Dokumentation ist mindestens so lange aufzubewahren, wie es für die interne Überwachung und einen externen Nachweis der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems erforderlich ist.
- (27) Die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems ist praxisintern zu überwachen (vgl. § 37 Abs. 1 Satz 3 Berufssatzung WP/vBP). Hierbei sind prozessintegrierte und prozessunabhängige Maßnahmen zu unterscheiden. Zu den prozessintegrierten Maßnahmen gehören z.B. die Überwachung der Auftragsabwicklung durch den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer und die auftragsbezogene Qualitätssicherung (vgl. Abschn. 4.6.7.). Die Nachschau stellt daneben eine prozessunabhängige Überwachungsmaßnahme dar, die sich auf die Regelungen zur Praxisorganisation unter Einschluss der Frage bezieht, ob die Regelungen zur Auftragsabwicklung eingehalten worden sind (vgl. §§ 7, 39 Abs. 1 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP). Im Rahmen der Nachschau wird die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems außerhalb laufender Aufträge geprüft. Dies umfasst auch die prozessintegrierten Überwachungsmaßnahmen. Die Nachschau ist für die kontinuierliche Weiterentwicklung des Qualitätssicherungssystems von besonderer Bedeutung.
- (28) Die Bestandteile des Qualitätssicherungssystems dienen in ihrer Gesamtheit der Sicherstellung der ordnungsgemäßen Abwicklung der Aufträge der WP-Praxis. Die von der Praxisleitung einzuführenden Regelungen zur Qualitätssicherung bei der Auftragsabwicklung sind dabei als integraler Bestandteil der Auftragsabwicklung auszugestalten, während die allgemeine Praxisorganisation eine die ordnungsgemäße Auftragsabwicklung unterstützende Funktion darstellt.

Qualitätssicherungssystem

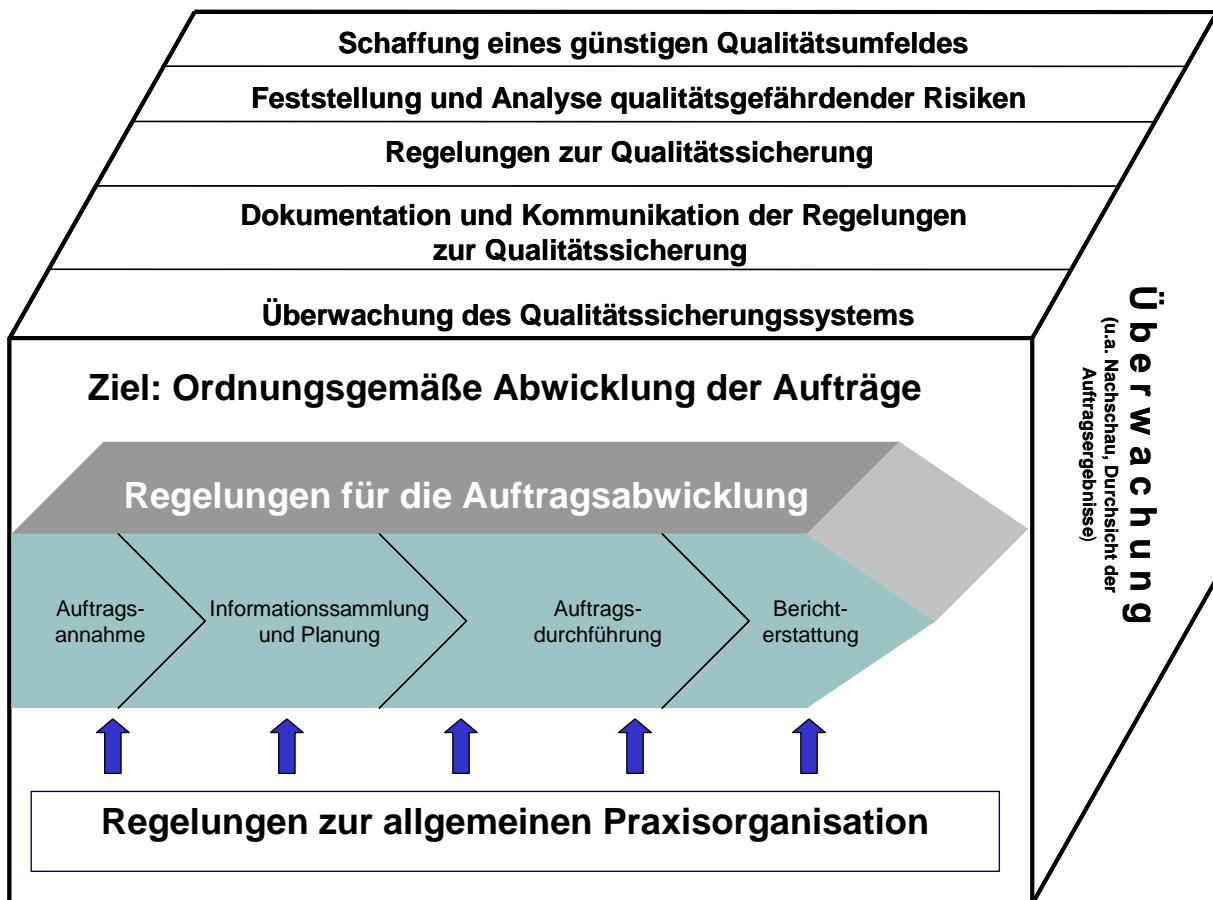


Abb.: Verantwortlichkeit der Praxisleitung zur Einrichtung und Aufrechterhaltung eines Qualitätssicherungssystems

4. Regelungen zur Steuerung und Überwachung der Qualität in der Wirtschaftsprüferpraxis

4.1. Beachtung der allgemeinen Berufspflichten

(29) Die WP-Praxis hat Regelungen einzuführen, mit denen die Einhaltung der allgemeinen Berufspflichten hinreichend sichergestellt wird (vgl. §§ 37 Abs. 1 und 38 Nr. 1 Berufssatzung WP/vBP). Die relevanten Pflichten ergeben sich insbesondere aus der Wirtschaftsprüferordnung, der Berufssatzung WP/vBP sowie – bei Abschlussprüfungen – aus den §§ 318, 319, 319a und 323 HGB.

(30) Die folgenden allgemeinen Berufspflichten prägen in besonderer Weise die Darstellung des Wirtschaftsprüfers in der Öffentlichkeit:

- Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit
- Gewissenhaftigkeit
- Verschwiegenheit
- Eigenverantwortlichkeit sowie
- berufswürdiges Verhalten.

- (31) Es liegt in der Verantwortung der Praxisleitung, die Mitarbeiter über die für sie geltenden Berufspflichten zu unterrichten (vgl. §§ 5 Abs. 2, 37 Abs. 1 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP). Diese gelten für Wirtschaftsprüfer unmittelbar und für Gehilfen teils unmittelbar (z.B. § 323 HGB) oder als Konkretisierung der dienstvertraglichen Pflichten.

4.1.1. Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit

4.1.1.1. Vorschriften zur Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit

- (32) Wirtschaftsprüfer haben nach § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO ihren Beruf unabhängig auszuüben (§ 2 Berufssatzung WP/vBP). Nach § 43 Abs. 1 Satz 2 WPO haben sich Wirtschaftsprüfer bei der Erstattung von Prüfungsberichten und Gutachten unparteiisch zu verhalten sowie bei Besorgnis der Befangenheit nach § 49 2. Alt. WPO die Durchführung eines Auftrags zu versagen.
- (33) In §§ 319 f. HGB wird der Unabhängigkeitsgrundsatz für den Fall der gesetzlichen Abschlussprüfung konkretisiert. Diese Vorschriften sind auch bei freiwilligen Abschlussprüfungen zu beachten, bei denen ein Bestätigungsvermerk erteilt wird, der dem gesetzlichen Bestätigungsvermerk in § 322 HGB nachgebildet ist (§ 22a Abs. 1 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP).
- (34) Unbefangen ist nach § 21 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP, wer sich sein Urteil unbeeinflusst von unsachgemäßen Erwägungen bildet. Die Unbefangenheit kann insbesondere durch Eigeninteressen (§ 23 Berufssatzung WP/vBP) Selbstprüfung (§ 23a Berufssatzung WP/vBP), Interessenvertretung (§ 23b Berufssatzung WP/vBP) sowie persönliche Vertrautheit (§ 24 Berufssatzung WP/vBP) beeinträchtigt werden. Das Vorliegen solcher Umstände führt nicht zu einer Beeinträchtigung der Unbefangenheit, wenn die Umstände selbst für die Urteilsbildung offensichtlich unwesentlich oder zusammen mit Schutzmaßnahmen (§ 22 Berufssatzung WP/vBP) insgesamt unbedeutend sind. Dies gilt nicht, wenn Tatbestände i.S.d. § 319 Abs. 3 oder des § 319a HGB verwirklicht sind, da in diesen Fällen auch berufsrechtlich die Besorgnis der Befangenheit unwiderleglich vermutet wird (vgl. § 22a Abs. 2 Satz 1 und Abs. 4 Berufssatzung WP/vBP).
- (35) Besorgnis der Befangenheit liegt vor, wenn Umstände i.S.d. Tz. 34 gegeben sind, die aus Sicht eines verständigen Dritten geeignet sind, die Urteilsbildung unsachgemäß zu beeinflussen (vgl. § 21 Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP). Maßgeblich ist, ob im Einzelfall aus Sicht eines verständigen Dritten und unter Berücksichtigung der getroffenen Schutzmaßnahmen genügend objektive Gründe vorliegen, an der unvoreingenommenen Urteilsbildung des Wirtschaftsprüfers zu zweifeln.

4.1.1.2. Regelungen zur Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit (Unabhängigkeitsregelungen)

- (36) Die Praxisleitung muss nach § 55b WPO i.V.m. §§ 37 Abs. 1, 38 Nr. 1 Berufssatzung WP/vBP Regelungen einführen, die ausreichend Gewähr dafür bieten, dass die WP-Praxis und die Mitarbeiter sowie gegebenenfalls weitere Personen, die mit der Abwicklung von Aufträgen befasst werden (z.B. externe Sachverständige oder Mitarbeiter anderer WP-Praxen), die für sie relevanten Vorschriften zur Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit (im Folgenden: Unabhängigkeitsvorschriften) einhalten. Die Festlegung solcher Regelungen setzt eine Feststellung und Analyse von Gefährdungen der Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit (im Folgenden: Unabhängigkeitsgefährdungen) voraus.
- (37) Die eingeführten Regelungen müssen insbesondere gewährleisten, dass
- die Verantwortung für die Untersuchung und Lösung von Fragen im Zusammenhang mit Unabhängigkeitsgefährdungen in der WP-Praxis festgelegt ist,
 - mandanten- und auftragsbezogene Informationen erfasst werden, die als Datengrundlage zur Feststellung von Unabhängigkeitsgefährdungen erforderlich sind (z.B. zur Erkennung von möglichen Interessenkonflikten),
 - die Praxisleitung bzw. die zuständige Stelle über Unabhängigkeitsgefährdungen in Zweifelsfällen informiert werden, damit Unabhängigkeitsfragen unter Anwendung einheitlicher und angemessener Maßstäbe gelöst (Eskalation) und wirksame qualitätssichernde Maßnahmen ergriffen werden können,
 - die Mitarbeiter sowie gegebenenfalls weitere Personen, welche die Unabhängigkeitsvorschriften beachten müssen, über die Anforderungen an die berufliche Unabhängigkeit unterrichtet werden,
 - bei finanziellen Entscheidungen der WP-Praxis die sich aus den Unabhängigkeitsvorschriften ergebenden Beschränkungen eingehalten werden,
 - bei festgestellten Unabhängigkeitsgefährdungen geeignete Maßnahmen zur Beseitigung der Gefährdung getroffen werden, was erforderlichenfalls auch die Niederlegung des Mandats beinhalten kann, sowie
 - eine ausreichende Dokumentation zur Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften, einschließlich der eingeführten Regelungen und der Lösung von Unabhängigkeitsfragen, vorliegt.
- (38) In der WP-Praxis sind Regelungen einzuführen, die ausreichend Gewähr dafür bieten, dass eine Information der Praxisleitung bzw. der zuständigen Stelle und des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers über Verstöße gegen die Unabhängigkeitsregelungen oder bestehende Unabhängigkeitsgefährdungen sowie eine angemessene Behandlung dieser Fälle erfolgen. Hierzu gehört u.a. die Verpflichtung der Mitarbeiter bzw. der an der Auftragsabwicklung beteiligten externen Personen zur unverzüglichen Information. Die Praxisleitung

bzw. die zuständige Stelle hat unter Einbeziehung des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers über ggf. erforderliche Maßnahmen zu entscheiden und für eine angemessene Information über die getroffenen Maßnahmen zu sorgen.

- (39) Es sind Kriterien festzulegen, nach denen alle Prüfungsleistungen dahingehend beurteilt werden, ob Maßnahmen zur Vermeidung von Unabhängigkeitsgefährdungen und zur Vermeidung eines möglicherweise im Zeitablauf eintretenden Qualitätsverlustes erforderlich sind. Hierzu kommt beispielsweise die Durchführung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung in Betracht.
- (40) Bei der Festlegung von Kriterien können u.a. die folgenden Aspekte relevant sein:
- Auftragsart und Relevanz des Auftragsgegenstandes und der Auftragsergebnisse für die Öffentlichkeit
 - langjährige Tätigkeit des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers und gegebenenfalls weiterer Mitglieder des Auftragsteams mit Leitungsfunktion für den Mandanten und die sich daraus möglicherweise ergebende persönliche Vertrautheit.
- (41) Im Falle von Unabhängigkeitsgefährdungen sind Maßnahmen zu ergreifen, die die Unabhängigkeitsgefährdungen beseitigen oder soweit abschwächen, dass aus Sicht eines verständigen Dritten die Gefährdung insgesamt als unwesentlich zu beurteilen ist. Kann eine wesentliche Unabhängigkeitsgefährdung nicht beseitigt werden, kommen nur die Ablehnung oder die Kündigung des Auftrags (bei gesetzlichen Abschlussprüfungen unter Beachtung von § 318 Abs. 6 HGB) in Frage.
- (42) Im Hinblick auf die Sicherstellung der persönlichen Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften sind bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen eingesetzte Mitarbeiter der WP-Praxis regelmäßig oder anlassbezogen zu finanziellen, persönlichen oder kapitalmäßigen Bindungen zu befragen (vgl. §§ 37 Abs. 1, 38 Nr. 1 Berufssatzung WP/vBP). Hierzu ist zumindest einmal jährlich eine schriftliche Erklärung einzuholen, in der bestätigt wird, dass die Unabhängigkeitsregelungen der WP-Praxis eingehalten worden sind (Unabhängigkeitserklärung). Die Einholung von Unabhängigkeitserklärungen unterstreicht die Bedeutung der Einhaltung des Unabhängigkeitsgrundsatzes.
- (43) Insbesondere bei bewussten Verstößen gegen die Unabhängigkeitsvorschriften und die diesbezüglichen Regelungen der WP-Praxis kommen interne Disziplinarmaßnahmen sowie Fortbildungsmaßnahmen zur Vermeidung künftiger Verstöße in Betracht.

4.1.1.3. Besondere Regelungen zur internen Rotation

- (44) In WP-Praxen mit Abschlussprüfungsmandanten, die unter die Definition des § 319a Abs. 1 Satz 1 oder Satz 4 HGB fallen, müssen Regelungen eingeführt werden, mit denen die erforderlichen internen Rotationen gewährleistet werden.
- (45) Bei der Einführung von Regelungen zur Planung, Durchführung und Überwachung der internen Rotation in der WP-Praxis sollten u.a. folgende Aspekte berücksichtigt werden:
- Information der betroffenen Wirtschaftsprüfer über die Rotationspflichten sowie
 - auftragsbezogene Dokumentation der Zeitpunkte, zu denen eine Rotation ansteht.

4.1.2. Gewissenhaftigkeit

- (46) Der Grundsatz der Gewissenhaftigkeit (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO) wird in § 4 der Berufssatzung WP/vBP konkretisiert.
- (47) In der WP-Praxis sind Regelungen einzuführen, die eine gewissenhafte Abwicklung der Aufträge gewährleisten. Für eine gewissenhafte Abwicklung der Aufträge ist es erforderlich, dass die für die Berufsausübung geltenden Bestimmungen und fachlichen Regeln beachtet werden (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP). Diese sind zum Teil gesetzlich fixiert (z.B. für die Abschlussprüfung in §§ 316 ff. HGB) und zum Teil in den fachlichen Verlautbarungen der Berufsorganisationen der Wirtschaftsprüfer niedergelegt (z.B. in den *IDW Prüfungsstandards*). Für gesetzliche Abschlussprüfungen ist die Pflicht zur gewissenhaften Prüfung darüber hinaus ausdrücklich in § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB geregelt.
- (48) Die geltenden gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln müssen unter Berücksichtigung der jeweiligen Besonderheiten in der WP-Praxis eingeführt werden (z.B. im Rahmen von Informations- oder Schulungsveranstaltungen). Als Hilfsmittel bieten sich beispielsweise Prüfungshilfen, Muster-Arbeitsprogramme und Muster-Berichte an, die eine praxisgerechte Anwendung der Prüfungsstandards unterstützen.

4.1.3. Verschwiegenheit

- (49) Nach § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO ist der Wirtschaftsprüfer zur Verschwiegenheit verpflichtet. Wirtschaftsprüfer dürfen Tatsachen und Umstände, die ihnen bei ihrer Berufstätigkeit anvertraut oder bekannt werden, nicht unbefugt offenbaren und nicht unbefugt für eigene oder fremde Vermögensdispositionen nutzbar machen (vgl. §§ 9 Abs. 1, 10 Berufssatzung WP/vBP). Die Verschwiegenheitspflicht gilt zeitlich unbegrenzt (vgl. § 9 Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP) und gegenüber jedermann, soweit sie nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften entfällt (z.B. im Rahmen der Qualitätskontrolle nach § 57b WPO)

oder der Mandant den Wirtschaftsprüfer wirksam von der Verschwiegenheitspflicht entbindet. Sie ist auch innerhalb der WP-Praxis gegenüber nicht mit dem betreffenden Mandat befassten Personen zu beachten. Für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften mit einem Aufsichtsrat gilt dies auch gegenüber dessen Mitgliedern. Bei Abschlussprüfungen ergibt sich die Verschwiegenheitspflicht zudem aus § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB.

- (50) In der WP-Praxis sind Regelungen einzuführen, die die Einhaltung der Verschwiegenheitspflicht gewährleisten (vgl. § 9 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP), z.B.:
- schriftliche Verpflichtung der Mitarbeiter zur Einhaltung der Vorschriften zur Verschwiegenheit, zum Datenschutz und zu den Insiderregeln bei Abschluss des Arbeitsvertrags (vgl. §§ 50 WPO, 14 WpHG, 5 Abs. 2 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP) und
 - Regelungen zur Sicherung der Arbeitspapiere und anderer mandantenbezogener Informationen gegen unbefugten Zugriff.

4.1.4. Eigenverantwortlichkeit

- (51) Der Wirtschaftsprüfer hat sein Handeln in eigener Verantwortung und frei von Weisungen zu bestimmen, sich selbst ein Urteil zu bilden und seine Entscheidungen selbst zu treffen (vgl. §§ 44 WPO, 11 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP). Die Tätigkeit der Mitarbeiter muss der Wirtschaftsprüfer derart überblicken, dass er sich selbst eine auf Kenntnis beruhende fachliche Überzeugung bilden kann (vgl. § 12 Berufssatzung WP/vBP). Berufliche Tätigkeiten dürfen nicht übernommen werden, wenn die berufliche Verantwortung nicht getragen werden kann oder nicht getragen werden soll (§ 11 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP).
- (52) Bei der Organisation einer WP-Praxis müssen die sich aus dem Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit ergebenden Anforderungen beachtet werden. Zur Gewährleistung ausreichender zeitlicher Reserven hat die WP-Praxis insbesondere die Arbeitsbelastung und Verfügbarkeit der verantwortlichen Wirtschaftsprüfer angemessen zu überwachen. Im Einzelnen kommen beispielsweise folgende Regelungen in Betracht:
- Einhaltung eines angemessenen Verhältnisses der verantwortlichen Wirtschaftsprüfer zu den übrigen fachlichen Mitarbeitern unter Berücksichtigung der Personalstruktur und der Qualifikation der fachlichen Mitarbeiter
 - Angemessenheit der Anzahl der von den einzelnen Wirtschaftsprüfern jeweils betreuten Mandate
 - sachgerechter Einsatz von erfahrenen und weniger erfahrenen Mitarbeitern sowie von Spezialisten bei der Abwicklung von Aufträgen, wobei der verantwortliche Wirtschaftsprüfer in der Lage sein muss, die Arbeit der Mitarbeiter und Spezialisten ausreichend zu überblicken.

4.1.5. Berufswürdiges Verhalten

- (53) Nach § 43 Abs. 2 WPO hat sich der Wirtschaftsprüfer jeder Tätigkeit zu enthalten, die mit seinem Beruf oder mit dem Ansehen des Berufes unvereinbar ist. Er hat sich der besonderen Berufspflichten bewusst zu sein, die ihm aus der Befugnis erwachsen, gesetzlich vorgeschriebene Bestätigungsvermerke zu erteilen. Er hat sich auch außerhalb der Berufstätigkeit des Vertrauens und der Achtung würdig zu erweisen, die der Beruf erfordert.
- (54) Sofern der Wirtschaftsprüfer bei Wahrnehmung seiner Aufgaben Gesetzesverstöße feststellt, ist er verpflichtet, seine Auftraggeber auf diese aufmerksam zu machen (§ 13 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP).
- (55) In diesem Zusammenhang kommen Regelungen in Betracht (vgl. Abschn. 4.2.):
- zur Ablehnung von Aufträgen, wenn die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers für eine pflichtwidrige Tätigkeit in Anspruch genommen werden soll (§ 49 WPO)
 - zur Sicherung der Angemessenheit der Vergütung des jeweiligen Auftrags bei Vereinbarung und Abrechnung (vgl. § 27 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP). Hierzu gehören auch Regelungen, die vorsehen, dass die Honorarbemessung nicht von der erwarteten Erbringung anderer Dienstleistungen für denselben Mandanten beeinflusst oder bestimmt werden darf
 - zur Beachtung des Verbotes der Vereinbarung von Erfolgshonoraren (vgl. § 55a Abs. 1 WPO) und von Pauschalhonoraren, wenn sie nicht angemessen sind und eine Honoraranpassung bei nicht vorhersehbaren Umständen im Bereich des Auftraggebers nicht vereinbart ist (vgl. § 27 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP)
 - zur Beachtung des Verbotes von Provisionszahlungen für die Auftragsvermittlung (vgl. § 55a Abs. 2 WPO)
 - für ein kollegiales Verhalten bei der Übernahme von Aufträgen (vgl. z.B. §§ 14 und 26 Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP) sowie
 - zur Beachtung des Verbotes der Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit (vgl. § 43a Abs. 3 Nr. 1 WPO).

4.2. Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen

- (56) In der WP-Praxis sind Regelungen zur Auftragsannahme und -fortführung sowie zur vorzeitigen Beendigung von Aufträgen einzuführen, die unter Berücksichtigung der mit den Aufträgen verbundenen Risiken hinreichend sicherstellen, dass nur Mandate angenommen oder fortgeführt werden, die in sachlicher, personeller und zeitlicher Hinsicht ordnungsgemäß abgewickelt werden können (vgl. §§ 37 Abs. 1, 38 Nr. 2 und Nr. 3 Berufssatzung WP/vBP).
- (57) Die Zuständigkeit für die Annahme, Fortführung und Beendigung von Aufträgen ist festzulegen.
- (58) Es sind Regelungen einzuführen, die mit hinreichender Sicherheit gewährleisten, dass Aufträge nur angenommen bzw. fortgeführt werden,

- nachdem eine Analyse der Integrität des Mandanten und der mit dem Auftrag verbundenen Risiken vorgenommen wurde (z.B. Haftungsrisiko oder Risiko eines Reputationsverlustes) und entweder keine besonderen Risiken vorliegen oder ausreichende Maßnahmen zur Risikobegrenzung ergriffen werden können,
 - nachdem die Pflichten nach dem Geldwäschegesetz erfüllt wurden (insbesondere Identifizierungspflicht nach § 2 Abs. 1 GwG),
 - wenn ausreichende Erfahrung und Kompetenz sowie personelle und zeitliche Ressourcen in der WP-Praxis vorhanden sind, um den jeweiligen Auftrag ordnungsgemäß durchführen zu können (vgl. § 4 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP),
 - bei denen die allgemeinen Berufspflichten, insbesondere der Grundsatz der Unabhängigkeit, eingehalten werden können.
- (59) Die notwendigen Feststellungen, ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, müssen vor der Entscheidung über die Annahme bzw. Fortführung der betreffenden Aufträge getroffen werden. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um einen bestehenden oder einen neuen Mandanten handelt. Wird ein Auftrag angenommen, obwohl Zweifel am Vorliegen der Voraussetzungen bestehen, ist zu dokumentieren, ob und wie die Zweifel ausgeräumt wurden.
- (60) Im Hinblick auf die Integrität des Mandanten sind vor allem die folgenden Aspekte von Bedeutung:
- Identität und geschäftlicher Ruf der maßgebenden Gesellschafter, der gesetzlichen Vertreter, der Mitglieder des Aufsichtsorgans und gegebenenfalls dem Mandanten nahe stehenden Personen oder Unternehmen
 - Art der geschäftlichen Aktivitäten und der Geschäftspraktiken
 - besonderer Honorardruck
 - Hinweise auf unangemessene Beschränkungen des Prüfungsumfangs
 - Verdacht auf die Verwicklung des Unternehmens in Geldwäsche- oder andere kriminelle Aktivitäten
 - Gründe für einen Prüferwechsel sowie
 - Transparenz der Finanzberichterstattung (z.B. aggressive Bilanzierungspraktiken) und Ausgestaltung des internen Kontrollsystems.
- Informationen zu diesen Aspekten können insbesondere durch die Nutzung allgemein zugänglicher Quellen (z.B. Zeitschriften oder Internet) eingeholt werden. Darüber hinaus kommen u.a. in Betracht:
- Nutzung spezialisierter Informationsdienste
 - Gespräche mit Dritten, z.B. mit Vorprüfern.
- Auch nach Annahme eines Auftrags ist auf Hinweise zu achten, die Zweifel an der Integrität des Mandanten wecken können.
- (61) Die Beurteilung der Auftragsrisiken und die Beantwortung der Frage, ob ausreichende Ressourcen für die ordnungsgemäße Auftragsdurchführung vorhanden sind, setzt eine Beurteilung der besonderen Anforderungen des Auf-

trags und der vorhandenen Personalstruktur in der WP-Praxis voraus. In diesem Zusammenhang ist insbesondere festzustellen, ob

- die für die Durchführung des Auftrags erforderlichen Fach- und Branchenkenntnisse verfügbar sind,
 - Erfahrungen mit den einschlägigen rechtlichen Anforderungen und Berichterstattungspflichten vorliegen oder erlangt werden können,
 - erforderlichenfalls Spezialisten verfügbar sind (z.B. Experten für Immobilienbewertungen oder Sachverständige für versicherungsmathematische Fragestellungen),
 - erforderlichenfalls nicht mit der Auftragsabwicklung befasste geeignete Personen zur Durchführung einer auftragsbezogenen Qualitätssicherung verfügbar sind und
 - genügend Zeit für die Auftragsabwicklung zur Verfügung steht und die vorgesehenen Berichtstermine realistisch eingehalten werden können.
- (62) Bei Folgeaufträgen sind Änderungen der Mandats- und Auftragsrisiken sorgfältig zu beurteilen. Wenn beim Mandanten neue Geschäftstätigkeiten hinzugekommen sind, die Spezialkenntnisse erfordern, ist festzustellen, ob die WP-Praxis über die erforderlichen Ressourcen verfügt.
- (63) Vor der Annahme bzw. Fortführung eines Auftrags muss auch festgestellt werden, ob Interessenkonflikte mit bestehenden Mandaten drohen. Hierzu ist es erforderlich, dass in der WP-Praxis Regelungen eingeführt werden, die eine Identifikation potenzieller Interessenkonflikte sicherstellen (vgl. Tz. 37). Können Interessenkonflikte nicht gelöst werden, ist der Auftrag abzulehnen oder niederzulegen.
- (64) Es ist sicherzustellen, dass der Praxisleitung bzw. der zuständigen Stelle Sachverhalte zur Entscheidung vorgelegt werden, die dazu führen können, dass ein Mandat nicht fortgeführt werden kann. Hierbei sind insbesondere folgende Aspekte zu beachten:
- rechtliche oder berufsständische Anforderungen, einschließlich gegebenenfalls bestehender Berichterstattungspflichten gegenüber dem Auftraggeber oder gegenüber einer Behörde und
 - Pflicht zur Niederlegung des Mandates nach § 4 Abs. 4 Berufssatzung WP/vBP bzw. der Geschäftsbeziehungen zu dem Mandanten (bei gesetzlichen Abschlussprüfungen sind hierbei die Voraussetzungen des § 318 Abs. 6 HGB zu beachten).
- (65) Werden dem verantwortlichen Wirtschaftsprüfer im Rahmen der Abwicklung eines Auftrags Informationen bekannt, die zu einer Ablehnung der Auftragsannahme geführt hätten, wenn sie zum Zeitpunkt der Auftragsannahme bereits bekannt gewesen wären, ist die Praxisleitung bzw. die zuständige Stelle zu informieren. Die Praxisleitung bzw. die zuständige Stelle hat gemeinsam mit dem verantwortlichen Wirtschaftsprüfer über die notwendigen Schritte zu entscheiden, einschließlich der Niederlegung des Mandates.

- (66) Wird die Niederlegung des Mandates erwogen, sollten folgende Schritte in Betracht gezogen werden:
- Erörterung des Sachverhaltes und möglicher Handlungsalternativen mit dem Mandanten bzw. dem Aufsichtsorgan
 - Prüfung, ob eine rechtliche Pflicht zur Fortführung des Auftrags besteht
 - gegebenenfalls Berichterstattung über die Mandatsniederlegung, wenn eine gesetzliche Pflicht besteht (z.B. gegenüber einer Behörde)
 - Dokumentation der bedeutsamen Aspekte, der vorgenommenen Konsultationen und der Gründe für die Entscheidung über die Niederlegung oder Fortführung des Auftrags.
- (67) Wird ein Prüfungsauftrag bei einer gesetzlichen Abschlussprüfung durch Kündigung nach § 318 Abs. 6 HGB beendet, darf der vorgesehene Mandatsnachfolger den Auftrag nur annehmen, wenn er sich über den Grund der Kündigung und das Ergebnis der bisherigen Prüfung unterrichtet hat. Der Mandatsvorgänger ist verpflichtet, dem Mandatsnachfolger auf Verlangen die schriftliche Kündigung und das Ergebnis der bisherigen Prüfung nach § 318 Abs. 6 Satz 4 HGB vorzulegen und zu erläutern, wenn dem die Verschwiegenheitspflicht, andere gesetzliche Bestimmungen oder eigene berechnigte Interessen nicht entgegen stehen. Erfolgt die Erläuterung nicht, ist das Mandat abzulehnen, es sei denn, der vorgesehene Mandatsnachfolger hat sich auf andere Art und Weise davon überzeugt, dass gegen die Auftragsannahme keine Bedenken bestehen (§ 26 Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP).

4.3. Mitarbeiterentwicklung

- (68) In der WP-Praxis sind Regelungen zur Personalplanung und -entwicklung einzuführen, die darauf abzielen, dass ausreichend personelle Ressourcen vorhanden sind und die Mitarbeiter ausreichend qualifiziert sowie bereit sind, die allgemeinen Berufspflichten zu beachten, damit die Aufträge unter Beachtung der gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen abgewickelt werden und die Berichterstattung den Umständen des Einzelfalls entsprechend ordnungsgemäß erfolgt. Den Mitarbeitern darf Verantwortung nur übertragen werden, wenn sie über die erforderliche Qualifikation in persönlicher und fachlicher Hinsicht verfügen (vgl. § 6 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP).

4.3.1. Einstellung von Mitarbeitern

- (69) Wirtschaftsprüfer haben bei der Einstellung von Mitarbeitern die persönliche und fachliche Eignung der Bewerber zu prüfen (§ 5 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP). Zur Beurteilung der fachlichen und persönlichen Eignung der Bewerber sollten Einstellungskriterien entwickelt und einheitlich angewendet werden. Die Festlegung der fachlichen Kriterien erfolgt in Abhängigkeit von der Mandanten- und Auftragsstruktur.

- (70) Die Mitarbeiter sind vor Dienstantritt auf die Einhaltung der Vorschriften zur Verschwiegenheit, zum Datenschutz und zu den Insiderregeln sowie der Regelungen des Qualitätssicherungssystems schriftlich zu verpflichten (§ 5 Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP).

4.3.2. Aus- und Fortbildung

- (71) Wirtschaftsprüfer sind nach § 43 Abs. 2 Satz 4 WPO verpflichtet, sich fortzubilden. In der WP-Praxis muss eine angemessene praktische und theoretische Ausbildung des Berufsnachwuchses und Fortbildung der fachlichen Mitarbeiter nach Maßgabe der spezifischen Anforderungen der WP-Praxis organisiert werden (vgl. § 6 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP).

- (72) Ziel der Aus- und Fortbildung ist die Förderung der fachlichen und persönlichen Kompetenz. Für Wirtschaftsprüfer und fachliche Mitarbeiter sind die Aus- und Fortbildungsmaßnahmen unter Berücksichtigung der aktuellen und der zukünftigen Tätigkeitsbereiche strukturiert, d.h. planmäßig und nachprüfbar festzulegen. Diesbezüglich kommen u.a. in Betracht:

- Vorbereitung auf die Berufsexamina (Wirtschaftsprüfer, Steuerberater oder vergleichbare ausländische Berufsexamina)
- Teilnahme bzw. Mitwirkung an internen oder externen Fortbildungsmaßnahmen (z.B. Präsenzveranstaltungen und *Computer Based Training*)
- Teilnahme an Diskussionsgruppen zu fachlichen Themen.

Daneben sind eine angemessene Anleitung und Unterstützung der Mitarbeiter bei der Abwicklung von Aufträgen („*Coaching*“ durch erfahrenere Mitarbeiter, „*Training-on-the-job*“) wichtige Mittel der praxisbezogenen Aus- und Fortbildung.

Die Mitarbeiter sind zudem zu einer ausreichenden Lektüre der einschlägigen Fachliteratur anzuhalten. Hilfreich kann auch die Mitwirkung bei der Abfassung von Beiträgen für Fachzeitschriften und die Tätigkeit als Referent bei fachlichen Veranstaltungen sein.

- (73) Zur Fortbildungspflicht der Wirtschaftsprüfer wird auf die *Stellungnahme des IDW: Zur beruflichen Fortbildung der Wirtschaftsprüfer im IDW (VO 1/1993)*⁷ hingewiesen.

⁷ Vgl. WPg 1994, S. 361, FN-IDW 1994, S. 377.

4.3.3. Mitarbeiterbeurteilungen

- (74) Die fachlichen Mitarbeiter sind in angemessenen Abständen zu beurteilen (§ 6 Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP). Bei der Einführung eines systematischen Beurteilungsverfahrens sollten folgende Aspekte berücksichtigt werden:
- Persönliche und fachliche Ziele für die einzelnen fachlichen Mitarbeiter einschließlich der Einhaltung der allgemeinen Berufspflichten
 - Beurteilungskriterien, anhand derer die Zielerreichung gemessen wird
 - Beurteilungsfrequenz (z.B. projektbezogene Beurteilungen und/oder jährliche Beurteilung)
 - Auswirkungen der Beurteilungsergebnisse auf die Beförderung und Gehaltsentwicklung sowie die Übernahme von Aufgaben.
- (75) Die fachlichen Mitarbeiter sind darüber zu informieren, dass die persönliche Karriere in der WP-Praxis maßgeblich von der Qualität der Arbeit und der Beachtung der Regelungen des internen Qualitätssicherungssystems abhängt und dass Verstöße gegen diese Regelungen disziplinarische Folgen haben können.
- (76) Die Beurteilungsverfahren sind im Allgemeinen mit einer geringeren Regeldichte verbunden, wenn die Praxisleitung laufend mit den Mitarbeitern zusammenarbeitet und regelmäßig informelle Beurteilungen vorgenommen werden.
- (77) Die Ergebnisse der Beurteilungen sollten darüber hinaus so aufbereitet und dokumentiert werden, dass sie bei der Entscheidung über den Einsatz der Mitarbeiter für bestimmte Aufträge herangezogen werden können (vgl. Tz. 85).

4.3.4. Bereitstellung von Fachinformationen

- (78) Die WP-Praxis muss eine ausreichende und rechtzeitige Fachinformation auf den Gebieten der beruflichen Betätigung sicherstellen. Hierzu zählen z.B. gesetzliche Vorschriften, Rechtsprechung, Schrifttum sowie Standards und Informationen der Berufsorganisationen zu Fragen der nationalen und internationalen Rechnungslegung und Prüfung, zur Steuerberatung und zur betriebswirtschaftlichen Beratung.

4.4. Gesamtplanung aller Aufträge

- (79) Die WP-Praxis muss durch eine sachgerechte Gesamtplanung aller Aufträge die Voraussetzungen dafür schaffen, dass die übernommenen und erwarteten Aufträge ordnungsgemäß und zeitgerecht abgewickelt werden können (§ 4 Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP). Nach §§ 37 Abs. 1, 38 Nr. 7 Berufssatzung WP/vBP hat die WP-Praxis hierzu entsprechende Regelungen zu treffen. Ausgangspunkt der Gesamtplanung ist die Einzelplanung der in der WP-Praxis abzuwickelnden Aufträge.

- (80) Art und Umfang der Gesamtplanung bestimmen sich nach den jeweiligen Gegebenheiten der einzelnen WP-Praxis sowie der Anzahl, dem Volumen und dem Schwierigkeitsgrad der durchzuführenden Aufträge. Zur Gewährleistung der ordnungsgemäßen und zeitgerechten Abwicklung der Aufträge kann es bei überschaubarem Auftragsbestand ggf. ausreichend sein, wenn eine übersichtliche Terminplanung der Aufträge erfolgt, die eine personelle und zeitliche Abstimmung mit den übrigen Aufträgen ermöglicht. Die Gesamtplanung kann nach Geschäftsbereichen, Niederlassungen oder sonstigen organisatorischen Gesichtspunkten erfolgen.

In Abhängigkeit von Art und Umfang der Aufträge kann eine Zusammenfassung zu Auftragsgruppen sinnvoll sein. Letzteres kann sich insbesondere bei Aufträgen außerhalb des Prüfungsbereichs empfehlen, die durch eine hohe zeitliche Flexibilität gekennzeichnet sind.

4.5. Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen

- (81) Wirtschaftsprüfer sind verpflichtet, Beschwerden und Vorwürfen von Mitarbeitern, Mandanten oder Dritten nachzugehen, wenn sich aus ihnen Anhaltspunkte für Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften oder fachliche Regeln ergeben (vgl. § 24c Berufssatzung WP/vBP). In der WP-Praxis sind hierzu Regelungen einzuführen, die eine angemessene Behandlung begründeter Beschwerden oder Vorwürfe von Mitarbeitern, Mandanten oder Dritten im Hinblick auf die Beachtung der gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln bei der Berufsausübung, einschließlich der internen Qualitätssicherungsregelungen der WP-Praxis, zum Gegenstand haben (vgl. §§ 37 Abs. 1, 38 Nr. 11 Berufssatzung WP/vBP).
- (82) Die Praxisleitung hat dafür zu sorgen, dass Beschwerden von Mitarbeitern der Praxisleitung oder der von dieser benannten Person ohne Besorgnis vor persönlichen Nachteilen zur Kenntnis gebracht werden können, z.B. durch die Möglichkeit der anonymisierten Mitteilung.
- (83) Die Praxisleitung oder eine von dieser bestimmte qualifizierte Person, die nicht mit dem Sachverhalt befasst war, muss untersuchen, ob die Beschwerden oder Vorwürfe berechtigt sind. Es kann sich anbieten, solche Untersuchungen von anderen Wirtschaftsprüfern oder einem externen Berater durchführen zu lassen. Werden die Beschwerden bzw. Vorwürfe durch die vorgenommenen Untersuchungen erhärtet, sind die erforderlichen Maßnahmen einzuleiten. Deuten die Untersuchungsergebnisse auf Schwächen im Qualitätssicherungssystem oder auf die Nichtbeachtung von Regelungen des Qualitätssicherungssystems der WP-Praxis durch einzelne Mitarbeiter hin, sind Maßnahmen zur Beseitigung der Schwächen bzw. zur Einhaltung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems zu ergreifen (vgl. Tz. 168).

4.6. Auftragsabwicklung bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen

4.6.1. Organisation der Auftragsabwicklung

- (84) In der WP-Praxis ist die Verantwortlichkeit für die Auftragsdurchführung festzulegen und zu dokumentieren (vgl. § 24a Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP). Dem Mandanten ist der verantwortliche Wirtschaftsprüfer und dessen Funktion mitzuteilen. Dies kann zum Beispiel im Auftragsbestätigungsschreiben erfolgen. Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer muss über die erforderlichen Erfahrungen und Kenntnisse sowie über ausreichende zeitliche Reserven verfügen, um die Aufgabe ordnungsgemäß ausüben zu können.
- (85) Bei der Auswahl der Mitglieder des Prüfungsteams ist darauf zu achten, dass ausreichende praktische Erfahrungen, Verständnis der fachlichen Regeln, die notwendigen Branchenkenntnisse sowie Verständnis für das Qualitätssicherungssystem der WP-Praxis vorhanden sind (§ 24a Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP). Die WP-Praxis muss durch entsprechende Regelungen dafür sorgen, dass nur solche Mitarbeiter den einzelnen Aufträgen zugeordnet werden, die über die erforderlichen Fähigkeiten verfügen, damit die ihnen zugewiesenen Aufgaben in Übereinstimmung mit den gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen erfüllt werden können und eine ordnungsgemäße Berichterstattung (z.B. im Bestätigungsvermerk und im Prüfungsbericht) gewährleistet ist. Zu diesem Zweck sind die Fachkenntnisse und Fähigkeiten der Mitarbeiter festzustellen und bei der Zuordnung zu einzelnen Aufträgen zu berücksichtigen (vgl. Tz. 77). Folgenden Aspekten kommt hierbei eine besondere Bedeutung zu:
- Ausbildungsstand und praktische Erfahrungen
 - Kenntnis der gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen
 - technische Kenntnisse, z.B. EDV-Kenntnisse
 - branchenspezifische Kenntnisse
 - Fähigkeit, Sachverhalte zu erfassen und sachgerecht beurteilen zu können sowie
 - Erfahrungen in der Anwendung der Regelungen der WP-Praxis zur Qualitätssicherung.
- (86) Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer hat zu beurteilen und zu dokumentieren, ob Gefährdungen für die Einhaltung der allgemeinen Berufspflichten bei der Durchführung des Auftrags vorliegen könnten und ob bei Vorliegen von Gefährdungen angemessene Vorkehrungen getroffen sind, um diese Risiken zu eliminieren oder auf ein angemessenes Niveau zu reduzieren. In diesem Rahmen muss der verantwortliche Wirtschaftsprüfer feststellen, ob die Voraussetzungen für die Annahme bzw. Fortführung des Auftrags vorliegen und die diesbezüglichen Untersuchungen dokumentiert sind.
- (87) Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer hat in diesem Zusammenhang auch sicherzustellen, dass die für die Auftragsabwicklung relevanten Unabhängigkeitsregelungen der WP-Praxis eingehalten werden. Dazu ist es erforderlich, dass ausreichende Informationen zur Feststellung und Bewertung von Sach-

verhalten, die eine Unabhängigkeitsgefährdung darstellen können (z.B. zu möglichen Interessenkonflikten aufgrund von anderen Aufträgen, die von der WP-Praxis erbracht werden, oder zu finanziellen, persönlichen oder kapitalmäßigen Bindungen von bei der Auftragsabwicklung eingesetzten Mitarbeitern oder von Mitgliedern der Praxisleitung zu dem potenziellen Mandanten), von der WP-Praxis und – falls erforderlich – von anderen WP-Praxen zur Verfügung gestellt werden.

- (88) Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer hat diese Informationen auszuwerten und festzustellen, ob konkrete Unabhängigkeitsgefährdungen oder Verstöße gegen Unabhängigkeitsregelungen der WP-Praxis vorliegen (vgl. § 21 Abs. 5 Berufssatzung WP/vBP). Werden Unabhängigkeitsgefährdungen festgestellt, hat der verantwortliche Wirtschaftsprüfer geeignete Maßnahmen zu ergreifen, um die Gefährdungen auszuschließen bzw. auf ein akzeptables Maß zu reduzieren. Ist dies nicht möglich, ist die Praxisleitung bzw. die zuständige Stelle unverzüglich zu informieren und – falls auch mit der Praxisleitung bzw. der zuständigen Stelle gemeinsam keine angemessene Lösung entwickelt werden kann – die Annahme des Auftrags abzulehnen. Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer hat die Feststellungen und Erörterungen zu Unabhängigkeitsgefährdungen zu dokumentieren.
- (89) Darüber hinaus hat der verantwortliche Wirtschaftsprüfer – soweit nicht gesetzlich geregelt – die Auftragsziele zu definieren und sich davon zu überzeugen, dass die eingesetzten Mitarbeiter insgesamt über ausreichende Kenntnisse, Fähigkeiten und zeitliche Ressourcen verfügen, um den Auftrag ordnungsgemäß abwickeln zu können.
- (90) Einen Teil seiner Aufgaben kann der verantwortliche Wirtschaftsprüfer bei größeren Aufträgen auf andere geeignete Personen delegieren. Delegiert der verantwortliche Wirtschaftsprüfer einen Teil seiner Aufgaben an andere Personen, so hat er deren Qualifikation und Eignung für diese Aufgaben besonders zu würdigen und die Durchführung zu überwachen. Die Delegation von Teilaufgaben an andere geeignete Personen entbindet den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer nicht von seiner Gesamtverantwortung für die Durchführung des Auftrags.

4.6.2. Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und der fachlichen Regeln für die Auftragsabwicklung

- (91) Die WP-Praxis muss Regelungen einführen, die mit hinreichender Sicherheit gewährleisten, dass bei der Auftragsabwicklung einschließlich der Berichterstattung die gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln (z.B. bei Abschlussprüfungen nach den §§ 316 ff. HGB die *IDW Prüfungsstandards*) beachtet werden (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP). Werden Prüfungen nach anderen Prüfungsgrundsätzen (z.B. ISA, US-GAAS) vereinbart, sind in der WP-Praxis Regelungen zu treffen, mit denen die Einhaltung der sich daraus ergebenden Anforderungen mit hinreichender Sicherheit gewährleistet wird.

- (92) Solche Regelungen sollen die Anwendung der Vorschriften und Standards bei allen Prüfungsaufträgen gewährleisten. Hierzu gehören u.a.:
- sachgerechte zeitliche, personelle und sachliche Planung des Auftrags (vgl. §§ 24a, 37 Abs. 1, 38 Nr. 9 Berufssatzung WP/vBP)
 - Anleitung des Auftragsteams und Überwachung der Auftragsabwicklung durch den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer (vgl. §§ 24b Abs. 1, 37 Abs. 1, 38 Nr. 10 Berufssatzung WP/vBP) sowie
 - Würdigung der Ergebnisse des Auftrags und der wesentlichen Beurteilungen durch den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer sowie der Dokumentation der Auftragsabwicklung (vgl. §§ 24b Abs. 3, 37 Abs. 1, 38 Nr. 10 Berufssatzung WP/vBP).
- Die Regelungen sind regelmäßig daraufhin zu untersuchen, ob Aktualisierungen erforderlich sind.
- (93) Es empfiehlt sich, durch besondere Regelungen in der WP-Praxis organisatorisch sicherzustellen, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung und der fachlichen Regeln in die Vorgaben für die Prüfungsdurchführung, die Beurteilung des Prüfungsergebnisses und für die Abfassung von Prüfungsberichten (z.B. Musterberichte) zeitnah Eingang finden. Es bietet sich an, die Regelungen sowie Hilfsmittel und Hinweise zu deren Anwendung (z.B. EDV-Programme, Formblätter und Muster, Dokumentationshilfen) in Handbüchern oder in elektronischen Datenbanken zu hinterlegen.
- (94) Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer muss die Auftragsabwicklung so steuern und überwachen, dass die Regelungen der WP-Praxis zur Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln beachtet werden.

4.6.3. Anleitung des Prüfungsteams

- (95) Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer hat angemessen strukturierte und klar verständliche Prüfungsanweisungen zu erteilen, um die Mitglieder des Prüfungsteams mit ihren Aufgaben vertraut zu machen. Die Prüfungsanweisungen sollen gewährleisten, dass die Prüfungshandlungen sachgerecht vorgenommen, in den Arbeitspapieren ausreichend und ordnungsgemäß dokumentiert werden sowie ordnungsgemäß Bericht erstattet werden kann (§ 24b Abs. 1 Sätze 1 und 2 Berufssatzung WP/vBP). Eine angemessene Aufgabenverteilung im Prüfungsteam und eine gute Zusammenarbeit zwischen den Teammitgliedern ist in diesem Zusammenhang gerade für die weniger erfahrenen Teammitglieder von großer Bedeutung.
- (96) Regelungen für die Anleitung des Prüfungsteams beinhalten u.a. Informationen der Teammitglieder über den Auftrag und die Auftragsdurchführung sowie die Berichterstattung, das Geschäft des Mandanten, mögliche Auftragsrisiken und besondere Problembereiche sowie die Verantwortlichkeiten der einzelnen Teammitglieder.

- (97) Die Mitglieder des Prüfungsteams müssen ihre Aufgaben unter Beachtung der Berufspflichten wahrnehmen. Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer sollte einen fachlichen Austausch der weniger erfahrenen Mitglieder des Prüfungsteams über die sich ergebenden Fragen und Zweifelsfälle mit erfahreneren Teammitgliedern fördern.

4.6.4. Einholung von fachlichem Rat (Konsultation)

- (98) Wirtschaftsprüfer sind verpflichtet, bei für das Prüfungsergebnis bedeutsamen Zweifelsfragen internen oder externen fachlichen Rat einzuholen, soweit dies bei pflichtgemäßer Beurteilung des Wirtschaftsprüfers nach den Umständen des Einzelfalls erforderlich ist. Die Ergebnisse dieser Konsultation und die daraus gezogenen Folgerungen sind zu dokumentieren (vgl. § 24b Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP).
- (99) In der WP-Praxis sind nach §§ 37 Abs. 1, 38 Nr. 10 Berufssatzung WP/vBP Regelungen einzuführen, die mit hinreichender Sicherheit gewährleisten, dass
- bei für das Prüfungsergebnis bedeutsamen Zweifelsfragen eine angemessene Konsultation stattfindet,
 - ausreichende Ressourcen für die erforderlichen Konsultationen zur Verfügung stehen,
 - Art, Umfang und Ergebnisse der Konsultationen dokumentiert werden und
 - die Konsultationsergebnisse umgesetzt werden.
- (100) Bei der Konsultation handelt es sich um die Erörterung von schwierigen oder strittigen fachlichen, berufsrechtlichen und sonstigen Zweifelsfragen mit kompetenten Personen innerhalb oder erforderlichenfalls außerhalb der WP-Praxis.
- (101) Im Konsultationsprozess werden das Erfahrungswissen und die fachlichen Kompetenzen in der WP-Praxis genutzt, um das Risiko von Fehlentscheidungen zu reduzieren. In der WP-Praxis sollte eine Kultur geschaffen werden, in der die Konsultation als Stärke angesehen wird und die Mitarbeiter ermuntert werden, die erforderlichen Konsultationen durchzuführen.
- (102) Eine wirksame Konsultation erfordert, dass alle relevanten Fakten vorgelegt werden, die für einen fundierten fachlichen Rat zu dem betreffenden Sachverhalt notwendig sind. Das Konsultationsverfahren muss gewährleisten, dass die konsultierten Personen über die notwendige fachliche und persönliche Kompetenz und Erfahrung verfügen.
- (103) Für eine Konsultation mit außenstehenden Personen kommen z.B. Berufskollegen oder Mitarbeiter von Berufsorganisationen der Wirtschaftsprüfer in Betracht.
- (104) Die Dokumentation der Ergebnisse wichtiger Konsultationen i.S.v. Tz. 100 sollte zwischen dem Anfragenden und dem Konsultierten abgestimmt wer-

den. Die Dokumentation muss ausreichend vollständig und detailliert sein, um ein Verständnis für

- den betreffenden Sachverhalt und
- die Ergebnisse der Konsultation einschließlich der getroffenen Entscheidungen, die Grundlagen für diese Entscheidungen und die Art und Weise ihrer Umsetzung sind

zu ermöglichen.

- (105) Der für den Auftrag verantwortliche Wirtschaftsprüfer muss dafür sorgen, dass die Konsultationsregelungen der WP-Praxis beachtet werden und die Konsultationsergebnisse umgesetzt und in den Arbeitspapieren dokumentiert werden.

4.6.5. Laufende Überwachung der Auftragsabwicklung

- (106) Die Einhaltung der Prüfungsanweisungen ist zu überwachen (§ 24b Abs. 1 Satz 3 Berufssatzung WP/vBP). Die von der WP-Praxis für die Überwachung der Auftragsabwicklung festzulegenden Regelungen (§§ 37 Abs. 1, 38 Nr. 10 Berufssatzung WP/vBP) müssen darauf gerichtet sein, dass der verantwortliche Wirtschaftsprüfer

- sich an der Auftragsdurchführung in einem Umfang beteiligt, dass er ein eigenverantwortliches Urteil bilden kann sowie
- in angemessener Weise laufend überwacht, ob die Mitarbeiter die ihnen übertragenen Aufgaben in sachgerechter Weise erfüllen und ob hierfür genügend Zeit zur Verfügung steht.

- (107) Die Überwachung der Auftragsabwicklung durch den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer umfasst des Weiteren die Verfolgung des Auftragsfortschritts und die Sicherstellung, dass

- die gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen eingehalten werden,
- alle kritischen Fragen rechtzeitig kommuniziert und gelöst werden,
- die notwendigen Konsultationen durchgeführt und die Konsultationsergebnisse umgesetzt und dokumentiert werden.

4.6.6. Abschließende Durchsicht der Auftragsergebnisse

- (108) Wirtschaftsprüfer haben sich auf der Grundlage der Arbeitsergebnisse der an der Prüfung beteiligten Personen und ihrer eigenen bei der Prüfung erworbenen Kenntnisse eigenverantwortlich ein Urteil über die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln zu bilden. Dies umfasst auch die Ergebnisse der auftragsbezogenen Qualitätssicherung (vgl. § 24b Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP).

- (109) In der WP-Praxis sind hierzu Regelungen einzuführen (vgl. §§ 37 Abs. 1, 38 Nr. 10 Berufssatzung WP/vBP), die gewährleisten, dass vor Beendigung der

Aufträge und der Auslieferung der Berichterstattung eine Beurteilung der Auftragsergebnisse durch den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer vorgenommen wird. Dies setzt eine Würdigung der Arbeiten, der Dokumentation und der geplanten Berichterstattung durch den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer oder durch ein anderes erfahrenes Mitglied des Auftragssteams voraus. Folgende Aspekte sind dabei von besonderer Bedeutung:

- Einhaltung der gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen
- Anpassung von Art und Umfang der Prüfungshandlungen an die im Verlauf der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse
- Nachvollziehbarkeit der aus der Auftragsbearbeitung gewonnenen Erkenntnisse und Berücksichtigung dieser Erkenntnisse bei der Urteilsbildung
- Konsultation bei für das Prüfungsergebnis bedeutsamen Zweifelsfragen sowie Umsetzung und Dokumentation der Konsultationsergebnisse
- Bereiche mit erheblichen Risiken oder Beurteilungsspielräumen
- Umsetzung der Ergebnisse der auftragsbezogenen Qualitätssicherung
- Dokumentation der Prüfungshandlungen und -ergebnisse in den Arbeitspapieren
- Absicherung der Prüfungsergebnisse durch die eingeholten Prüfungsnachweise sowie
- Ordnungsmäßigkeit der vorgesehenen Berichterstattung an den Mandanten.

Werden im Rahmen dieser Würdigung Mängel festgestellt, sind diese vor Auslieferung der Berichterstattung an den Mandanten zu beheben.

- (110) Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer hat die Regelungen der WP-Praxis zur Durchsicht der Auftragsergebnisse zu beachten. Die Durchsicht der Auftragsergebnisse hat rechtzeitig während der Auftragsabwicklung zu erfolgen, damit ausreichend Zeit zur Verfügung steht, um festgestellte bedeutende Sachverhalte zur Zufriedenheit des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers vor Auslieferung der Auftragsergebnisse an den Mandanten zu klären. Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer hat den Umfang und den Zeitpunkt der Durchsicht der Auftragsergebnisse zu dokumentieren.
- (111) Wenn im Verlauf der Auftragsabwicklung die Zuständigkeit für das Mandat auf einen anderen Wirtschaftsprüfer übergeht, hat der nachfolgende Wirtschaftsprüfer die bis zum Zeitpunkt des Wechsels durchgeführten Arbeiten durchzusehen. Im Rahmen der Durchsicht muss sich der nachfolgende Wirtschaftsprüfer davon überzeugen, ob die Auftragsabwicklung in Übereinstimmung mit den berufsständischen und gesetzlichen Anforderungen erfolgt ist.

4.6.7. Auftragsbezogene Qualitätssicherung

4.6.7.1. Berichtskritik

- (112) Bei Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt werden muss oder freiwillig geführt wird, ist vor Auslieferung des Prüfungsberichts zu überprüfen, ob die für den Prüfungsbericht geltenden fachlichen Regeln eingehalten sind. Dabei ist auch zu beurteilen, ob die im Prüfungsbericht dargestellten Prüfungshandlungen und Prüfungsfeststellungen schlüssig sind (§ 24d Abs. 1 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP). Von der Berichtskritik kann nur abgesehen werden, wenn diese nach pflichtgemäßer Beurteilung des Wirtschaftsprüfers nicht erforderlich ist (§ 24d Abs. 1 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP).
- (113) Die Berichtskritik stellt bei Aufträgen mit Siegelführung in Bezug auf das Prüfungsergebnis und seine Darstellung im Prüfungsbericht eine zusätzliche Maßnahme der Qualitätssicherung dar, indem auch die Tätigkeit des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers dem „Vier-Augen-Prinzip“ unterliegt. Anhand des Prüfungsberichts soll nachvollzogen werden, ob die für die Erstellung von Prüfungsberichten geltenden fachlichen Regeln, d.h. bei Abschlussprüfungen nach §§ 316 ff. HGB insbesondere die Grundsätze ordnungsgemäßer Berichterstattung bei Abschlussprüfungen⁸, eingehalten worden sind. Dies umfasst auch die Kontrolle, ob die im Prüfungsbericht enthaltenen Informationen mit denen im Abschluss (bzw. mit dem zugrunde liegenden Prüfungsgegenstand) in Einklang stehen und in sich widerspruchsfrei sind.
- Darüber hinaus ist anhand des Prüfungsberichts in Form einer Plausibilitätsprüfung nachzuvollziehen, ob die Ausführungen zu den wesentlichen Prüfungshandlungen keine Verstöße gegen fachliche Regeln (bei Abschlussprüfungen gegen die relevanten Prüfungsstandards) 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.
- (114) Die Berichtskritik ist nicht vergleichbar mit der umfassenderen Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der Auftragsabwicklung nach Maßgabe der Regeln zur auftragsbegleitenden Qualitätssicherung (vgl. Abschn. 4.6.7.2.), sondern beinhaltet eine Prüfung der Schlüssigkeit der im Prüfungsbericht dargestellten wesentlichen Prüfungshandlungen und Prüfungsfeststellungen. Die Überprüfung beschränkt sich daher im Allgemeinen auf die Durchsicht des Prüfungsberichts. Nur wenn die Darstellung im Bericht selbst für diese Überprüfung nicht ausreicht, sind ggf. auch die Arbeitspapiere heranzuziehen oder Auskünfte des Prüfungsteams einzuholen.
- (115) Die Beurteilung, ob im Ausnahmefall bei einzelnen Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt wurde, und bei denen ein Prüfungsbericht zu erstellen ist, eine Berichtskritik entbehrlich ist, hängt davon ab, ob dies nach pflichtgemäßem Ermessen des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers in Bezug auf

⁸ Vgl. *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen (IDW PS 450)*, in: WPg 2006, S. 113, FN-IDW 2006, S. 44.

die jeweilige Prüfung aus sachlichen Gründen gerechtfertigt ist. Hierbei sind insbesondere die mit dem Auftrag verbundenen Risiken zu berücksichtigen. Darüber hinaus ist bei der Entscheidung, ob eine Berichtskritik entbehrlich ist, zu berücksichtigen, ob in der WP-Praxis Regelungen und Hilfsmittel i.S.d. Tz. 93 in der erforderlichen Qualität vorhanden sind.

- (116) Für die Einschätzung der mit einem Auftrag verbundenen Risiken sind z.B. folgende mandatsbezogenen Gesichtspunkte von Bedeutung:
- Größe und Branchenzugehörigkeit des Unternehmens
 - Komplexität und Transparenz der Unternehmensstruktur
 - Komplexität des Prüfungsgegenstands
 - Bestimmtheit der anzuwendenden Prüfungskriterien
 - Vorhandensein von anerkannten und geeigneten Standards für die Prüfungsdurchführung
 - Kontinuität oder wesentliche Änderungen der Unternehmensverhältnisse
 - Erst- oder Folgeprüfung.
- (117) Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer hat im Rahmen einer Gesamtwürdigung unter Abwägung der genannten und ggf. weiterer maßgebender Umstände eigenverantwortlich zu beurteilen, ob im Einzelfall die Durchführung einer Berichtskritik bei Aufträgen mit Siegelführung entbehrlich ist. In Zweifelsfällen ist interner oder externer fachlicher Rat einzuholen (vgl. § 24b Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP). In Grenzfällen sollte eine Berichtskritik durchgeführt werden, soweit dies nach den Umständen des Einzelfalls nicht unzumutbar ist.
- (118) Die Berichtskritik darf nur von solchen fachlich und persönlich geeigneten Personen wahrgenommen werden, die an der Erstellung des Prüfungsberichts nicht selbst mitgewirkt haben und die an der Prüfung nicht wesentlich beteiligt waren. Steht eine solche Person in der WP-Praxis nicht zur Verfügung, ist eine entsprechend geeignete externe Person zu beauftragen (vgl. § 24d Abs. 1 Satz 3 Berufssatzung WP/vBP).
- (119) Die WP-Praxis hat Kriterien festzulegen, die eine Person erfüllen muss, um für die Übernahme der Funktion der Berichtskritik fachlich und persönlich geeignet zu sein. Art und Umfang der erforderlichen Fachkompetenz sind von den Gegebenheiten des einzelnen Auftrags abhängig und schließen ggf. erforderliche spezielle Kenntnisse (z.B. Branchenkenntnisse) ein. Die persönliche Eignung setzt ein Mindestmaß an Berufserfahrung sowie Objektivität und Unabhängigkeit des Berichtskritikers von dem zu beurteilenden Gegenstand voraus. Die Beteiligung an der Prüfungsdurchführung schließt die Eignung als Berichtskritiker nicht aus, sofern die Mitwirkung an der Prüfungsdurchführung für die Gesamtwürdigung der Prüfungsdurchführung und -ergebnisse nicht wesentlich ist. Die persönliche Eignung des Berichtskritikers wird im Allgemeinen auch nicht durch Überwachungs- und Konsultationstätigkeiten während der Prüfungsdurchführung beeinträchtigt. Zur Vermeidung einer Selbstprüfung ist die Durchführung der Berichtskritik durch den verantwortli-

chen Wirtschaftsprüfer indessen ausgeschlossen. Dies gilt auch für die Personen, die an der Erstellung des Prüfungsberichts mitgewirkt haben.

- (120) Die Durchführung der Berichtskritik sowie ggf. die Gründe, die aus Sicht des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers ein Absehen von der Berichtskritik rechtfertigen, sind angemessen zu dokumentieren.

4.6.7.2. Auftragsbegleitende Qualitätssicherung

- (121) Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a HGB ist eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchzuführen (§ 24d Abs. 2 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP). Bei anderen als den in Satz 1 genannten Prüfungen ist zu regeln, ob und unter welchen Voraussetzungen eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung stattzufinden hat (§ 24d Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP).
- (122) In der WP-Praxis sind zur Gewährleistung einer objektiven Beurteilung der bedeutsamen fachlichen Entscheidungen des Prüfungsteams Regelungen für eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung einzuführen (vgl. §§ 37 Abs. 1, 38 Nr. 12 Berufssatzung WP/vBP). Die Funktion der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung schließt in den Fällen, in denen ein Prüfungsbericht zu erstellen ist, die Berichtskritik mit ein.
- (123) Bei der Festlegung von Kriterien für die Entscheidung über die Einbeziehung von Prüfungen in die auftragsbegleitende Qualitätssicherung gemäß § 24d Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP sollten folgende Aspekte beachtet werden:
- Relevanz des Prüfungsgegenstands und der Prüfungsergebnisse für die Öffentlichkeit sowie
 - besondere Umstände oder Risiken, die mit der Prüfung verbunden sind (z.B. wenn Unsicherheiten bezüglich der Unternehmensfortführung bestehen).
- (124) Die in der WP-Praxis in diesem Zusammenhang einzuführenden Regelungen betreffen
- Art, Zeitpunkt und Umfang der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung,
 - Kriterien für die Eignung als Qualitätssicherer sowie
 - Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung.

4.6.7.3. Art, Zeitpunkt und Umfang der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung

- (125) Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung dient der Beurteilung, ob Anhaltspunkte vorliegen, die darauf hindeuten, dass die Prüfung nicht unter Beachtung der gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln durchgeführt wird und ob die Behandlung wesentlicher Sachverhalte angemessen ist (vgl. § 24d Abs. 2 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP).
- (126) Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung umfasst alle Prüfungsphasen; sie ist zu geeigneten Zeitpunkten während der Auftragsabwicklung vorzuneh-

men, so dass die Feststellungen rechtzeitig vor Beendigung der Prüfung im Einvernehmen mit dem Qualitätssicherer berücksichtigt werden können. Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung ist vor Mitteilung der Auftragsergebnisse (z.B. Bestätigungsvermerk, Bescheinigung oder Prüfungsbericht) abzuschließen. Dies setzt voraus, dass die vom Qualitätssicherer aufgeworfenen Fragen geklärt und gegebenenfalls aufgetretene Meinungsverschiedenheiten beigelegt sind.

(127) Eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung bei der Abschlussprüfung eines Unternehmens i.S.d. § 319a Abs. 1 HGB umfasst eine objektive Beurteilung der folgenden Aspekte:

- Beachtung der Regelungen für die Auftragsannahme bzw. -fortführung, insbesondere der Vorgehensweise des Auftragsteams zur Feststellung, ob der Grundsatz der beruflichen Unabhängigkeit beachtet wurde
- Prozess der Auftragsabwicklung in Übereinstimmung mit den Regelungen der WP-Praxis
- bedeutende Risiken, die vom Auftragssteam festgestellt wurden, und die Auswirkungen dieser Risiken auf die weitere Auftragsabwicklung
- wichtige Beurteilungen des Auftragsteams, insbesondere im Hinblick auf die festgestellten Risiken
- Vornahme der erforderlichen Konsultationen bei schwierigen und strittigen Fragen und Umsetzung der Konsultationsergebnisse
- Mängel in der Ordnungsmäßigkeit des Auftragsgegenstands (z.B. vom Auftragssteam im Rahmen einer Abschlussprüfung festgestellte wesentliche falsche Angaben im geprüften Jahresabschluss) und sonstige Feststellungen mit Relevanz für die Berichterstattung
- Ordnungsmäßigkeit der vorgesehenen Berichterstattung
- Ordnungsmäßigkeit der Dokumentation in Übereinstimmung mit den diesbezüglichen Regelungen der WP-Praxis.

Bei auftragsbegleitenden Qualitätssicherungen von anderen Aufträgen werden je nach den Umständen des Einzelfalls nicht alle der vorstehend genannten Aspekte die gleiche Bedeutung haben.

(128) Die Durchführung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung schließt Gespräche mit dem verantwortlichen Wirtschaftsprüfer, die Verschaffung eines Überblicks über den Auftragsgegenstand sowie die Durchsicht der vorgesehenen Berichterstattung ein. Zudem ist eine Durchsicht von ausgewählten Teilen der Arbeitspapiere vorzunehmen. Der Umfang der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung hängt ab von der Art und der Komplexität des Auftrags, den mit dem Auftrag verbundenen Risiken (einschließlich des Risikos einer fehlerhaften Berichterstattung) und der Erfahrung und den Kenntnissen der Mitglieder des Auftragsteams. Die Durchführung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung schränkt die Verantwortung des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers und gegebenenfalls des Mitunterzeichners für die ordnungsgemäße Abwicklung des Auftrags nicht ein. Der verantwortliche Wirt-

schaftsprüfer hat bedeutende Sachverhalte, die im Rahmen der Auftragsabwicklung und der Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung festgestellt werden, mit dem Qualitätssicherer zu erörtern.

- (129) Bei Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Qualitätssicherer und dem Auftragsteam zur Umsetzung von Empfehlungen des Qualitätssicherers darf die Berichterstattung nicht an den Mandanten ausgeliefert werden, bevor die Differenzen unter Beachtung der diesbezüglichen Regelungen der WP-Praxis (vgl. Tz. 140 ff.) beigelegt sind. Hierfür ist der verantwortliche Wirtschaftsprüfer zuständig.
- (130) Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer muss feststellen, ob ein Qualitätssicherer entsprechend den Regelungen der WP-Praxis benannt ist. Ist zu Beginn der Auftragsbearbeitung der Einsatz eines solchen nicht erforderlich, hat der verantwortliche Wirtschaftsprüfer während der Auftragsbearbeitung auf Veränderungen in den Verhältnissen zu achten, die den Einsatz eines Qualitätssicherers bedingen können.

4.6.7.4. Kriterien für die Eignung als auftragsbegleitender Qualitätssicherer

- (131) Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung darf nur von nicht an der Durchführung der Prüfung beteiligten, fachlich und persönlich geeigneten Personen wahrgenommen werden (vgl. § 24d Abs. 2 Satz 3 Berufssatzung WP/vBP). Der Qualitätssicherer muss über ausreichende Erfahrung, Fachkompetenz und persönliche Autorität sowie die notwendige Objektivität verfügen, um diese Aufgabe erfüllen zu können.
- (132) Ist in WP-Praxen, die nicht über ausreichende personelle Ressourcen verfügen, nach Tz. 121 ff. eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchzuführen, muss eine fachlich und persönlich geeignete externe Person beauftragt werden (vgl. § 24d Abs. 2 Satz 4 i.V.m. § 24d Abs. 1 Satz 4 Berufssatzung WP/vBP). Hierzu können sich Vereinbarungen mit anderen WP-Praxen zwecks Zusammenarbeit bei der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung anbieten.
- (133) Bei Abschlussprüfungen von Unternehmen i.S.d. § 319a Abs. 1 HGB wird es sich bei dem Qualitätssicherer in der Regel um einen Wirtschaftsprüfer handeln, der über Erfahrungen in der Prüfung von Unternehmen entsprechender Bedeutung verfügt.
- (134) Die WP-Praxis hat Kriterien für die Fachkompetenz und die beruflichen Erfahrungen festzulegen, die eine Person erfüllen muss, um für die Übernahme der Funktion der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung geeignet zu sein. Art und Umfang der erforderlichen Fachkompetenz und Erfahrung sind von den Gegebenheiten der Auftragsart bzw. des einzelnen Auftrags abhängig, z.B. bei der Prüfung von Banken einschlägige branchenspezifische Erfahrungen im Bereich Kreditinstitute.

- (135) Darüber hinaus muss geregelt werden, ob und inwieweit die mit der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung betraute Person weitere Aufgaben, z.B. im Rahmen des Konsultationsprozesses wahrnehmen kann, ohne die erforderliche Objektivität zu verlieren. Die Objektivität eines Qualitätssicherers wird insbesondere durch dessen Nähe zur Auftragsabwicklung beeinflusst. Um die notwendige Objektivität zu gewährleisten kann z.B. bestimmt werden, dass der Qualitätssicherer
- nicht vom für den Auftrag verantwortlichen Wirtschaftsprüfer bestimmt wird,
 - nicht anderweitig an der Abwicklung des betreffenden Auftrags beteiligt ist und
 - keine Entscheidungen für das Auftragssteam trifft.
- (136) Zur Bestimmung und zur organisatorischen Einordnung der Qualitätssicherer kommen verschiedene Möglichkeiten in Betracht. Neben der Identifikation einzelner geeigneter Personen ohne gemeinsame organisatorische Zuordnung kann beispielsweise auch eine organisatorische Einheit in der WP-Praxis aufgebaut werden, deren Mitglieder auf die Durchführung auftragsbegleitender Qualitätssicherungen spezialisiert sind.
- (137) Als Qualitätssicherer kommt grundsätzlich auch der Mitunterzeichner in Betracht. Voraussetzung ist, dass der Mitunterzeichner die Anforderungen an die notwendige Fachkompetenz, die beruflichen Erfahrungen und die Objektivität erfüllt. Zur Sicherung der Objektivität darf der Mitunterzeichner über die Tätigkeit als Qualitätssicherer nicht in die Abwicklung des Auftrags eingebunden sein.
- (138) In der WP-Praxis muss geregelt werden, dass ein neuer Qualitätssicherer zu bestimmen ist, wenn die Fähigkeit des bisherigen Qualitätssicherers zur Durchführung einer objektiven auftragsbegleitenden Qualitätssicherung beeinträchtigt ist. Dies kommt z.B. in Betracht, wenn die Unabhängigkeit des Qualitätssicherers vom betreffenden Mandanten nicht mehr gegeben ist. Die Erörterung von Fachfragen mit dem Qualitätssicherer im Verlauf der Auftragsabwicklung durch Mitglieder des Prüfungsteams ist grundsätzlich nicht schädlich. Bei nach Art und Umfang bedeutenden Konsultationen haben jedoch die Mitglieder des Prüfungsteams und der Qualitätssicherer sicherzustellen, dass hierdurch die Objektivität des Qualitätssicherers nicht beeinträchtigt wird. Ist dies nicht möglich, ist entweder ein anderer Qualitätssicherer oder ein anderer Konsultationspartner zu bestimmen.

4.6.7.5. Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung

- (139) Die Regelungen zur Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung dienen dem Nachweis, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung
- entsprechend den Vorgaben der WP-Praxis durchgeführt wurde und

- vor Auslieferung der Prüfungsergebnisse an den Mandanten inhaltlich abgeschlossen war (einschließlich der Klärung der vom Qualitätssicherer aufgeworfenen Fragen).

4.6.8. Lösung von Meinungsverschiedenheiten

- (140) In der WP-Praxis sind Regelungen zur Vorgehensweise bei Meinungsverschiedenheiten zu bedeutsamen Zweifelsfragen innerhalb des Prüfungsteams und zwischen dem für die Prüfung verantwortlichen Wirtschaftsprüfer, den konsultierten Personen sowie gegebenenfalls der für die auftragsbezogene Qualitätssicherung zuständigen Person und zur Lösung solcher Differenzen einzuführen.
- (141) Die notwendigen Regelungen zur Lösung von Meinungsverschiedenheiten sollten u.a. eine rechtzeitige Feststellung der betreffenden Sachverhalte und die einzelnen Schritte zur Konfliktlösung unter Einbeziehung der Praxisleitung bzw. einer von der Praxisleitung bestimmten Person sowie deren Dokumentation umfassen. Meinungsverschiedenheiten, die nach Abschluss des Konsultationsprozesses weiter bestehen, müssen unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Eigenverantwortlichkeit des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers (vgl. Tz. 51 f.) entschieden werden, bevor die Berichterstattung an den Auftraggeber erfolgt.
- (142) Darüber hinaus sollte die Vorgehensweise bei Meinungsverschiedenheiten mit externen Beratern, die mit auftragsbezogenen Qualitätssicherungen befasst sind, geregelt werden. Hier kommt z.B. die Einholung von fachlichem Rat einer Berufsorganisation oder einer anderen WP-Praxis in Betracht.
- (143) Bei der Abwicklung von Aufträgen sind die Regelungen der WP-Praxis zur Lösung von Meinungsverschiedenheiten zu beachten. Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer muss dafür sorgen, dass die den Meinungsverschiedenheiten zugrunde liegenden Sachverhalte und eine Begründung zur fachlichen Lösung in den Arbeitspapieren dokumentiert werden.

4.6.9. Abschluss der Dokumentation der Auftragsabwicklung und Archivierung der Arbeitspapiere

4.6.9.1. Abschluss der Auftragsdokumentation

- (144) In der WP-Praxis sind Regelungen einzuführen, die darauf gerichtet sind, dass die Auftragsdokumentation zeitnah nach Auslieferung der Berichterstattung abgeschlossen wird.
- (145) Bei Abschlussprüfungen sollte der Zeitraum des Abschlusses der Auftragsdokumentation in der Regel 60 Tage nach Erteilung des Bestätigungsvermerks nicht überschreiten.
- (146) Die Pflicht zur Sicherstellung des zeitnahen Abschlusses der Auftragsdokumentation gilt auch für die Prüfung eines Abschlusses, der für Zwecke des

Konzernabschlusses eines Mutterunternehmens erstellt wird („*Reporting Package*“).

4.6.9.2. Gewissenhafter Umgang mit Arbeitspapieren

- (147) Um anhand der Auftragsdokumentation den Nachweis für eine ordnungsgemäße Auftragsabwicklung führen zu können und die Pflicht zur Verschwiegenheit zu erfüllen (vgl. § 9 Abs. 2 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP, Tz. 50) hat die WP-Praxis Regelungen einzuführen, die einen gewissenhaften Umgang mit den Arbeitspapieren zum Ziel haben. Ein gewissenhafter Umgang mit den Arbeitspapieren erfordert insbesondere eine vertrauliche und sichere Aufbewahrung sowie die Verfügbarkeit der Arbeitspapiere.
- (148) Die Auftragsdokumentation sollte so ausgestaltet sein, dass feststellbar ist, von wem und wann die Arbeitspapiere angelegt, geändert oder durchgesehen wurden.
- (149) Zur vertraulichen und sicheren Aufbewahrung müssen die Arbeitspapiere vor pflichtwidriger Veränderung bzw. Vernichtung, Verlust und Beschädigung sowie unbefugter Einsichtnahme geschützt werden. Dies gilt insbesondere, wenn Arbeitspapiere innerhalb des Prüfungssteams gemeinsam bearbeitet bzw. per Datenfernübertragung an Dritte übermittelt werden.
- (150) Als Vorkehrungen kommen in Betracht:
- Anweisungen der Mitarbeiter, während und nach der Auftragsabwicklung gewissenhaft mit den Arbeitspapieren umzugehen und sie sorgfältig zu verwahren
 - Verwendung eines Passwortsschutzes, um den Zugriff zu elektronischen Arbeitspapieren auf hierzu befugte Personen zu beschränken
 - Datensicherungen für elektronische Arbeitspapiere zu geeigneten Zeitpunkten während der Auftragsabwicklung
 - Festlegung der Zuständigkeiten für die Auftragsdokumentation
 - Beschränkung des Zugriffs auf die in Papierform vorliegenden Arbeitspapiere auf hierzu befugte Personen.
- (151) Es kann sich anbieten, in Papierform vorliegende Arbeitspapiere zu scannen und gemeinsam mit sonstigen, elektronisch angelegten Arbeitspapieren, zu archivieren. Die WP-Praxis hat in diesem Fall Verfahren einzuführen, die sicherstellen, dass folgende Regeln beachten werden:
- Gescannte Unterlagen haben den vollständigen Inhalt der Originaldokumente zu enthalten, einschließlich Unterschriften, Referenzierungen und Anmerkungen.
 - Gescannte Unterlagen sind in die sonstigen, elektronisch angelegten, Arbeitspapiere zu integrieren; dies schließt erforderlichenfalls deren Indexierung und Genehmigung ein.

- Elektronische Kopien müssen für die Dauer der Aufbewahrung wiederherstellbar sein und ausgedruckt werden können.

Die WP-Praxis sollte prüfen, ob aus rechtlichen Gründen bestimmte Unterlagen, die von Mandanten im Original ausgehändigt wurden (vgl. § 51b WPO), im Original aufbewahrt werden müssen.

4.6.9.3. Archivierung der Arbeitspapiere

- (152) Die WP-Praxis hat Regelungen zu treffen, die für die Dauer des Aufbewahrungszeitraums die sichere Archivierung der Arbeitspapiere gewährleisten. Der Aufbewahrungszeitraum hängt von den gesetzlichen Aufbewahrungsfristen, den mit den Mandanten getroffenen Vereinbarungen und ggf. weitergehenden Anforderungen der WP-Praxis ab.
- (153) Die gesetzliche Aufbewahrungsfrist von sieben Jahren nach § 51b Abs. 4 WPO gilt für die Bestandteile der Arbeitspapiere, bei denen es sich um Handakten handelt, die dem Wirtschaftsprüfer vom Mandanten überlassen worden sind. Für die selbst erstellten Arbeitspapiere ist in den Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ebenfalls eine siebenjährige Aufbewahrungsfrist vorgesehen. Es kann im Hinblick auf die Zielsetzung der Dokumentation (z.B. zur Erleichterung der Beweisführung bei gerichtlichen Auseinandersetzungen) sachgerecht sein, Arbeitspapiere für einen längeren Zeitraum, z.B. bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, aufzubewahren.
- (154) Bei der Einführung von Regelungen zur Archivierung der Arbeitspapiere sollten folgende Aspekte beachtet werden:
- Arbeitspapiere müssen während der gesamten Aufbewahrungszeit verfügbar und zugänglich sein sowie lesbar gemacht werden können. Insbesondere bei Verfahren der elektronischen Archivierung müssen neben den archivierten Dokumenten und Daten auch die notwendigen IT-Anwendungen und die IT-Infrastruktur zur Verfügung stehen.
 - Erforderlichenfalls ist eine Aufzeichnung der nach Abschluss der Auftragsdokumentation vorgenommenen Änderungen zu erstellen.
 - Befugten Dritten muss Einsicht in die Arbeitspapiere gewährt werden, z.B. für Zwecke der externen Qualitätskontrolle.

4.6.9.4. Eigentum an den Arbeitspapieren

- (155) Die Arbeitspapiere stehen im Eigentum der WP-Praxis. Ob die WP-Praxis Arbeitspapiere oder Auszüge aus den Arbeitspapieren Mandanten oder Dritten zugänglich macht, hat die Praxisleitung unter Berücksichtigung der geltenden Rechtsvorschriften (z.B. des Verschwiegenheitsgrundsatzes, der Datenschutzbestimmungen und des Steuergeheimnisses) nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden. Bei dieser Entscheidung hat die Praxisleitung auch abzuwägen, ob hierdurch die ordnungsgemäße Durchführung der Prü-

fung, insbesondere die Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften gefährdet wird.

4.7. Nachschau

- (156) Wirtschaftsprüfer sind verpflichtet, eine Nachschau mit dem Ziel durchzuführen, die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems zu beurteilen (§ 39 Abs. 1 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP). Hierzu sind in der WP-Praxis entsprechende Regelungen zu treffen (vgl. §§ 37 Abs. 1, 38 Nr. 13 Berufssatzung WP/vBP). Die Nachschau soll feststellen, ob die Regelungen des Qualitätssicherungssystems angemessen sind und in der Praxis eingehalten werden.
- (157) Die Verantwortung für die Nachschau liegt bei der Praxisleitung. Diese kann die Organisation und Durchführung der Nachschau einer Person übertragen, die über die erforderliche Erfahrung, Kompetenz und Autorität verfügt, um die Aufgabe wahrnehmen zu können. Bei WP-Praxen mit mehreren Niederlassungen oder Abteilungen hat es sich bewährt, für die Nachschau der Organisation der WP-Praxis niederlassungs- bzw. abteilungsfremde Personen einzusetzen.
- (158) Die im Rahmen der Nachschau mit der Durchführung einer Auftragsprüfung betrauten Mitarbeiter dürfen weder an der Auftragsdurchführung noch an der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung beteiligt gewesen sein. Sofern entsprechend geeignete Mitarbeiter innerhalb der WP-Praxis nicht zur Verfügung stehen und die Heranziehung eines Externen nach Art und Umfang der in der WP-Praxis abgewickelten Aufträge unzumutbar wäre, kann die Auftragsprüfung bei Unternehmen, die keine Unternehmen i.S.d. § 319a Abs. 1 HGB sind, auch im Sinne einer Selbstvergewisserung durchgeführt werden. Die Durchführung der Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung setzt einen angemessenen zeitlichen Abstand zur Abwicklung des einzelnen Auftrags voraus.
- (159) Es kann sich auch anbieten, einen externen Wirtschaftsprüfer mit der Durchführung der Nachschau zu beauftragen, wenn keine qualifizierten Personen innerhalb der WP-Praxis zur Verfügung stehen. Im Falle der Beauftragung eines externen Wirtschaftsprüfers muss sichergestellt werden, dass dieser über ausreichende Kenntnisse und Erfahrungen für die Aufgabe verfügt.
- (160) Für die Planung und Durchführung der Nachschau sind Festlegungen zu treffen. Diese sollten das grundsätzliche Vorgehen, einen Nachschauplan (zeitliche und personelle Planung) und die Arbeitsprogramme der Nachschau enthalten, anhand derer eine Überprüfung der Einhaltung der für die Auftragsabwicklung geltenden gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen sowie der Regelungen der WP-Praxis zur Qualitätssicherung vorgenommen wird. Diese Arbeitsprogramme sind praxisindividuell zu gestalten und bei Änderungen im Qualitätssicherungssystem anzupassen. Als Grundlage für die Entwicklung praxisindividueller Arbeitsprogramme kann auf die Checklisten

des *IDW Prüfungshinweises: Checklisten zur Durchführung der Qualitätskontrolle (IDW PH 9.140)*⁹ zurückgegriffen werden.

- (161) Die Nachschau umfasst die in angemessenen Abständen sowie bei gegebenem Anlass stattfindende Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems, einschließlich der Einhaltung der Regelungen der WP-Praxis für die Abwicklung von betriebswirtschaftlichen Prüfungen i.S.d. § 2 Abs. 1 WPO (§ 39 Abs. 1 Satz 2 und 3 Berufssatzung WP/vBP). Hierzu sind bereits abgeschlossene Aufträge in Stichproben nachzuprüfen (Auftragsprüfung).
- (162) Die Beurteilung des Qualitätssicherungssystems umfasst u.a. die Analyse
- neuerer Entwicklungen der gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen und der Art und Weise, wie diese Anforderungen im Qualitätssicherungssystem berücksichtigt werden,
 - der Einhaltung bzw. Kenntnis der Regelungen des Qualitätssicherungssystems,
 - der (zumindest) jährlichen Unabhängigkeitsabfrage in der WP-Praxis,
 - des Aus- und Fortbildungsprogramms und der von den Mitarbeitern durchgeführten Aus- und Fortbildungsmaßnahmen,
 - der Regelungen zur Annahme, Fortführung und Beendigung von Mandatsbeziehungen,
 - der Maßnahmen zum Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen,
 - der Kommunikation von festgestellten Mängeln des Qualitätssicherungssystems an die Praxisleitung,
 - und der Korrektur von festgestellten Mängeln des Qualitätssicherungssystems und der Umsetzung von Verbesserungsvorschlägen aus früheren Nachschaumaßnahmen.
- (163) Die Nachschau der Abwicklung von Aufträgen ist ein Vergleich der Anforderungen an eine gewissenhafte Abwicklung von Aufträgen mit deren tatsächlicher Abwicklung (§ 39 Abs. 2 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP). Sie dient der Feststellung, ob
- die gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen an die Auftragsabwicklung eingehalten wurden,
 - die Berichterstattung über die Ergebnisse des Auftrags ordnungsgemäß erfolgt ist und
 - die Regelungen des internen Qualitätssicherungssystems der WP-Praxis zur Auftragsabwicklung eingehalten wurden.
- (164) Die Auftragsprüfung kann periodisch durchgeführt werden, wobei ein Nachschauzyklus den Zeitraum von drei Jahren nicht überschreiten darf. Bei der Festlegung des Nachschauzyklus sollten die folgenden Aspekte beachtet werden:

⁹ Vgl. IDW PH 9.140, WPg 2002, S. 124 ff., FN-IDW 2002, S. 21 ff.

- Größe der WP-Praxis
- Anzahl und Lage der Niederlassungen
- Ergebnisse früherer Nachschaumaßnahmen
- Grad der Delegation von Verantwortung und Aufgaben auf Personen und Niederlassungen
- Art und Komplexität der Praxisorganisation sowie
- Mandantenstruktur sowie Mandanten- und Auftragsrisiken.

(165) Die in der Nachschauperiode durchgeführten Aufträge sollten nach bestimmten Kriterien klassifiziert werden, um eine Grundlage für eine Stichprobenauswahl zu schaffen. Die Auswahl wird i.d.R. nicht im Rahmen eines mathematisch-statistischen Stichprobenverfahrens erfolgen; vielmehr werden die in die Nachschau einzubeziehenden Aufträge im Rahmen einer Systemprüfung bewusst ausgewählt. Zu diesem Zweck sollten auf der Grundlage interner Risikobeurteilungen qualitative Kriterien festgelegt werden, bei deren Vorliegen ein Auftrag in die Nachschau einbezogen wird. Beispiele für solche qualitativen Kriterien sind:

- Hohe Komplexität des Auftragsgegenstandes (z.B. die Prüfung von US-GAAP-Konzernabschlüssen oder Unterschlagungsprüfungen)
- Größe und Branche des Mandanten
- Vorliegen besonderer Haftungsrisiken (z.B. Erteilung eines *Comfort-Letters* oder die Prüfung von Prospekten)
- Öffentliches Interesse am Auftrag (z.B. Abschlussprüfungen börsennotierter Unternehmen)
- Honorarvolumen im Verhältnis zu Art und Umfang des Auftrags sowie
- Erstprüfungen.

Art und Umfang der Nachschau müssen in einem angemessenen Verhältnis zu den abgewickelten Prüfungsaufträgen stehen (vgl. § 39 Abs. 2 Satz 2, 1. Halbsatz Berufssatzung WP/vBP). Als quantitatives Kriterium ist bei der Auswahl von Aufträgen zu berücksichtigen, dass innerhalb des festzulegenden Nachschauzyklus alle in der WP-Praxis tätigen Wirtschaftsprüfer, die Verantwortung für die Abwicklung von Aufträgen tragen, mindestens mit einem Auftrag in die Nachschau einbezogen werden (vgl. § 39 Abs. 2 Satz 3 Berufssatzung WP/vBP).

(166) Einige der Auftragsprüfungen sollten ohne Vorankündigung beim Auftrags-team vorgenommen werden. Das Auftragsteam sollte in diesen Fällen erst unmittelbar vor Beginn der Auftragsprüfungen informiert werden.

(167) Unterliegt die WP-Praxis einer externen Qualitätskontrolle nach §§ 57a ff. WPO, können die Ergebnisse der Qualitätskontrolle bei der Planung von Art und Umfang der Nachschau verwertet werden (§ 39 Abs. 2 Satz 2, 2. Halbsatz Berufssatzung WP/vBP). So kann ggf. der Umfang der Auftragsstichprobe bei der Nachschau verringert werden. Voraussetzung hierfür ist, dass der WP-Praxis ausreichende Informationen über die vom Prüfer für Quali-

tätskontrolle durchgeführten Prüfungshandlungen und Prüfungsfeststellungen vorliegen. Im Rahmen der Nachschau ist zu prüfen, ob und inwieweit die Feststellungen und Empfehlungen des Prüfers für Qualitätskontrolle bei der Weiterentwicklung des Qualitätssicherungssystems berücksichtigt wurden.

- (168) Die bei der Nachschau getroffenen Feststellungen sind Grundlage für die Fortentwicklung des Qualitätssicherungssystems (§ 39 Abs. 3 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP). Die im Rahmen der Nachschau aufgedeckten Verstöße sind daraufhin zu untersuchen, ob sie auf Schwächen im Qualitätssicherungssystem zurückzuführen sind oder ob es sich um Einzelfehler handelt. Bei Schwächen im Qualitätssicherungssystem, welche die Angemessenheit oder die Einhaltung der Regelungen zur Organisation der WP-Praxis betreffen, sind Verbesserungsvorschläge zu entwickeln. Die festgestellten Schwächen im Qualitätssicherungssystem und die Verbesserungsvorschläge sind der Praxisleitung mitzuteilen, der die Aufgabe zukommt, Maßnahmen zur Beseitigung der Mängel und zur Umsetzung der Verbesserungsvorschläge zu ergreifen, z.B.:

- Mitteilung der festgestellten wesentlichen Mängel und der entsprechenden Verbesserungsvorschläge an die jeweils betroffenen verantwortlichen Wirtschaftsprüfer, die für die Einhaltung der Regelungen zur Qualitätssicherung im Rahmen der Auftragsabwicklung verantwortlich sind
- Anpassung der Regelungen zur Organisation der WP-Praxis, z.B. des Aus- und Fortbildungsprogramms
- Verhängung disziplinarischer oder anderer Maßnahmen gegen die Mitarbeiter, welche die Regelungen zur Qualitätssicherung (wiederholt) nicht beachtet haben oder
- Durchführung von speziellen Untersuchungen zur weiteren Aufklärung der betreffenden Sachverhalte.

Im Rahmen der Nachschau wird auch untersucht, ob die aufgrund früherer Nachschaumaßnahmen und sonstiger Feststellungen zur Qualitätssicherung, z.B. der externen Qualitätskontrolle, erforderlichen Maßnahmen zur Verbesserung des Qualitätssicherungssystems ergriffen worden sind.

- (169) Werden Schwächen in dem Teil des Qualitätssicherungssystems festgestellt, der den Grundsatz der Unabhängigkeit betrifft, sollten unverzüglich die für Fragen der Unabhängigkeit zuständige Stelle informiert und die Mängel abgestellt werden.
- (170) Im Rahmen von Auftragsprüfungen aufgedeckte Verstöße gegen die Regelungen zur Qualitätssicherung bei der Auftragsabwicklung oder gegen gesetzliche oder berufsständische Anforderungen sind dem verantwortlichen Wirtschaftsprüfer mitzuteilen. Schwerwiegende Verstöße sind in den Bericht an die Praxisleitung aufzunehmen. Als Verstöße können z.B. genannt werden
- die Annahme eines Auftrags, obwohl der Prüfungsgegenstand nicht anhand nachvollziehbarer Kriterien beurteilt werden kann,

- die Erteilung fehlerhafter Bestätigungsvermerke und Prüfungsberichte sowie
 - die Nichtdurchführung notwendiger Prüfungshandlungen.
- (171) Die Organisation, die Durchführung und die Ergebnisse der Nachschau des Qualitätssicherungssystems sind in geeigneter Form zu dokumentieren (§ 39 Abs. 3 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP). Die Dokumentation umfasst u.a.:
- die Nachschaurichtlinien
 - die Planung der Nachschau, einschließlich des Verfahrens der Auswahl von Aufträgen für Auftragsprüfungen
 - die Beurteilungen der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems und
 - die festgestellten Schwächen im Qualitätssicherungssystem und deren mögliche Auswirkungen, die Entscheidungsgrundlagen für die Durchführung von Maßnahmen zur Verbesserung des Qualitätssicherungssystems sowie gegebenenfalls Einzelheiten zu den entwickelten Verbesserungsvorschlägen.
- (172) Aus der Dokumentation muss sich ergeben, dass im Rahmen der Nachschau beurteilt wurde, ob die gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen eingehalten wurden, die Berichterstattung über die durchgeführten und in der Nachschau überprüften Aufträge ordnungsgemäß war und die Regelungen des Qualitätssicherungssystems eingehalten wurden. Wird die Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung durchgeführt (vgl. Tz. 158), sind die Gründe hierfür zu dokumentieren.
- (173) Vorliegende Ergebnisse der Nachschau sind mindestens einmal jährlich an die Praxisleitung zu berichten. Der Bericht sollte die folgenden Informationen enthalten:
- Beschreibung der durchgeführten Nachschaumaßnahmen
 - Feststellungen zur Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems
 - wesentliche einzelne Fehler, die im Rahmen der Auftragsprüfungen festgestellt wurden
 - Vorschläge und bereits durchgeführte Maßnahmen zur Beseitigung von Schwächen des Qualitätssicherungssystems, sowie
 - Behebung der in früheren Nachschaumaßnahmen festgestellten Mängel.
- (174) Die in der WP-Praxis tätigen Wirtschaftsprüfer und die fachlichen Mitarbeiter sollten – im Allgemeinen in anonymisierter Form – über die ihren Arbeitsbereich betreffenden Feststellungen informiert werden. Wenn über Schwächen im Qualitätssicherungssystem berichtet worden ist, haben die für die Abwicklung von Aufträgen verantwortlichen Wirtschaftsprüfer zu beurteilen, ob diese Aspekte Bedeutung für ihre Aufträge haben.
- (175) WP-Praxen, die sich auf ein mit anderen WP-Praxen gemeinsam organisiertes Qualitätssicherungssystem einschließlich der Nachschau stützen, müs-

sen für einen mindestens jährlichen Informationsaustausch über den Umfang und vorliegende Ergebnisse der Nachschau sorgen. Werden wesentliche Mängel in dem gemeinsam organisierten Qualitätssicherungssystem festgestellt, sind diese Mängel unverzüglich den zuständigen Stellen innerhalb der beteiligten WP-Praxen mitzuteilen, so dass rechtzeitig korrigierende Maßnahmen ergriffen werden können.

5. Übereinstimmung mit ISQC 1 und ISA 220

- (176) Die Stellungnahme berücksichtigt den International Standard on Quality Control 1 „Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements“ (ISQC 1) sowie den International Standard on Auditing 220 „Quality Control for Audits of Historical Financial Information“ (ISA 220).
- (177) Zur Berücksichtigung der deutschen gesetzlichen Vorschriften und der Berufsübung weichen die folgenden Regelungen von den internationalen Standards ab:
- die Regelungen dieser Stellungnahme zur allgemeinen Praxisorganisation gelten für alle Tätigkeitsbereiche einer WP-Praxis
 - ergänzend zu ISQC 1 und ISA 220 (*revised*) wird in dieser Stellungnahme ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die WP-Praxis durch eine sachgerechte Gesamtplanung aller Aufträge die Voraussetzungen dafür zu schaffen hat, dass die übernommenen und erwarteten Aufträge ordnungsgemäß und zeitgerecht abgewickelt werden können
 - ergänzend zu ISQC 1 hat nach Tz. 112 ff. dieser Stellungnahme bei siegelgeführten Prüfungen eine Berichtskritik zu erfolgen, es sei denn, dass dies nach pflichtgemäßer Beurteilung des Wirtschaftsprüfers nicht erforderlich ist. Eine Berichtskritik ist nach ISQC 1 dagegen als Bestandteil der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung nur im Rahmen der Abwicklung von Aufträgen für „*listed entities*“ und bei anderen, von der Praxis vorab zu bestimmenden Aufträgen vorzunehmen
 - nach ISQC 1.79 dürfen die im Rahmen der Nachschau mit der Durchführung von Auftragsprüfungen betrauten Mitarbeiter weder an der Auftragsdurchführung noch an der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung beteiligt gewesen sein. In dieser Stellungnahme wird diese Regelung erfüllt mit der Ausnahme, dass von diesem Grundsatz abgewichen werden kann, wenn einer WP-Praxis keine entsprechend qualifizierten Mitarbeiter zur Verfügung stehen. Damit soll es in Übereinstimmung mit § 39 der Berufssatzung WP/vBP den Inhabern von kleinen Praxen ermöglicht werden, die Nachschau in Form einer Selbstvergewisserung vorzunehmen.