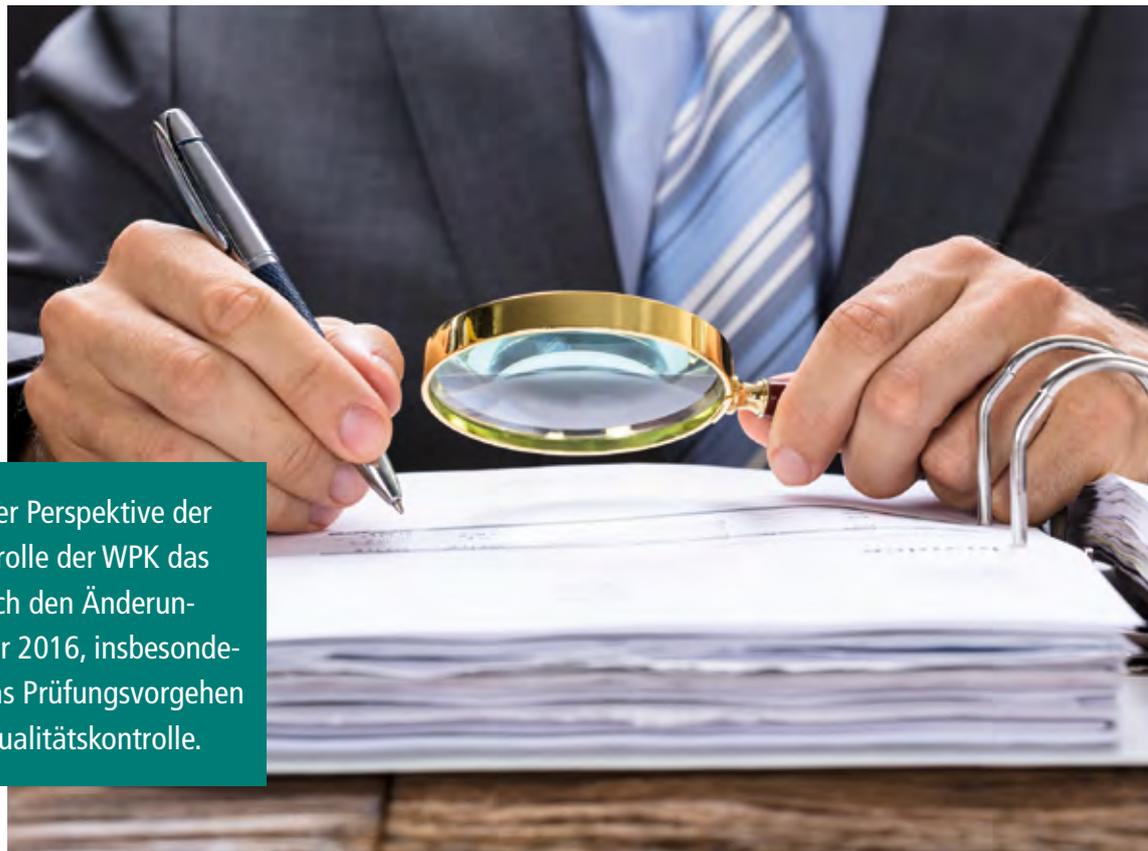


Analysen und Meinungen

Auswirkungen des APAReG auf die Durchführung von Qualitätskontrollen

WP Hubert Eckert, WPIStB Petra Gunia, WPIStB Jürgen Hug,

WPIStB Thomas Rittmann, WPIStB Stefan Schweren, WPIStB Hubert Voshagen



Die Autoren beleuchten aus der Perspektive der Kommission für Qualitätskontrolle der WPK das Qualitätskontrollverfahren nach den Änderungen durch das APAReG im Jahr 2016, insbesondere den Stichprobenumfang, das Prüfungsvorgehen und die Dokumentation der Qualitätskontrolle.

Schwerpunkte

- Durch das APAReG wurde der risikoorientierte Prüfungsansatz bei der Planung und Durchführung einer Qualitätskontrolle nach § 57 a WPO weiter verstärkt, ohne dass sich an dem Grundsatz, dass die Qualitätskontrolle keine zweite Abschlussprüfung ist, etwas geändert hätte.
- Die Verfasser vertreten die Auffassung, dass sich der Prüfer für Qualitätskontrolle (PfQK) in qualitativer Hinsicht deutlich intensiver (stärkere Risikofokussierung) mit den einzelnen Auftragsabwicklungen auseinandersetzt, als dies bislang häufig zu beobachten war. Dabei wird die vollumfängliche Prüfung eines ein-

zelen Auftrags in der Regel „alles in allem“ nicht unter einem Tagewerk durchzuführen sein. Ungeachtet dessen gehen die Verfasser davon aus, dass bei sachgerechter Planung in vielen Fällen der Stichprobenumfang des PfQK zur Überprüfung der Auftragsabwicklung – in quantitativer Hinsicht – deutlich geringer ausfallen kann, als dies bislang vielfach zu beobachten war. Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn die geprüfte Praxis über eine wirksame Nachschau verfügt.

- In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass der PfQK die Prüfungsplanung, die durchgeführten Prüfungshandlungen, seine

Prüfungsergebnisse und die daraus resultierende Ableitung des Prüfungsurteils so zu dokumentieren hat, dass seine Tätigkeit durch einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit nachvollzogen werden kann. Hierzu gehört insbesondere die KfQK. Sie beaufsichtigt

die PfQK. Erste Erfahrungen im Rahmen der Aufsicht haben ergeben, dass die bei PfQK vorgefundene Dokumentation der Qualitätskontrolle diesem Anspruch nicht immer gerecht wird.

Einleitung

Mit der Ergänzung der Vorschriften zur Durchführung von Qualitätskontrollen durch das APAReG soll der bereits seit Beginn des Qualitätskontrollverfahrens geltende risikoorientierte Prüfungsansatz weiter verstärkt werden.¹ Auch das veränderte Prüfungsurteil (§ 57 a Abs. 5 Satz 4 WPO) soll zu einer deutlich risikoorientierteren und fokussierteren Prüfung der Wirksamkeit der Regelungen zur Auftragsabwicklung führen.

Die Kommission für Qualitätskontrolle (KfQK) kann mittlerweile auf erste Erfahrungen mit den Anpassungen des Qualitätskontrollverfahrens durch das APAReG zurückblicken. Derzeit stehen insbesondere folgende Themen im Mittelpunkt der Beratungen der KfQK:

- Stichprobenauswahl zur Auftragsprüfung,
- Prüfungshandlungen und Zeitaufwand des PfQK für die Auftragsprüfungen sowie
- die Dokumentation seiner Feststellungen und die Ableitung des Prüfungsurteils

Dabei hat sie festgestellt, dass die Auswirkungen des APAReG sowohl in Bezug auf die Stichprobenauswahl als auch auf Art und Umfang der Prüfungshandlungen und deren Dokumentation von PfQK häufig noch nicht vollumfänglich umgesetzt werden. Die Autoren wollen mit diesem Beitrag die PfQK insbesondere bei der Auswahl der Stichprobe un-

terstützen und Möglichkeiten für ein effizientes und planvolles Vorgehen aufzeigen.

Auch die APAS hat in ihrem Arbeitsprogramm 2018 unter anderem die nachfolgend genannten kritischen Erfolgsfaktoren formuliert:

- risikoorientierte und materiell-inhaltliche Durchführung von Qualitätskontrollen,
- angemessener Zeiteinsatz der PfQK sowie
- aussagekräftige Berichterstattung der PfQK

Stichprobenauswahl

Bedeutung der Stichprobe

Die Auftragsprüfung stellt den Kern der Qualitätskontrolle dar. Dazu hat der PfQK in eigener Verantwortung die Anzahl und die Art der in der Stichprobe zu berücksichtigenden Aufträge zu ermitteln (§ 20 Abs. 3 Satz 1 Satzung für Qualitätskontrolle).

Bei der Stichprobenauswahl hat der PfQK insbesondere zu berücksichtigen, dass er auf Basis seiner Stichprobe nicht nur die Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems zum Ende des Qualitätskontrollzeitraums zu beurteilen hat, sondern auch die Fähigkeit der zu prüfenden Praxis, über einen Sechsjahreszeitraum die Stabilität des Qualitäts-

sicherungssystems dauerhaft und verlässlich aufrecht zu erhalten. Vor diesem Hintergrund wird der PfQK für seine Stichprobe in der Regel nicht nur Aufträge des letzten Jahres auswählen, sondern zusätzlich abwägen, inwieweit er die Ergebnisse der Nachschau verwenden kann.

Risikoorientierung der Stichprobe

Ziel der Stichprobenauswahl ist, eine den individuellen Verhältnissen und den Qualitätsrisiken der Praxis angemessene Anzahl an Auftragsprüfungen auszuwählen. Qualitätsrisiken können sich insbesondere aus einem öffentlichen Interesse außerhalb von § 319 a HGB-Mandaten (beispielsweise großer Arbeitgeber), der Branche und der wirtschaftlichen Situation (zum Beispiel Going-Concern) des einzelnen Prüfungsmandats, der Rechtsform, der Auftragsart, den angefallenen Prüfungsstunden (auffällig hoch oder niedrig), dem Honorar (auffällig hoch oder niedrig), der Rechnungslegungsart (zum Beispiel IFRS), einer Erstprüfung, der Komplexität der Unternehmensstruktur, eventuell in der letzten Qualitätskontrolle oder der Nachschau festgestellten Mängeln, Mitteilungen der WPK, APAS, DPR, BaFin etc. ergeben.

In die Stichprobe sind sowohl Aufträge einzubeziehen, deren primärer Zweck die Prüfung der Wirksamkeit der Auftragsabwicklung ist, als auch solche, anhand derer die Wirksamkeit der Nachschau geprüft wird. Erweist sich die Nachschau als wirksam, deu-

Beispiele zur Stichprobenauswahl (standardisierte Sachverhalte) stehen unter www.wpk.de/magazin/3-2018/ ergänzend zur Verfügung.

tet dies auf die Stabilität des Qualitätssicherungssystems über die vergangenen Jahre hin.

Der Nachweis der Stabilität des Qualitätssicherungssystems über eine wirksame Nachschau ermöglicht es dem PfQK, seine Stichprobe niedrig zu halten, da er die Stabilität nicht anhand einer über den gesamten Qualitätskontrollzeitraum verteilten eigenen Stichprobe prüfen muss. Damit stellt dies eine effiziente Herangehensweise dar. Die Stichprobe des PfQK dient mithin drei Zwecken gleichzeitig:

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

Ermittlung der Stichprobe

Der PfQK sollte sich möglichst frühzeitig einen Überblick über die Grundgesamtheit verschaffen. Hierzu gehört die Einholung von Informationen über den Umfang und die Struktur der Aufträge, deren Komplexität und die Risikoqualifizierung durch die zu prüfende Praxis.

Die Stichprobe für die Auftragsprüfung wird im Wege einer **bewussten Auswahl** ermittelt, da sie vom PfQK subjektiv aufgrund seiner persönlichen Erkenntnisse und Erfahrungen eigenverantwortlich, selbstständig und nach pflichtgemäßem Ermessen ausgewählt wird. Es handelt sich also keineswegs um eine sogenannte „Auswahl aufs Geratewohl“. ² Die Auswahl ist so zu dokumentieren, dass ein sachverständiger Dritter diese in angemessener Zeit nachvollziehen kann.

Die **Erkenntnisse aus der vorangegangenen Qualitätskontrolle** (Qualitätskontrollbericht und

sämtlicher Schriftverkehr mit der KfQK) sowie die Ergebnisse vorangegangener Nachschauen und gegebenenfalls auch von Inspektionen sind elementare Grundlagen für die Ermittlung der Stichprobe. Sie geben auch vertiefte Hinweise auf das Qualitätsbewusstsein der Praxis beziehungsweise der Praxisleitung. Auch der etwaige Schriftverkehr mit sonstigen Aufsichtsstellen (zum Beispiel Bundesanzeigerdurchsicht der WPK, APAS, DPR, BAFin etc.) kann die Planung unterstützen.

Im Rahmen der **Prüfungsplanung** hat der PfQK zu berücksichtigen, dass er sich neben der Wirksamkeit der Auftragsabwicklung auch ein Bild über die Wirksamkeit der Nachschau zu verschaffen hat. Insbesondere mit der Änderung der WPO und der Einführung der jährlichen Nachschau von Prüfungsaufträgen nach § 316 HGB³ kommt der Nachschau, einschließlich ihrer Dokumentation, eine noch größere Bedeutung für die konkrete Planung und Durchführung der Qualitätskontrolle zu (§ 55 b Abs. 3 WPO, §§ 49, 63 Berufssatzung WP/vBP).

In die **Beurteilung der Wirksamkeit der Nachschau der Auftragsdurchführung** ist insbesondere die Organisation der Nachschau, die fachliche und persönliche Qualifikation der eingesetzten Personen (auch deren kritische Grundhaltung) sowie die interne Stellung des für die Nachschau Verantwortlichen in der Praxis als ein Element des Tone at the top einzubeziehen. Darüber hinaus sind die jährlichen Nachschauberichte auszuwerten.

Zur Prüfung der Wirksamkeit der Nachschau hat der PfQK in angemessenem Umfang Aufträge, die im Prüfungszeitraum Gegenstand der Nachschau waren, auszuwählen und diese vollumfänglich zu prüfen.⁴ Hat die Nachschau

bei einzelnen Aufträgen Feststellungen ergeben, ist darüber hinaus in angemessenem Umfang zu überprüfen, ob diese bei Folgeaufträgen beseitigt worden sind und ob das Qualitätssicherungssystem der geprüften Praxis gegebenenfalls aufgrund der Feststellungen angepasst wurde.

Stimmen die Ergebnisse dieser Auftragsprüfung des PfQK mit den Ergebnissen der Nachschau weitgehend überein und konnte sich der PfQK davon überzeugen, dass etwaige Feststellungen der Nachschau bei zeitlich folgenden Aufträgen beseitigt worden sind, so kann er grundsätzlich von der Wirksamkeit der Nachschau ausgehen.

Eine wirksame Nachschau, die eine ausreichende Grundlage zur Beurteilung der Stabilität des Qualitätssicherungssystems über den gesamten Prüfungszeitraum darstellen kann, ist grundsätzlich geeignet, bei der Ermittlung des erforderlichen Stichprobenumfangs berücksichtigt zu werden. Zweifel an der Wirksamkeit der Nachschau führen hingegen regelmäßig zu einer Ausweitung der Stichprobenauswahl. Das Erreichen einer bestimmten prozentualen Abdeckung der Grundgesamtheit aller Aufträge/Auftragsstunden/Honorare ist **nicht** Ziel der Stichprobenermittlung, da die prozentuale Abdeckung die konkreten Verhältnisse einer Praxis allein nicht wiedergibt.

Neben den Aufträgen für die Prüfung der Wirksamkeit der Nachschau sind in einem angemessenen Umfang risikoorientiert weitere Aufträge auszuwählen. Bei dieser Auswahl sind insbesondere die identifizierten Qualitätsrisiken der Praxis zu berücksichtigen. Werden neben Jahresabschlussprüfungen auch Konzernabschlussprüfungen durchgeführt, gehen die Verfasser davon aus, dass auch diese

in der Regel in der Stichprobe berücksichtigt werden. Anderenfalls sind die Gründe für den Verzicht im Qualitätskontrollbericht darzulegen. Die bisher ausgewählten Aufträge werden regelmäßig vollumfänglich zu prüfen sein.

Ermöglichen die bisherigen Ergebnisse der Auftragsprüfungen keine eindeutige Würdigung, ob ein Mangel oder eine Einzelfeststellung vorliegt, so ist die Stichprobe auf weitere Aufträge auszuweiten. Der PfQK wird bei diesen zusätzlichen Aufträgen regelmäßig die Bereiche auswählen, die er noch nicht abschließend würdigen konnte. Das heißt, er wird schwerpunktmäßig lediglich die bisher beanstandeten Teilbereiche überprüfen.

Die Ermittlung einer angemessenen Stichprobe ist ein dynamischer Prozess. Dieser erstreckt sich von der Planung bis zur abschließenden Würdigung der Feststellungen. Die Festlegung der Stichprobe ist in jedem Stadium der Qualitätskontrolle zu hinterfragen.

Durchzuführende Prüfungshandlungen bei den Auftragsprüfungen

Die Prüfung der Auftragsabwicklung ist das zentrale Thema der Qualitätskontrolle. Die Prüfung der Regelungen zur Auftragsabwicklung ist keine rein formelle, sondern eine materielle Prüfung der ausgewählten Prüfungsaufträge. Der PfQK muss prüfen, ob die Entscheidungen der zu prüfenden Praxis bei der konkreten Abschlussprüfung nachvollziehbar und auch begründet sind (Nachvollziehbarkeit des „roten Fadens“ des risikoorientierten Prüfungsansatzes und Beurteilung auf Schlüssigkeit). Diese Auseinandersetzung mit materiellen Prüfungsinhalten erfordert von dem PfQK daher auch einen intensiveren Zeitein-

satz, als bei einer rein formellen Prüfung, ob die bloße Vollständigkeit von Arbeitspapieren gewährleistet ist. Die Qualitätskontrolle stellt aber nach wie vor keine zweite Abschlussprüfung dar.

Wie oben beschrieben, bildet die vollumfängliche Prüfung von Aufträgen den Regelfall. Die KfQK hat in ihrem Hinweis zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle vom 17. Juli 2017 (Seite 12) ausgeführt, was sie unter einer vollumfänglichen Prüfung versteht und welche Prüfungshandlungen diese umfasst.

Nach dem Hinweis der Kommission für Qualitätskontrolle zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle vom 17. Juli 2017 gehören zu einer vollumfänglichen Prüfung eines Auftrags insbesondere:

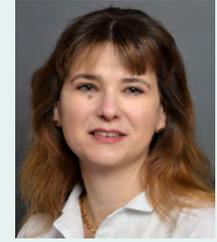
- Einführung in den Prüfungsgegenstand durch den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer bei komplexen Prüfungen (Mandant, wirtschaftliche Entwicklung, Risiken)
- Kritische Würdigung der Berichterstattung (Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk) und des Jahresabschlusses/Lageberichts, auch unter dem Gesichtspunkt der möglichen Aufdeckung von Fehlern in der Rechnungslegung sowie Beurteilung der Berichtskritik
- Beurteilung der Prüfungsplanung einschließlich Risikobeurteilung (auch Abgleich mit der eigenen Risikoeinschätzung des Prüfers für Qualitätskontrolle), IKS-Einschätzung und Wesentlichkeitsgrenzen
- Materielle Beurteilung der Prüfungshandlungen, keine nur formelle Kontrolle der Anwendung von fachlichen Hilfsmitteln (Checklisten) der Praxis durch den Prüfer für Qualitätskontrolle:
 - Konsistenz der Prüfungshandlungen mit der dokumentierten Prüfungsplanung
 - Angemessenheit der Funktionsprüfungen und der weiteren aussagebezogenen Prüfungs-

handlungen (analytische und Einzelfallprüfungen)

- Beurteilung der Angemessenheit der Prüfungsnachweise
- Beurteilung der Ableitung des Prüfungsergebnisses
- Qualitative Würdigung der geprüften Schlussfolgerungen pro Prüffeld und insgesamt (Gesamtwürdigung)
- Nachvollziehen der Gesamtwürdigung anhand der Arbeitspapiere und der ggf. darauf aufbauenden Gespräche mit WP/vBP über die Prüfungsdurchführung und das Prüfungsergebnis
- Beurteilung der auftragsbezogenen Maßnahmen zur Qualitätssicherung (§ 48 Berufssatzung WP/vBP)
- Beurteilung der Dokumentation der Abschlussprüfung
- Beurteilung, ob Arbeitspapiere vollständig und aussagekräftig sind sowie der Archivierungszeitraum beachtet wurde
- Beurteilung der Vollständigkeit des Prüfungsberichtes auf Basis der Durchsicht der Arbeitspapiere

Somit beginnt die vollumfängliche Prüfung (abhängig von der Größe und Komplexität des zu beurteilenden Auftrags) in der Regel damit, dass sich der PfQK durch den verantwortlichen WP/vBP in den Prüfungsgegenstand (Mandant, wirtschaftliche Entwicklung, Risiken) einführen lässt, um sich einen Überblick über das Mandat und ein Bild vom Vorgehen des verantwortlichen WP/vBP sowie der Qualität der Prüfungsdurchführung zu verschaffen.

Im Anschluss daran bietet es sich an, zunächst die Berichterstattung (Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk) einer kritischen Würdigung zu unterziehen. Dabei ist auch auf Anzeichen für mögliche Fehler der Rechnungslegung zu achten. Hierbei erhält der PfQK auch einen ersten Eindruck von den Maßnahmen der Praxis zur auftragsbezogenen Qualitätssiche-



WP/StB Hubert Voshagen

WP Hubert Eckert

WP/StB Jürgen Hug

WP/StB Thomas Rittmann

WP/StB Stefan Schwaren

WP/StB Petra Gunia

sind Mitglieder der Kommission für Qualitätskontrolle und des Ausschusses „Grundsätze QK“ der Kommission für Qualitätskontrolle. WP/StB Hubert Voshagen ist Vorsitzender des Ausschusses „Grundsätze QK“ der Kommission für Qualitätskontrolle.

ist Referatsleiterin in der Abteilung Qualitätskontrolle der WPK.

zung (Konsultation, Berichtskritik, auftragsbegleitende Qualitätssicherung, § 48 Berufssatzung WP/vBP).

Danach beginnt der PfQK mit der Durchsicht der Arbeitspapiere und beurteilt die Prüfungsplanung einschließlich der Angemessenheit der Risikobeurteilung (bedeutende Risiken, Risiken, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen allein nicht ausreichen und sonstige wesentliche Risiken), IKS-Einschätzung und Beachtung des Grundsatzes der Wesentlichkeit bei der Prüfung. Hier hat sich der PfQK auch ein Bild zu machen, wie er selbst die Risikobeurteilung vorgenommen und die Wesentlichkeit festgelegt hätte. Dabei geht es nicht darum, die eigenverantwortliche Beurteilung der zu prüfenden Praxis durch die eigene zu ersetzen; die Eigenverantwortung der geprüften Praxis bleibt unangetastet. Dennoch wird der PfQK das Vorgehen der geprüften Praxis an seinen eigenen Überlegungen spiegeln und beurteilen, ob das Prüfungsvorgehen der Praxis vor seinem eigenen Erfahrungshintergrund angemessen war.

Das prüferische Vorgehen und die Beurteilung soll am Beispiel der Wesentlichkeit erläutert werden. Die von der geprüften Praxis ermittelte Wesentlichkeit soll zwar methodisch nachvollzogen

werden, es ist aber nicht notwendig, eine eigene Wesentlichkeitsgröße durch den PfQK rechnerisch zu ermitteln. Es genügt, die sachgerechte Anwendung der Methode und die von der Praxis ermittelte Wesentlichkeitsgröße innerhalb der Erfahrungswerte (vertretbare Bandbreite) des PfQK zu beurteilen.

Auch bei einer vollumfänglichen Prüfung sind nicht sämtliche Prüfungsfelder nachzuvollziehen. Der PfQK muss sich stattdessen auf den roten Faden und die im Rahmen der Risikoanalyse identifizierten Prüfungsschwerpunkte konzentrieren. Hier hat er zu beurteilen, ob die Prüfung systematisch innerhalb des risikoorientierten Prüfungsansatzes erfolgte und angemessen dokumentiert wurde. Dazu muss er ausgehend von der Prüfungsplanung überprüfen, ob die geplanten und erforderlichen Aufbau- und Funktionsprüfungen sowie analytische Prüfungshandlungen durchgeführt und eventuell getroffene Feststellungen zutreffend gewürdigt wurden. Im Anschluss hat er auch zu überprüfen, ob die Einzelfallprüfungen (beispielsweise Bestätigungen Dritter) in angemessenem Umfang und entsprechend der Berufsauffassung durchgeführt und dokumentiert wurden.

Es geht also nicht um eine formelle Kontrolle der Existenz dokumentierter Prüfungshandlungen, sondern darum, sie inhaltlich nachzuvollziehen und zu beurteilen, ob angemessene Prüfungsnachweise eingeholt und zutreffend gewürdigt wurden, so dass die gesamte Prüfungsdurchführung auf Basis der Prüfungsplanung schlüssig geeignet war, zu einem hinreichend sicheren Prüfungsurteil zu führen („roter Faden“). Abschließend hat der PfQK dann nochmals zu prüfen, ob die Berichterstattung auf Basis der durchgeführten Prüfungshandlungen und der erfolgten Würdigungen zutreffend abgeleitet wurde.

Seine Prüfungsfeststellungen hat der PfQK einzeln zu dokumentieren und mit dem jeweiligen verantwortlichen WP/vBP und/oder der Praxisleitung zu diskutieren. Nach dieser Diskussion hat der PfQK sämtliche getroffenen Feststellungen abschließend zu würdigen und seine Würdigung zu dokumentieren.

Aufwand des PfQK für die Prüfung einer gesetzlichen Abschlussprüfung

Viele PfQK orientieren sich bezüglich des Zeiteinsatzes noch an

einer Entscheidung des VG Berlin aus dem Jahr 2010.⁵ Obwohl es sich bei dieser Entscheidung um eine absolute Untergrenze in einem speziellen Einzelfall handelt, wurde sie oft dahingehend missverstanden, dass die in diesem Zusammenhang genannten Prüfungszeiten angemessen seien. Dabei ist anzumerken, dass sich die Prüfungszeiten im Streitfall im Kern auf das bloße Ausfüllen von Checklisten bezogen. Es wurde übersehen, dass der prüferische Aufwand sich nicht auf das bloße Ausfüllen von Checklisten beschränkt und zusätzlich von Art, Umfang und Komplexität jedes einzelnen Auftrags abhängig ist. Auch angesichts der Fortentwicklung des Qualitätskontrollverfahrens seit 2010 und insbesondere vor dem Hintergrund der Änderungen durch das APAREG ist dieser zeitliche Aufwand nicht gerechtfertigt.

Unsere Erfahrung, die sich auch mit den Erkenntnissen erfahrener PfQK deckt, hat gezeigt, dass eine vollumfängliche Prüfung einzelner Aufträge (vgl. obige Ausführungen unter „Durchzuführende Prüfungshandlungen bei den Auftragsprüfungen“) mit den vorbereitenden Tätigkeiten in der Regel nicht unter einem Tagewerk pro Auftrag möglich ist. Dies schließt nicht aus, dass in Ausnahmefällen ein geringerer Zeitaufwand begründet werden kann. In Abhängigkeit von der Anzahl der zu überprüfenden Aufträge und dem Standardisierungsgrad der zu prüfenden Praxis (Einheitlichkeit der Vorgehensweise bei der Auftragsabwicklung) kann sich jedoch bei den weiteren zu überprüfenden Auftragsabwicklungen durchaus eine Reduzierung des erforderlichen Zeitaufwands ergeben. Der genannte Zeitaufwand entspricht auch den Erfahrungen der Autoren aus der Durchführung von

Auftragsdurchsichten im Rahmen interner Nachschauen.

Aus den oben beschriebenen Prüfungshandlungen wird erkennbar, dass ein höherer zeitlicher Einsatz für die einzelne Prüfung erforderlich ist, als dies bisher häufig zu beobachten ist. Befürchtungen, dass die Kosten einer Qualitätskontrolle dadurch steigen könnten, kann entgegengehalten werden, dass bei einer gut aufgestellten Praxis mit einer wirksamen Nachschau die intensivere Befassung durch den PfQK durch eine risikoorientierte (niedrigere) Stichprobe kompensiert werden dürfte.

Dokumentation der Qualitätskontrolle

Der PfQK hat seine Prüfungsplanung, Prüfungshandlungen und Beurteilungen so zu dokumentieren, dass seine Tätigkeit für einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit nachzuvollziehen ist (§ 24 Satzung für Qualitätskontrolle). Sachverständiger Dritter in diesem Sinne sind vor allem die Mitglieder der KfQK, die die Aufsicht über PfQK führen.

Der PfQK sollte daher seine Planung einschließlich seiner Risikoanalyse in einem strukturierten Planungsmemorandum oder gegebenenfalls mithilfe einer standardisierten Checkliste nachvollziehbar dokumentieren. Darauf aufbauend sind die Prüfungshandlungen des PfQK so zu dokumentieren, dass sachverständige Dritte sowohl den Prüfungsansatz von der Prüfungsplanung bis zum Qualitätskontrollbericht als auch einzelne Prüfungshandlungen in angemessener Zeit nachvollziehen können.

Erfolgt die Dokumentation ausschließlich in Checklisten, ist zu beachten, dass ein reines Abhaken, genauso wie das aus-

schließliche Eintragen von „ja“ oder „i.O.“ nicht ausreicht. Der PfQK hat in den Checklisten seine prüferische Vorgehensweise aussagekräftig und nachvollziehbar zu dokumentieren und hierzu beispielsweise die vorgefundenen Unterlagen und das Vorgehen der geprüften Praxis zu beschreiben sowie gegebenenfalls auf Arbeitspapiere der geprüften Praxis zu referenzieren. Das Kopieren der entsprechenden Unterlagen ist hingegen nicht zwingend erforderlich, ist aber, insbesondere wenn Feststellungen getroffen werden, zu empfehlen. Auf jeden Fall muss die Befassung des PfQK mit dem Prüfungsvorgehen der geprüften Praxis in den einzelnen Aufträgen der Stichprobe in den wesentlichen Punkten (zum Beispiel Wesentlichkeit, bedeutsame Risiken, Bereiche in denen Aufbau- und gegebenenfalls Funktionsprüfungen durchgeführt worden sind etc.) aus der Dokumentation des PfQK erkennbar sein. Es kann sich dabei als zweckmäßig erweisen, zusätzlich den Prüfungsbericht, einschließlich Jahresabschluss und Lagebericht sowie den Planungsleitfaden (Planungsmemo) in die Dokumentation aufzunehmen. Ebenfalls muss die Würdigung des PfQK in Bezug auf die Ableitung der Prüfungsergebnisse, die prüffeldbezogenen Schlussfolgerungen sowie die Gesamtwürdigung der geprüften Praxis dokumentiert sein.

Die KfQK empfiehlt PfQK aufgrund ihrer bisherigen Erfahrungen in den Aufsichten über die PfQK, während der Durchführung ihrer Qualitätskontrolle sämtliche Feststellungen, insbesondere solche aus der Auftragsabwicklung, zunächst (ohne Würdigung) in einem Arbeitspapier zu sammeln. Nach Abschluss der Auftragsprüfungen kann der PfQK „auf einen Blick“ feststellen, welche Feststel-

lungen gehäuft aufgetreten sind und damit auf einen Mangel des Qualitätssicherungssystems hindeuten. Es empfiehlt sich, in diesem Arbeitspapier nach Abschluss der Qualitätskontrolle auch eine Würdigung der getroffenen Prüfungsfeststellungen vorzunehmen und die berichtspflichtigen Feststellungen (Mängel des Qualitätssicherungssystems und Einzelfeststellungen von erheblicher Bedeutung) aus diesem Arbeitspapier in den Qualitätskontrollbericht zu übernehmen. Dieses Vorgehen ermöglicht dem PfQK auch, der KfQK im Rahmen der Aufsicht seine Feststellungen und seine Würdigung nachzuweisen.⁶

Ausblick

Vor dem Hintergrund erster Erfahrungen mit den Aufsichten seit Einführung des APAREG haben wir folgende Themen identifiziert, die bei der Durchführung einer Qualitätskontrolle erfolgskritisch sind:

- Intensivierung der materiellen Prüfungsdurchführung
- Erhöhung des Stundenaufwands pro Auftragsprüfung
- Möglichkeit zur Reduzierung der Auftragsstichprobe auch

durch eine wirksame jährliche Nachschau

- dadurch keine Erhöhung des Prüfungsaufwands insgesamt
- wirksame Nachschau als Nachweis der Stabilität des Qualitätssicherungssystems

Wie oben gezeigt, kann bei einer gut aufgestellten Praxis mit einer wirksamen Nachschau die intensivere Befassung durch den PfQK durch eine risikoorientierte (niedrigere) Stichprobe kompensiert werden.

Es bleibt der weiteren Diskussion und dem Erfahrungsaustausch vorbehalten, hier weitere Konkretisierungen zu entwickeln und gegebenenfalls Hilfestellungen zu geben.

Die Tätigkeit der PfQK, insbesondere die Berichterstattung, bildet die Grundlage für die Entscheidungen der KfQK. Die ordnungsgemäße Qualitätskontrolle ist von herausragender Bedeutung für die Wirksamkeit des Qualitätskontrollverfahrens.

Die PfQK nehmen in dem Verfahren daher eine zentrale Stellung ein. Sie nehmen als Private staatliche Aufsichtsaufgaben wahr,⁷ da nach EU-rechtlichen Vorgaben eine Qualitätskontrol-

le grundsätzlich von einer Behörde durchgeführt werden soll. In Deutschland hat sich der Gesetzgeber, zumindest für Praxen, die keine gesetzlichen Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB durchführen, dafür entschieden, bei diesen die Qualitätskontrolle nicht von einer Behörde, sondern von bei der WPK registrierten PfQK durchführen zu lassen. Damit hat der Gesetzgeber das Vertrauen in die Selbstverwaltung des Berufsstandes zum Ausdruck gebracht.

¹ § 57 a Abs. 5 b WPO, §§ 16 Abs. 1 f, 17 und 18 Satzung für Qualitätskontrolle, Hinweis der KfQK zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle „E. Art und Umfang der Qualitätskontrolle“.

² vgl. IDW, WPH Edition, „Wirtschaftsprüfung & Rechnungslegung“, Kap. L, Tz. 366.

³ Für weitere Ausführungen vgl. Farr, Die „kleine“ jährliche Nachschau nach § 55 b Abs. 3 WPO, WPg 2017, Seite 1368 ff.

⁴ Zum Umfang einer „vollumfänglichen“ Prüfung siehe nachfolgend „Durchzuführende Prüfungshandlungen bei den Auftragsprüfungen“.

⁵ VG Berlin, Urteil vom 21.1.2010 – VG 16 K 78/09, WPK Magazin 2/2010, Seite 55 ff. und WPK Magazin 3/2011, Seite 33 f.

⁶ Arbeitshilfe zur Dokumentation und Würdigung von Feststellungen der Auftragsprüfung abrufbar unter www.wpk.de/link/mag031806/.

⁷ Vgl. Begründung zum Regierungsentwurf des APAREG, BT-Drucks. 18/6282, Seite 93.