



Vorbemerkung:

Der folgende Aufsatz wurde im Juni 2013 verfasst. Die KfQK hat die Ausführungen dieses Aufsatzes zustimmend zur Kenntnis genommen. Die Paragraphenangaben und Zitate beziehen sich somit auf den Rechtsstand vor APAReG bzw. auf den Hinweis der KfQK zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle vom 12. März 2013.

Die erläuternden Ausführungen dieses Aufsatzes sind in Teilen weiterhin praxisrelevant, so dass er nicht gelöscht wird.

Hug/ Schweren/ Ujcic/ Voshagen/ Clauß¹ Berichterstattung über die Durchführung von Qualitätskontrollen

Erläuternde Ausführungen zur Überarbeitung des Hinweises der Kommission für Qualitätskontrolle zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle²

I.	Anlass für die Überarbeitung des Hinweises zur Berichterstattung	2
1.	Aufgabe der Kommission für Qualitätskontrolle	2
2.	Bedeutung des Qualitätskontrollberichts	2
II.	Wesentliche Aspekte der Überarbeitung des Hinweises	3
1.	Auswirkung der Verlängerung des Prüfungszeitraumes von drei auf sechs Jahre	4
	a) Umfang der Stichprobe für die Prüfung von Aufträgen	4
	b) Prüfung der Kontinuität der Anwendung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems	4
2.	Inhaltlicher Umfang der Auftragsprüfungen	5
3.	Zeitlicher Umfang der Auftragsprüfungen	7
4.	Weitere Ergänzungen des Hinweises zur Berichterstattung über Art und Umfang der Qualitätskontrolle	8
a)	Ausrichtung der Berichterstattung auf die jeweilige Qualitätskontrolle	8
b)	Grunddaten zum Umfang der Qualitätskontrolle	9
	- Zeitaufwand des Prüfer für Qualitätskontrolle für die Qualitätskontrolle	9

¹ WP/ StB Jürgen Hug, WP/StB Stefan Schweren, vBP/StB Wolfgang Ujcic und WP /StB Hubert Voshagen sind Mitglieder des Ausschusses „Vorgehen Prüfer für Qualitätskontrolle“ der Kommission für Qualitätskontrolle, RA/StB Carsten Clauß leitet in der Wirtschaftsprüferkammer die Abteilung „Qualitätskontrolle“.

²

- Prüfungsteam	9
- Verwertung von Erkenntnissen aus anderen Verfahren	9
- Grundgesamtheit für die Auftragsprüfung	10
III. Zusammenfassung	11

I. Anlass für die Überarbeitung des Hinweises zur Berichterstattung

Die Kommission für Qualitätskontrolle (im Folgenden: KfQK) veröffentlicht seit 2007 einen zwischenzeitlich mehrfach überarbeiteten „Hinweis zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle“. Dieser wird dem Prüfer für Qualitätskontrolle (im Folgenden: PfQK) bei Eingang einer Mitteilung über die Durchführung einer Qualitätskontrolle bei der WPK zur Verfügung gestellt. Er steht im Übrigen auch für jedermann auf der Homepage der WPK zur Verfügung³.

Mit der Veröffentlichung eines Hinweises zur Berichterstattung kommt die KfQK der häufig geäußerten Bitte von PfQK nach, eine konkrete Hilfestellung (Guidance) für die Berichterstattung zu geben. Der Hinweis mit Stand 24. März 2011 wurde von der KfQK aktualisiert, nachdem die sog. „zweite Bugwelle“ von Qualitätskontrollberichten ausgewertet ist und damit auf umfassendere Erfahrungen über die Berichterstattung der PfQK zurückgegriffen werden kann. Die Auswertungen von Qualitätskontrollberichten zeigen, dass häufig Rückfragen an die PfQK erforderlich sind, damit die KfQK die ihr gesetzlich zugewiesene Aufgabe wahrnehmen kann.

Mit der Überarbeitung soll erreicht werden, der KfQK eine vollständige Entscheidungsgrundlage zur Verfügung zu stellen. Das Verfahren soll damit insbesondere für die PfQK und die geprüften Praxen entlastet werden.

Dieser Beitrag beleuchtet die Hintergründe und erläutert einzelne Aspekte der Überarbeitung.

1. Aufgabe der KfQK

Die KfQK ist innerhalb der WPK zuständig für das Verfahren der Qualitätskontrolle. Ihre zentrale Aufgabe ist, die Qualitätskontrollberichte entgegen zu nehmen und auszuwerten⁴. Gegenstand der Auswertung ist, ob der Qualitätskontrollbericht den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Berichterstattung entspricht, aufgezeigte Mängel das Prüfungsergebnis rechtfertigen und ob Anhaltspunkte für einen schwerwiegenden Verstoß bei der Durchführung der Qualitätskontrolle vorhanden sind⁵. Werden Mängel des Qualitätssicherungssystems festgestellt, hat sie über Maßnahmen zur Beseitigung der Mängel zu entscheiden⁶. Dabei hat sie auch die Würdigung des PfQK zur Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems im Qualitätskontrollbericht zu beurteilen.⁷

³ Hinweise der Kommission für Qualitätskontrolle (Stand: 12. März 2013)
www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/kfgk/.

⁴ §57e Abs. 1 S. 5 Nr. 3 WPO, , § 10 Abs. 1 S. 1 Satzung für Qualitätskontrolle (SaQK).

⁵ § 10 Abs. 1 S. 2 SaQK.

⁶ § 57e Abs. 2 Satz 1 WPO.

⁷ BT-Drucksache 14/3649, S. 29.

2. Bedeutung des Qualitätskontrollberichts

Der Qualitätskontrollbericht ist für die KfQK die maßgebende Informationsquelle⁸. Die Auswertung der vorgelegten Qualitätskontrollberichte und die daran anschließende Kommunikation mit den PfQK und den geprüften Praxen zeigen mitunter nicht nur Unsicherheiten hinsichtlich der Anforderungen an die Durchführung einer Qualitätskontrolle, sondern auch hinsichtlich der Anforderungen an die Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle.

Der Qualitätskontrollbericht soll die geprüfte Praxis und die KfQK über das Ergebnis der Qualitätskontrolle unterrichten. Eine angemessene Berichterstattung hat für die KfQK dabei eine zentrale Bedeutung, da die KfQK die geprüfte Praxis und ihre konkreten Verhältnisse sowie die Regelungen des Qualitätssicherungssystems nicht kennt. Sie kann nur auf dieser Basis beurteilen, ob die Qualitätskontrolle ordnungsgemäß durchgeführt wurde und, wenn Mängel des Qualitätssicherungssystems bestehen, deren Beseitigung veranlassen. Soweit die KfQK dabei zu Maßnahmen greifen muss (z.B. Anordnung einer Auflage, Sonderprüfung oder Widerruf der Teilnahmebescheinigung), hat dies in einem rechtsstaatlich geordneten Verfahren durch angemessene und verhältnismäßige Maßnahmen zu erfolgen, da die KfQK damit in die Rechte der Praxis (Art 12 Grundgesetz) eingreift.

Die Anforderungen an die Berichterstattung des PfQK werden mitunter, gerade von kleinen Praxen bzw. von deren PfQK, als übermäßige Belastung empfunden. Es sollte jedoch berücksichtigt werden, dass eine ordnungsgemäße, insbesondere eine vollständige, klare und eindeutige Berichterstattung nicht nur lästige Rückfragen der WPK an den PfQK und die Praxis vermeidet, sondern auch dem Schutz einer Praxis vor einer falschen Entscheidungsfindung der KfQK dient. Berichtet der PfQK nicht vollständig, klar und eindeutig, kann die KfQK auf dieser Grundlage unter Umständen Entscheidungen treffen, die die Praxen in unzutreffender Weise belasten. Das sich dann zur Korrektur dieser Entscheidung anschließende Verfahren (z.B. durch Rechtsbehelfsverfahren) belastet alle am Verfahren Beteiligten und führt zu einem Mehraufwand, der bei einer ordnungsgemäßen Berichterstattung zu vermeiden gewesen wäre. Der Hinweis der KfQK dient daher auch dem Zweck, überflüssigen bürokratischen Aufwand zu vermeiden.

Dies verdeutlicht die hohe Verantwortung des PfQK bei seiner Berichterstattung. Ist die Berichterstattung nicht geeignet, diese Gewissheit zu vermitteln oder wird gar unzutreffend Bericht erstattet, hat der PfQK die ihm gesetzlich zugewiesene Aufgabe nicht wahrgenommen. Die Bedeutung der Berichterstattung wird auch dadurch deutlich, dass bereits nicht ordnungsgemäße Berichterstattungen durch einen PfQK bei vorangegangenen Qualitätskontrollen die Ablehnung durch die KfQK im Vorschlagsverfahren rechtfertigen kann⁹.

⁸ siehe auch Urteil VG Berlin vom 21. Januar 2010, insb. Seiten 8 a.E. bis 12, www.wpk.de/wpk-magazin/ausgaben/2010/#c2949, Zusammenfassung m. Anm. auf S. 55ff.

⁹ § 8a Abs. 3 SaQK.

II. Wesentliche Aspekte der Überarbeitung des Hinweises

Die KfQK hat sich bei der Überarbeitung des Hinweises von dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit leiten lassen und daher einzelne Aspekte des risikoorientierten Prüfungsansatzes herausgearbeitet.

Der PfQK soll durch die Berichterstattung über die Angaben zur Wirtschaftsprüferpraxis (Kapitel 3 des Hinweises) angehalten werden, die Struktur der Siegelaufträge, bestehende und neu geplante Tätigkeitsfelder der Praxis einschließlich der anzuwendenden Rechnungslegungsstandards detaillierter zu beschreiben. Zusammen mit den Angaben über die Grundgesamtheit bzw. die Struktur der Mandate der geprüften Praxis in der Berichterstattung über Art und Umfang der Qualitätskontrolle (Kapitel 5 des Hinweises) ist dies Ausgangspunkt für die Beschreibung der konkreten Prüfungsplanung und -strategie des PfQK. Mit diesen Angaben soll einerseits der PfQK zu einer vertieften Beschäftigung mit den tatsächlichen Verhältnissen der zu prüfenden Praxis angeregt und andererseits der KfQK die Schwerpunkte seiner Prüfungsplanung und -strategie transparent gemacht werden.

1. Auswirkung der Verlängerung des Prüfungszeitraumes von drei auf sechs Jahre

a) Umfang der Stichprobe für die Prüfung von Aufträgen

Die Verlängerung der Befristung der Teilnahmebescheinigung¹⁰ von drei auf sechs Jahre für Abschlussprüfer von sog. Nicht-319a HGB Mandaten hat im Grundsatz zu einer Verdopplung der Grundgesamtheit für die Stichprobenauswahl des PfQK geführt. Die KfQK hat in einer Reihe von Fällen festgestellt, dass mit dem Ziel der Beibehaltung eines prozentualen Abdeckungsgrades der Stichprobenumfang ausgeweitet wird, dies jedoch nicht mit einem insgesamt ansteigenden Zeiteinsatz des PfQK verbunden ist. Dadurch sinkt die Prüfungsintensität des einzelnen Auftrages. Der PfQK hat jedoch mit seiner Stichprobe hinreichende Sicherheit über die Wirksamkeit der Regelungen des Qualitätssicherungssystems bei der Abwicklung von Aufträgen zu erlangen.

Die PfQK berichten häufig nur über den Abdeckungsgrad und die Anzahl der in die Stichprobe einbezogenen Aufträge. Diese Angaben allein sind jedoch nicht geeignet, hinreichende Kriterien für eine ordnungsgemäße Prüfung der Aufträge darzulegen.

Die KfQK erwartet vielmehr eine Berichterstattung über die risikoorientierte Auswahl der Stichprobe, in der sich die Besonderheiten (Merkmale) der Grundgesamtheit widerspiegeln. Bei der Risikoanalyse ist auf die Merkmale der von der geprüften Praxis zur Verfügung gestellten Auftragsliste abzustellen. Neben den dort genannten Risiken können auch andere Angaben, wie bspw. die von der geprüften Praxis für die Prüfung von Aufträgen aufgewendeten Prüfungsstunden, Hinweise auf Risiken ergeben. Auch deshalb enthält der Hinweis als Hilfsmittel Anlagen für eine breitere Darstellung der Grundgesamtheit und für eine risikoorientierte und damit effiziente Auswahl der Stichprobe.

¹⁰ § 57a Abs. 6 S. 7 WPO.

b) Prüfung der Kontinuität der Anwendung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems

Insbesondere vor dem Hintergrund der zuvor angesprochenen Verlängerung der Befristung der Teilnahmebescheinigung bei sog. Nicht-§ 319a HGB-Praxen auf sechs Jahre gewinnt die Prüfung der Stabilität des Qualitätssicherungssystems im gesamten Prüfungszeitraum an Bedeutung. Neben der Darlegung allg. Vorkehrungen der Praxis zur Anpassung an geänderte Verhältnisse (z.B. durch den regelmäßigen Besuch von Fortbildungsveranstaltungen, Studium anderer fachlicher Verlautbarungen sowie der Verwertung von Erkenntnissen aus regelmäßigen und oder anlassabhängigen Nachschauen) hat sich der PfQK von der aktuellen Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems der geprüften Praxis über die Prüfungsperiode zu überzeugen. Deshalb wird der PfQK zwar gewöhnlich für die Prüfung der Aktualität der Regelungen des Qualitätssicherungssystems Aufträge insbesondere aus dem letzten Jahr des Prüfungszeitraumes berücksichtigen. Da er allerdings auch die Stabilität des Qualitätssicherungssystems über den gesamten Prüfungszeitraum beurteilen muss, wird er regelmäßig auch Aufträge aus den Vorjahren in seiner Stichprobe berücksichtigen müssen.

Die Verteilung der Aufträge der Stichprobe über die einzelnen Jahre des Prüfungszeitraums kann mit Hilfe der Anlage 2 des Hinweises dokumentiert werden. Die Gründe für die quantitative und qualitative Angemessenheit der Stichprobenauswahl zur Auftragsabwicklung sind darzulegen.

Besondere Sensibilität des PfQK ist erforderlich, wenn er feststellt, dass die Praxis ihr Qualitätssicherungssystem im Laufe des Prüfungszeitraums, insbesondere kurz vor der Qualitätskontrolle grundlegend geändert hat. Dabei muss sich der PfQK besonders mit dem Anlass oder den Gründen für den Systemwechsel befassen und weiterhin auch die Frage beantworten, ob die Wirksamkeit des neu eingeführten Systems überhaupt von ihm überprüft werden kann. Dies kann beispielsweise dann fraglich sein, wenn keine ausreichende Anzahl von mit dem neuen Qualitätssicherungssystem abgewickelten Aufträgen zur Verfügung steht.

Soweit in dem Prüfungszeitraum ein sog. § 319a HGB-Mandat geprüft wurde und die Praxis nach einer Unterbrechung künftig wieder dieses Tätigkeitsfeld aufnehmen wird, kann es notwendig sein, auch länger zurückliegende Aufträge der Prüfung von sog. § 319a HGB-Unternehmen in die Prüfung einzubeziehen.

2. Inhaltlicher Umfang der Auftragsprüfungen

Der Gesetzgeber hat zu den Auftragsprüfungen ausgeführt, dass im Rahmen der Qualitätskontrolle die Einhaltung der Regelungen zur Qualitätssicherung nach Maßgabe der gesetzlichen Vorschriften und der Berufssatzung WP/vBP zu prüfen ist. Die Prüfung einzelner Aufträge dient dabei dem Zweck, die Anwendung der Regelungen des in der Praxis eingeführten Qualitätssicherungs-

systems bei der Auftragsabwicklung zu prüfen. Keinesfalls findet damit aber eine zweite Jahresabschlussprüfung statt.¹¹

Teilweise wird unter Bezugnahme auf diese Ausführungen des Gesetzgebers gefolgert, die Auftragsprüfungen im Rahmen der Qualitätskontrolle bezweckten lediglich die Überprüfung auf formale Anwendung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems der Praxis. Diese Interpretation würde auf die Kontrolle des formalen Vorhandenseins bestimmter Prüfungsschritte (z.B. Prüfungsplanung, vollständige Bearbeitung von Checklisten etc.) hinauslaufen und die erforderliche Auseinandersetzung mit der materiellen Angemessenheit dieser Prüfungsschritte vernachlässigen. Eine weitere, noch engere Auslegung der Gesetzesbegründung, will sogar die Auftragsprüfung auf eine reine Berichtskritik reduzieren. Die materielle Prüfung eines angemessenen Prüfungsvorgehens ist jedoch sachlogisch zwingend, da anderenfalls keine Aussage darüber getroffen werden kann, ob die Regelungen des Qualitätssicherungssystems die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln bei der Abwicklung von (gesetzlichen) Abschlussprüfungen hinreichend gewährleisten.

In Kapitel 5. (Spiegelstriche S. 11f) des Hinweises sind die Kernelemente einer Auftragsprüfung dargestellt. Kern der Auftragsprüfung des PfQK ist zunächst eine eingehende Befassung mit dem jeweils ausgewählten und zu beurteilenden Prüfungsauftrag.

Folgende Schritte sind daher notwendig:

- Einführung in den Prüfungsgegenstand durch den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer (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 PfQK), IKS-Einschätzung und Wesentlichkeitsgrenzen

Ausgehend von der kritisch hinterfragten Prüfungsplanung soll danach die materielle Beurteilung der Prüfungsdurchführung der geprüften Praxis erfolgen, die durch die nachfolgenden Punkte definiert wird:

- Beurteilung der Prüfungshandlungen, keine nur formelle Kontrolle der Anwendung von fachlichen Hilfsmitteln (Checklisten) der Praxis durch den PfQK
- Beurteilung der Konsistenz der Prüfungshandlungen mit der dokumentierten Prüfungsplanung
- Angemessenheit der Funktionsprüfungen und der weiteren aussagebezogenen Prüfungshandlungen (analytische und Einzelfallprüfungen)

¹¹ BT-Drucksache 14/3649, S. 25.

- 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 darauf aufbauend Gespräch mit dem auftragsverantwortlichen WP/Prüfungsleiter über die Prüfungsdurchführung
- Ggf. Beurteilung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung

Dieser materiellen Prüfung folgt dann auch eine formale Prüfung der folgenden Punkte:

- Beurteilung der Dokumentation der Abschlussprüfung (Handakten und Arbeitspapiere)
- Beurteilung, ob Arbeitspapiere vollständig und aussagekräftig sind und der Archivierungszeitraum beachtet wurde
- Beurteilung der Vollständigkeit des Prüfungsberichtes auf Basis der Durchsicht der Arbeitspapiere

Kennzeichen einer Auftragsprüfung ist demnach insbesondere die materielle Beurteilung der gesamten Prüfungsdurchführung von der Auftragsannahme bis zum Prüfungsabschluss. Auch der PfQK hat daher dem sog. „roten Faden“ zu folgen. Die Konsistenz der Prüfungshandlungen mit der dokumentierten Prüfungsplanung und die Geeignetheit der Funktionsprüfungen und der weiteren aussagebezogenen Prüfungshandlungen kann nur so beurteilt werden. Nur wenn das prüferische Vorgehen der geprüften Praxis vom PfQK verstanden und mit seiner eigenen Risikoeinschätzung verglichen wird, kann er ein sachgerechtes Prüfungsurteil abgeben. Ergänzend sind ihm dann auch Hinweise auf eine Verbesserung des Qualitätssicherungssystems, insbesondere hinsichtlich der Effizienz des prüferischen Vorgehens, möglich.

3. Zeitlicher Umfang der Auftragsprüfungen

Wie dargestellt ist die Entwicklung zu beobachten, dass mitunter von PfQK der zeitliche Umfang der einzelnen Auftragsprüfungen zugunsten einer hohen Anzahl an Stichproben eingeschränkt wird.

Ein - extremer - Fall bezüglich der Angemessenheit des Zeitaufwandes des PfQK führte zur gerichtlichen Würdigung durch ein Urteil des Verwaltungsgerichtes Berlin vom 21. Januar 2010.¹² Angabegemäß war für die einzige Abschlussprüfung der Praxis ein Gesamtstundenvolumen von 138 Stunden angefallen. Der PfQK wendete für die Prüfung dieses Auftrags lediglich eine Stunde auf.

¹² Fn 6 - Urteil VG Berlin vom 21. Januar 2010. S. 14.

Die KfQK hatte im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht zwar einen durchschnittlichen Erfahrungswert von drei Stunden für eine Abschlussprüfung von rund 200 Stunden dargelegt. Die bloße Übernahme dieses durchschnittlichen Erfahrungswertes sowie seine Hochrechnung im Sinne einer Dreisatzrechnung auf Prüfungsaufträge andere Größenordnung ohne Berücksichtigung der Komplexität und der Risiken des einzelnen Auftrags ist fachlich jedoch nicht angemessen.

Das Verwaltungsgericht hat auf die Einwendungen des Klägers, der die Checklisten des IDW PH 9.140 anwandte, klar festgestellt: „... um sich selbst noch ein Bild von der Auftragsabwicklung machen zu können, (musste der PfQK) die einzelnen Punkte anhand der von ihm durchgesehenen Dokumente mit seinen eigenen Feststellungen vergleichen ... und entsprechende eigene Vermerke notieren. Selbst bei guter Vorbereitung ist dies nach Überzeugung (des Gerichts) bei einer aus immerhin 88 Punkten bestehenden Checkliste auch für einen erfahrenen Prüfer in einer Stunde allenfalls unter flüchtigem Blick in die Unterlagen keinesfalls aber mit der Gründlichkeit, welche für eine zuverlässige Beurteilung tatsächlich erforderlich wäre, zu bewerkstelligen. Durchschnittlich verbliebe dann für jeden Prüfungspunkt einschließlich des Lesens und Erfassens der Dokumente nur eine Zeit von knapp 41 Sekunden.“¹³.

Der Hinweis zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle und dort insbesondere die Ausführungen zu den Tätigkeiten bei einer Prüfung von Aufträgen sollen verdeutlichen, dass feste Stundenvorgaben wenig sinnvoll sind, da jeder Einzelfall einer gesonderten Beurteilung bedarf. Die materielle Beurteilung der Auftragsprüfung, einschließlich einer angemessenen Dokumentation, erfordert in der Regel einen erheblichen Zeiteinsatz des PfQK, ohne dass dieser pauschal quantifiziert werden kann. Bei der Auftragsprüfung einer mittelgroßen GmbH ist jedenfalls der Zeitaufwand von einer Stunde eindeutig zu gering.

In jedem Fall greift die KfQK die Fälle auf, in denen nur über einen geringen Stundenaufwand pro Auftragsprüfung berichtet wird, da Sie davon ausgehen muss, dass u.U. keine ordnungsmäßige Auftragsprüfung und damit keine hinreichende Sicherheit für die Abgabe des Prüfungsurteils erlangt werden konnte.

Da auf entsprechende Rückfragen der KfQK immer wieder vorgetragen wird, dass der vergleichsweise geringe Stundenaufwand auf eine nur schwerpunktmäßige Auftragsprüfung zurückzuführen sei, ist es notwendig, dass die PfQK ihre Schwerpunkte bei diesen Prüfungen separat im Qualitätskontrollbericht darstellen, um damit falsche Schlussfolgerungen der KfQK zu vermeiden.

Mit der Überarbeitung des Hinweises der KfQK wird nochmals verdeutlicht, dass über den angefallenen, gesamten Zeitaufwand des PfQK im Qualitätskontrollbericht zu berichten ist. In der Vergangenheit war festzustellen, dass bei Rückfragen der KfQK zu einem, auf den ersten Blick, niedrigen Stundenaufwand oftmals weitere Stunden „nachgereicht“ wurden. Dies etwa mit der Begründung, man habe im Qualitätskontrollbericht nur über die geringeren abgerechneten Stunden berichtet. Zukünftig dürfte die KfQK in Zweifelsfällen, ohne

¹³ Fn 6 -Urteil VG Berlin vom 21. Januar 2010, S. 14.

Vorlage von geeigneten Nachweisen, ihrer Beurteilung lediglich die im Qualitätskontrollbericht dargelegten Stunden zugrunde legen.

4. Weitere Ergänzungen des Hinweises zur Berichterstattung über Art und Umfang der Qualitätskontrolle

a) Ausrichtung der Berichterstattung auf die jeweilige Qualitätskontrolle¹⁴

- Die PfQK verwenden im Qualitätskontrollbericht allzu häufig allgemeine, nicht explizit auf die geprüfte Praxis, ausgerichtete Formulierungen (z.B.: „Ich habe risikoorientiert geprüft.“). Allgemeine Beschreibungen sind jedoch nicht geeignet, die Angemessenheit des prüferischen Vorgehens im konkreten Fall erkennen zu können. Die Ausführungen zu Art und Umfang der Qualitätskontrolle haben daher auf die konkreten Verhältnisse des Einzelfalls bezogen, zu erfolgen. Ebenso können die Regelungen der geprüften Praxis zu allgemein formuliert sein. Beispielsweise ist es in einer Einzelpraxis ohne fachliche Mitarbeiter überflüssig, Regelungen für die Einstellung, Beurteilung bzw. zur Aus- und Fortbildung von Mitarbeitern vorzusehen. Damit ist es auch für den PfQK unnötig, die Angemessenheit derartiger Regelungen in seinem Qualitätskontrollbericht zu beschreiben, um dann bei der Würdigung der Wirksamkeit dieser Regelungen festzustellen, dass es für diese Regelungen keinen Anwendungsbereich gibt.

Auch Ausführungen, allg. theoretischer Natur sind nicht erforderlich. Führt der PfQK beispielsweise aus, dass er die Qualitätskontrolle nach der fachlichen Regel von IDW PS 140 durchgeführt hat, ist es nicht erforderlich, die dort genannte Definition des Mangels/wesentlichen Mangels oder einer geringfügigen Beanstandung im Qualitätskontrollbericht zu wiederholen.

- PfQK beschreiben mitunter nicht konkret, welche Unterlagen ihnen von der zu prüfenden Praxis für die Planung und Durchführung der Qualitätskontrolle zur Verfügung gestellt wurden. Dies betrifft auch Unterlagen, die der WPK bekannt sind (z.B.: Informationen über eine anlassunabhängige Sonderuntersuchung, Mitteilungen der BAFin bzw. der DPR oder über berufsaufsichtsrechtliche Verfahren). Der PfQK sollte jedoch konkret beschreiben, welche Unterlagen ihm, z.B. über die letzte Qualitätskontrolle, vorgelegen haben. Insbesondere sollte der PfQK über die ihm vorgelegte Ausfertigung des Qualitätskontrollberichts (mit Datum) und die genaue Bezeichnung des Schriftverkehrs mit der WPK berichten z.B. Auflagenbescheid oder Abschlusschreiben). Nur bei einer entsprechenden Berichterstattung ist erkennbar, ob dem PfQK alle einschlägigen Unterlagen zur Verfügung gestellt wurden.

b) Grunddaten zum Umfang der Qualitätskontrolle¹⁵

Diese Berichterstattung ist für die Würdigung des angemessenen Vorgehens des PfQK von erheblicher Bedeutung.

¹⁴ Kapitel 5., 1. Bullet Point, 2. Spiegelstrich.

¹⁵ Kapitel 5., 4. Bullet Point.

- Zeitaufwand des PfQK für die Qualitätskontrolle
 Ein erstes, wesentliches Kriterium für ein angemessenes Vorgehen des PfQK ist die von ihm aufgewandte Zeit. Die Bedeutung gerade dieser Berichterstattung wird auch daran erkennbar, dass der Gesetzgeber die Pflicht zur Berichterstattung in § 57a Abs. 5 S. 2 Nr. 3 WPO ganz bewusst geregelt hat.
 Die KfQK erwartet daher eine genaue Darlegung des Zeiteinsatzes des PfQK. Für diese Würdigung sind nur die tatsächlich geleisteten, nicht die abgerechneten Prüferstunden geeignet. Vor dem Hintergrund des Zwecks dieser Berichterstattung ist auch das Erfordernis der Untergliederung der Prüferstunden nach Prüfungsarten (Praxisorganisation, Auftragsabwicklung und Nachschau) zu sehen.

- Prüfungsteam¹⁶
 Bereits bisher wurde eine Berichterstattung über den Einsatz von Mitarbeitern bei einer Qualitätskontrolle erwartet. Der Gesetzgeber und der Berufsstand gingen bei der Einführung des Verfahrens davon aus, dass eine Qualitätskontrolle nur von einem entsprechend erfahrenen Berufsangehörigen auf Augenhöhe mit dem Praxisinhaber durchgeführt werden kann. Daher wurde auch die gesonderte Registrierung von Berufsangehörigen als PfQK eingeführt. Der Einsatz von Mitarbeitern ohne entsprechende Berufsqualifikation war daher grundsätzlich nicht vorgesehen. Ein derartiger Einsatz von Mitarbeitern kann jedoch nur dann akzeptiert werden, wenn diese in einem ihrer Qualifikation und Erfahrung entsprechenden Bereich eingesetzt werden. Insbesondere in dem Bereich der Prüfung der Abwicklung von Aufträgen sind die Qualifikation und berufliche Erfahrung bei der Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen von so hoher Bedeutung, dass nur der Einsatz von in der Abschlussprüfung langjährig erfahrenen Mitarbeitern vorzusehen ist. Andere Mitarbeiter können für den PfQK allenfalls unterstützende Zuarbeiten leisten. Eine darüber hinausgehende Auftragsprüfung durch diese Mitarbeiter, auch unter Anleitung und Überwachung durch den PfQK, ist nicht möglich.
 Der Bedeutung der Beschreibung des Einsatzes von Mitarbeitern im Qualitätskontrollbericht für die KfQK wird durch die Ergänzung des Hinweises deutlich.

- Verwertung von Erkenntnissen aus anderen Verfahren¹⁷
 Mitunter wird von den PfQK in ihren Berichten lediglich in allgemeiner Form darauf verwiesen, dass Erkenntnisse aus anderen Verfahren bei der Qualitätskontrolle verwandt wurden. Diese Berichterstattung ist nicht ausreichend, um erkennen zu können, ob bzw. wie diese Erkenntnisse bei der Prüfungsplanung und Entwicklung einer Prüfungsstrategie angemessen berücksichtigt wurden. In dem Hinweis wird nunmehr ausgeführt, dass konkret über die verwerteten Erkenntnisse und die daraus gezogenen Konsequenzen (z.B. für die Prüfungspla-

¹⁶ Kapitel 5., 4. Bullet Point, 3. Spiegelstrich.

¹⁷ Kapitel 5., 5. Bullet Point, 2. und 3. Spiegelstrich.

nung und insbesondere für die Auswahl auf die Stichprobe) im Qualitätskontrollbericht zu berichten ist.

- Grundgesamtheit für die Auftragsprüfung¹⁸

Häufig wird über eine sog. Siegelliste der Praxis berichtet. Diese enthält in der Regel nur abgeschlossene Aufträge, bei denen das Berufssiegel verwendet wurde. Dies wird damit begründet, dass nur anhand abgeschlossener Aufträge die Wirksamkeit der Regelungen eines Qualitätssicherungssystems zur Auftragsabwicklung geprüft werden könne. Dem ist grundsätzlich zu folgen.

Es sind jedoch konkrete Sachverhalte denkbar, in denen auch nicht abgeschlossene Aufträge zur Grundgesamtheit zu zählen sind. Beispielsweise kann dies der Fall sein, wenn im gesamten Prüfungszeitraum bis zur Erteilung des Prüfungsurteils lediglich eine MaBV-Prüfung abgeschlossen wurde, jedoch bereits Bestellungen als gesetzlicher Abschlussprüfer erfolgt sind, diese Prüfungen aber noch nicht durchgeführt wurden oder nur angearbeitet sind. Hier kann sehr wohl zumindest die Wirksamkeit der Regelungen des Qualitätssicherungssystems zur Annahme von Prüfungsaufträgen (Prüfung der Ausschlussgründe, Risikoklassifizierung oder Entscheidung über eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung bei sog. Nicht-§ 319a HGB-Mandaten) geprüft werden. In Abhängigkeit von dem Fortschritt der Auftragsabwicklung sind auch weitere Prüfungshandlungen möglich (z.B. Prüfungsplanung oder Inventurbeobachtung).

Der Hinweis stellt nunmehr klar, dass ggf. auch noch nicht abgeschlossene Aufträge zur Grundgesamtheit gehören, soweit dies für die Beurteilung der Wirksamkeit der Regelungen des Qualitätssicherungssystems erforderlich ist. In solchen Fällen hat der PfQK auch die Auswirkungen auf sein Prüfungsurteil zu bedenken.

Zunächst sind die Merkmale der in der Auftragsliste abgebildeten Grundgesamtheit verbal zu beschreiben. Zur Darstellung der in dem Qualitätskontrollzeitraum abgewickelten Aufträge empfiehlt sich eine Darstellung in einer tabellarischen Übersicht, wie dies bereits von einer Vielzahl von PfQK vorgenommen wird. Der Hinweis enthält als Anlage 1 den Vorschlag für eine entsprechende Darstellung. Diese basiert auf einer Excel-Datei und kann von der Homepage der WPK heruntergeladen werden und ggf. auf den konkreten Einzelfall angepasst werden¹⁹. Auch für die Stichprobe wird eine entsprechende Excel-Datei bereitgestellt. Wichtig ist auch die Berichterstattung, wie der PfQK die Vollständigkeit der Grundgesamtheit geprüft hat²⁰.

¹⁸ Kapitel 5., 8. Bullet Point.

¹⁹ Hinweise der Kommission für Qualitätskontrolle/Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/kfgk/.

²⁰ Kapitel 5., 8. Bullet Point, 2. Absatz.

III. Zusammenfassung

Die Bedeutung der Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle wird von den PfQK und den geprüften Praxen mitunter erheblich unterschätzt. Eine vollständige Berichterstattung ist allerdings nicht nur für die KfQK für eine ordnungsgemäße Wahrnehmung ihrer Aufgaben von essenzieller Bedeutung, sondern dient auch dem Schutz der geprüften Praxis vor unzutreffenden Schlussfolgerungen der KfQK.

Eine in wesentlichen Belangen unvollständige oder unzutreffende Berichterstattung des PfQK löst letztlich immer Rückfragen der KfQK an den PfQK und/oder die geprüfte Praxis aus. Dies führt daher für alle am Verfahren Beteiligten zu zusätzlichen Belastungen und kann im Extremfall - wenn erhebliche Zweifel an der Ordnungsmäßigkeit der Durchführung der Qualitätskontrolle bestehen und nicht ausgeräumt werden können – zur Anordnung einer Sonderprüfung oder gar zum Widerruf der Teilnahmebescheinigung führen.

Eine vollständige und zutreffende Berichterstattung sollte damit im eigenen Interesse des PfQK und der geprüften Praxis liegen.

Die KfQK verfolgt mit dem aktualisierten Hinweis zur Berichterstattung insbesondere das Ziel, die Anforderungen hinsichtlich der Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle zum Ausdruck zu bringen. Mit der Überarbeitung werden aber keine neuen, bisher noch nicht geltenden Anforderungen an die Berichterstattung gestellt. Vielmehr werden bereits bisher geltende Anforderungen ggü. dem bisherigen Hinweis der KfQK präzisiert. Die KfQK hat allerdings im aktualisierten Hinweis bewusst auch Aspekte des risikoorientierten Prüfungsansatzes aufgenommen, die Klarstellungen und praktische Hinweise für die ordnungsgemäße Durchführung einer Qualitätskontrolle geben sollen.

Gleichzeitig kommt sie damit dem Wunsch vieler PfQK nach, mehr Hilfestellung (Guidance) in Bezug auf wesentliche Praxisfragen zur Durchführung einer Qualitätskontrolle und der daran anschließenden Berichterstattung nach.

Die Orientierung der PfQK an dem überarbeiteten Hinweis sollte deshalb nicht zu einem erhöhten Zeitaufwand für die Planung und Durchführung einer Qualitätskontrolle sowie die Berichterstattung führen. Vielmehr erhalten die PfQK Hilfestellungen für eine fokussiertere und damit effizientere Prüfungsplanung und -durchführung („Qualität statt Quantität“) sowie Berichterstattung („konkrete Darstellung statt abstrakte Allgemeinplätze“).

Verbunden mit dieser Überarbeitung ist die Hoffnung, dass die PfQK die Planung und Durchführung einer Qualitätskontrolle zukünftig noch stärker am risikoorientierten Prüfungsansatz ausrichten, dabei insbesondere die konkreten Verhältnissen der geprüften Praxis (Art, Größe, Komplexität der Aufträge, Risikoprofil) angemessen berücksichtigen und hierüber sowie über die Ergebnisse der Qualitätskontrolle und die Ableitung ihres Prüfungsurteils mit der gebotenen Klarheit berichten.

Stand: 19. Juni 2013