



Kommission für Qualitätskontrolle: Ergänzende Hinweise zur Prüfung eines Qualitätssicherungssystems kleiner Praxen

A. Vorbemerkung	3
B. Verhältnismäßigkeit der Qualitätskontrolle bei kleinen Praxen	4
C. Prüfung der Dokumentation des Qualitätssicherungssystems	4
D. Beurteilung des Qualitätssicherungssystems	6
1. WP/vBP prüft ohne Mitarbeiter	6
a) Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen	6
b) Mitarbeiterentwicklung	8
c) Fortbildung des WP/vBP	8
d) Gesamtplanung aller Aufträge	9
e) Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen	9
f) Abwicklung von gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen und von der BaFin beauftragter Prüfungen	10
g) Vergütung- und Gewinnbeteiligung	10
h) Auftragsbezogene Qualitätssicherung	10
i) Nachschau	11
2. WP/vBP prüft mit Mitarbeitern	12
a) Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen	12
b) Mitarbeiterentwicklung	13
c) Fortbildung des WP/vBP und der fachlichen Mitarbeiter	13

d) Gesamtplanung aller Aufträge	14
e) Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen	14
f) Abwicklung von gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen und von der BaFin beauftragter Prüfungen	15
g) Vergütung und Gewinnbeteiligung	15
h) Auftragsbezogene Qualitätssicherung	15
i) Nachschau	16
3. WP/vBP prüft mit freien Mitarbeitern	17

A. Vorbemerkung

Dieser Hinweis befasst sich mit den Besonderheiten der Prüfung von Qualitätssicherungssystemen kleiner Praxen. Er ergänzt insoweit die Hinweise der Kommission für Qualitätskontrolle zur „Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“ und zur „Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle“¹ (Stand 1. September 2020) ohne deren Anwendbarkeit einzuschränken oder neue Anforderungen an den Prüfer für Qualitätskontrolle zu definieren. 1

Kleine Praxen im Sinne dieses Hinweises sind 1. Einzel-WP/vBP und 2. Praxen mit einfachen organisatorischen Strukturen, einer geringen Anzahl an tätigen Berufsträgern bzw. Partnern/Eigentümern und Mitarbeitern im Prüfungsbereich sowie einer geringen Aufgabendelegation, häufig einhergehend mit wenig komplexen Prüfungsaufträgen. 2

Qualitätsrisiken kleiner Praxen können insbesondere darin bestehen, dass neben dem Praxisinhaber und ggf. bei der einzelnen Prüfung eingesetzten Mitarbeitern, keine weiteren fachlich und persönlich geeigneten Personen für Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung und Nachschau zur Verfügung stehen (kein „Vier-Augen-Prinzip“). Der Prüfer für Qualitätskontrolle wird bei der Beurteilung des Qualitätssicherungssystems einer kleinen Praxis daher insbesondere zu berücksichtigen haben, wie die Praxis diesen Qualitätsrisiken durch angemessene Regelungen begegnet. 3

Dieser Hinweis enthält Beispiele zur Beurteilung der Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems in Abhängigkeit von den Gegebenheiten kleiner Praxen, die dem Prüfer für Qualitätskontrolle erfahrungsgemäß Schwierigkeiten bereiten können. Dies ist keine abschließende Darstellung, so dass in Abhängigkeit von der Tätigkeit und der Struktur der einzelnen Praxis auch andere Ausgestaltungen von Qualitätssicherungssystemen angemessen und zweckmäßig sein können. 4

Der Hinweis enthält keine Ausführungen zur Auftragsprüfung bei einer Qualitätskontrolle, da jene stets risikoorientiert durchzuführen ist und daher die Größe und Struktur der prüfenden Praxis insoweit kein Merkmal zur Skalierbarkeit einer Auftragsprüfung² darstellt. Art, Umfang und Dokumentation der Auftragsprüfung werden also ausschließlich von der Größe, der Komplexität und dem Risiko des zu prüfenden Auftrages bestimmt. Ausführungen zur Auftragsprüfung bei der Qualitätskontrolle finden sich im Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle.³ 5

¹ www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/qualitaetskontrollverfahren/kfjk/

² Vgl. auch „Hinweis der WPK zur skalierten Prüfungsdurchführung auf Grundlage der ISA“

³ Vgl. „Kommission für Qualitätskontrolle: Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“, Rn. 45 ff.

Dieser Hinweis findet keine Anwendung auf die Qualitätskontrolle kleiner gemischter Praxen, da die Beurteilung der Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems kleiner gemischter Praxen Vorbehaltsaufgabe der Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) ist.⁴ 6

B. Verhältnismäßigkeit der Qualitätskontrolle bei kleinen Praxen

Die Verhältnismäßigkeit⁵ bei der Durchführung von Qualitätskontrollen wird durch eine angemessene Schwerpunktbildung, die die individuellen Gegebenheiten der geprüften Praxis, insbesondere ihre Größe und Struktur sowie die Komplexität der durchgeführten Abschlussprüfungen berücksichtigt, gewährleistet. Damit orientiert sich die Entscheidung, welche konkreten Regelungen einzuführen sind, an den spezifischen Gegebenheiten der Praxis, insbesondere an Art und Umfang sowie der Komplexität der von der Praxis durchgeführten Abschlussprüfungen.⁶ Eine kleine Praxis hat regelmäßig einen geringeren Regelungsbedarf als eine mittlere oder große Praxis.⁷ 7

Auf Basis der Risikoanalyse der Praxis hat der Prüfer für Qualitätskontrolle zu beurteilen, ob die Praxis angemessene Regelungen geschaffen hat, die die Einhaltung ihrer Berufspflichten gewährleisten und deren Anwendung überwachen und durchsetzen.⁸ 8

Es obliegt der Praxisleitung in eigener Verantwortung zu entscheiden, wie die Einhaltung der zu beachtenden Berufspflichten gewährleistet werden soll und welche Regelungen angesichts der konkreten Verhältnisse der Praxis unter Berücksichtigung der von ihr abgewickelten gesetzlichen Abschlussprüfungen und deren Risiken erforderlich sind. 9

C. Prüfung der Dokumentation des Qualitätssicherungssystems

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat die Angemessenheit der Dokumentation des Qualitätssicherungssystems unter Berücksichtigung der organisatorischen Strukturen, der Delegation von Aufgaben und Verantwortung sowie der Risiken der abgewickelten Prüfungen zu beurteilen. 10

Bei Praxen mit geringer Aufgabendelegation und einfachen organisatorischen Strukturen ist eine geschlossene Dokumentation des Qualitätssicherungssystems (bspw. in Form eines Organisations- bzw. Qualitätssicherungshandbuchs) nicht zwingend erforderlich. Die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems kann auch durch den Nachweis der Einhaltung der Berufspflichten bei der Organisation und bei der Auftragsabwicklung 11

⁴ Vgl. § 33 Abs. 1 SaQK

⁵ § 57a Abs. 5b Satz 1 WPO

⁶ § 50 Abs. 1 Satz 2 BS WP/vBP

⁷ Vgl. „Kommission für Qualitätskontrolle: Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“, Rn. 21

⁸ § 55b Abs. 1 Satz 1 WPO

erfolgen.⁹ Dieser kann sich zum Beispiel aus der geordneten Ablage von Mitarbeiterbeurteilungen, der Aus- und Fortbildungsnachweise, der eingeholten Unabhängigkeitsbestätigungen oder der Unterzeichnung der vom verantwortlichen WP/vBP durchgesehenen Arbeitspapiere ergeben. Auftragsprüfungen haben im Rahmen der Qualitätskontrolle kleiner Praxen daher auch eine besondere Bedeutung für die Prüfung der Praxisorganisation.

Hat die Praxis entschieden, keine geschlossene Dokumentation der Regelungen des Qualitätssicherungssystems (in Form eines Handbuchs) zu schaffen, sondern diese allein durch die Dokumentation bei der Beachtung der allgemeinen Berufspflichten (Praxisorganisation) und der tatsächlichen Auftragsabwicklung nachzuweisen, muss der Prüfer für Qualitätskontrolle beurteilen, ob die Regelungen zur Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen aus der Dokumentation der Auftragsabwicklung erkennbar sind. Dies wird regelmäßig zu erhöhten Anforderungen an die Dokumentation der Abwicklung der einzelnen Abschlussprüfung und zu zusätzlichem Aufwand des Prüfers für Qualitätskontrolle führen.¹⁰ 12

Kann der Prüfer für Qualitätskontrolle die Regelungen des Qualitätssicherungssystems aus den Unterlagen und Arbeitspapieren nicht erkennen, hat sich die Praxis das Fehlen dokumentierter Regelungen des Qualitätssicherungssystems entgegenhalten zu lassen. Der Prüfer für Qualitätskontrolle wird dann regelmäßig nicht von einem Mangel in der Wirksamkeit, sondern auch in der Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems ausgehen müssen. 13

Erfolgt die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems durch die Verwendung eines gekauften, standardisierten Qualitätssicherungshandbuchs, ist für die Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems von der Praxis zu kennzeichnen, welche Regelungen anzuwenden sind.¹¹ Der Prüfer für Qualitätskontrolle kann in diesem Fall nur dann eine eindeutige Aussage zur Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems treffen, wenn dieses an Struktur und Größe der Praxis, die gegenwärtigen und zukünftigen Tätigkeitsbereiche sowie die qualitätsgefährdenden Risiken der Praxis angepasst wurde. 14

Erfolgen durch die Praxis keine Festlegungen, weil das standardisierte Qualitätssicherungshandbuch nur als „Formularsammlung“ betrachtet wird, so wird der PfQK die Angemessenheit der Regelungen bestätigen können, wenn im Rahmen der Auftragsabwicklung eine Festlegung von Pflicht-Arbeitspapieren erkennbar ist. 15

⁹ § 51 Abs. 2 Satz 1 BS WP/vBP

¹⁰ Vgl. zu Dokumentationspflichten, Handakten § 51b Abs. 5 WPO, § 51 Abs. 2 Satz 2 BS WP/vBP

¹¹ § 51 Abs. 2 Satz 3 BS WP/vBP

Bei einem Nebeneinander von analoger und digitaler Prüfungsdokumentation muss der Prüfer für Qualitätskontrolle beurteilen, ob aus der gesamten Prüfungsdokumentation der „rote Faden“ erkennbar wird. 16

D. Beurteilung des Qualitätssicherungssystems

Wesentliche Indikatoren zur Beurteilung des Qualitätssicherungssystems kleiner Praxen sind für den Prüfer für Qualitätskontrolle die Risiken aufgrund der organisatorischen Strukturen, wie bspw. eine gemeinsame Berufsausübung des WP/vBP mit anderen Angehörigen freier Berufe und Berufsgesellschaften oder die Mitgliedschaft in einem Netzwerk sowie die Anzahl der im Prüfungsbereich eingesetzten Mitarbeiter bzw. die Tatsache, dass gar keine Mitarbeiter eingesetzt werden (Delegationstiefe). Dies soll anhand der folgenden Beispiele für ausgewählte Bereiche des Qualitätssicherungssystems verdeutlicht werden.¹² 17

1. WP/vBP prüft ohne Mitarbeiter

a) Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen

Der WP/vBP hat vor jeder Auftragsannahme mögliche Unabhängigkeits- oder Interessenkonflikte zu bestehenden Mandaten zu beurteilen und zu dokumentieren. Werden bei der Durchführung von gesetzlichen Abschlussprüfungen keine Mitarbeiter eingesetzt, sind Regelungen zu regelmäßigen oder anlassbezogenen Befragungen der Mitarbeiter nicht erforderlich. 18

aa) Unabhängigkeitsabfrage bei Schnittstellen

Berufsangehörige üben ihren Beruf häufig gemeinsam mit einem oder mehreren WP, vBP, StB und RA oder deren Berufsgesellschaften aus. Hierzu gehören sowohl Sozietäten oder Partnerschaftsgesellschaften als auch Beteiligungen an oder Organstellungen in Berufsgesellschaften. 19

Ein Berufsangehöriger bzw. eine Berufsgesellschaft ist als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn ein Ausschlussgrund nach § 319 Abs. 2 bis 4 HGB vorliegt.¹³ Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat daher zu beurteilen, ob Regelungen des Qualitätssicherungssystems für die Auftragsannahme bestehen, die sicherstellen, dass die gesetzlichen Vorschriften beachtet werden. Dies ist bspw. der Fall, wenn in einer Sozietät die 20

¹² Vgl. hierzu Rn. 3 f.

¹³ § 319 Abs. 2 bis 4 HGB

Unabhängigkeitsabfrage bei der Auftragsannahme durch die geordnete Ablage des E-Mail-Verkehrs mit den jeweiligen Sozien dokumentiert wird.

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat zu prüfen, ob Befragungen zur Prüfung der Unabhängigkeit stattgefunden haben und dass alle Sachverhalte und Schnittstellen abgefragt wurden (z. B. durch Abzeichnen einer angemessenen Checkliste). Ist dies der Fall, ist von der Angemessenheit der Regelungen auszugehen. 21

Besteht eine Bürogemeinschaft oder Kooperation, ist eine Unabhängigkeitsabfrage grundsätzlich nicht erforderlich. Es sei denn, es besteht eine enge Zusammenarbeit, die durch ein besonderes persönliches Näheverhältnis geprägt ist.¹⁴ Der Prüfer für Qualitätskontrolle wird in einem ersten Schritt prüfen, ob nach außen deutlich erkennbar gemacht wird, dass nur eine Bürogemeinschaft oder Kooperation besteht und nicht der Anschein einer gemeinsamen Berufsausübung erweckt wird. Anderenfalls besteht die Gefahr, dass Ausschlussgründe verwirklicht werden.¹⁵ Geht der Prüfer für Qualitätskontrolle von einer gemeinsamen Berufsausübung aus, wird er weiterhin prüfen müssen, ob die Praxis über angemessene und wirksame Regelungen zur Prüfung der Unabhängigkeit verfügt.¹⁶ 22

ab) Mitgliedschaften in einem Netzwerk

Auch die Mitgliedschaft in einem Netzwerk kann einen Ausschlussgrund für die Durchführung von Abschlussprüfungen begründen.¹⁷ 23

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat daher bereits bei der Planung der Qualitätskontrolle Kenntnis über eine etwaige Netzwerkmitgliedschaft zu erlangen und zu beurteilen, ob angemessene und wirksame Regelungen zur Unabhängigkeitsabfrage im Netzwerk geschaffen wurden. Hierbei ist durch ihn zu beachten, dass der Umfang und Detaillierungsgrad entsprechender Regelungen bei kleinen, möglicherweise nur zwei Personen umfassenden, Netzwerken, einfacher organisiert werden kann (z.B. durch geordnete Ablage des E-Mail-Verkehrs), als bei größeren, ggf. internationalen, Netzwerken, die meist eine technische Informationsplattform nutzen.¹⁸ 24

¹⁴ § 29 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 BS WP/vBP, Erläuterung zu § 29 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 BS WP/vBP, Geithner, in: Hense/Ulrich, WPO, 3. Aufl., § 44b Rn. 55 bis 57

¹⁵ § 319 Abs. 2 bis 4 HGB, Geithner, in: Hense/Ulrich, WPO, 3. Aufl., § 44b Rn. 58, vgl. auch WPK-Magazin 3/2018, S. 44 f.

¹⁶ § 319 Abs. 2 HGB, § 29 Abs. 3 BS WP/vBP

¹⁷ § 319b HGB

¹⁸ Vgl. zu den einzelnen Netzwerkmerkmalen ausführlich www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/netzwerk/ sowie WPK-Magazin 3/2014, S. 29 ff.

ac) Honorarabhängigkeit

Der Prüfer für Qualitätskontrolle sollte sich bei der Prüfung der Regelungen zur Auftragsannahme bewusst sein, dass gerade für kleine Praxen ein erhöhtes Risiko der Erfüllung eines Ausschlussgrundes der Honorarabhängigkeit bestehen kann. 25

Betragen die Einnahmen der beruflichen Tätigkeit des WP/vBP von einer zu prüfenden Kapitalgesellschaft und von Unternehmen, an denen die zu prüfende Kapitalgesellschaft mehr als 20% der Anteile hält, ununterbrochen fünf Jahre mehr als 30% aller Einnahmen einer Tätigkeit nach §§ 2 und 129 WPO ist der WP/vBP von der Abschlussprüfung ausgeschlossen.¹⁹ Die Gefahr dieser Honorarabhängigkeit ist umso größer, je kleiner der Mandantenkreis ist. 26

Aus diesem Grund besteht in der Praxis häufig die Tendenz, alle Honorare des WP/vBP zusammenzurechnen, obwohl die gesetzlichen Anforderungen an eine Zusammenrechnung (aller Einnahmen aus Tätigkeiten nach §§ 2 und 129 WPO) nicht erfüllt sind. Daher muss der Prüfer für Qualitätskontrolle in diesen Fällen anhand der ihm vorgelegten Dokumentation beurteilen, ob die Regelungen des Qualitätssicherungssystems für die Ermittlung der 30 %-Grenze gewährleisten, dass keine Einnahmen einbezogen werden, die nicht berücksichtigungsfähig sind. Zu diesem Zweck sollte sich der Prüfer für Qualitätskontrolle der einschlägigen Kommentarmeinung bedienen oder ggf. fachlichen Rat der Wirtschaftsprüferkammer einholen.²⁰ 27

b) Mitarbeiterentwicklung

Werden gesetzliche Abschlussprüfungen oder von der BaFin erteilte Aufträge in der Praxis ausschließlich durch den WP/vBP abgewickelt, sind Regelungen des Qualitätssicherungssystems zur **Einstellung, Beurteilung und Aus- und Fortbildung der Mitarbeiter nicht** erforderlich²¹, es sei denn ein Mitarbeiterinsatz ist in Zukunft konkret geplant. 28

c) Fortbildung des WP/vBP

Erforderlich sind hingegen immer Regelungen zur **Fortbildung des WP/vBP**. Hier wird in der Regel jedoch ein Hinweis auf die entsprechenden Satzungsregeln²² als ausreichend zu beurteilen sein. Der Nachweis der Einhaltung der Berufspflicht kann dabei durch die systematische Ablage der Fortbildungsnachweise, Abzeichnung der Fachzeitschriften 29

¹⁹ § 319 Abs. 3 Nr. 5 HGB

²⁰ Vgl. WPK-Magazin 1/2011, Seite 31 ff., „Der praktische Fall: Berufsaufsicht – Umsatzabhängigkeit bei Jahresabschlussprüfungen“

²¹ Vgl. auch „Kommission für Qualitätskontrolle: Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“, Rn. 31 und „Kommission für Qualitätskontrolle: Hinweis zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle“, Rn. 10

²² § 5 BS WP/vBP

und Zeitaufschreibungen geführt werden. Die Erstellung eines Fortbildungskonzepts dürfte in der Regel nicht erforderlich sein.

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat zu beurteilen, ob eine sachgerechte Schwerpunktbildung im Rahmen der Fortbildung erfolgt.²³ Bei WP/vBP, die gesetzliche Abschlussprüfungen durchführen, muss die Fortbildung in angemessenem Umfang die Prüfungstätigkeit betreffen.²⁴ Sie hat sich an den tatsächlich durchgeführten Prüfungen und dem damit zusammenhängenden Fortbildungsbedarf der Praxis zu orientieren (bspw. aktuelle Änderungen im Bereich Rechnungs- und Prüfungswesen, IFRS-Fortbildung, sofern solche Mandate durchgeführt werden). Eine ausschließlich steuerliche Fortbildung wird damit bei WP/vBP, die auch Abschlussprüfungen durchführen, durch den Prüfer für Qualitätskontrolle als nicht ausreichend beurteilt werden.

d) Gesamtplanung aller Aufträge

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat zu beurteilen, ob Art und Umfang der Gesamtplanung unter Berücksichtigung der jeweiligen Gegebenheiten der Praxis sowie der Anzahl und der Komplexität der durchzuführenden Abschlussprüfungen angemessen sind. Je kleiner die Praxis im Hinblick auf die Anzahl der Mitarbeiter und Berufsträger ist, desto weniger umfangreich und detailliert können die Regelungen des Qualitätssicherungssystems zur Gesamtplanung sein. Bei einem überschaubaren Auftragsbestand kann es bspw. ausreichend sein, wenn eine übersichtliche Terminplanung der Abschlussprüfungen erfolgt, die eine personelle und zeitliche Abstimmung mit den übrigen Aufträgen ermöglicht.

Wickelt der WP/vBP die Prüfungsaufträge alleine ab, wird der Prüfer für Qualitätskontrolle die Dokumentation der Gesamtplanung der Prüfungsaufträge unter Berücksichtigung der übrigen Aufträge, z. B. im Terminkalender des Berufsträgers, als angemessen beurteilen können.

e) Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat in Fällen von begründeten Beschwerden und Vorwürfen von Mandanten oder Dritten zu beurteilen, ob der WP/vBP Maßnahmen zu deren Untersuchung ergriffen und diese Maßnahmen auch angemessenen dokumentiert hat.²⁵

²³ Vgl. Kamm/Bauch, in: Hense/Ulrich, WPO, 3. Aufl., § 43 Rn. 634

²⁴ § 5 Abs. 4 Satz 3 BS WP/vBP

²⁵ Beschwerden und Vorwürfe können von Mandanten, Mitarbeitern oder Dritten (bspw. Abschlussdurchsicht, Presseberichterstattung) erhoben werden, vgl. auch „Kommission für Qualitätskontrolle: Hinweis zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle“, Rn. 34

Die Beschreibung von Regelungen für ein anonymisiertes Hinweisgebersystem für Beschwerden oder Vorwürfe von Mitarbeitern erübrigt sich. 34

f) Abwicklung von gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen und von der BaFin beauftragter Prüfungen

Der WP/vBP muss sich bewusst sein, dass er seine Tätigkeit nicht nur für sich selbst dokumentiert, sondern auch, um gegenüber einem sachverständigen Dritten eine ordnungsgemäße Prüfungsdurchführung nachweisen zu können. Dieser sachverständige Dritte kann auch der Prüfer für Qualitätskontrolle sein. 35

Dokumentiert der WP/vBP die Regelungen des Qualitätssicherungssystems nicht in einem Handbuch, sondern ausschließlich in seinen Arbeitspapieren, kann sich für den Prüfer für Qualitätskontrolle ein höherer Aufwand ergeben, um aus den Arbeitspapieren die Regelungen des Qualitätssicherungssystems in angemessener Zeit nachzuvollziehen.²⁶ 36

Der Prüfer für Qualitätskontrolle wird, da der WP/vBP allein prüft, keine Regelungen zu **Verantwortlichkeiten**, zur **Anleitung des Prüfungsteams**, zur **laufenden Überwachung** und zur **abschließenden Durchsicht der Arbeitsergebnisse** prüfen und darüber auch nicht Bericht erstatten. 37

g) Vergütung- und Gewinnbeteiligung

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat ungeachtet der Praxisgröße zu beurteilen, ob das Honorar des Abschlussprüfers angemessen und bei Vereinbarung eines Pauschalhonorars eine Öffnungsklausel vorgesehen ist.²⁷ Anhaltspunkte für nicht angemessene Prüfungshonorare können ein Kriterium für die risikoorientierte Auftragsauswahl sein. 38

h) Auftragsbezogene Qualitätssicherung

Über die Durchführung einer auftragsbezogenen Qualitätssicherung (Konsultation, Berichtskritik und auftragsbegleitende Qualitätssicherung)²⁸ ist stets in Abhängigkeit vom Risiko des einzelnen Auftrags zu entscheiden. Sie ist unabhängig von der Praxisgröße durchzuführen. Regelungen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung sind daher, unabhängig von der Praxisstruktur, also auch bei kleinen Praxen, stets erforderlich. Der Prüfer für Qualitätskontrolle wird daher zunächst beurteilen, ob angemessene Regelungen für eine Risikoanalyse des einzelnen Auftrags vorhanden sind. 39

²⁶ Vgl. hierzu Pkt. C. „Prüfung der Dokumentation des Qualitätssicherungssystems“

²⁷ § 55 WPO, § 43 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 BS WP/vBP, Erläuterungen zu § 43 Abs. 1 und Abs. 2 BS WP/vBP

²⁸ § 48 Abs. 1 BS WP/vBP

Der Prüfer für Qualitätskontrolle wird dann beurteilen, ob diese Risikoanalyse auch tatsächlich erfolgt ist und die Entscheidung der Praxis in Abhängigkeit vom Ergebnis dieser Risikoanalyse angemessen war. 40

Da sich Änderungen der Risikoeinschätzung auch im Verlauf der Auftragsdurchführung ergeben können, wird der Prüfer für Qualitätskontrolle auch nachvollziehen, ob die Praxis ihre Entscheidung über Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung während der gesamten Dauer der Auftragsdurchführung überprüft hat. 41

Verzichtet die Praxis gänzlich auf eine Maßnahme zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung, hat der Prüfer für Qualitätskontrolle zu beurteilen, ob die Qualität der Prüfungsdurchführung im Einzelfall dennoch hinreichend gewährleistet werden konnte. Liegt ein erhöhtes Fehlerrisiko vor,²⁹ ist ein Verzicht auf sämtliche qualitätssichernde Maßnahmen ausgeschlossen. 42

Erfordert das Auftragsrisiko eine Maßnahme zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung, ist diese – unabhängig von den personellen Ressourcen der Praxis – durchzuführen. Für Einzel-WP/vBP stellen diese Anforderungen eine Herausforderung dar, wenn sie über keine weitere fachlich und persönlich geeignete Person in ihrer Praxis verfügen und ggf. eine externe Person beauftragen müssen. Der Prüfer für Qualitätskontrolle wird auch die fachliche und persönliche Eignung der mit den auftragsbezogenen Qualitätssicherungsmaßnahmen beauftragten Personen beurteilen. 43

Der Prüfer für Qualitätskontrolle wird sowohl die Entscheidung gegen eine Maßnahme als auch die angemessene und wirksame Durchführung einer oder ggf. mehrerer Maßnahmen anhand der Dokumentation in der Prüfungsakte beurteilen. 44

i) Nachschau

Die Nachschau sowohl der Praxisorganisation als auch der Auftragsabwicklung ist ein wesentliches Element des Qualitätssicherungssystems und besteht für alle Praxen unabhängig von ihrer Größe.³⁰ Sie soll sicherstellen, dass das Qualitätssicherungssystem den gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen entspricht und ggf. notwendige Anpassungen zeitnah nach der Nachschau vorgenommen werden (Qualitätsregelkreis).³¹ Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat daher zu prüfen, ob die Regelungen zur Nachschau auch eine Ursachenanalyse und daraus abzuleitende Maßnahmen vorsehen. 45

²⁹ Vgl. Erläuterungen zu § 48 BS WP/vBP

³⁰ Vgl. www.wpk.de/wpk/qualitaetskontrolle/haeufige-fragen/

³¹ Vgl. „Kommission für Qualitätskontrolle: Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“, Rn. 61

In kleinen Praxen steht oft kein fachlich und persönlich geeigneter Mitarbeiter zur Durchführung der Nachschau der Auftragsabwicklung zur Verfügung. In diesem Fall ist es zulässig, dass die **Nachschau der Auftragsabwicklung im Wege der Selbstvergewisserung** durchgeführt wird.³² Der Prüfer für Qualitätskontrolle muss beurteilen, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dieser Erleichterung tatsächlich vorliegen. 46

Unabhängig von der Praxisgröße haben alle Praxen auch eine **jährliche Nachschau nach § 55b Abs. 3 WPO** durchzuführen. Dabei ist jährlich eine Nachschau der Auftragsabwicklung bei mindestens einem Auftrag durchzuführen. Bei kleinen Praxen kann es sich aufgrund ihrer überschaubaren Struktur anbieten, bei der Auftragsnachschau nicht zwischen einer umfangreichen und einer kleinen Nachschau zu unterscheiden. Erfolgt dann noch eine jährliche Überprüfung der Einhaltung der Fortbildungsverpflichtung des WP/vBP, wird der Prüfer für Qualitätskontrolle in diesem Fall nicht beanstanden, dass keine Unterscheidung in eine jährliche und zyklische Nachschau insgesamt erfolgt. Der Prüfer für Qualitätskontrolle wird grundsätzlich auch nicht beanstanden, falls bei einer kleinen Praxis mit einer geringen Anzahl an Abschlussprüfungen, die Nachschau der Auftragsabwicklung zeitgleich mit der Prüfungsvorbereitung und -planung der Folgeprüfung erfolgt. Dies setzt jedoch einen angemessenen zeitlichen Abstand zur Abwicklung der in die Nachschau einbezogenen Prüfungsaufträge voraus. 47

Über das Ergebnis der jährlichen Nachschau ist von einer Praxis zu berichten.³³ Werden Mängel des Qualitätssicherungssystems festgestellt, sind die Maßnahmen zu deren Beseitigung zu beschreiben. Bei einer kleinen Praxis wird der Prüfer für Qualitätskontrolle das Fehlen eines gesonderten Nachschauberichtes nicht beanstanden, wenn er das Ergebnis der Nachschau und die vorgesehenen oder bereits ergriffenen Maßnahmen zur Beseitigung von festgestellten Mängeln des Qualitätssicherungssystems in den Nachschauunterlagen nachvollziehen kann. 48

2. WP/vBP prüft mit Mitarbeitern

Werden bei der Prüfung auch Mitarbeiter eingesetzt, sind neben den unter Pkt. D.1. gemachten Ausführungen zusätzlich die nachfolgenden Aspekte zu berücksichtigen. 49

a) Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen

Setzt der WP/vBP bei Prüfungen Mitarbeiter ein, hat der Prüfer für Qualitätskontrolle zu prüfen, ob die Mitarbeiter bei Einstellung und **jährlich** sowie bei gesetzlichen 50

³² § 49 Abs. 4 BS WP/vBP

³³ § 55b Abs. 3 Satz 3 WPO

Abschlussprüfungen vor jedem Auftrag (mandatsbezogen) zu finanziellen, persönlichen oder kapitalmäßigen Bindungen befragt werden und dies dokumentiert wird.

Erfolgt die **auftragsbezogene Abfrage** vor Auftragsbeginn nur mündlich, bspw. im Planungsgespräch, hat der Prüfer für Qualitätskontrolle zu prüfen, ob die Bestätigungen der Mitarbeiter in den Arbeitspapieren dokumentiert sind.³⁴ 51

b) Mitarbeiterentwicklung

Bei der Beurteilung der Regelungen zur Mitarbeiterentwicklung wird der Prüfer für Qualitätskontrolle die Delegationstiefe der Praxis berücksichtigen. Je nachdem, ob der WP/vBP alleine über Mitarbeiter Einstellungen entscheidet, oder ob diese delegiert werden, kann auch die Regelungsdichte bezüglich der **Einstellung von Mitarbeitern** variieren.³⁵ 52

Werden in der Praxis nur in geringem Umfang fachliche Mitarbeiter im Prüfungsbereich eingesetzt – und folglich die wesentlichen Prüfungshandlungen durch den Berufsträger selbst durchgeführt – wird eine geringe Regelungsdichte des **Beurteilungsverfahrens** regelmäßig nicht durch den Prüfer für Qualitätskontrolle beanstandet werden. 53

Werden formelle Beurteilungen der Mitarbeiter durchgeführt, da die Ergebnisse bspw. für die Entscheidung über den Einsatz des Mitarbeiters für bestimmte Aufträge herangezogen werden, wird der Prüfer für Qualitätskontrolle in Praxen, in denen ausschließlich die Praxisleitung selbst diese Beurteilungsgespräche durchführt, das Fehlen einer schriftlichen Dokumentation der Regelungen im Qualitätssicherungshandbuch in der Regel nicht beanstanden, sofern der Nachweis durch die geordnete Ablage der Mitarbeiterbeurteilungen erfolgt. Um die Letztverantwortung des Praxisinhabers für diesen Bereich sicherzustellen und zu dokumentieren, gilt dies jedoch nicht, wenn die Durchführung von Beurteilungsgesprächen auf andere Mitarbeiter delegiert wird. 54

c) Fortbildung des WP/vBP und der fachlichen Mitarbeiter

Werden Mitarbeiter im Prüfungsbereich eingesetzt, so hat der Prüfer für Qualitätskontrolle zu beurteilen, ob neben der eigenen Fortbildung des WP/vBP³⁶ auch eine angemessene praktische und theoretische **Ausbildung** des Berufsnachwuchses und **Fortbildung** der fachlichen Mitarbeiter erfolgt.³⁷ Die Aus- und Fortbildung muss strukturiert sein und inhaltlich die Tätigkeitsbereiche des fachlichen Mitarbeiters betreffen. Auch hier ist das 55

³⁴ § 51b Abs. 5 WPO, § 29 Abs. 5 BS WP/vBP

³⁵ § 6 Abs. 1 BS WP/vBP

³⁶ Vgl. zur Fortbildung des WP/vBP Pkt. D.1.c)

³⁷ § 7 Abs. 1 BS WP/vBP

Fehlen einer schriftlichen Dokumentation von Regelungen durch den Prüfer für Qualitätskontrolle nicht zu beanstanden, sofern sich der Prüfer für Qualitätskontrolle von der Angemessenheit sowie der fachlichen und inhaltlichen Eignung der Fortbildung anhand der Fortbildungsnachweise, Abzeichnung von Fachzeitschriften und/oder entsprechender Zeitaufschreibungen überzeugen kann.

d) Gesamtplanung aller Aufträge

Der Terminkalender des WP/vBP wird für die Gesamtplanung aller Aufträge regelmäßig nicht mehr genügen, wenn Mitarbeiter bei der Durchführung von Prüfungsaufträgen eingesetzt werden. Dies bedeutet jedoch nicht, dass ein umfassendes Regelwerk zu schaffen oder komplexe IT-Anwendungen einzusetzen sind. In der Regel kann bspw. eine Excel-Tabelle ausreichend sein. Ergeben sich für den Prüfer für Qualitätskontrolle aus der Abwicklung der Abschlussprüfungen keine Hinweise auf eine nicht ordnungsgemäße Abschlussprüfung, spricht dies für eine angemessene und wirksame Gesamtplanung des WP/vBP und seiner Mitarbeiter.

56

e) Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen

Der Prüfer für Qualitätskontrolle wird nachvollziehen, ob das Qualitätssicherungssystem auch Regelungen enthält, die es Mitarbeitern unter Wahrung der Vertraulichkeit ihrer Identität (anonym) ermöglichen, über potenzielle oder tatsächliche Verstöße bei der Abwicklung von Abschlussprüfungen berichten zu können (sog. Whistleblowing).³⁸

57

In kleinen Praxen sind dem Schutz der Identität von anonym meldenden Mitarbeitern schon dadurch Grenzen gesetzt, dass die Zahl der dort tätigen, jedenfalls aber der mit dem betreffenden Vorgang betrauten Personen, begrenzt ist. Daher wird in diesen Fällen nur in Betracht kommen, anonyme Hinweise unmittelbar an die Praxisleitung zu adressieren (bspw. anonymes Schreiben im Posteingangskorb oder „Kummerkasten“) oder eine externe Stelle einzurichten.³⁹ Führt der WP/vBP die gesetzlichen Abschlussprüfungen mit nur einem Mitarbeiter durch, stellt das Fehlen von Regelungen in Bezug auf ein anonymisiertes Hinweisgebersystem keinen Mangel des Qualitätssicherungssystems dar.

58

³⁸ § 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 7 WPO, § 59 BS WP/vBP

³⁹ Vgl. auch www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/internes-hinweisgebersystem-whistleblowing/

f) Abwicklung von gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen und von der BaFin beauftragter Prüfungen

Bei der Beurteilung, ob bei dem Einsatz fachlicher Mitarbeiter bei der Durchführung von Prüfungsaufträgen zusätzlicher Regelungsbedarf besteht, hat der Prüfer für Qualitätskontrolle den Umfang der Delegation von Prüfungshandlungen an Mitarbeiter zu berücksichtigen. Ist der WP/vBP während der Prüfung (fast) ununterbrochen vor Ort und wird er von Mitarbeitern nur unterstützt, wird der Prüfer für Qualitätskontrolle auch eine u.U. wesentlich geringere Regelungsdichte noch als angemessen beurteilen können. Er hat auch zu beurteilen, ob der Nachweis für die abschließende Durchsicht anhand der durch den Praxisinhaber abgezeichneten Arbeitspapiere des Mitarbeiters angemessen ist. 59

Werden hingegen komplexe Prüfungshandlungen auf Mitarbeiter übertragen, ist der WP/vBP nicht regelmäßig anwesend oder wird die Überwachung des Prüfungsteams ebenfalls auf Mitarbeiter übertragen, wird der Prüfer für Qualitätskontrolle prüfen, ob die Anleitung des Prüfungsteams durch dokumentierte Prüfungsanweisungen angemessen erfolgt ist. 60

g) Vergütung und Gewinnbeteiligung

Regelungen zur Vergütung und Gewinnbeteiligung sollen einerseits Leistungsanreize (finanzielle Anreize sowie Anreize zur persönlichen und beruflichen Entwicklung) schaffen, andererseits aber auch Sanktionierungen bei Verstößen gegen die Regelungen des Qualitätssicherungssystems (bspw. Gehaltsreduzierungen, zusätzliche Schulungen, zusätzliche Beaufsichtigung oder Zuweisung von anderen Aufgaben) enthalten. Somit tragen diese Regelungen auch in kleinen Praxen zur Sicherstellung einer hohen Qualität der Abschlussprüfung bei und werden bei der Mitarbeiterbeurteilung berücksichtigt. Aus diesem Grund wird der Prüfer für Qualitätskontrolle auch bei kleinen Praxen mit einer geringen Anzahl an Berufsträgern und Mitarbeitern prüfen, ob entsprechende Regelungen vorhanden sind und angewendet werden. 61

h) Auftragsbezogene Qualitätssicherung

Der Prüfer für Qualitätskontrolle wird schwerpunktmäßig die fachliche und persönliche Eignung der mit Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung beauftragten Mitarbeiter beurteilen. 62

Auch bei kleinen Praxen mit wenigen Mitarbeitern wird der Prüfer für Qualitätskontrolle feststellen, dass fachlich und persönlich geeignete Personen zur Durchführung auftragsbezogener Maßnahmen aus der eigenen Praxis schwierig zu finden sind, da die Mitarbeiter mit Prüfungserfahrung in der Regel auch bei den Prüfungen eingesetzt werden. Bei 63

dieser Betrachtung ist aber auf die gesamte organisatorische Einheit der Praxis abzustellen, d. h. fachliche und geeignete Personen können z. B. auch in einer Sozietät oder angegliederten Berufsgesellschaft zur Verfügung stehen.

Bei der **Berichtskritik** ist darüber hinaus zu berücksichtigen, dass der Berichtskritiker den Bericht zwar nicht selbst geschrieben haben darf, die Beteiligung an der Prüfungsdurchführung seine Eignung als Berichtskritiker hingegen nicht von vornherein ausschließt, sofern die Beteiligung nicht wesentlich ist.⁴⁰ Damit kann der Berichtskritiker zuvor durchaus bei einzelnen Prüfungshandlungen eingesetzt werden, die jedoch auch in der Summe nicht wesentlich sein dürfen (z. B. Inventurbeobachtung, sofern das Mengengerüst der Vorratsbestände nicht wesentlich für das Prüfungsurteil ist, Prüfung von nicht wesentlichen Prüfungsfeldern). Ein die Berichtskritik durchführender Berufsträger kann den Bestätigungsvermerk mitunterzeichnen, sofern er sich mit allen wesentlichen Aspekten des Auftrags und der Auftragsdurchführung befasst hat, so dass er das Prüfungsergebnis in allen wesentlichen Belangen mittragen kann.⁴¹

64

Anders als bei der Berichtskritik ist bei der **auftragsbegleitenden Qualitätssicherung** eine unmittelbare Beteiligung an der Auftragsabwicklung dagegen ausgeschlossen. Auch die Mitunterzeichnung des Bestätigungsvermerks durch den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer scheidet aus.⁴²

65

i) Nachschau

Steht einer Praxis ein weiterer Berufsträger oder ein geeigneter Mitarbeiter für eine Auftragsnachschau innerhalb der Organisation (ggf. auch in anderen rechtlichen Einheiten) zur Verfügung, ist eine Nachschau der Auftragsabwicklung im Wege der Selbstvergewisserung unzulässig.

66

Im Rahmen von Qualitätskontrollen kleiner Praxen wird oftmals die Feststellung getroffen, dass die Nachschau nicht wirksam ist, da die beauftragten Personen fachlich und/oder persönlich nicht ausreichend geeignet sind oder die Nachschau nicht mit der gebotenen Sorgfalt (insbesondere kritische Grundhaltung) durchgeführt worden ist. Grundsätzlich ist über die fachliche und persönliche Eignung der mit der Nachschau beauftragten Personen im Qualitätskontrollbericht zu berichten und diese zu beurteilen.

67

⁴⁰ § 48 Abs. 2 Satz 2 BS WP/vBP

⁴¹ Erläuterungen zu §§ 38 Abs. 2, 48 Abs. 3 Satz 1 BS WP/vBP

⁴² Erläuterungen zu §§ 38 Abs. 2, 48 Abs. 3 Satz 2 BS WP/vBP

3. WP/vBP prüft mit freien Mitarbeitern

Setzt die Praxis freie Mitarbeiter zur Abwicklung von gesetzlichen Abschlussprüfungen ein, hat sich der WP/vBP bei Beauftragung von der beruflichen Qualifikation und fachliche Kompetenz der freien Mitarbeiter zu überzeugen und diese zur **Unabhängigkeit** und **Verschwiegenheit** zu verpflichten, sofern sie nicht Kraft eigenen Berufsrechts (bspw. WP/vBP) ohnehin dazu verpflichtet sind. Regelungen des Qualitätssicherungssystem zur Aus- und Fortbildung sowie zur regelmäßigen Beurteilung der freien Mitarbeiter sind nicht erforderlich, da sich der WP/vBP vor Beauftragung ohnehin ein Bild von der beruflichen Qualifikation und fachlichen Kompetenz des freien Mitarbeiters zu machen hat. Allerdings kann sich der Praxisinhaber in Abhängigkeit vom Umfang des Einsatzes freier Mitarbeiter auch für eine Einbeziehung des freien Mitarbeiters in das Qualitätssicherungssystem der Praxis entscheiden.

68

Der Prüfer für Qualitätskontrolle wird beurteilen, ob die Praxis diese Anforderungen angemessen geprüft hat, die freien Mitarbeiter ausreichend mit dem Qualitätssicherungssystem vertraut gemacht werden, ihr Einsatz überwacht und keine Verantwortung auf die freien Mitarbeiter delegiert wird.

69

Berlin, 10. Februar 2021