



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

A. Zielsetzung

Dieser Hinweis der Kommission für Qualitätskontrolle richtet sich an die Prüfer für Qualitätskontrolle, die Qualitätskontrollen bei kleinen WP/vBP-Praxen durchführen, mit der Bitte, diesen Hinweis neben den fachlichen Regeln und den Hinweisen der Kommission für Qualitätskontrolle¹ zu berücksichtigen.

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

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

Dieser Hinweis findet keine Anwendung auf die Prüfung kleiner gemischter Praxen (vgl. § 33 Abs. 1 SaQK).

B. Zugrunde liegende berufsrechtliche Regelungen

Nach § 55b Abs. 1 Satz 1 WPO hat eine WP/vBP-Praxis Regelungen zu schaffen, die die Einhaltung ihrer Berufspflichten gewährleisten. Sie hat deren Anwendung zu überwachen und durchzusetzen. Bei Berufsangehörigen, die Abschlussprüfungen nach § 316 HGB durchführen, haben die Regelungen angemessene Grundsätze und Verfahren zur ordnungsgemäßen Durchführung und Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung zu umfassen, die nach dem Tätigkeitsbereich und den Verhältnissen der WP/vBP-Praxis erforderlich sind. Damit hat sich die Entscheidung, welche konkreten Regelungen eingeführt werden, an den spezifischen Gegebenheiten der WP/vBP-Praxis, insbesondere von Art und Umfang sowie Komplexität der von der Praxis durchgeführten Abschlussprüfungen, zu orientieren (§ 50 Abs. 1 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP).

¹ www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/kfqk/

Es obliegt der Praxisleitung in eigener Verantwortung zu entscheiden, wie die Einhaltung der von der Praxis zu beachtenden Berufspflichten gewährleistet werden soll und welche Regelungen in der WP/vBP-Praxis hierzu einzuführen sind.

C. Prüfung der Dokumentation des Qualitätssicherungssystems

Umfang und Inhalt der Dokumentation des Qualitätssicherungssystems haben sich an den individuellen Gegebenheiten der einzelnen WP/vBP-Praxis zu orientieren. Bei WP/vBP-Praxen mit geringer Aufgabendelegation und einfachen organisatorischen Strukturen kann die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems auch durch den Nachweis der Einhaltung der Berufspflichten bei der Organisation und bei der Auftragsabwicklung erfolgen (§ 51 Abs. 2 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP). Dies kann sich zum Beispiel aus der geordneten Ablage von Mitarbeiterbeurteilungen, der Aus- und Fortbildungsplanung, der eingeholten Unabhängigkeitsbestätigungen oder der Unterzeichnung der vom verantwortlichen WP/vBP durchgesehenen Arbeitspapiere ergeben.

Entscheidet sich die WP/vBP-Praxis, keine Dokumentation der Regelungen des Qualitätssicherungssystems (in Form eines Organisations- bzw. Qualitätssicherungshandbuchs) zu schaffen, sondern diese allein durch die Dokumentation der tatsächlichen Auftragsabwicklung und bei der Beachtung der allgemeinen Berufspflichten (Praxisorganisation) nachzuweisen, bestehen allerdings erhöhte Anforderungen an diese Dokumentation (§ 51 Abs. 2 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP). Gelingt ihr dieser Nachweis im Rahmen der Qualitätskontrolle dann nicht, hat sie sich das Fehlen dokumentierter Regelungen des Qualitätssicherungssystems entgegenhalten zu lassen. Der Prüfer für Qualitätskontrolle wird dann regelmäßig nicht nur von einem Mangel der Wirksamkeit, sondern von einem Mangel der Angemessenheit ausgehen.

Erfolgt die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems durch die Verwendung eines standardisierten Qualitätssicherungshandbuchs, ist für die Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems zu kennzeichnen, welche Regelungen anzuwenden sind (§ 51 Abs. 2 Satz 3 Berufssatzung WP/vBP), da der Prüfer für Qualitätskontrolle ansonsten nur mit erheblichem Mehraufwand beurteilen kann, welche Teile des Qualitätssicherungshandbuchs für die WP/vBP-Praxis als verbindlich anzusehen sind. Der Prüfer für Qualitätskontrolle kann nur dann eine eindeutige Aussage zur Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems treffen, wenn dieses an Art und Größe der Praxis, die gegenwärtigen und zukünftigen Tätigkeitsbereiche sowie die qualitätsgefährdenden Risiken der WP/vBP-Praxis angepasst wurde. Die verbleibenden Regelungen sollten den Gegebenheiten der WP/vBP-Praxis individuell angepasst werden (z. B. in Abhängigkeit von der Rechtsform der kleinen WP/vBP-Praxis bzw. der Form der Berufsausübung des WP/vBP).

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

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

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

D. Beispiele für Feststellungen von Prüfern für Qualitätskontrolle

I. Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen

1. Unabhängigkeitsabfrage bei Schnittstellen

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

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

Auch für diesen Regelungsbereich gilt (vgl. oben, C.), dass der Prüfer für Qualitätskontrolle in Praxen mit geringer Aufgabendelegation und einfachen organisatorischen Strukturen die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems auch durch den Nachweis der Einhaltung der Berufspflichten der WP/vBP-Praxis bei der Abwicklung des Prüfungsauftrages prüfen kann (bspw. durch die geordnete Ablage des E-Mail-Verkehrs mit den Soziern im Rahmen der Unabhängigkeitsabfrage bei der Auftragsannahme).

2. Honorarabhängigkeit

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

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

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

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

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

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

1. Praxisinhaber prüft alleine

a) Mitarbeiterentwicklung

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

b) Fortbildung des Berufsträgers

Erforderlich sind hingegen immer Regelungen zur **Fortbildung des Berufsträgers**. Hier wird in der Regel jedoch ein Hinweis auf die rechtlichen Vorschriften (§ 5 Berufssatzung WP/vBP) durch den Prüfer für Qualitätskontrolle als ausreichend zu beurteilen sein, sofern der Nachweis der Einhaltung der Berufspflicht durch die systematische Ablage der Fortbildungsnachweise, Abzeichnung der Fachzeitschriften und Zeitaufschreibungen geführt werden kann. Die Erstellung eines Fortbildungskonzepts dürfte in der Regel nicht erforderlich sein.

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat auch zu beurteilen, ob eine sachgerechte Schwerpunktbildung im Rahmen der Fortbildung erfolgt ist (vgl. Silva-Schmidt in Hense, Ulrich, WPO Kommentar, § 43 Tz. 371). Bei WP/vBP, die Abschlussprüfungen durchführen, muss die Fortbildung in angemessenem Umfang die Prüfungstätigkeit betreffen (§ 5 Abs. 4 Satz 3 Berufssatzung WP/vBP). Sie hat sich an den tatsächlich durchgeführten Prüfungen und dem damit zusammenhängenden Fortbildungsbedarf der WP/vBP-Praxis zu orientieren (bspw. IFRS-Fortbildung, sofern solche Mandate durchgeführt werden). Eine alleinige steuerliche Fortbildung sollte damit bei Berufsangehörigen, die neben dem Schwerpunkt Steuerberatung auch Abschlussprüfungen durchführen, durch den Prüfer für Qualitätskontrolle als nicht ausreichend beurteilt werden.

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

c) Gesamtplanung aller Aufträge

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

Art und Umfang der erforderlichen Gesamtplanung sind im Wesentlichen abhängig von den jeweiligen Besonderheiten der einzelnen WP/vBP-Praxis sowie der Anzahl, dem Volumen und dem Schwierigkeitsgrad der durchzuführenden Aufträge. Bei einem überschaubaren Auftragsbestand kann es ggf. ausreichend sein, wenn eine übersichtliche Terminplanung der Aufträge erfolgt, die eine personelle und zeitliche Abstimmung mit den übrigen Aufträgen ermöglicht.

In einer Berufspraxis, in der der Berufsträger die Prüfungsaufträge alleine abwickelt, wird die Dokumentation der Gesamtplanung der Prüfungsaufträge z. B. im Terminkalender des Berufsträgers in der Regel ausreichend sein. Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat jedoch zu plausibilisieren, ob die Gesamtplanung der übrigen Aufträge (insbesondere der Steuerberatungsaufträge) einer ordnungsgemäßen und zeitgerechten Abwicklung der Abschlussprüfungen nach § 316 HGB und BaFin-Aufträge nicht entgegensteht.

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

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

Hier ist zu berücksichtigen, dass der Prüfer für Qualitätskontrolle in der Lage sein muss, sich in angemessener Zeit ein Bild von der Anwendung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems zur Auftragsabwicklung zu machen. Mündliche Erläuterungen des Praxisinhabers können zwar unterstützend wirken, werden alleine aber in der Regel nicht ausreichen (vgl. hierzu auch IDW PS 460 n.F., Tz. 11). Der Prüfer für Qualitätskontrolle wird sich daher eingehender mit den Aufträgen in seiner Stichprobe und deren Arbeitspapieren auseinandersetzen müssen. Dies führt zu einem entsprechend höheren Zeitaufwand des Prüfers für Qualitätskontrolle.

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

2. **Mitarbeitereinsatz im Prüfungsbereich**

a) **Mitarbeiterentwicklung**

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

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. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Durchführung von Beurteilungsgesprächen auf andere Mitarbeiter delegiert wird.

Je nachdem, ob die Praxisleitung alleine über Mitarbeitereinstellungen entscheidet, oder ob diese delegiert werden, kann auch die Regelungsdichte bezüglich der **Einstellung von Mitarbeitern** variieren, die der Prüfer für Qualitätskontrolle zu beurteilen hat (§ 6 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP).

Nach § 7 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP haben Berufsangehörige für eine angemessene praktische und theoretische **Ausbildung** des Berufsnachwuchses und die **Fortbildung** der fachlichen Mitarbeiter zu sorgen. Die Ausbildung muss strukturiert sein und inhaltlich die Tätigkeitsbereiche des fachlichen Mitarbeiters betreffen, wobei das Fehlen einer schriftlichen Dokumentation von Regelungen nicht zu beanstanden ist, sofern dem Prüfer für Qualitätskontrolle eine Aus- und Fortbildungsplanung vorgelegt werden kann, deren Umsetzung durch Fortbildungsnachweise, Abzeichnung von Fachzeitschriften und entsprechende Zeitaufschreibungen unterlegt werden kann.

b) Gesamtplanung aller Aufträge

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

c) Abwicklung von 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, wird der Prüfer für Qualitätskontrolle insbesondere berücksichtigen, inwieweit die Durchführung von Prüfungshandlungen an Mitarbeiter delegiert wird. Ist der Praxisinhaber während der Prüfung (fast) ununterbrochen vor Ort und wird er von Mitarbeitern nur unterstützt, kann die Regelungsdichte wesentlich geringer sein. So wird der Nachweis für die abschließende Durchsicht anhand der durch den Praxisinhaber abgezeichneten Arbeitspapiere als ausreichend zu beurteilen sein.

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

III. Auftragsbezogene Qualitätssicherung

Die bereits bekannten Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung (Berichtskritik und auftragsbegleitende Qualitätssicherung, § 48 Abs. 2 und 3 Berufssatzung WP/vBP) werden nunmehr ergänzt um die interne oder externe Konsultation (§ 39 Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP). Auch die Konsultation erfolgt durch eine nicht mit der Abwicklung des betreffenden Auftrages befasste Person.

Im Zentrum der Regelung steht die Analyse des qualitätsgefährdenden Risikos der jeweiligen Prüfung. Nach dieser Risikoanalyse muss der WP/vBP in eigener Verantwortung entscheiden, ob und ggf. welche, ggf. auch kumulierten qualitätssichernden Maßnahmen zu ergreifen sind, damit eine hinreichende Sicherheit zur Abgabe des Bestätigungsvermerks oder Prüfungsurteils erreicht wird. Auf jedwede Maßnahme zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung darf nur verzichtet werden, wenn die hinreichende prüferische Sicherheit auch ohne eine entsprechende Maßnahme gewährleistet ist.

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat auch zu prüfen, ob die Regelungen des Qualitätssicherungssystems eine Maßnahme zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung vorsehen, wenn während der Auftragsabwicklung Umstände eintreten, die dies erforderlich machen.

Die Regelung, dass grundsätzlich keine Mandate angenommen werden, die eine Maßnahme zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung erforderlich machen, ist nicht angemessen, da sich das Erfordernis einer Maßnahme zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung auch im Verlaufe der Prüfung ergeben kann.

Bei sehr kleinen Praxen, bei denen das Vier-Augen-Prinzip naturgemäß grundsätzlich nicht möglich ist, hat der Prüfer für Qualitätskontrolle zu prüfen, ob die Qualität der Prüfungsdurchführung im Einzelfall dennoch hinreichend gewährleistet ist. Bei Vorliegen eines erhöhten Fehlerrisikos sollte ein Verzicht auf alle qualitätssichernden Maßnahmen ausgeschlossen sein (Erläuterungen zu § 48 Abs. 1 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP). Anhaltspunkte für ein erhöhtes Fehlerrisiko des einzelnen Auftrags können sich beispielsweise aus folgenden Konstellationen ergeben:

- Erstprüfung durch die WP/vBP-Praxis oder Prüfungsgesellschaft;
- Prüfungen, denen eine besondere Bedeutung für die Öffentlichkeit zukommt;
- Komplexe und intransparente Unternehmensstrukturen, wesentliche Änderungen der Unternehmensverhältnisse;
- Besondere Branchenrisiken;
- Zu erwartender Verkauf des Unternehmens;
- Beabsichtigter Börsengang des zu prüfenden Unternehmens;
- Going concern-Prämisse zweifelhaft;
- Erstmaliger IFRS-Abschluss.

1. Konsultation

Der oder die Konsultierten müssen über die fachliche und persönliche Eignung verfügen, um einen fundierten fachlichen Rat geben zu können. Sie müssen für die Konsultation über alle entscheidungsrelevanten Sachverhalte informiert werden. Die Konsultation entbindet den verantwortlichen WP/vBP nicht von der eigenverantwortlichen Würdigung des Konsultationsergebnisses.

Die Regelungen müssen vorsehen, dass der dem oder den Konsultierten vorgelegte Sachverhalt, das Ergebnis der Konsultation und dessen Würdigung dokumentiert werden.

2. Berichtskritik

a) Person des Berichtskritikers

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat zu beurteilen, ob der Berichtskritiker entsprechend §§ 48 Abs. 2 Satz 2, 60 Abs. 1 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP persönlich und fachlich geeignet ist.

aa) Persönliche Eignung

Der Berichtskritiker darf an der Erstellung des Prüfungsberichts nicht selbst mitgewirkt haben und an der Prüfung nicht wesentlich beteiligt gewesen sein (§ 48 Abs. 2 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP).

Die persönliche Eignung setzt ein Mindestmaß an Berufserfahrung sowie Objektivität und Unabhängigkeit des Berichtskritikers von dem zu beurteilenden Gegenstand voraus (vgl. Erläuterungen zu § 48 Abs. 2 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP).

Insbesondere bei Einzelpraxen mit wenigen Mitarbeitern kann der Prüfer für Qualitätskontrolle feststellen, dass Schwierigkeiten bestehen, eine solche Person aus der eigenen Praxis zu rekrutieren, da die Mitarbeiter mit Prüfungserfahrung in der Regel auch bei den Prüfungen eingesetzt werden. Hier ist jedoch zu berücksichtigen, dass der Berichtskritiker den Bericht zwar nicht selbst geschrieben haben darf, die Beteiligung an der Prüfungsdurchführung seine Eignung als Berichtskritiker hingegen nicht von vornherein ausschließt, sofern sie für die Gesamtwürdigung der Prüfungsdurchführung und -ergebnisse nicht wesentlich ist (§ 48 Abs. 2 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP). Damit kann der Berichtskritiker zuvor durchaus bei einzelnen Prüfungshandlungen eingesetzt werden, die jedoch auch in der Summe nicht wesentlich sein dürfen (z. B. Inventurbeobachtung, sofern die Vorratsbestände nicht wesentlich für das Prüfungsurteil sind, Versand und Rücklaufkontrolle von Saldenbestätigungen, Prüfung von nicht wesentlichen Prüfungsfeldern).

bb) Fachliche Eignung

Die fachliche Eignung des Berichtskritikers wird der Prüfer für Qualitätskontrolle anhand der Gegebenheiten des Auftrags beurteilen. Diese Beurteilung schließt ggf. die speziellen Kenntnisse (z. B. Branchenkenntnisse) ein, die für den jeweiligen Auftrag erforderlich sind.

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

b) Gegenstand der Berichtskritik

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat darüber hinaus zu beurteilen, ob der Umfang der Berichtskritik den Vorgaben der Berufssatzung WP/vBP entspricht. Gegenstand der Berichtskritik ist nach § 48 Abs. 2 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP die Überprüfung, ob die für den Prüfungsbericht geltenden fachlichen Regeln eingehalten sind und ob die im Prüfungsbericht dargestellten Prüfungshandlungen und Prüfungsfeststellungen schlüssig sind (Plausibilitätsprüfung). Im Rahmen der Plausibilitätsprüfung ist nachzuvollziehen, ob die Ausführungen zu den wesentlichen Prüfungshandlungen keine Verstöße gegen fachliche Regeln erkennen lassen, ob aus den im Bericht dargestellten Erkenntnissen aus der Prüfung die zutreffenden Schlussfolgerungen und Beurteilungen abgeleitet worden sind und ob das Prüfungsergebnis insoweit nachvollziehbar abgeleitet worden ist (vgl. Erläuterungen zu § 48 Abs. 2 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP).

Die Berichtskritik umfasst damit in der Regel ein kritisches Lesen des Prüfungsberichts, den Abgleich der Angaben im Jahresabschluss mit den Angaben im Prüfungsbericht sowie den Abgleich des Prüfungsberichts und des Bestätigungsvermerks mit dem Musterprüfungsbericht der Berufspraxis oder mit §§ 321, 322 HGB. Gibt die Darstellung im Prüfungsbericht Anlass zu Nachfragen, sind ggf. auch die Arbeitspapiere heranzuziehen oder entsprechende Auskünfte einzuholen.

3. Auftragsbegleitende Qualitätssicherung

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat zu beurteilen, ob die Regelungen des Qualitätssicherungssystems Kriterien für die Eignung des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers vorsehen (§ 60 Abs. 1 Satz 3 Berufssatzung WP/vBP). Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung darf nur von einer fachlich und persönlich geeigneten Person durchgeführt werden. Die Regelungen müssen insbesondere auch gewährleisten, dass die Objektivität des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers gewahrt wird. Dazu ist erforderlich, dass der auftragsbegleitende Qualitätssicherer nicht unmittelbar mit der Abwicklung des betreffenden Auftrages befasst ist. Bei kleinen Praxen wird es allerdings nicht zu beanstanden sein, wenn der auftragsverantwortliche WP/vBP den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer auswählt.

IV. Nachschau

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat zu beurteilen, ob die Regelungen des Qualitätssicherungssystems vorsehen, dass entsprechend §§ 49 Abs. 1, 51 Nr. 15, 63 Berufssatzung WP/vBP eine Nachschau mit dem Ziel durchzuführen ist, die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems zu beurteilen.

Steht in der WP/vBP-Praxis kein fachlich und persönlich geeigneter Mitarbeiter zur Verfügung, ist die Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung zulässig (§ 49 Abs. 4 Berufssatzung WP/vBP). Der Prüfer für Qualitätskontrolle muss jedoch prüfen, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dieser Erleichterung tatsächlich vorliegen.

Voraussetzungen für die Selbstvergewisserung sind (vgl. Erläuterung zu § 49 Abs. 4 Berufssatzung WP/vBP):

- Geeignete Personen stehen in der WP/vBP-Praxis nicht zur Verfügung,
- Angemessener zeitlicher Abstand zur Abwicklung des einzelnen Auftrages,
- Dokumentation der Gründe für die Durchführung der Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung und
- Keine Abwicklung der Abschlussprüfung unter Beachtung der ISA, die eine Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung nicht zulassen.

Geeignete Personen stehen allerdings dann in der WP/vBP-Praxis zur Verfügung, wenn der WP/vBP seine „Tätigkeit als Abschlussprüfer zwar allein“ (z. B. in eigener Praxis) ausübt und dort auch keine geeignete Person vorhanden ist, jedoch gleichzeitig in seiner organisatorischen Einheit „Praxis“ (z. B. Sozietät oder angegliederten Berufsgesellschaft) Berufsträger oder geeignete Mitarbeiter existieren, die geeignet sind, eine Auftragsnachschau durchzuführen. Stellt der Prüfer für Qualitätskontrolle fest, dass die im Wege der Selbstvergewisserung durchgeführte Nachschau nicht wirksam ist, ist eine Regelung, die Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung durchzuführen, auch nicht angemessen.

Die Ergebnisse einer Qualitätskontrolle nach §§ 57a ff. WPO können bei der Planung von Art und Umfang der Nachschau verwertet werden (§ 49 Abs. 2 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP).

V. Berufspflichten bei dem Einsatz von freien Mitarbeitern

Werden bei kleinen Praxen freie Mitarbeiter zur Abwicklung von Prüfungsaufträgen eingesetzt, hat der Prüfer für Qualitätskontrolle zu prüfen, inwieweit diese in das Qualitätssicherungssystem der WP/vBP-Praxis einzubeziehen sind.

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

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

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

Berlin, 25. Oktober 2016