

Hinweis der WPK zur Qualitätssicherung in der WP/vBP-Praxis¹

ENTWURF

¹ Vom Vorstand der WPK am XX.XX.2014 und der Kommission für Qualitätskontrolle am XX.XX.2014 verabschiedet, Zustimmung des Beirates der WPK am XX.XX.2014

Gliederung:

1.	Vorbemerkungen.....	4
2.	Definitionen.....	5
3.	Anforderungen an ein Qualitätssicherungssystem	7
4.	Regelungen zur Steuerung und Überwachung der Qualität in der WP/vBP-Praxis	15
4.1.	Beachtung der allgemeinen Berufspflichten.....	15
4.1.1.	<i>Unabhängigkeit des WP/vBP</i>	16
4.1.2.	<i>Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit des Abschlussprüfers (Ausschlussgründe)</i>	17
4.1.3.	<i>Verschwiegenheit, Verbot der Verwertung von Berufsgeheimnissen</i>	21
4.1.4.	<i>Eigenverantwortlichkeit, Delegation von Aufgaben</i>	21
4.1.5.	<i>Berufswürdiges Verhalten</i>	22
4.2.	Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen	24
4.3.	Mitarbeiterentwicklung.....	26
4.3.1.	<i>Gehilfen und Einstellung von Mitarbeitern</i>	26
4.3.2.	<i>Aus- und Fortbildung, Beurteilung</i>	27
4.4.	Gesamtplanung aller Aufträge.....	29
4.5.	Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen.....	29
4.6.	Auftragsabwicklung bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen i.S. von § 2 Abs. 1 WPO .	30
4.6.1.	<i>Regelungen zur Organisation der Auftragsabwicklung</i>	30
4.6.2.	<i>Regelungen zur Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln für die Auftragsabwicklung</i>	32
4.6.3.	<i>Anleitung des Prüfungsteams</i>	33
4.6.4.	<i>Laufende Überwachung der Auftragsabwicklung</i>	34
4.6.5.	<i>Beurteilung der Arbeitsergebnisse durch den WP/vBP</i>	34
4.6.6.	<i>Auftragsbezogene Qualitätssicherung</i>	35
4.6.6.1.	<i>Auftragsbegleitende Qualitätssicherung</i>	36
4.6.6.1.1.	<i>Grundlagen für die Durchführung</i>	36
4.6.6.1.2.	<i>Gegenstand, Zeitpunkt und Umfang der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung</i>	37
4.6.6.1.3.	<i>Kriterien für die Eignung als auftragsbegleitender Qualitätssicherer</i>	38

4.6.6.1.4. Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung	40
4.6.6.2. Einholung fachlichen Rats (Konsultation).....	40
4.6.6.3. Berichtskritik.....	42
4.6.7. Lösung von Meinungsverschiedenheiten	44
4.6.8. Abschluss der Dokumentation der Auftragsabwicklung und Archivierung der Arbeitspapiere	44
4.6.8.1. Abschluss der Auftragsdokumentation	44
4.6.8.2. Gewissenhafter Umgang mit Arbeitspapieren	45
4.6.8.3. Archivierung der Arbeitspapiere.....	45
4.7. Nachschau.....	46
5. Übereinstimmung mit ISQC 1 und ISA 220.....	50

ENTWURF

1. Vorbemerkungen

(1) Die WPK gibt mit diesem Hinweis eine zusammenfassende Darstellung von möglichen Regelungen eines Qualitätssicherungssystems nach § 55b WPO, §§ 16 und 51 Berufssatzung WP/vBP, wie ein Qualitätssicherungssystem in Wirtschaftsprüfer-/vereidigten Buchprüfer-Praxen (im Folgenden: WP/vBP-Praxen) ausgestaltet sein könnte, um die Berufspflicht zum Schaffen angemessener Regelungen eines Qualitätssicherungssystems, zu deren Überwachung der Anwendung und Durchsetzung zu erfüllen². Das Schaffen, Anwenden und Durchsetzen eines Qualitätssicherungssystems ist Ausfluss der gewissenhaften Berufsausübung. Zugleich will dieser Hinweis eine Handlungsempfehlung bei der Ausgestaltung von konkreten Regelungen des Qualitätssicherungssystems geben.

(2) Dieser Hinweis richtet sich an den gesamten Berufsstand. Dabei ist sich die WPK bewusst, dass die Realitäten in den WP/vBP-Praxen tatsächlich sehr unterschiedlich sind. Die Ausgestaltung eines Qualitätssicherungssystems hat sich an den konkreten Gegebenheiten der einzelnen WP/vBP-Praxis zu orientieren. Es sind nur die Regelungen zu schaffen, die zur Erfüllung der Berufspflichten erforderlich sind.

(3) Dieser Hinweis enthält grundsätzlich zunächst Ausführungen zu wesentlichen Berufspflichten (siehe dazu auch die §§ der Berufssatzung WP/vBP und die Erläuterungen). Daran schließen sich Ausführungen zu den ggf. erforderlichen Regelungen des Qualitätssicherungssystems an.

(4) Die Anforderungen an die Ausgestaltung eines Qualitätssicherungssystems ergeben sich aus den Normen (insbesondere WPO und Berufssatzung WP/vBP). Die Ausführungen in diesem Hinweis zu den Regelungen eines Qualitätssicherungssystems sind nicht rechtsverbindlich. Sie stellen jedoch für die WPK eine Selbstbindung dar. Der Vorstand der WPK und die Kommission für Qualitätskontrolle bringen damit zum Ausdruck, dass WP/vBP-Praxen, deren Qualitätssicherungssystem in Übereinstimmung mit diesem Hinweis geschaffen wird, im Einklang mit den gesetzlichen Grundlagen handeln.

² Dieser Hinweis der WPK ersetzt für die WPK die „Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (VO 1/2006)“ vom 27. März 2006. Vom Vorstand und der Kommission für Qualitätskontrolle wird nicht beanstandet, wenn die VO 1/2006 bis zum 31. Dezember 2015 weiter angewandt wird (Ausnahmen, z.B. Mitunterzeichnung, sind gesondert zu regeln - ggf. in einem eigenen Gliederungspunkt).

(5) WP/vBP-Praxen können auch dann ein gesetzeskonformes Qualitätssicherungssystem geschaffen haben, wenn sie von diesem Hinweis abweichen. Die Berufspflicht nach § 55b WPO muss dann aber in anderer Weise hinreichend sichergestellt werden.

(6) Dieser Hinweis enthält nur Ausführungen zum Regelungsbedarf für häufig relevante Berufspflichten. Nicht angesprochene Berufspflichten können jedoch auch Regelungsbedarf für ein Qualitätssicherungssystem auslösen.

(7) Die Abschnitte 4.1 bis 4.5 (Allg. Berufspflichten) und 4.7 (Nachschau) gelten für die gesamte Tätigkeit der WP/vBP-Praxis. Der Abschnitt 4.6. (Auftragsabwicklung bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen) betrifft nur in der WP/vBP-Praxis durchgeführte betriebswirtschaftliche Prüfungen nach § 2 Abs. 1 WPO³.

(8) Der Hinweis entspricht dem International Standard on Quality Control 1 „Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements“ (ISQC 1, Stand: 15. Dezember 2009) sowie dem International Standard on Auditing 220 „Quality Control for Audits of Historical Financial Information“ (ISA 220, Stand: 15. Dezember 2009), soweit im Folgenden nicht etwas anderes verlautbart wird. Bei der Darstellung der allgemeinen Berufspflichten wird nicht auf den IFAC Code of Ethics, sondern auf die einschlägigen deutschen Rechtsnormen verwiesen, die in Einklang mit dem IFAC Code of Ethics stehen. Dieser Hinweis beinhaltet zudem ergänzende Anforderungen, die sich aus der deutschen Rechtslage und Berufsübung ergeben. Abweichungen aufgrund deutscher Gegebenheiten sind in Abschnitt 5. dargestellt.

2. Definitionen

(9) In diesem Hinweis haben die folgenden Begriffe die nachstehende Bedeutung:

- Auftragsdokumentation: Die Dokumentation der durchgeführten Prüfungshandlungen, der Prüfungsfeststellungen und der Prüfungsergebnisse. Die Dokumentation erfolgt in den hierzu angelegten Arbeitspapieren.
- Auftragsteam: Alle für die Abwicklung eines Auftrages verantwortlichen WP/vBP, Gehilfen und fachlichen Mitarbeiter, die an der Abwicklung eines Auftrags mitwirken, mit Ausnahme von der WP/vBP-Praxis beauftragter externer Sachverständiger.
- Fachliche Regeln: Allgemein anerkannte Grundsätze für die berufliche Betätigung der WP/vBP, z.B. Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung.

³ Dieser Hinweis baut weiterhin auf der Gliederung der „VO 1/2006“ auf, um die Umsetzung der Anforderungen zu erleichtern und keinen oder ggf. nur einen geringen Überarbeitungsbedarf auszulösen.

- **Gehilfen:** Freie Mitarbeiter und externe Sachverständige, die von der WP/vBP-Praxis zur Auftragsabwicklung herangezogen werden.
- **Maßnahmen:** Handlungen, die zur Anwendung von Regelungen zur Qualitätssicherung in der WP/vBP-Praxis durchgeführt werden (z.B. Fortbildungsmaßnahmen und Maßnahmen zur Bewältigung festgestellter Unabhängigkeitsrisiken).
- **Mitarbeiter:** Alle in einer WP/vBP-Praxis beschäftigten Personen einschließlich WP/vBP, unabhängig davon, ob sie im Rahmen der Abwicklung von Aufträgen eingesetzt werden.
- **Netzwerk nach § 319b HGB:** Eine breitere Struktur, die auf Kooperation ausgerichtet ist und eindeutig auf eine Gewinn-/Kostenteilung abzielt oder durch gemeinsames Eigentum, gemeinsame Kontrolle oder gemeinsame Geschäftsführung, gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und -verfahren, eine gemeinsame Geschäftsstrategie, die Verwendung einer gemeinsamen Marke oder durch einen wesentlichen Teil gemeinsamer fachlicher Ressourcen miteinander verbunden ist.
- **Nachschau:** Prozess der Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems der WP/vBP-Praxis, einschließlich der Beurteilung der Einhaltung der Regelungen der WP/vBP-Praxis zur Abwicklung einzelner Prüfungsaufträge.
- **Praxisleitung:** Praxisinhaber, Sozien einer Sozietät, Geschäftsführungsorgan bei WPG/BPG, Partner einer Partnerschaftsgesellschaft.
- **Regelungen:** Die von der WP/vBP-Praxis getroffenen organisatorischen Vorkehrungen des Qualitätssicherungssystems zur Einhaltung der Berufspflichten (Aufbau- und Ablauforganisation).
- **Sachverständiger des Abschlussprüfers:** Eine Person oder Organisation mit Fachkenntnissen auf einem anderen Gebiet als dem der Rechnungslegung oder Prüfung, deren Arbeit auf diesem Gebiet verwertet wird, um den Abschlussprüfer dabei zu unterstützen, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen.
- **WP/vBP-Praxis:** WP und vBP in eigener Praxis, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Buchprüfungsgesellschaften und andere Zusammenschlüsse von WP/vBP auf gesellschaftsrechtlicher Basis. Bei einer interprofessionellen Gesellschaft bezieht sich der Begriff WP/vBP-Praxis ausschließlich auf die Tätigkeit des WP/vBP.
- **Verantwortlicher WP/vBP:** Person, welche in der WP/vBP-Praxis die Verantwortung für die Durchführung eines Auftrags und für die Berichterstattung hierüber (z.B. Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk) trägt (§ 39 Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP).

3. Anforderungen an ein Qualitätssicherungssystem

(10) Ziel der Qualitätssicherung in der WP/vBP-Praxis ist die hinreichende Sicherstellung der fachlich beruflichen Leistung und deren zeitgerechte Erbringung. Deshalb ist ein Qualitätssicherungssystem ein den konkreten Verhältnissen entsprechendes Konstrukt der WP/vBP-Praxis als deren selbstverständlicher Bestandteil. Nur dies stellt sicher, dass das Qualitätssicherungssystem auch tatsächlich wirksam werden kann und damit eine Grundlage für eine hohe Qualität darstellt. Diesem Ziel dienen die Regelungen eines Qualitätssicherungssystems.

(11) Verantwortlich für die Qualitätssicherung und die Ausprägung des Qualitätssicherungssystems in der WP/vBP-Praxis ist stets die Praxisleitung. Die **Verantwortlichkeit für das Qualitätssicherungssystem** kann – sofern es die organisatorischen Gegebenheiten zulassen bzw. erfordern - nach § 16 Abs. 2 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP von der Praxisleitung auch auf eine oder mehrere Personen übertragen werden. Die Übertragung der Verantwortlichkeit befreit die Praxisleitung nicht von der Pflicht zur Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit der Regelungen des Qualitätssicherungssystems.

(12) Die Delegation der Verantwortlichkeit ist zu dokumentieren (§ 16 Abs. 2 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP). Je nach Praxisgröße oder –komplexität können dies WP/vBP oder andere Mitarbeiter sein. In jedem Fall darf die **Verantwortlichkeit** nur auf **fachlich und persönlich geeignete Personen** übertragen werden, die in der WP/vBP-Praxis die erforderliche hierarchische Stellung einnehmen und über die entsprechende Autorität verfügen, die Verantwortlichkeit für das Qualitätssicherungssystem auch tatsächlich wahrnehmen zu können (§ 16 Abs. 2 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP).

(13) Die Praxisleitung hat beim Schaffen, Durchsetzen und Überwachen eines Qualitätssicherungssystems folgende Einflüsse zu berücksichtigen:

- Qualitätsumfeld der Praxis
- Feststellung und Einschätzung qualitätsgefährdender Risiken
- erforderliche Regelungen zur Qualitätssicherung
- Kommunikation und Dokumentation der Regelungen zur Qualitätssicherung
- Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit der Regelungen zur Qualitätssicherung

(14) In der WP/vBP-Praxis muss ein **Qualitätsumfeld** gefördert werden, welches eine hohe Qualität der Berufsausübung unterstützt und damit die Beachtung der gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen fördert. Im Fall eines Konfliktes zwischen einer qualitativ hochwertigen Prüfungsleistung und wirtschaftlichen Interessen ist der hohen Qualität der Prüfungsleistung Vorrang vor den wirtschaftlichen Interessen einzuräumen.

(15) Dabei wird das Qualitätsumfeld einer WP/vBP-Praxis entscheidend von dem Bewusstsein, dem Bekenntnis und dem Verhalten der Praxisleitung zur Erbringung einer hohen Qualität geprägt⁴. Die Praxisleitung hat die Mitarbeiter klar, konsequent und in angemessener Weise auf die bestehenden Regelungen des Qualitätssicherungssystems hinzuweisen und die Bedeutung der Qualitätssicherung für eine den Gesetzen und fachlichen Regeln entsprechende Auftragsabwicklung sowie der Erteilung von Prüfungsvermerken hervorzuheben. Wichtig ist, dass der Anspruch an eine hohe Prüfungsqualität von der Praxisleitung gelebt wird und sie damit für die Mitarbeiter ihre Vorbildfunktion wahrnimmt. Dies kann unterstützt werden durch Seminare, Besprechungen, Leitbilder, Rundschreiben, Fachkonzepte oder andere schriftliche Informationen.

(16) Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems sind zu dokumentieren und in die Aus- und Fortbildungsprogramme sowie das Mitarbeiterbeurteilungssystem zu integrieren. Hierdurch wird die Bedeutung der Qualität der Berufsausübung betont und die Art und Weise, wie die Qualitätsanforderungen in der WP/vBP-Praxis erfüllt werden, verdeutlicht. Zugleich wird die persönliche Verantwortlichkeit der Mitarbeiter für eine hohe Qualität der WP/vBP-Praxis hervorgehoben.

(17) Bevor angemessene Regelungen geschaffen werden, müssen die **Risiken von Verstößen gegen Berufspflichten festgestellt und analysiert** werden, die für den gegenwärtigen und/oder zukünftigen Tätigkeitsbereich der WP/vBP-Praxis relevant sind. Nur dann ist die Praxisleitung in der Lage, ein den konkreten Anforderungen der WP/vBP-Praxis entsprechendes Qualitätssicherungssystem zur Beachtung der Berufspflichten für die Abwicklung von Aufträgen zu schaffen.

(18) WP/vBP sind nach § 55b WPO verpflichtet, **Regelungen** des Qualitätssicherungssystems zur Einhaltung der Berufspflichten zu **schaffen, anzuwenden bzw. ihre Anwendung zu überwachen und durchzusetzen**. Es sind in einer WP/vBP-Praxis die Regelungen des Qualitätssicherungssystems zu schaffen, die konkret für die von der WP/vBP-Praxis ausgeübte gegenwärtige oder zukünftige Tätigkeit erforderlich sind (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP). Es empfiehlt sich, Regelungen zu den verschiedenen Elementen eines Qua-

⁴ „tone at the top“

litätssicherungssystem aus den konkreten Aufträgen und der bestehenden Praxisorganisation zu entwickeln. Die erforderlichen Regelungen werden dabei nicht nur von der Größe der WP/vBP-Praxis bestimmt, sondern insbesondere auch von der Art und dem Umfang der Aufträge (z.B. Prüfung von Unternehmen nach § 319a HGB, branchenspezifische Prüfungen, Größe des geprüften Unternehmens). Für die Ausgestaltung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems sind insbesondere die qualitätsgefährdenden Risiken der Praxis von Bedeutung (z.B. erfahrungsgemäß hohe Mitarbeiterfluktuation, durchgängig geringe Prüfungshonorare).

(19) Kleine und mittelgroße WP/vBP-Praxen werden im Allgemeinen eine geringere Ausdifferenzierung der erforderlichen Regelungen als größere WP/vBP-Praxen aufweisen. Die gesetzliche Beschränkung der externen Qualitätskontrolle auf Praxen, die die Durchführung gesetzlich vorgeschriebener Abschlussprüfungen beabsichtigen, bedeutet nicht, dass nur für diesen Tätigkeitsbereich Regelungen zu schaffen sind. Vielmehr verdeutlicht die dortige Einbeziehung aller gesiegelten Aufträge, dass der Gesetzgeber in diesem Bereich einen besonderen Qualitätssicherungsbedarf gesehen hat. Die von der Praxisleitung in eigener Verantwortung zu treffende Entscheidung, welche Regelungen zur Einrichtung, Überwachung und Durchsetzung eines angemessenen und wirksamen Qualitätssicherungssystems im Einzelfall zu treffen sind, hat sich vor allem an der Zielsetzung der Qualitätssicherung, d.h. der ordnungsgemäßen Abwicklung der Aufträge, zu orientieren.

(20) Regelungen können auch durch die faktische Erfüllung von Berufspflichten geschaffen werden. Die Regelungen, sofern sie nicht gesondert niedergelegt sind, müssen aus der Beachtung dieser Berufspflichten tatsächlich nachvollzogen werden können (z.B. jährliche Unabhängigkeitsabfrage des WP/vBP). Eine schriftliche Niederlegung dieser Regelungen ist in einfach gelagerten Fällen nicht zwingend erforderlich. Ein in Einzelpraxis allein tätiger WP/vBP wird insbesondere in Bezug auf die Regelungen zur Praxisorganisation einen deutlich geringeren und weniger formalisierten Regelungsbedarf haben, als die WP/vBP-Praxis, die sich bspw. zur Abwicklung ihrer Aufträge fachlicher Mitarbeiter bedient oder mehrere Niederlassungen unterhält. Mit zunehmender Größe der Organisationseinheit oder Arbeitsteilung werden die Anforderungen an die Regeldichte und –tiefe des Qualitätssicherungssystems zunehmen.

(21) Die Praxisleitung muss angesichts der **konkreten Verhältnisse der Praxis** entscheiden, welche Regelungen des **Qualitätssicherungssystems** nach § 16 Berufssatzung WP/vBP **nach dem Tätigkeitsbereich und den Verhältnissen der Praxis** zur Einhaltung der Berufspflichten **erforderlich** sind. Seine Ausgestaltung hängt dabei maßgeblich von der Art und Größe, dem gegenwärtigen und auch dem zukünftigen Tätigkeitsbereich sowie den

qualitätsgefährdenden Risiken der Praxis ab. Für eine Unterstützung und Konsultation steht die WPK zur Verfügung.

(22) Voraussetzung für ein ordnungsgemäßes Qualitätssicherungssystem ist die **Angemessenheit und Wirksamkeit der Regelungen**. Die Regelungen sind angemessen, wenn sie mit hinreichender Sicherheit gewährleisten, dass Verstöße gegen Berufspflichten verhindert bzw. zeitnah erkannt werden und Risiken von Verstößen gegen Berufspflichten mit hinreichender Sicherheit ausgeschlossen werden können. Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems sind dann wirksam, wenn diese von den in der WP/vBP-Praxis beschäftigten Berufsträgern und den Mitarbeitern (einschließlich der Gehilfen) nach Maßgabe ihrer Verantwortlichkeit zur Kenntnis genommen und bei der Arbeit angewendet werden. Die Anwendung der Regelungen ist von den Berufsträgern zu überwachen.

(23) Dem **Durchsetzen der Regelungen** des Qualitätssicherungssystems dienen klare und eindeutige Anweisungen der Praxisleitung. Sie werden auch durch Berücksichtigung bei der Mitarbeiterbeurteilung, einer Entscheidung über eine Beförderung oder bei einer Gehaltsfindung durchgesetzt. Auch eine wirksame Nachschau ist ein Instrument zum Durchsetzen der Regelungen des Qualitätssicherungssystems. Deren Ergebnisse können bei den zuvor genannten Entscheidungen Berücksichtigung finden.

(24) Voraussetzung für eine qualitativ hochwertige Dienstleistung ist beim Einsatz von **Mitarbeitern**, dass diese über die Regelungen des Qualitätssicherungssystems **informiert** werden (§ 16 Abs. 1 Satz 3 Berufssatzung WP/vBP). Diese Berufspflicht fordert nicht nur die erst- oder einmalige Information, sondern auch eine regelmäßige Schulung und Fortbildung der Mitarbeiter. Diese kann in regelmäßigen Veranstaltungen oder aus gegebenem Anlass erfolgen.

(25) Es ist nach § 55b WPO zu überwachen, dass die Regelungen des Qualitätssicherungssystems bei der Abwicklung von Aufträgen angewandt werden. Darüber hinaus gehört zu den Berufspflichten des WP/vBP nach § 16 Abs. 1 Satz 4 Berufssatzung WP/vBP auch die **Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit der Regelungen** des Qualitätssicherungssystems. Zu diesem Zweck kommen Maßnahmen, die in dem Prozessablauf einer Auftragsabwicklung integriert sind und solche, die dem Prozess der Auftragsabwicklung nachgelagert sind, in Betracht. Als prozessintegrierte Maßnahmen sind insbesondere die Überwachung der Auftragsabwicklung und die eigenverantwortliche Bildung eines Urteils über die Einhaltung der gesetzlichen und fachlichen Regeln zu sehen. Ein Instrument der nicht in den Prozess integrierten Maßnahmen stellt in erster Linie eine wirksame Nachschau dar (§§ 17, 52 Berufssatzung WP/vBP). Gegenstand der Nachschau ist insbesondere die

Angemessenheit und Wirksamkeit der Regelungen des Qualitätssicherungssystems der WP/vBP-Praxis bei der Beachtung der allgemeinen Berufspflichten und der bei der Abwicklung von Prüfungsaufträgen geltenden besonderen Berufspflichten.

(26) Verfügt die WP/vBP-Praxis über kein eigenständiges Qualitätssicherungssystem, sondern bedient sich des Qualitätssicherungssystems einer anderen WP/vBP-Praxis (Bsp.: Einzel-WP/vBP mit einer angeschlossenen WPG/BPG), kann die Praxisleitung wegen ihrer Verantwortlichkeit für die Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems nicht auf die andere WP/vBP-Praxis verweisen. Dies gilt auch bei der gemeinsamen Nutzung eines Qualitätssicherungssystems in einem Verbund oder Netzwerk. Entsprechende Vereinbarungen zur Nutzung eines Qualitätssicherungssystems entbinden die Praxisleitung folglich nicht von ihrer Verantwortung für das Schaffen, Durchsetzen und Überwachen eines angemessenen und wirksamen Qualitätssicherungssystems der WP/vBP-Praxis.

(27) Für Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt wird, hat das Qualitätssicherungssystem nach § 51 Berufssatzung WP/vBP insbesondere Regelungen zur

1. Unabhängigkeit des Abschlussprüfers,
2. Auftragsannahme und –fortführung,
3. vorzeitigen Beendigung von Aufträgen,
4. Einstellung von Mitarbeitern,
5. Aus- und Fortbildung von Mitarbeitern,
6. Beurteilung von fachlichen Mitarbeitern,
7. Gesamtplanung aller Aufträge,
8. Organisation der Fachinformationen,
9. Prüfungsplanung,
10. Auftragsabwicklung (Anleitung des Prüfungsteams, der Lösung von Meinungsverschiedenheiten, der Überwachung der Auftragsabwicklung und der Beurteilung der Arbeitsergebnisse durch den zuständigen WP/vBP),
11. Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen,
12. auftragsbezogenen Qualitätssicherung und
13. Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems (Nachschau)

vorzusehen.

(28) Zu beachten ist jedoch, dass die Anforderungen an die Qualitätssicherung der Praxisorganisation die gesamte Tätigkeit des WP/vBP umfassen. Insofern gelten die Nummern 1. bis

6., 8. und 13 auch für die Tätigkeit der WP/vBP-Praxis außerhalb einer prüferischen Tätigkeit.

(29) Nach § 55b Satz 2 WPO i.V.m. § 16 Abs. 3 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP ist das **Qualitätssicherungssystem** in schriftlicher oder elektronischer Form zu **dokumentieren**. Die Dokumentation muss es einem fachkundigen Dritten ermöglichen, sich in angemessener Zeit ein Bild von der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems zu verschaffen (§ 16 Abs. 3 Satz 3 Berufssatzung WP/vBP). Die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems dient insbesondere

- der Erfüllung gesetzlicher Pflichten,
- der personenunabhängigen Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems (Verstetigung),
- der Nachvollziehbarkeit der Regelungen des Qualitätssicherungssystems im Rahmen der prozessintegrierten und prozessunabhängigen Überwachungsmaßnahmen sowie ggf. einer externen Qualitätskontrolle und
- dem Nachweis (z.B. gegenüber Aufsichtsbehörden), dass die WP/vBP-Praxis ihrer Pflicht zur Einrichtung eines ordnungsgemäßen Qualitätssicherungssystems nachgekommen ist.

(30) Die Anforderungen an Umfang und Inhalt der Dokumentation haben sich an den individuellen Gegebenheiten der einzelnen WP/vBP-Praxis zu orientieren. Sie hängen wesentlich auch von dem Ausmaß der Delegation von Aufgaben und Verantwortlichkeiten sowie der Komplexität der organisatorischen Strukturen der WP/vBP-Praxis ab. Auch der gegenwärtige und zukünftige Tätigkeitsbereich sowie die daraus resultierenden qualitätsgefährdenden Risiken der WP/vBP-Praxis beeinflussen die Anforderungen an die Angemessenheit der Regelungen des Qualitätssicherungssystems.

(31) Kleine WP/vBP-Praxen können die Berufspflicht zur Dokumentation der Regelungen des Qualitätssicherungssystems eher durch eine geringere Dokumentationsdichte erfüllen, als mittlere oder große WP/vBP-Praxen.

(32) Die Dokumentation kann in Form eines in sich geschlossenen Handbuches oder im Wege der elektronischen Datenverarbeitung erfolgen. Diese Formen der Dokumentation sind allerdings nicht zwingend erforderlich. Eine Dokumentation in Form eines Handbuches oder im Wege einer elektronischen Dokumentation entspricht allerdings ab einer gewissen Größe und Struktur der WP/vBP-Praxis einer gewissenhaften Berufsausübung.

(33) In WP/vBP-Praxen mit geringer Aufgabendelegation und einfachen organisatorischen Strukturen kann die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems auch durch den Nachweis der Einhaltung der Berufspflichten erfolgen, z.B. durch die geordnete Ablage von Mitarbeiterbeurteilungen, der Aus- und Fortbildungsbescheinigungen, der eingeholten Unabhängigkeitsbestätigungen oder der Unterzeichnung der vom verantwortlichen WP/vBP durchgesehenen Arbeitspapiere (Dokumentation der Regelungen durch die praktische Tätigkeit).

(34) Entscheidet sich die WP/vBP-Praxis, keine gesonderte Dokumentation der Regelungen des Qualitätssicherungssystems zu schaffen, sondern diese allein durch die Dokumentation der tatsächlichen Auftragsabwicklung und Beachtung der allgemeinen Berufspflichten (Praxisorganisation) nachzuweisen, bestehen allerdings erhöhte Anforderungen an diese Dokumentation. Ist diese Dokumentation nicht geeignet, den Nachweis für eine Regelung zu führen (z.B. Erfüllung der Fortbildungsverpflichtung bei Selbststudium und fehlenden Zeitaufzeichnungen), hat sich die WP/vBP-Praxis das Fehlen dokumentierter Regelungen des Qualitätssicherungssystems entgegenhalten zu lassen.

(35) Die Dokumentation der Regelungen des Qualitätssicherungssystems durch die praktische Tätigkeit ist insbesondere dann nicht möglich, wenn ein WP/vBP keine ordnungsgemäßen Arbeitspapiere führt. In diesem Fall kann die Angemessenheit der Regelungen des Qualitätssicherungssystems auch nicht durch mündliche Auskünfte des WP/vBP dargelegt werden.

(36) Besteht keine Dokumentation der Regelungen in Form eines Handbuchs, ist auch schwerer nachvollziehbar, ob die Regelungen angemessen sind, wenn sich die Verhältnisse einer WP/vBP-Praxis im Laufe der Zeit tatsächlich ändern (z.B. durch den Eintritt eines WP/vBP in eine Einzelpraxis entsteht eine Sozietät) oder Veränderungen des rechtlichen Umfeldes eine Anpassung der Regelungen erfordern (z.B. BilMoG).

(37) Schafft die WP/vBP-Praxis Regelungen durch Verwendung eines standardisierten Qualitätssicherungshandbuchs, ist es in der Regel erforderlich, dieses an die konkreten Verhältnisse der WP/vBP-Praxis anzupassen. Sie hat zu prüfen, ob sich die Praxis damit nicht Regelungen gibt, die über das erforderliche Maß hinausgehen oder wesentliche Bereiche der speziellen Praxis nicht erfassen. Anderenfalls besteht die Gefahr, dass durch den Verweis auf die in dem standardisierten Qualitätssicherungshandbuch enthaltenen Regelungen ein nicht angemessenes Qualitätssicherungssystem geschaffen wird. Es sollte zunächst entschieden und dokumentiert werden, welche Regelungen des standardisierten Qualitätssicherungshandbuchs aufgrund von Größe und Struktur der WP/vBP-Praxis, der von ihr abgewi-

ckelten Aufträge und der Risikoanalyse nicht anwendbar sind. Danach sollten die verbleibenden Regelungen den konkreten Gegebenheiten der WP/vBP-Praxis angepasst werden.

(38) Die Dokumentation der Regelungen des Qualitätssicherungssystems sollte mindestens so lange aufbewahrt werden, wie es für die interne Überwachung und einen externen Nachweis der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems erforderlich ist.

(39) Die Bestandteile des Qualitätssicherungssystems dienen in ihrer Gesamtheit der Sicherstellung der ordnungsgemäßen Abwicklung der Aufträge der WP/vBP-Praxis. Die von der Praxisleitung einzuführenden Regelungen zur Qualitätssicherung bei der Auftragsabwicklung sind dabei als integraler Bestandteil der Auftragsabwicklung anzugestalten, während die allgemeine Praxisorganisation eine die ordnungsgemäße Auftragsabwicklung unterstützende Funktion darstellt.

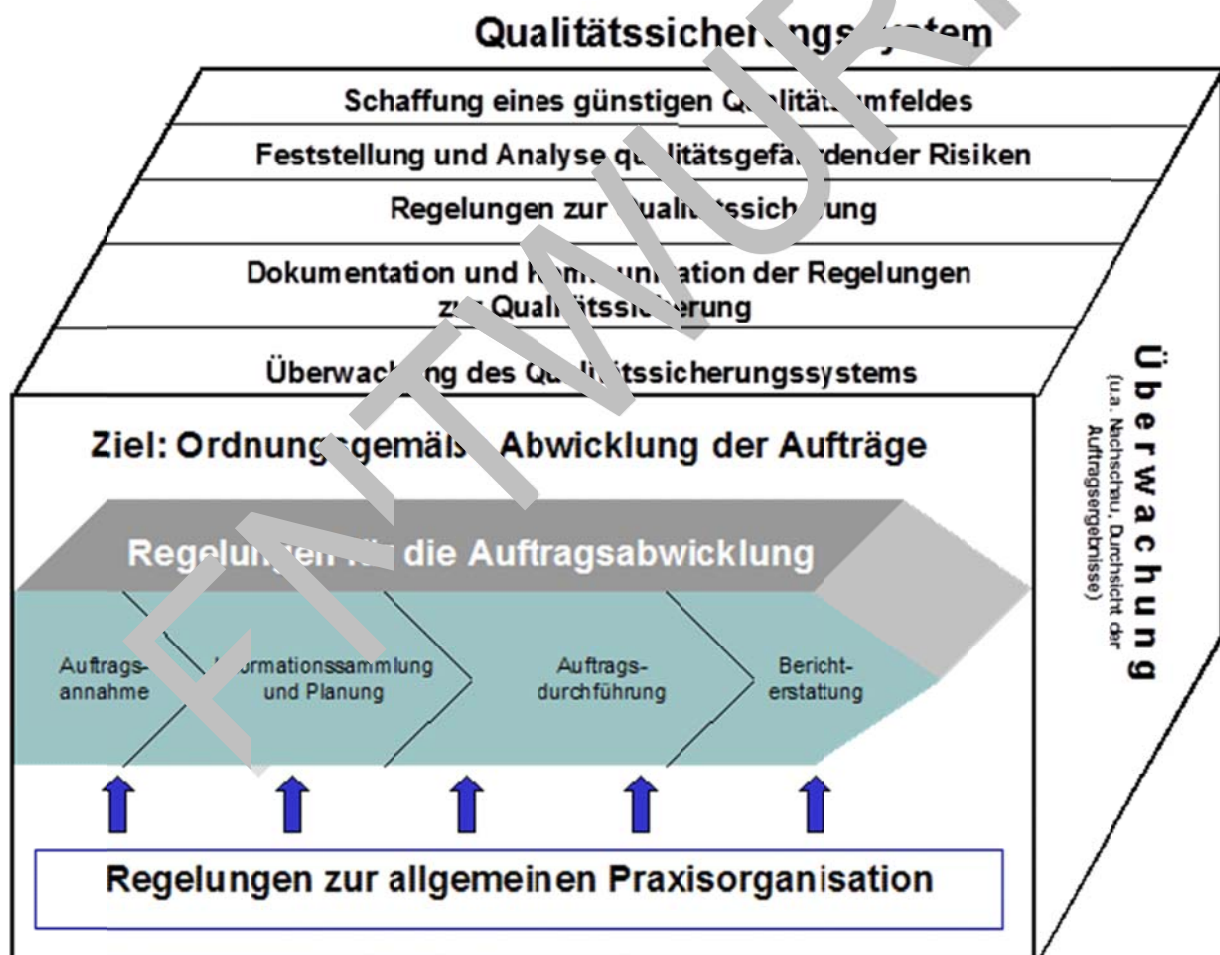


Abb.: Verantwortlichkeit der Praxisleitung zur Einrichtung und Aufrechterhaltung eines Qualitätssicherungssystems

4. Regelungen zur Steuerung und Überwachung der Qualität in der WP/vBP-Praxis

4.1. Beachtung der allgemeinen Berufspflichten

(40) Der WP/vBP hat seinen Beruf nach § 43 Abs. 1 WPO unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben. Er hat sich dabei jeder Tätigkeit zu enthalten, die mit seinem Beruf oder dem Ansehen des Berufs unvereinbar ist. Insbesondere hat er sich der Berufspflichten bewusst zu sein, die ihm aus der Befugnis, gesetzliche Abschlussprüfungen durchführen zu dürfen, erwachsen. Zu den allgemeinen Berufspflichten gehört es auch, sich fortzubilden. Die allgemeinen Berufspflichten gelten für die gesamte Tätigkeit des WP/vBP nach § 2 WPO, nicht nur für die prüferische Tätigkeit des WP/vBP. Zu den allgemeinen Berufspflichten gehört nach § 55b WPO i.V.m. §§ 16 und 51 Berufssatzung WP/vBP auch, ein Qualitätssicherungssystem zu schaffen, die Anwendung zu überwachen und es durchzusetzen.

(41) Folgende Regelungen kommen zur Erfüllung dieser Berufspflichten in Betracht:

- Die Information über die Berufspflichten bei der Aufnahme der Tätigkeit eines Gehilfen bzw. Einstellung eines Mitarbeiters nach Maßgabe ihrer Verantwortlichkeit. Die Regelungen können vorsehen, dass diese Information eines Mitarbeiters entfallen kann, wenn der betreffende Mitarbeiter bereits über die Berufspflichten informiert wurde (z.B. Information bereits bei der Aufnahme einer Tätigkeit in einer Schwestergesellschaft, die über ein einheitliches Qualitätssicherungssystem verfügt).
- Es ist vorzusehen, dass die Information der Mitarbeiter auch aus gegebenen Anlass (z.B.: Veränderungen des rechtlichen wie tatsächlichen Umfeldes) zu erfolgen hat.
- Der Umfang der Information richtet sich nach der Qualifikation des Mitarbeiters und dessen Tätigkeitsgebiet in der WP/vBP-Praxis (z.B.: Nichtfachliche Mitarbeiter müssen über die Berufspflicht zur Verschwiegenheit, nicht jedoch über die Berufspflichten für die Abwicklung von Aufträgen informiert werden.).
- Die Information kann durch ein Gespräch des WP/vBP oder eines anderen fachlich qualifizierten Dritten mit dem Mitarbeiter erfolgen.
- Zur Verfügungstellen der WPO, Berufssatzung WP/vBP sowie von §§ 318ff HGB mit dem Hinweis, die Ausführungen zu den Berufspflichten zur Kenntnis zu nehmen.
- Die Dokumentation der Information soll durch eine schriftliche Bestätigung des Mitarbeiters, dass er über die Berufspflichten und Regelungen des Qualitätssicherungssystems informiert wurde, erfolgen.

4.1.1. *Unabhängigkeit des WP/vBP*

(42) Nach § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO haben WP/vBP ihren Beruf unabhängig auszuüben. Sie dürfen dabei nach § 2 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP keine Bindungen eingehen, die ihre berufliche Entscheidungsfreiheit beeinträchtigen oder beeinträchtigen können. Sie haben ihre persönliche und wirtschaftliche Unabhängigkeit gegenüber jedermann zu bewahren.

(43) Die Unabhängigkeit des WP/vBP in diesem Sinne ist zu unterscheiden von der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers (4.1.2.). Eine Unabhängigkeit des WP/vBP ist nach § 2 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP, § 55 WPO insbesondere nicht mehr gegeben, wenn

1. für Prüfungen, Gutachtenerstellung und Treuhandtätigkeit die Höhe der Vergütung von dem Ergebnis der Tätigkeit des WP/vBP abhängig gemacht wird,
2. für die steuerliche Beratung und Vertretung ein Erfolgshonorar vereinbart wird, es sei denn, die Vereinbarung eines Erfolgshonorars ist ausdrücklich zugelassen,
3. das Honorar für gesetzliche Abschlussprüfungen an Bedingungen geknüpft wird,
4. Vermittlungsprovisionen vereinbart werden,
5. Mandantenrisiken übernommen werden oder
6. Versorgungszusagen von Mandanten angenommen werden.

(44) Das Qualitätssicherungssystem muss Regelungen vorsehen, die der WP/vBP-Praxis eine hinreichende Sicherheit verschafft, dass die Unabhängigkeit gewahrt wird. Diese kann durch eine regelmäßige (jährliche) oder anlassbezogene Befragung der WP/vBP und fachlichen Mitarbeiter erfolgen. Es kann vorgesehen werden, dass die Befragung, deren Ergebnis und die Bestätigung elektronisch oder schriftlich zu dokumentieren sind.

(45) Die Regelungen haben vorzusehen, dass unabhängigkeitsgefährdende Sachverhalte, sofern sie der Praxisleitung nicht unmittelbar bekannt werden, der Praxisleitung von dem verantwortlichen WP/vBP bzw. den fachlichen Mitarbeitern mitgeteilt werden. In größeren WP/vBP-Praxen sind die Verantwortlichkeiten für die Prüfung unabhängigkeitsgefährdender Sachverhalte und Eskalationsmechanismen festzulegen.

(46) Ergibt die Prüfung, dass die WP/vBP-Praxis nicht unabhängig ist oder eine Gefährdung der Unabhängigkeit besteht, haben die Regelungen des Qualitätssicherungssystems Maßnahmen zur Wiederherstellung der Unabhängigkeit bzw. Beseitigung der Unabhängigkeitsgefährdung vorzusehen.

(47) Als Maßnahmen können in Betracht kommen:

- Beendigung unzulässiger Vergütungsvereinbarungen (§ 2 Abs. 2 Nr. 1. bis 4 Berufssatzung WP/vBP),
- Beendigung der Übernahme von Mandantenrisiken sowie Versorgungszusagen (§ 2 Abs. 2 Nr. 5. Und 6. Berufssatzung WP/vBP) und
- in letzter Konsequenz auch die Beendigung der Mandatsbeziehung.

4.1.2. *Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit des Abschlussprüfers (Ausschlussgründe)*

(48) Relevante Pflichten ergeben sich nicht nur aus der WPO und Berufssatzung WP/vBP, sondern bei Abschlussprüfungen auch aus den §§ 318, 319, 319a, 319b und 323 HGB.

(49) Bei der Erstattung von Prüfungsberichten und Gutachten hat der WP/vBP nicht nur unabhängig, sondern nach § 43 Abs. 1 Satz 2 WPO auch unparteiisch zu sein. Soll der WP/vBP nach § 49 WPO für eine pflichtwidrige Handlung in Anspruch genommen werden oder besteht die Besorgnis der Befangenheit, hat er seine Tätigkeit zu versagen. Unbefangen ist ein WP/vBP nach § 32 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP, wenn er sich sein Urteil unbeeinflusst von unsachgemäßen Erwägungen bildet. Eine Besorgnis der Befangenheit liegt nach § 32 Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP vor, wenn Umstände gegeben sind, die aus Sicht eines verständigen Dritten geeignet sind, die Urteilsbildung zu beeinflussen.

(50) Insbesondere können Eigeninteressen (§ 35 Berufssatzung WP/vBP), Selbstprüfung (§ 36 Berufssatzung WP/vBP), Interessenvertretung (§ 37 Berufssatzung WP/vBP) und persönliche Vertrautheit (§ 38 Berufssatzung WP/vBP) die Unbefangenheit beeinträchtigen.

(51) Bei der Prüfung der Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Besorgnis der Befangenheit des Abschlussprüfers (im Folgenden: Ausschlussgründe) handelt es sich um eine auftragsbezogene Prüfung. Ausschlussgründe können auch durch eine Netzwerkmitgliedschaft nach § 319b HGB begründet werden. Die Gefährdung der Unbefangenheit des WP/vBP kann durch Schutzmaßnahmen nach § 33 Berufssatzung WP/vBP soweit abgeschwächt werden, dass aus Sicht eines verständigen Dritten die Gefährdung insgesamt als unwesentlich zu

beurteilen ist (z.B. Erörterung mit Aufsichtsgremien des Auftraggebers oder Aufsichtsstellen). Die Gefährdungen, ihre Prüfung und ggf. ergriffene Schutzmaßnahmen sind nach § 33 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP im Einzelfall zu dokumentieren. Bestehen absolute Ausschlussgründe im Sinne von §§ 319 Abs. 3, 319a und 319b Abs. 1 HGB, können Schutzmaßnahmen im Sinne von § 33 Berufssatzung WP/vBP nicht berücksichtigt werden.

(52) Die Prüfung der Ausschlussgründe hat nach § 32 Abs. 5 Berufssatzung WP/vBP vor der Annahme eines Prüfungsauftrages zu erfolgen und ist auch vor der Auftragsannahme abzuschließen. Auch während der Abwicklung dieser Aufträge hat der WP/vBP nach § 32 Abs. 5 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP zu prüfen, ob Ausschlussgründe eintreten oder bekanntwerden. Die zur Überprüfung getroffenen Maßnahmen und dabei festgestellte kritische Sachverhalte sind in den Arbeitspapieren schriftlich zu dokumentieren. Für gesetzliche Abschlussprüfungen ergibt sich dies aus § 51b Abs. 4 Satz 2 WPO, wonach der WP/vBP in seinen Arbeitspapieren die zur Prüfung der Ausschlussgründe (§§ 319 Abs. 2 bis 5 und 319a HGB) ergriffenen Maßnahmen, die Unbefangenheit gefährdenden Umstände und ergriffenen Schutzmaßnahmen schriftlich zu dokumentieren hat. Im Prüfungsbericht hat der Abschlussprüfer nach § 321 Abs. 4a HGB seine Unabhängigkeit zu bestätigen.

(53) Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems haben vorzusehen, dass Aufträge nicht angenommen werden dürfen, wenn die Prüfung von Ausschlussgründen nicht abgeschlossen wurde und Ausschlussgründe vorliegen.

(54) Die Regelungen haben auch vorzusehen, dass

- die Gehilfen, fachlichen und ggf. auch andere Mitarbeiter über die Unabhängigkeitsanforderungen informiert sind,
- bei erkannten Unabhängigkeitsgefährdungen geeignete Schutzmaßnahmen ergriffen werden, um die Unabhängigkeitsgefährdungen zu beseitigen oder soweit abzuschwächen, dass aus Sicht eines verständigen Dritten die Gefährdung insgesamt als unwesentlich zu beurteilen ist,
- der auftragsverantwortliche WP/vBP der Praxisleitung alle relevanten Informationen über den Auftrag zur Verfügung stellt, damit diese die etwaige Gesamtauswirkung beurteilen kann,
- die fachlichen Mitarbeiter den verantwortlichen WP/vBP bzw. die Praxisleitung über Umstände und Beziehungen unmittelbar informieren, die zu einer Gefährdung der Unbefangenheit führen, damit der verantwortliche WP/vBP bzw. die Praxisleitung über geeignete Maßnahmen zur Beseitigung der Unabhängigkeitsgefährdungen entscheiden kann,

- den mit der Abwicklung des Auftrages befassten Gehilfen und fachlichen Mitarbeitern die erforderlichen Informationen zur Verfügung gestellt werden,
 - ob sie die Anforderungen an die Unbefangenheit erfüllen,
 - so dass die WP/vBP-Praxis ihre Aufzeichnungen zum Thema Unbefangenheit bzw. Gefährdung der Unabhängigkeit führen und aktualisieren kann und
 - die WP/vBP-Praxis geeignete Maßnahmen zur Gefährdung der Unbefangenheit ergreifen kann.

(55) Es sind Regelungen zu schaffen, dass die Praxisleitung mit hinreichender Sicherheit über Verstöße gegen Unabhängigkeitsregelungen unterrichtet wird, damit sie geeignete Maßnahmen ergreifen kann. Diese müssen vorsehen, dass die Gehilfen und fachlichen Mitarbeiter die Praxisleitung umgehend über Verstöße informieren. Über festgestellte Verstöße muss die Praxisleitung den auftragsverantwortlichen WP/vBP, die betreffenden Gehilfen und fachlichen Mitarbeiter, ggf. das Netzwerk sowie andere Personen, die den Unabhängigkeitsregelungen unterliegen und ggf. Maßnahmen zu ergreifen haben, informieren. Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems sollen auch vorsehen, dass der auftragsverantwortliche WP/vBP und die anderen zuvor genannten Personen die Praxisleitung über die zur Aufklärung des Sachverhalts ergriffenen Maßnahmen informieren (z.B. Einrichtung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung oder Austausch der leitenden Fachmitarbeiter), damit die Praxisleitung feststellen kann, ob weitere Maßnahmen erforderlich sind.

(56) Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems haben

- Kriterien vorzusehen, nach denen die Notwendigkeiten von Schutzmaßnahmen festgestellt werden können, um die Gefährdung durch eine zu große Vertrautheit auf ein vertretbares Maß zu verringern, wenn dieselben leitenden Fachmitarbeiter über einen langen Zeitraum bei einer Prüfung eingesetzt werden (z.B. Art des Auftrages und des damit verbundenen öffentlichen Interesses) und
- für Abschlussprüfungen von Unternehmen im Sinne von § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB eine Rotation des verantwortlichen WP nach § 319a Abs. 1 Nr. 4 Satz 4ff HGB vorzusehen.

(57) Beschäftigt die WP/vBP-Praxis bei einer Prüfung auch Gehilfen, haben die Regelungen des Qualitätssicherungssystems vorzusehen, dass diese in die Prüfung der Ausschlussgründe einzubeziehen sind.

(58) Erfolgt die Prüfung der Ausschlussgründe nicht durch die Praxisleitung selbst, sind Regelungen bezüglich der Verantwortlichkeiten für die Prüfung zu schaffen. Die Regelungen müssen vorsehen, dass mit der Prüfung der Ausschlussgründe nur entsprechend qualifizierte Personen befasst werden dürfen. Dies erfordert, dass diese Personen über eine entspre-

chende Kenntnis der Ausschlussgründe und Erfahrung mit die Unbefangenheit gefährdenden Sachverhalten verfügen.

(59) Liegen Ausschlussgründe vor oder werden Gefährdungen der Unbefangenheit festgestellt, haben die Regelungen des Qualitätssicherungssystems Maßnahmen zur Beseitigung der Unabhängigkeitsgefährdungen oder Ausschlussgründe vorzusehen, dass

- bei einer Besorgnis der Befangenheit Schutzmaßnahmen nach § 33 Berufssatzung WP/vBP zu prüfen und ggf. zu ergreifen sind.
- der Prüfungsauftrag nicht angenommen werden darf bzw. ein angenommener Prüfungsauftrag vorzeitig zu beenden ist.

(60) Für Mitarbeiter sind Regelungen erforderlich, soweit sie bei der Abwicklung von Aufträgen eingesetzt werden. Diese müssen vorsehen, dass die Befragung spätestens bei einer Entscheidung über einen Einsatz des betreffenden Mitarbeiters bei dem betreffenden Auftrag erfolgt. Spätestens soll dies bei der Planung der Abwicklung eines Prüfungsauftrages abgeschlossen sein. In geeigneten Fällen bietet sich für Mitarbeiter auch eine regelmäßige Befragung an.

(61) Der Durchsetzung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems zur Unbefangenheit dienen Disziplinarmaßnahmen. Diese können auch darin bestehen, dass Verstöße Auswirkungen auf die Karriereplanung haben können oder bei Vergütungsregelungen berücksichtigt werden.

(62) Das Qualitätssicherungssystem muss bei dem Feststellen von Defiziten der Kenntnis der Ausschlussgründe Fortbildungsmaßnahmen vorsehen.

(63) Das Qualitätssicherungssystem hat Regelungen vorzusehen, dass die zur Überprüfung der Unabhängigkeit getroffenen Maßnahmen und dabei festgestellte kritische Sachverhalte in den Arbeitspapieren zu dokumentieren sind (§ 32 Absatz 5 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP). Ausreichend ist die Dokumentation der Prüfung und ggf. aufgetretener Risiken.

4.1.3. *Verschwiegenheit, Verbot der Verwertung von Berufsgeheimnissen*

(64) Nach § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO, § 4 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP ist der WP/vBP zur Verschwiegenheit verpflichtet. WP/vBP dürfen Tatsachen und Umstände, die ihnen bei ihrer Berufstätigkeit anvertraut oder bekannt werden, nicht unbefugt offenbaren. Sie dürfen diese Tatsachen oder Umstände auch nicht unbefugt für eigene oder fremde Vermögensdispositionen nutzbar machen (§ 4 Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP). Die Verschwiegenheitspflicht gilt zeitlich unbegrenzt (§ 4 Abs. 4 Berufssatzung WP/vBP) und gegenüber jedermann, soweit sie nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften entfällt (z.B. im Rahmen der Qualitätskontrolle nach § 57b WPO) oder der Mandant den Wirtschaftsprüfer wirksam von der Verschwiegenheitspflicht entbindet. Sie ist auch innerhalb der WP/vBP-Praxis gegenüber nicht mit dem betreffenden Mandat befassten Personen zu beachten. Für WPG/BPG mit einem Aufsichtsrat gilt dies auch gegenüber dessen Mitgliedern. Bei Abschlussprüfungen ergibt sich die Verschwiegenheitspflicht zudem aus § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB.

(65) In der WP/vBP-Praxis sind Regelungen einzuführen, die die Einhaltung der Verschwiegenheitspflicht gewährleisten, z.B.:

- schriftliche Verpflichtung der Mitarbeiter zur Einhaltung der Vorschriften zur Verschwiegenheit, zum Datenschutz und zu den Insiderregeln bei Abschluss des Arbeitsvertrags (vgl. § 50 WPO, § 14 WpHG, § 5 Abs. 2 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP) und
- zur Sicherung der Arbeitspapiere und anderer mandantenbezogener Informationen gegen unbefugten Zugriff.

4.1.4. *Eigenverantwortlichkeit, Delegation von Aufgaben*

(66) Der WP/vBP hat nach § 44 WPO, § 5 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP sein Handeln in eigener Verantwortung und frei von Weisungen zu bestimmen, sich selbst ein Urteil zu bilden und seine Entscheidungen selbst zu treffen. Ein Auftrag darf nach § 5 Abs. 2 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP auch nur übernommen werden, wenn die berufliche Verantwortung getragen werden kann oder getragen werden soll. Die Tätigkeit der Gehilfen und Mitarbeiter muss der WP/vBP derart überblicken, dass er sich selbst eine auf Kenntnis beruhende fachliche Überzeugung bilden kann (§ 5 Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP).

(67) Ausdruck der Eigenverantwortlichkeit ist auch, dass ein Arbeitsergebnis nur unterzeichnet werden darf, wenn sich dessen Inhalt mit der Überzeugung des Unterzeichners deckt

und sich dieser eine hinreichende Sicherheit von der Richtigkeit des Arbeitsergebnisses verschafft hat (§ 5 Abs. 2 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP).

(68) WP/vBP dürfen Aufgaben auf Gehilfen und Mitarbeiter nach § 5 Abs. 3 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP nur übertragen, soweit diese fachlich und persönlich zur Wahrnehmung der ihnen übertragenen Aufgaben geeignet sind. Die Übertragung von Aufgaben auf Gehilfen oder Mitarbeiter erfordert, dass diese mit einer besonderen Sorgfalt ausgewählt werden. Wird ein externer Sachverständiger als Gehilfe eingesetzt, sind dessen Kompetenz, Fähigkeit und Objektivität vor dessen Einsatz zu beurteilen. Die Tätigkeit der Gehilfen und Mitarbeiter ist von dem verantwortlichen WP/vBP zu überwachen.

(69) Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems haben zu gewährleisten, dass der WP/vBP auch tatsächlich in der Lage ist, eigenverantwortlich tätig zu sein. Dabei hat die WP/vBP-Praxis die Arbeitsbelastung und Verfügbarkeit der WP/vBP angemessen zu überwachen. Dafür kommen folgende Regelungen des Qualitätssicherungssystems in Betracht:

- Einhaltung einer angemessenen Leitungsspanne des verantwortlichen WP/vBP bezüglich der fachlichen Mitarbeiter unter Berücksichtigung der Personalstruktur und der Qualifikation der fachlichen Mitarbeiter
- Angemessenheit der Anzahl der von den einzelnen WP/vBP jeweils betreuten Mandate
- Sachgerechter Einsatz erfahrener und weniger erfahrener Mitarbeiter sowie von Spezialisten bei der Abwicklung von Aufträgen, wobei der verantwortliche WP/vBP in der Lage sein muss, die Arbeit der Mitarbeiter und Spezialisten ausreichend zu überblicken.

4.1.5. *Berufswürdiges Verhalten*

(70) Nach § 43 Abs. 2 WPO hat sich der Wirtschaftsprüfer jeder Tätigkeit zu enthalten, die mit seinem Beruf oder mit dem Ansehen des Berufes unvereinbar ist. Er hat sich der besonderen Berufspflichten bewusst zu sein, die ihm aus der Befugnis erwachsen, gesetzlich vorgeschriebene Prüfungsvermerke zu erteilen. Er hat sich auch außerhalb der Berufstätigkeit des Vertrauens und der Achtung würdig zu erweisen, die dem Beruf entgegengebracht werden. WP/vBP haben sich bei der Ausübung ihres Berufes sachlich zu äußern (§ 6 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP). Stellt der WP/vBP während seiner Tätigkeit Gesetzesverstöße seiner Auftraggeber fest, hat er diese darauf aufmerksam zu machen (§ 6 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP). Dies bedeutet nicht, dass gezielt nach Verstößen zu forschen ist, sondern - vergleichbar mit § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB – nur das Aufzeigen wahrgenommener Gesetzesverstöße.

(71) Es entspricht einem berufswürdigen Verhalten, dass der WP/vBP nur offensichtlich unbedeutende Zuwendungen annimmt, die aus Sicht eines billig und gerecht denkenden Dritten keinen Einfluss auf die Entscheidungsfindung des WP/vBP oder das Ergebnis seiner Tätigkeit haben. Dies gilt auch für Zuwendungen an den erweiterten Personenkreis von § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 Berufssatzung WP/vBP (Ehegatten, Lebenspartner oder Verwandte in gerader Linie).

(72) Das Qualitätssicherungssystem hat Regelungen vorzusehen, dass

- Mitarbeiter, die in unmittelbarem Kontakt mit dem Auftraggeber stehen, über die Berufspflicht informiert werden und bei dem Vorliegen entsprechender Sachverhalte die Praxisleitung informieren.
- nach § 48 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP bei der Vergütung für Prüfungen die Qualität der beruflichen Leistungen sichergestellt wird. Die Regelungen müssen gewährleisten, dass eine angemessene Arbeitszeit für eine ordnungsgemäße Auftragsabwicklung gegeben ist.
- eine zu geringe Vergütung nicht zu einer nicht den Gesetzen und fachlichen Regeln entsprechenden Prüfung oder Gutachtenerstellung führt.
- bei einem Missverhältnis zwischen erbrachter Leistung und vereinbarter Vergütung ggü. der WPK der Nachweis erbracht werden kann, dass eine angemessene Zeit und auch qualifiziertes Personal eingesetzt worden sind. Die Regelungen müssen vorsehen, dass die Gründe für das Entstehen des Missverhältnisses dargelegt werden können.
- bei der Vereinbarung von Pauschalhonoraren bei einem Prüfungsauftrag nach § 48 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP eine sog. Öffnungsklausel für den Fall nicht vorhersehbarer Umstände im Bereich des Auftraggebers vereinbart wird.
- das Mandat abzulehnen ist, wenn der Mandatsvorgänger die in § 47 Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP genannten Unterlagen nicht erläutert und der Mandatsnachfolger sich nicht auf andere Art und Weise davon überzeugt, dass der Annahme des Mandates keine Bedenken entgegenstehen.

4.2. Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen

(73) Zunächst wird auf die Ausführungen zu oben 4.1.2 (Regelungen zur Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit des Abschlussprüfers - Unabhängigkeitsregelungen) verwiesen. Dort werden die wesentlichen Pflichten des WP/vBP zur Gewährleistung seiner Unparteilichkeit und Unbefangenheit als Abschlussprüfer und die erforderlichen Regelungen des Qualitätssicherungssystems zur Einhaltung dieser bedeutenden Berufspflicht beschrieben.

(74) Es dürfen nach § 3 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP nur Aufträge angenommen werden, wenn die dafür erforderliche Sachkunde und die zur Bearbeitung nötige Zeit vorhanden sind und diese unter Beachtung der Berufspflichten ordnungsgemäß durchgeführt und zeitgerecht abgeschlossen werden können (§ 3 Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP). Es ist bei gesetzlichen Abschlussprüfungen sicherzustellen, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für eine wirksame Bestellung als Abschlussprüfer erfüllt sind. Dabei ist nach § 39 Abs. 1 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP insbesondere darauf zu achten, dass die Voraussetzungen von § 319 Abs. 1 Satz 3 HGB vorliegen (Teilnahmebescheinigung nach einer Qualitätskontrolle oder eine Ausnahmegenehmigung). Insbesondere soll geprüft werden, ob die Teilnahmebescheinigung oder Ausnahmegenehmigung bereits im Zeitpunkt der Wahl zum gesetzlichen Abschlussprüfer vorliegt und für die Dauer der Abschlussprüfung vorliegen wird.

(75) Nach § 51 Nr. 1 und 2 Berufssatzung WP/vBP dürfen nur solche Aufträge angenommen oder fortgeführt werden, bei denen keine Ausschlussgründe (Unabhängigkeit, Unparteilichkeit oder Besorgnis der Befangenheit) und keine nicht tragbaren Risiken bestehen sowie deren Prüfung mit den verfügbaren Ressourcen sachgerecht durchgeführt werden kann. Auch dürfen nach § 7 Berufssatzung WP/vBP keine Aufträge angenommen werden, wenn der WP/vBP einen anderen Auftraggeber in derselben Sache im widerstreitenden Interesse beraten oder vertreten bzw. beraten oder vertreten hat. Dem Verbot kann auch nicht durch das Einverständnis der Auftraggeber begegnet werden. Dies gilt nach § 7 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP nicht, wenn sich gegnerische Parteien gemeinsam an den WP/vBP wenden (z.B. Erarbeitung eines Gesellschaftsvertrages für mehrere Gesellschafter oder Beratung einer Erbengemeinschaft), da es bereits am tatbestandlichen Interessengegensatz fehlt.

(76) Bei einer Entscheidung, ob eine Mandantenbeziehung durch Annahme eines Folgeauftrages fortgeführt werden soll, sollen alle bedeutsamen Sachverhalte berücksichtigt werden, die sich während der Abwicklung des gegenwärtigen Auftrages oder vergangener Aufträge ergeben haben.

(77) Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems haben vor Annahme bzw. bei Fortführung eines Auftrages mit hinreichender Sicherheit sicherzustellen, dass

- im Fall der Delegation der Annahme von Aufträgen durch die Praxisleitung auf andere Mitarbeiter das Qualitätssicherungssystem klare Regelungen für die Verantwortlichkeiten zur Auftragsannahme, Fortführung und vorzeitigen Beendigung von Aufträgen vorzusehen hat. Es dürfen nur fachlich und persönlich geeignete Personen mit der Entscheidung über eine Auftragsannahme befasst werden.
- bei Zweifelsfragen über das Vorliegen von Ausschlussgründen eine Eskalation innerhalb der WP/vBP-Praxis erfolgt.
- ggf. ein in Fragen der Ausschlussgründe des Abschlussprüfers fachlich und persönlich geeigneter Dritter zur Konsultation herangezogen wird. Mit der WPK steht ein geeigneter externer Konsultationspartner zu Fragen der Unbefangenheit zur Verfügung.
- die Prüfung der Ausschlussgründe, möglicher Interessenkonflikte und die Dokumentation der Prüfung vor einer Entscheidung über die Annahme des Prüfungsauftrages abgeschlossen wird.
- vor Annahme eines Auftrages als gesetzlicher Abschlussprüfer geprüft wird, ob die Befugnis nach § 319 Abs. 1 Satz 3 HGB (wirksame Teilnahmebescheinigung nach einer Qualitätskontrolle oder eine Ausnahmegenehmigung) im Zeitpunkt der Wahl nach § 318 Abs. 1 HGB und bis zur Beendigung der Abschlussprüfung vorliegt.
- die Analyse der Auftragsrisiken (Haftung, Integrität und wirtschaftliche Lage des Auftraggebers, Verstöße gegen das Geldwäschegesetz) abgeschlossen ist. Die WP/vBP-Praxis hat die Informationen einzuholen, die sie unter den gegebenen Umständen für erforderlich hält. Dazu kann die Kommunikation mit Anbietern weiterer Dienstleistungen der Praxis oder anderer Dritter, die Befragung von anderem Fachpersonal der Praxis oder Dritter (z.B. Banken) und die Recherche von Hintergrundinformationen aus Datenbanken dienen.
- ausreichende fachliche, personelle und zeitliche Ressourcen zur Verfügung stehen.
- die vorgenannten Regelungen des Qualitätssicherungssystems auch bei der Fortführung von Aufträgen zu beachten sind.

(78) Treten nach Auftragsannahme Umstände ein, die zur Ablehnung des Auftrages hätten führen müssen, ist nach § 3 Abs. 4 Berufssatzung WP/vBP das Auftragsverhältnis zu beenden (z.B. Ablauf der Befristung einer Ausnahmegenehmigung oder Teilnahmebescheinigung - Wegfall der Befugnis nach § 319 Abs. 1 Satz 3 HGB).

(79) Die WP/vBP-Praxis hat Regelungen zu schaffen, dass

- entsprechende Sachverhalte erkannt werden können.
- sie der Praxisleitung mitgeteilt werden.
- geprüft wird, ob eine rechtliche Pflicht zur Fortführung des Auftrags besteht. Dazu gehören auch Gespräche mit der entsprechenden Managementebene des Mandanten.
- geprüft wird, ob der die Beendigung des Auftragsverhältnisses begründende Sachverhalt den für die Bestellung verantwortlichen Personen mitzuteilen ist oder ggf. eine Pflicht zur Mitteilung an Aufsichtsbehörden besteht.
- der Sachverhalt und mögliche Handlungsalternativen ggf. mit dem Aufsichtsorgan (WPK) erörtert werden.
- über die Mandatsniederlegung Bericht erstattet wird, wenn eine gesetzliche Pflicht besteht (z.B. gegenüber einer Behörde).
- die bedeutsamen Sachverhalte, Konsultationen und die Gründe für die Entscheidung über die Niederlegung oder Fortführung des Auftrags oder der Mandantenbeziehung dokumentiert werden.
- der Auftrag bzw. die Mandantenbeziehung ggf. beendet wird (bspw. Wegen Wegfall der Befugnis nach § 319 Abs. 1 Satz 3 HGB).

4.3. Mitarbeiterentwicklung

(80) WP/vBP dürfen Mitarbeitern nach § 5 Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP Aufgaben übertragen, soweit diese dafür über die fachliche und persönliche Eignung verfügen und ihre Tätigkeit überwacht wird. Den Mitarbeitern darf Verantwortung nur übertragen werden, wenn sie über die erforderliche Qualifikation in persönlicher und fachlicher Hinsicht verfügen (§ 5 Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP).

4.3.1. Gehilfen und Einstellung von Mitarbeitern

(81) WP/vBP haben nach § 19 Berufssatzung WP/vBP bei der Beschäftigung von Gehilfen bzw. der Einstellung von Mitarbeitern deren fachliche und persönliche Eignung zu prüfen. Die Gehilfen und Mitarbeiter sind nach Maßgabe ihrer Verantwortung über die Berufspflichten, insbesondere auch zur Verschwiegenheit, zum Datenschutz und zu Insiderregelungen, zu informieren. Die Information ist zu dokumentieren.

(82) Das Qualitätssicherungssystem hat Regelungen zur Prüfung der fachlichen und persönlichen Eignung von Mitarbeitern nach § 19 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP vorzusehen. Es sind Kriterien für eine Einstellung nach dem jeweiligen Aufgabenbereich des Mitarbeiters festzulegen.

(83) Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems müssen vorsehen, dass

- die Mitarbeiter vor Dienstantritt auf die Einhaltung der Vorschriften zur Verschwiegenheit, zum Datenschutz und zu den Insiderregeln sowie die Regelungen des Qualitätssicherungssystems zu verpflichten sind und
- dies schriftlich oder elektronisch zu dokumentieren ist (§ 19 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP).

4.3.2. *Aus- und Fortbildung, Beurteilung*

(84) Wirtschaftsprüfer sind nach § 43 Abs. 2 Satz 4 WPO verpflichtet, sich fortzubilden. Ziel der Fortbildung ist die Förderung der fachlichen und persönlichen Kompetenz. WP/vBP haben nach § 20 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP für eine angemessene praktische und theoretische Ausbildung des Berufsnachwuchses und die Fortbildung der fachlichen Mitarbeiter zu sorgen. Die Aus- und Fortbildung muss strukturiert sein und inhaltlich die Tätigkeitsbereiche des fachlichen Mitarbeiters betreffen.

(85) Aus- und Fortbildungsmaßnahmen sind unter Berücksichtigung der aktuellen und der zukünftigen Tätigkeitsbereiche strukturiert, d.h. planmäßig und nachprüfbar, festzulegen. Diesbezüglich kommen u.a. in Betracht die Teilnahme bzw. Mitwirkung an internen oder externen Fortbildungsmaßnahmen (z.B. Präsenzveranstaltungen, E-Learning, Web-based Training) und an Diskussionsgruppen zu fachlichen Themen.

(86) Die Regelungen sollen vorsehen, dass

- die Fortbildung das Tätigkeitfeld des WP/vBP in strukturierter Weise berücksichtigt,
- der Umfang der Fortbildung sich an den konkreten Gegebenheiten des WP/vBP orientiert und
- ein angemessener Zeitaufwand geplant wird.

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

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

(89) Das Qualitätssicherungssystem muss Regelungen vorsehen, dass jeder fachliche Mitarbeiter über ausreichende und aktuelle Fachinformationen verfügt. Es ist auch die zeitnahe Aktualisierung zu regeln.

(90) Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems müssen auch für die Mitarbeiter, die keine Berufsträger sind, eine angemessene Ausbildung vorsehen.

(91) Die Regelungen müssen gewährleisten, dass sich die Aus- und Fortbildung der Mitarbeiter an dem Tätigkeitsbereich des jeweiligen Mitarbeiters orientiert.

(92) Es sind Regelungen zu schaffen,

- dass die Mitarbeiter über die anzuwendenden Vorschriften und fachlichen Regeln der WP/vBP-Praxis zu informieren sind.
- nach denen die Mitarbeiter auch über die Regelungen des Qualitätssicherungssystems fortzubilden sind.

(93) WP/vBP sollen nach § 20 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP ihre fachlichen Mitarbeiter in angemessenen Abständen beurteilen. Maßnahmen zur angemessenen Leistungsbeurteilung können durch die Vergütung und Beförderung zum Ausdruck kommen. Diese beinhalten eine angemessene Anerkennung und Honorierung der Entwicklung, die Aufrechterhaltung der fachlichen Kompetenz und die Beachtung der Berufspflichten. Die zuvor genannten Ziele können dadurch erreicht werden, dass den fachlichen Mitarbeitern

- die Erwartung der WP/vBP-Praxis im Hinblick auf die Leistung und Beachtung der Berufspflichten bewusst sind.
- die Einschätzung der Leistung, der Fortschritte und der Karriereentwicklung mitgeteilt und sie hierzu beraten werden.
- bewusst ist, dass eine Beförderung und Übertragung größerer Verantwortung in der WP/vBP-Praxis auch mit der Qualität der beruflichen Leistung, der Beachtung der Berufspflichten, insbesondere der Regelungen zur Qualitätssicherung zusammenhängen, und dass eine Nichtbeachtung auch disziplinarische Konsequenzen haben kann.

(94) Das Qualitätssicherungssystem hat Regelungen vorzusehen, nach denen die Zuständigkeit für die Beurteilung festzulegen ist. Es sind auch die zeitlichen Abstände für eine Beur-

teilung zu regeln. Diese können von der Qualifikation, dem Tätigkeitsgebiet des Mitarbeiters und der Dauer der Zusammenarbeit abhängen.

(95) Arbeitet der WP/vBP unmittelbar mit dem Mitarbeiter zusammen, kann eine gesonderte Beurteilung entfallen. Die Erkenntnisse aus der unmittelbaren Zusammenarbeit sind in angemessenen Abständen zu dokumentieren.

4.4. Gesamtplanung aller Aufträge

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

(97) Die Anforderungen an Regelungen des Qualitätssicherungssystems haben sich an den konkreten Gegebenheiten der Praxis zu orientieren. Sie sind von der Anzahl der abgewickelten Aufträge und deren Gegebenheiten (z.B. Erfordernis von speziellen Kenntnissen) sowie der Anzahl und Qualifikation der eingesetzten Mitarbeiter abhängig.

(98) Bei einfachen Strukturen der WP/vBP-Praxis und überschaubarem Auftragsbestand kann eine einfache Terminplanung zur Erfüllung der Berufspflicht ausreichend sein.

(99) Erfolgt die Gesamtplanung aller Aufträge nicht durch den WP/vBP, sondern durch andere Personen, sind deren Zuständigkeiten und der erforderliche Informationsfluss, damit diese die Aufgaben sachgerecht wahrnehmen können, zu regeln.

4.5. Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen

(100) WP/vBP sind nach § 43 Berufssatzung WP/vBP verpflichtet, Beschwerden oder Vorwürfen von Gehilfen, Mitarbeitern, Mandanten oder Dritten nachzugehen, wenn sich aus ihnen Anhaltspunkte für Verstöße gegen gesetzliche oder fachliche Regeln ergeben.

(101) Dementsprechend sind Regelungen zu schaffen, dass begründeten Beschwerden und Vorwürfen nachgegangen wird und ggf. festgestellte Verstöße durch geeignete Maßnahmen abgestellt werden. Die Regelungen sollen vorsehen, solche Untersuchungen von anderen WP/vBP oder einem externen Berater durchführen zu lassen. Werden die Beschwerden oder

Vorwürfe durch die vorgenommenen Untersuchungen erhärtet, sind die erforderlichen Maßnahmen einzuleiten.

(102) Es sind Regelungen zu schaffen, dass begründeten Beschwerden und Vorwürfen nachgegangen wird und ggf. festgestellte Verstöße durch geeignete Maßnahmen abgestellt werden. In kleinen WP/vBP-Praxen hat die Praxisleitung regelmäßig unmittelbaren Kontakt zu den Mandanten, so dass gesonderte Regelungen zur Information der Praxisleitung über Beschwerden und Vorwürfe nicht erforderlich sein sollten. Allerdings muss sich aus der Dokumentation erkennen lassen, dass Maßnahmen ergriffen wurden, um den Beschwerden und Vorwürfen abzuwehren.

(103) Insbesondere in größeren Einheiten, in denen der verantwortliche WP/vBP nicht regelmäßig unmittelbaren Kontakt zu den Mandanten hat, sind Regelungen zu schaffen, dass er über begründete Beschwerden und Vorwürfe von den Mitarbeitern informiert wird. Die Regelungen müssen auch ermöglichen, dass Mitarbeiter Beschwerden an die Praxisleitung richten können, ohne persönliche Nachteile befürchten zu müssen (z.B. anonymisierte Mitteilungen).

(104) Ergeben Beschwerden bzw. Vorwürfe, dass Schwächen oder Mängel des Qualitätssicherungssystems bestehen können oder die Regelungen des Qualitätssicherungssystems der WP/vBP-Praxis durch einzelne Mitarbeiter nicht beachtet werden, haben die Regelungen vorzusehen, dass Maßnahmen zur Beseitigung der Schwächen bzw. zur Einhaltung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems zu ergreifen sind.

4.6. Auftragsabwicklung bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen i.S. von § 2 Abs. 1 WPO

4.6.1. Regelungen zur Organisation der Auftragsabwicklung

(105) Nach § 39 Abs. 3 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP sind WP/vBP verpflichtet, die Verantwortlichkeit für die Auftragsdurchführung festzulegen und zu dokumentieren.

(106) Sofern in einer WP/vBP-Praxis mehr als ein Berufsangehöriger tätig ist, sind Regelungen des Qualitätssicherungssystems zu schaffen, nach denen einem Auftrag ein verantwortlicher WP/vBP zuzuweisen ist, der über die erforderliche fachliche und persönliche Eignung sowie die zur Bearbeitung nötige Zeit verfügt. Die Regelungen haben vorzusehen, dass die

Verantwortlichkeit des WP/vBP zu dokumentieren ist. Dies kann zweckmäßigerweise in einem Auftragsbestätigungsschreiben erfolgen.

(107) Nach § 39 Abs. 4 Berufssatzung WP/vBP ist bei der Auswahl der Mitglieder des Prüfungsteams darauf zu achten, dass ausreichende praktische Erfahrungen, Verständnis der fachlichen Regeln, die notwendigen Branchenkenntnisse sowie Verständnis für das Qualitätssicherungssystem der Praxis vorhanden sind.

(108) Setzt die WP/vBP-Praxis Mitarbeiter bei der Durchführung von Abschlussprüfungen ein und ist die Anzahl der Mitarbeiter so groß, dass der verantwortliche WP/vBP keine ausreichenden Kenntnisse der Fähigkeiten der Mitarbeiter hat, sind Regelungen des Qualitätssicherungssystems erforderlich, um die Fachkenntnisse und Fähigkeiten der Mitarbeiter festzustellen und bei der Zuordnung zu einzelnen Aufträgen zu berücksichtigen. Hierbei kann es zweckmäßig sein, Erkenntnisse aus den Mitarbeiterbeurteilungen (vgl. Tz. 94) zu berücksichtigen.

(109) Folgende Aspekte können beim Schaffen von Regelungen berücksichtigt werden:

- Kontinuität und/oder planmäßiger Wechsel in der personellen Besetzung
- zeitliche Verfügbarkeit und Unabhängigkeit der Mitarbeiter gegenüber dem Mandanten
- Erfahrung in der Führung der Mitarbeiter
- Ausbildungsstand und praktische Erfahrungen
- Kenntnis der gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen
- technische Kenntnisse, z.B. EDV-Kenntnisse
- branchenspezifische Kenntnisse
- Fähigkeit, Sachverhalte zu erfassen und sachgerecht beurteilen zu können
- Erfahrungen in der Anwendung der Regelungen der WP-Praxis zur Qualitätssicherung

(110) Nach § 39 Abs. 3 Satz 3 Berufssatzung WP/vBP hat der verantwortliche WP/vBP die Prüfungsplanung nach Abs. 1 maßgeblich zu bestimmen. Diese umfasst die Prüfung vor Auftragsannahme, ob die fachliche und persönliche Eignung sowie die zur Bearbeitung nötige Zeit vorhanden sind (§ 3 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP), die Unbefangenheit gefährdende Umstände vorliegen (§ 32 Abs. 5 Berufssatzung WP/vBP) oder sonstige Gründe bestehen, die sie verpflichten, die Tätigkeit zu versagen. Bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen ist sicherzustellen, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für die Bestellung als Abschlussprüfer erfüllt sind, insbesondere eine wirksame Bescheinigung über die Teilnahme an der Qualitätskontrolle vorliegt oder eine Ausnahmegenehmigung erteilt wurde.

(111) Werden in der Praxis die Aufträge nicht immer durch den verantwortlichen WP/vBP angenommen, sind Regelungen zu schaffen, wonach der verantwortliche WP/vBP auch feststellen muss, ob die Voraussetzungen für die Annahme bzw. Fortführung des Auftrags vorliegen und die diesbezüglichen Untersuchungen dokumentiert sind (vgl. Tz. 52).

(112) Sind nicht alle als verantwortliche WP/vBP tätigen Berufsträger Mitglied der Praxisleitung, sind Regelungen zu schaffen, die sicherstellen, dass dem verantwortlichen WP/vBP ausreichende Informationen zur Feststellung und Bewertung von Sachverhalten, die eine Unabhängigkeitsgefährdung darstellen können, von der Praxisleitung und – falls erforderlich – von anderen WP/vBP-Praxen zur Verfügung gestellt werden. Hierzu gehören bspw.

- mögliche Interessenkonflikte aufgrund anderer Aufträge, die von der WP/vBP-Praxis erbracht werden sowie
- finanzielle, persönliche oder kapitalmäßige Bindungen bei der Auftragsabwicklung eingesetzter Mitarbeiter oder Mitglieder der Praxisleitung zu dem potenziellen Mandanten.

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

(113) Die WP/vBP-Praxis muss Regelungen schaffen, die mit hinreichender Sicherheit gewährleisten, dass bei der Auftragsabwicklung einschließlich der Berichterstattung die gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln beachtet werden (vgl. § 3 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP). Werden Prüfungen nach bestimmten Prüfungsgrundsätzen (z.B. IDW PS, ISA, US-GAAS) vereinbart, sind in der WP/vBP-Praxis Regelungen zu schaffen, mit denen die Einhaltung der sich daraus ergebenden Anforderungen mit hinreichender Sicherheit gewährleistet wird.

(114) Insbesondere haben diese Regelungen sicherzustellen, dass von der Auftragsannahme an eine den tatsächlichen Verhältnissen des zu prüfenden Unternehmens angemessener und ordnungsgemäßer Prüfungsablauf in sachlicher, personeller und zeitlicher Hinsicht gewährleistet ist (§ 39 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP).

(115) Darüber hinaus müssen die Regelungen der Praxis gewährleisten, dass eine den Verhältnissen des zu prüfenden Unternehmens entsprechende Prüfungsdurchführung erfolgt. Dabei sind Art, Umfang und Dokumentation der Prüfungsdurchführung im Rahmen der Eigenverantwortlichkeit des verantwortlichen WP/vBP nach pflichtgemäßem Ermessen in Ab-

hängigkeit von Größe, Komplexität und Risiko des Prüfungsmandats zu bestimmen (vgl. § 40 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP).

(116) Hierzu gehören u.a.:

- sachgerechte zeitliche, personelle und sachliche Planung des Auftrags (vgl. §§ 39, 16 Abs. 1, 51 Nr. 9 Berufssatzung WP/vBP),
- Anleitung des Auftragsteams und Überwachung der Auftragsabwicklung durch den verantwortlichen WP/vBP (vgl. §§ 40 Abs. 2, 16 Abs. 1, 51 Nr. 10 Berufssatzung WP/vBP) sowie
- Würdigung der Ergebnisse des Auftrags und der wesentlichen Beurteilungen durch den verantwortlichen WP/vBP sowie der Dokumentation der Auftragsabwicklung (vgl. §§ 40 Abs. 4, 16 Abs. 1, 51 Nr. 10 Berufssatzung WP/vBP).

(117) Es empfiehlt sich, durch besondere Regelungen in der WP/vBP-Praxis organisatorisch sicherzustellen, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung und der fachlichen Regeln in die Vorgaben für die Prüfungsdurchführung, die Beurteilung des Prüfungsergebnisses und für die Abfassung von Prüfungsberichten (z.B. Musterberichte) zeitnah Eingang finden.

(118) Der verantwortliche WP/vBP muss die Auftragsabwicklung so steuern und überwachen, dass die Regelungen der WP-Praxis zur Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln beachtet werden.

4.6.3. *Anleitung des Prüfungsteams*

(119) Der für die Auftragsdurchführung verantwortliche WP/vBP hat angemessen strukturierte und klar verständliche Prüfungsanweisungen zu erteilen, um die Mitglieder des Prüfungsteams mit ihren Aufgaben vertraut zu machen. Die Prüfungsanweisungen sollen gewährleisten, dass die Prüfungshandlungen sachgerecht vorgenommen, in den Arbeitspapieren ausreichend und ordnungsgemäß dokumentiert werden sowie ordnungsgemäß Bericht erstattet werden kann (§ 40 Abs. 2 Sätze 1 und 2 Berufssatzung WP/vBP).

(120) In Abhängigkeit von Größe und Struktur der Praxis und der Prüfungsmandate können neben allgemeinen Regelungen zur Anleitung des Prüfungsteams auch Musterprüfungsprogramme zweckmäßig sein, aus denen der WP/vBP bzw. der Mitarbeiter oder Gehilfe, an den diese Aufgabe delegiert wurde, maßgeschneiderte Prüfungsprogramme für den jeweiligen Auftrag entwickeln kann.

(121) Die Regelungen für die Anleitung des Prüfungsteams verpflichten den WP/vBP u.a. die Teammitglieder über den Auftrag und die Auftragsdurchführung sowie die Berichterstattung, das Geschäft des Mandanten, mögliche Auftragsrisiken und besondere Problembereiche sowie die Verantwortlichkeiten der einzelnen Teammitglieder zu informieren.

4.6.4. *Laufende Überwachung der Auftragsabwicklung*

(122) Der für die Auftragsdurchführung verantwortliche WP/vBP hat die Einhaltung der Prüfungsanweisungen zu überwachen und dafür zu sorgen, dass für das Prüfungsergebnis bedeutsame Zweifelsfragen an ihn herangetragen werden (§ 40 Abs. 2 Satz 3 Berufssatzung WP/vBP).

(123) Die von der WP/vBP-Praxis für die Überwachung der Auftragsabwicklung festzulegenden Regelungen (§§ 16 Abs. 1, 51 Nr. 10 Berufssatzung WP/vBP) müssen darauf gerichtet sein, dass der verantwortliche WP/vBP

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

4.6.5. *Beurteilung der Arbeitsergebnisse durch den WP/vBP*

(124) Der für die Auftragsdurchführung verantwortliche WP/vBP hat sich auf der Grundlage der Arbeitsergebnisse der an der Prüfung beteiligten Gehilfen und Mitarbeiter und seiner eigenen bei der Prüfung erworbenen Kenntnisse eigenverantwortlich ein Urteil über die Einhaltung der gesetzlichen und fachlichen Regeln zu bilden. Hierzu ist es erforderlich, dass sich der für die Auftragsdurchführung verantwortliche WP/vBP in einem Umfang an der Prüfungsdurchführung beteiligt, der es ihm ermöglicht, zuverlässig zu einer eigenen Urteilsbildung zu gelangen. Zu diesem Zweck hat er vor Beendigung der Prüfung und Datierung der Auftragsergebnisse (z.B. Bestätigungsvermerk, Bescheinigung oder Prüfungsbericht) die Arbeit der an der Prüfung beteiligten Gehilfen und Mitarbeiter sowie die Dokumentation der Prüfungshandlungen und –ergebnisse auf die Einhaltung der gesetzlichen und fachlichen Regeln zu beurteilen. Im Gegensatz dazu muss der für die Auftragsdurchführung verantwort-

liche WP/vBP bei von ihm eingesetzten Sachverständigen zu dem Schluss kommen, dass deren Arbeit für die Zwecke der Prüfung angemessen ist.

(125) In der WP/vBP-Praxis sind hierzu Regelungen einzuführen (vgl. §§ 16 Abs. 1, 51 Nr. 10 Berufssatzung WP/vBP), die gewährleisten, dass vor Beendigung des Auftrages und Datierung der Auftragsergebnisse eine Beurteilung der Auftragsergebnisse durch den verantwortlichen WP/vBP vorgenommen wird. Dies umfasst insbesondere eine Würdigung der Arbeiten, der Dokumentation und der geplanten Berichterstattung durch den WP/vBP oder durch ein anderes erfahrenes Mitglied des Auftrags teams.

(126) Die Regelungen zur Durchsicht der Auftragsergebnisse haben dem für die Auftragsdurchführung verantwortlichen WP/vBP zu ermöglichen, die Durchsicht der Auftragsergebnisse rechtzeitig während der Auftragsabwicklung durchzuführen, damit ausreichend Zeit zur Verfügung steht, um festgestellte bedeutende Sachverhalte vor Datierung der Auftragsergebnisse zur Zufriedenheit des verantwortlichen WP/vBP zu klären. Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems haben vorzusehen, dass der verantwortliche WP/vBP den Umfang und den Zeitpunkt der Durchsicht der Auftragsergebnisse zu dokumentieren hat.

4.6.6. *Auftragsbezogene Qualitätssicherung*

(127) Der für die Auftragsdurchführung verantwortliche WP/vBP hat nach § 41 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP bei jeder Prüfung von der Planung der Auftragsannahme bis zur Berichterstattung fortwährend pflichtgemäß zu beurteilen, ob nach den Umständen des Einzelfalls und den damit verbundenen Risiken

- ungeachtet der Verpflichtung des § 42 Berufssatzung WP/vBP eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchzuführen ist.
- externer fachlicher Rat einzuholen ist (Konsultation).
- eine Berichtskritik durchzuführen ist.

(128) Alle drei Maßnahmen haben gemeinsam, dass eine hinreichend unabhängige dritte Person zur Unterstützung bei sowie zur Kontrolle der eigenverantwortlichen Urteilsbildung des auftragsverantwortlichen WP/vBP und deren Umsetzung herangezogen wird. Durch die Beauftragung eines Dritten verletzt der WP/vBP seine Verschwiegenheitspflicht nicht (Abs. 1 der Erläuterungen zu § 42 Berufssatzung WP/vBP).

4.6.6.1. *Auftragsbegleitende Qualitätssicherung*

4.6.6.1.1. *Grundlagen für die Durchführung*

(129) Bei sog. „Nicht-§ 319a HGB-Aufträgen“ hat der für die Auftragsdurchführung verantwortliche WP/vBP nach § 41 Abs. 1 Nr. 1 Berufssatzung WP/vBP bei jeder Prüfung von der Planung der Auftragsannahme bis zur Berichterstattung fortwährend pflichtgemäß zu beurteilen, ob nach den Umständen des Einzelfalls und den damit verbundenen Risiken eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchzuführen ist.

(130) WP/vBP-Praxen haben Regelungen einzuführen, die die Einhaltung dieses Grundsatzes sicherstellen (vgl. §§ 16 Abs. 1, 51 Nr. 12 Berufssatzung WP/vBP).

(131) Dementsprechend haben WP/vBP-Praxen zu regeln, in welchen Fällen eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung stattfinden soll.

(132) Bei der Festlegung von Kriterien für die Entscheidung über die Einbeziehung von Prüfungen in die auftragsbegleitende Qualitätssicherung gemäß § 41 Abs. 1 Nr. 1 Berufssatzung WP/vBP sollten folgende Aspekte beachtet werden:

- Relevanz des Prüfungsgegenstands und der Prüfungsergebnisse für die Öffentlichkeit (z.B. große Stiftungen oder geschlossene Fonds) sowie
- besondere Umstände oder Risiken, die mit der Prüfung verbunden sind (z.B. mangelnde Reputation und Integrität des Auftraggebers, hohe Komplexität des Prüfungsgegenstandes, bestimmte Branchen, drohende Konflikte mit Berufskollegen oder Unsicherheiten bezüglich der Unternehmensfortführung).

(133) Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319a HGB ist nach § 42 Berufssatzung WP/vBP eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung immer zwingend durchzuführen.

(134) WP/vBP-Praxen haben daher Regelungen einzuführen (vgl. §§ 16 Abs. 1, 51 Nr. 12 Berufssatzung WP/vBP), die für alle § 319a HGB-Aufträge die Durchführung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung verpflichtend vorsehen.

(135) Die in der WP/vBP-Praxis in diesem Zusammenhang einzuführenden Regelungen betreffen

- Art, Zeitpunkt und Umfang der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung,
- Kriterien für die Eignung als Qualitätssicherer sowie

- Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung.

4.6.6.1.2. *Gegenstand, Zeitpunkt und Umfang der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung*

(136) Gegenstand der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung ist nach § 41 Abs. 1 Nr. 1 Berufssatzung WP/vBP die Beurteilung, ob Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Prüfung nicht unter Beachtung der gesetzlichen und fachlichen Regeln durchgeführt wird, und ob die Behandlung wesentlicher Sachverhalte angemessen ist.

(137) Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems haben vorzusehen, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung alle Prüfungsphasen von der Planung der Auftragsannahme bis zur Berichterstattung umfasst und zu geeigneten Zeitpunkten während der Auftragsabwicklung vorzunehmen ist, so dass die Feststellungen rechtzeitig vor Beendigung der Prüfung im Einvernehmen mit dem Qualitätssicherer berücksichtigt werden können. Die Regelungen haben vorzusehen, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung vor Datierung der Auftragsergebnisse abzuschließen ist.

(138) Sie umfasst:

- Besprechung bedeutsamer Sachverhalte mit dem Auftragsverantwortlichen,
- Durchsicht des Abschlusses oder anderer Sachverhaltsinformationen sowie des vorgeschlagenen Prüfungsurteils und der Berichterstattung,
- Durchsicht ausgewählter Auftragsdokumentationen im Zusammenhang mit bedeutsamen Beurteilungen des Teams und dessen Schlussfolgerungen sowie
- Einschätzung der beim Abfassen des Prüfungsurteils und des Prüfungsberichts gezogenen Schlussfolgerungen und Einschätzung, ob diese angemessen sind.

(139) Werden Abschlussprüfungen von Unternehmen i.S.d. § 319a Abs. 1 HGB durchgeführt, ist zu regeln, dass eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung in diesen Fällen eine objektive Beurteilung der folgenden Aspekte beinhaltet:

- Beachtung der Regelungen für die Auftragsannahme bzw. –fortführung bereits im Zeitpunkt der Planung der Auftragsannahme, insbesondere der Vorgehensweise des Auftragsteams zur Feststellung, ob der Grundsatz der beruflichen Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit beachtet wird und die WP/vBP-Praxis über die erforderliche Sachkunde und die zur Bearbeitung nötige Zeit verfügt

- Prozess der Auftragsabwicklung in Übereinstimmung mit den Regelungen der WP/vBP-Praxis
- bedeutende Risiken, die vom Auftragsteam festgestellt wurden und die Auswirkungen dieser Risiken auf die weitere Auftragsabwicklung
- wichtige Beurteilungen des Auftragsteams, insbesondere im Hinblick auf die festgestellten Risiken
- Vornahme der erforderlichen Konsultationen bei schwierigen und strittigen Fragen und Umsetzung der Konsultationsergebnisse
- Mängel in der Ordnungsmäßigkeit des Auftragsgegenstands (z.B. vom Auftragsteam im Rahmen einer Abschlussprüfung festgestellte wesentliche falsche Angaben im geprüften Jahresabschluss) und sonstige Feststellungen mit Relevanz für die Berichterstattung
- Ordnungsmäßigkeit der vorgesehenen Berichterstattung
- Ordnungsmäßigkeit der Dokumentation in Übereinstimmung mit den diesbezüglichen Regelungen der WP/vBP-Praxis.

(140) Ergibt sich aus der Struktur der Mandate der WP/vBP-Praxis mit einer gewissen Regelmäßigkeit das Erfordernis der Durchführung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung bei anderen als § 319a HGB-Aufträgen, können Regelungen zum Umfang der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung auch in diesem Segment erforderlich werden. Hierbei kann sich an der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung im § 319a HGB-Bereich orientiert werden, wobei je nach den Umständen des Einzelfalls nicht alle der vorstehend genannten Aspekte die gleiche Bedeutung haben werden.

(141) Es ist zu regeln, dass bei Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Qualitätssicherer und dem Auftragsteam zur Umsetzung von Empfehlungen des Qualitätssicherers die Prüfungsergebnisse nicht datiert werden dürfen, bevor die Differenzen unter Beachtung der diesbezüglichen Regelungen der WP/vBP-Praxis (vgl. Tz. 171 ff.) beigelegt sind. Hierfür ist der für den Auftrag verantwortliche WP/vBP zuständig.

4.6.6.1.3. *Kriterien für die Eignung als auftragsbegleitender Qualitätssicherer*

(142) Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung darf nur von nicht an der Durchführung der Prüfung beteiligten, fachlich und persönlich geeigneten Personen wahrgenommen werden (vgl. § 41 Abs. 2 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP).

(143) Ist in WP/vBP-Praxen, die nicht über ausreichende personelle Ressourcen verfügen, nach Tz. 129 ff. eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchzuführen, muss eine fach-

lich und persönlich geeignete externe Person beauftragt werden (vgl. § 41 Abs. 2 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP).

(144) Nach § 41 Abs. 2 Satz 3 Berufssatzung WP/vBP darf der auftragsbegleitende Qualitätssicherer den Bestätigungsvermerk und den Prüfungsbericht nicht unterzeichnen, es sei denn, es ist sichergestellt, dass er hierdurch und mit Blick auf die mit der Unterzeichnung verbundene Verantwortung nicht in einem Maße in die Prüfungsdurchführung involviert ist, dass von einer Beteiligung auszugehen ist.

(145) Nach § 42 Satz 3 Berufssatzung WP/vBP ist eine Person von der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung bei einem sog. § 319a HGB-Auftrag ausgeschlossen, wenn sie in sieben Fällen entweder für die Abschlussprüfung bei dem Unternehmen als verantwortlicher Prüfungspartner im Sinne des § 319a Abs. 1 Satz 5 HGB bestimmt war oder die auftragsbegleitende Qualitätssicherung bei der Prüfung des Jahresabschlusses des Unternehmens durchgeführt hat. Dies gilt nicht, wenn seit ihrer letzten Beteiligung an der Prüfung bzw. der letzten auftragsbegleitenden Qualitätssicherung bei der Prüfung des Jahresabschlusses des Unternehmens zwei oder mehr Jahre vergangen sind. Bei Mutterunternehmen sind auch Personen erfasst, die auf der Ebene bedeutender Tochterunternehmen als für die Durchführung von deren Abschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmt worden sind.

(146) Werden in der WP/vBP-Praxis mit einer gewissen Regelmäßigkeit Prüfungsaufträge durchgeführt, die eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung erforderlich machen und stehen in der Praxis mehrere Personen hierfür zur Verfügung, kann es zweckmäßig sein, Kriterien für die Fachkompetenz und die berufliche Erfahrung festzulegen, die eine Person erfüllen muss, um für die Übernahme der Funktion des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers geeignet zu sein. Art und Umfang der erforderlichen Fachkompetenz und Erfahrung sind von den Gegebenheiten des einzelnen Auftrags abhängig, z.B. bei der Prüfung von Banken einschlägige branchenspezifische Erfahrungen im Bereich Kreditinstitute.

(147) In kleineren Praxen wird es ausreichend sein, den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer konkret zu benennen (bspw. „Frau/Herr XY“ oder „der jeweils nicht mit dem Auftrag befasste WP/vBP“).

(148) Weiterhin ist zu regeln, dass der auftragsbegleitende Qualitätssicherer den erforderlichen Abstand zur Auftragsabwicklung haben muss, so dass er insbesondere nicht an der Durchführung der Prüfung beteiligt sein darf.

(149) Die Objektivität darf auch nicht durch andere Faktoren beeinträchtigt werden (z. B. Einfluss des für den Auftrag verantwortlichen WP/vBP auf die Auswahl des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers).

(150) Darüber hinaus muss geregelt werden, ob und inwieweit die mit der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung betraute Person weitere Aufgaben (z.B. im Rahmen des Konsultationsprozesses) wahrnehmen kann, ohne die erforderliche Objektivität zu verlieren.

(151) In der WP/vBP-Praxis muss geregelt werden, dass ein neuer Qualitätssicherer zu bestimmen ist, wenn die Fähigkeit des bisherigen Qualitätssicherers zur Durchführung einer objektiven auftragsbegleitenden Qualitätssicherung beeinträchtigt ist. Dies kommt z.B. in Betracht, wenn die Unabhängigkeit des Qualitätssicherers vom betreffenden Mandanten nicht mehr gegeben ist. Die Erörterung von Fachfragen mit dem Qualitätssicherer im Verlauf der Auftragsabwicklung durch Mitglieder des Prüfungsteams ist grundsätzlich nicht schädlich. Bei nach Art und Umfang bedeutenden Konsultationen haben jedoch die Mitglieder des Prüfungsteams und der Qualitätssicherer sicherzustellen, dass hierdurch die Objektivität des Qualitätssicherers nicht beeinträchtigt wird. Ist dies nicht möglich, ist entweder ein anderer Qualitätssicherer oder ein anderer Konsultationspartner zu bestimmen.

(152) Zur Einhaltung der Rotationspflicht bei § 319a HGB-Aufträgen sind entsprechende Vorkehrungen, bspw. Listen oder Datenbanken, zu führen.

4.6.6.1.4. *Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung*

(153) Es sind Regelungen zur Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung zu schaffen, so dass erkennbar wird, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung

- entsprechend den Vorgaben der WP/vBP-Praxis durchgeführt wurde und
- vor Datierung der Prüfungsergebnisse inhaltlich abgeschlossen war (einschließlich der Klärung der vom Qualitätssicherer aufgeworfenen Fragen).

4.6.6.2. *Einholung fachlichen Rats (Konsultation)*

(154) Der für die Auftragsabwicklung verantwortliche WP/vBP ist nach § 40 Abs. 3 Nr. 3 Berufssatzung WP/vBP verpflichtet, dafür zu sorgen und sich davon zu überzeugen, dass bei schwierigen oder umstrittenen Sachverhalten interner oder externer fachlicher Rat eingeholt

wird (Konsultation) und dass die hieraus gezogenen Schlussfolgerungen unter Berücksichtigung der Konsultation erfolgen und umgesetzt werden. Er hat nach § 41 Abs. 1 Nr. 2 Berufssatzung WP/vBP bei jeder Prüfung von der Planung der Auftragsannahme bis zur Berichterstattung fortwährend pflichtgemäß zu beurteilen, ob nach den Umständen des Einzelfalls und den damit verbundenen Risiken bei einer für das Prüfungsergebnis bedeutsamen Zweifelsfrage interner oder externer fachlicher Rat einzuholen ist.

(155) In der WP/vBP-Praxis sind nach § 16 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP Regelungen einzuführen, die mit hinreichender Sicherheit gewährleisten, dass

- bei für das Prüfungsergebnis bedeutsamen Zweifelsfragen eine angemessene Konsultation erfolgt,
- ausreichende Ressourcen (intern oder extern) für eine erforderliche Konsultation zur Verfügung stehen,
- die Konsultation frühzeitig erfolgt, damit deren Ergebnisse beim weiteren Prüfungsvorgehen berücksichtigt werden können,
- alle relevanten Fakten vorgelegt werden, die für einen fundierten fachlichen Rat zu dem betreffenden Sachverhalt notwendig sind,
- die konsultierten Personen über die notwendige fachliche und persönliche Kompetenz und Erfahrung verfügen,
- Art, Umfang und Ergebnisse der Konsultation dokumentiert werden und
- das Konsultationsergebnis umgesetzt wird.

(156) Stehen keine ausreichenden internen Ressourcen zur Verfügung und muss fachlicher Rat außerhalb der WP/vBP-Praxis eingeholt werden, haben die Regelungen des Qualitätssicherungssystems vorzusehen, welche geeigneten Konsultationspartner hierfür bspw. in Betracht kommen:

- Andere Berufspraxen
- Berufskammern (insbes. WPK), Berufsverbände und Aufsichtsbehörden
- Gewerbliche Unternehmen, die entsprechende Qualitätssicherungsleistungen erbringen

(157) Soweit Verträge über solche Dienstleistungen geschlossen werden, hilft die Einschätzung der Kompetenzen und Fähigkeiten des externen Anbieters der WP/vBP-Praxis bei der Feststellung, ob der Anbieter für diesen Zweck in geeigneter Weise qualifiziert ist.

(158) Es ist weiterhin zu regeln, dass die Dokumentation der Ergebnisse wichtiger Konsultationen zwischen dem Anfragenden und dem Konsultierten abgestimmt werden sollten.

4.6.6.3. Berichtskritik

(159) Der für die Auftragsdurchführung verantwortliche WP/vBP hat bei jeder Prüfung von der Planung der Auftragsannahme bis zur Berichterstattung fortwährend pflichtgemäß zu beurteilen, ob nach den Umständen des Einzelfalls und den damit verbundenen Risiken der Prüfungsbericht durch eine fachlich und persönlich geeignete dritte Person daraufhin zu überprüfen ist, ob die für den Prüfungsbericht geltenden gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln eingehalten sind und die im Prüfungsbericht dargestellten Prüfungshandlungen und Prüfungsfeststellungen schlüssig sind (§ 41 Abs. 1 Nr. 3 Berufssatzung WP/vBP).

(160) Nach § 41 Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP darf eine Berichtskritik nur von solchen fachlich und persönlich geeigneten Personen wahrgenommen werden, die an der Erstellung des Prüfungsberichts nicht selbst mitgewirkt haben und an der Prüfung nicht wesentlich beteiligt waren. Der Berichtskritik steht es gleich, wenn eine inhaltlich den Anforderungen entsprechende Durchsicht von einer Person durchgeführt wird, die den Bestätigungsvermerk und den Prüfungsbericht neben dem für die Auftragsdurchführung verantwortlichen WP/vBP unterzeichnet.

(161) Dementsprechend sind nach §§ 16 Abs. 1, 51 Nr. 12 Berufssatzung WP/vBP Kriterien festzulegen, wann eine Berichtskritik in der WP/vBP-Praxis durchzuführen ist sowie zum Umfang der Berichtskritik und zur Person des Berichtskritikers.

(162) Anhaltspunkte für das Erfordernis einer Berichtskritik können sein:

- Größe und Branchenzugehörigkeit des Unternehmens
- Komplexität und Transparenz der Unternehmensstruktur
- Komplexität des Prüfungsgegenstands
- Komplexität der Rechnungslegung
- Bestimmtheit der anzuwendenden Prüfungskriterien
- Vorhandensein von anerkannten und geeigneten Standards für die Prüfungsdurchführung
- Kontinuität oder wesentliche Änderungen der Unternehmensverhältnisse
- Erst- oder Folgeprüfung

(163) Eine Berichtskritik dürfte sich bspw. bei der Prüfung einer Komplementär-GmbH regelmäßig als nicht erforderlich erweisen.

(164) Zum Umfang der Berichtskritik ist zu regeln, dass diese

- die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und ggf. der fachlichen Regeln bei der Berichterstattung,
- den Abgleich der im Prüfungsbericht und im Abschluss (bzw. dem zugrundeliegenden Prüfungsgegenstand) enthaltenen Informationen sowie
- eine Plausibilitätsbeurteilung der Ausführungen zu den wesentlichen Prüfungshandlungen, der im Bericht dargestellten Erkenntnisse und Schlussfolgerungen sowie der Beurteilungen und ob das Prüfungsergebnis insoweit nachvollziehbar abgeleitet worden ist,

enthalten muss.

(165) Wird die Berichtskritik ausschließlich als das Lesen des Prüfungsberichts gelebt, dürfte dies nur bei Prüfungsaufträgen mit besonders niedrigem Risiko ausreichen. In der Regel sind die Arbeitspapiere bei der Durchführung der Berichtskritik zu berücksichtigen und mögliche Zweifelsfragen mit dem für den Auftrag verantwortlichen WP/vBP zu klären.

(166) Zur Person des Berichtskritikers ist zu regeln, dass diese

- fachlich und persönlich geeignet sein muss,
- nicht an der Erstellung des Prüfungsberichts mitgewirkt haben darf und
- grundsätzlich an der Prüfung nicht wesentlich beteiligt gewesen sein darf, sofern sie den Bestätigungsvermerk und den Prüfungsbericht nicht (mit)unterzeichnet.

(167) Hierbei hat die WP/vBP-Praxis insbesondere nach ihren Gegebenheiten Kriterien für eine fachliche und persönliche Eignung festzulegen.

(168) Steht eine entsprechende Person in der WP/vBP-Praxis nicht zur Verfügung, ist zu regeln, dass eine geeignete externe Person zu beauftragen ist.

(169) Es sind Regelungen vorzusehen, wonach die Entscheidung, ob eine Berichtskritik durchgeführt wird sowie die Durchführung der Berichtskritik angemessen zu dokumentieren sind.

4.6.7. *Lösung von Meinungsverschiedenheiten*

(170) Nach §§ 16 Abs. 1, 51 Nr. 10 Berufssatzung WP/vBP sind im Qualitätssicherungssystem Regelungen zur Lösung von Meinungsverschiedenheiten vorzusehen.

(171) In Abhängigkeit von den Gegebenheiten der WP/vBP-Praxis sind Regelungen zur Vorgehensweise bei Meinungsverschiedenheiten zu bedeutsamen Zweifelsfragen innerhalb des Prüfungsteams und zwischen dem für die Prüfung verantwortlichen WP/vBP, den konsultierten Personen sowie gegebenenfalls der für die auftragsbezogene Qualitätssicherung zuständigen Person und zur Lösung solcher Differenzen einzuführen.

(172) Es kommen u.a. Regelungen infrage, die eine rechtzeitige Feststellung der betreffenden Sachverhalte und die einzelnen Schritte zur Konfliktlösung unter Einbeziehung der Praxisleitung bzw. einer von der Praxisleitung bestimmten Person sowie deren Dokumentation umfassen. Meinungsverschiedenheiten, die nach Abschluss des Konsultationsprozesses weiter bestehen, müssen unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Eigenverantwortlichkeit des verantwortlichen WP/vBP (vgl. Tz. 66 f.) entschieden werden, bevor die Datierung der Auftragsergebnisse an den Auftraggeber erfolgt.

(173) Werden Externe mit der Berichtskritik oder auftragsbezogenen Qualitätssicherung beauftragt, sollte geregelt werden, wie mit eventuellen Meinungsverschiedenheiten umgegangen wird. Hier kommt z.B. die Einholung von fachlichem Rat einer Berufsorganisation oder einer anderen WP/vBP-Praxis in Betracht.

4.6.8. *Abschluss der Dokumentation der Auftragsabwicklung und Archivierung der Arbeitspapiere*

4.6.8.1. *Abschluss der Auftragsdokumentation*

(174) WP/vBP müssen jederzeit in der Lage sein, durch ihre Handakten ein zutreffendes Bild über die von ihnen entfaltete Tätigkeit geben zu können (§ 51b Abs. 1 WPO). D.h. die Arbeitspapiere sind grundsätzlich fortlaufend zu führen. Da dies nicht immer praktikabel ist, entspricht es auch den Berufsgrundsätzen, wenn die Dokumentation zeitnah abgeschlossen wird. Nach § 46 Berufssatzung WP/vBP sind WP/vBP verpflichtet, die Auftragsdokumentation zeitnah nach Abschluss der Prüfung abzuschließen. Um dies sicherzustellen, sind in der WP/vBP-Praxis Regelungen einzuführen, die darauf gerichtet sind, dass die Auftragsdokumentation zeitnah nach Auslieferung der Berichterstattung abgeschlossen wird.

(175) In der Regel ist es zweckmäßig, eine bestimmte Frist für den Abschluss der Arbeitspapiere vorzusehen. Für Prüfungsaufträge empfehlen ISQC1, Art. A54 und IDW PS 450, Tz. 27 i.d.R. höchstens eine Frist von 60 Tagen.

4.6.8.2. *Gewissenhafter Umgang mit Arbeitspapieren*

(176) Um anhand der Auftragsdokumentation den Nachweis für eine ordnungsgemäße Auftragsabwicklung führen zu können und die Pflicht zur Verschwiegenheit zu erfüllen (vgl. § 4 Abs. 2 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP sowie Tz. 64), hat die WP/vBP-Praxis Regelungen einzuführen, die einen gewissenhaften Umgang mit den Arbeitspapieren zum Ziel haben. Ein gewissenhafter Umgang mit den Arbeitspapieren erfordert insbesondere eine vertrauliche und sichere Aufbewahrung sowie die Verfügbarkeit der Arbeitspapiere.

(177) Die Regelungen zur Auftragsdokumentation sind so auszugestalten, dass feststellbar ist, von wem und wann die Arbeitspapiere angelegt, geändert oder durchgesehen wurden.

(178) Es ist zu regeln, dass die Arbeitspapiere vor pflichtwidriger Veränderung bzw. Vernichtung, Verlust und Beschädigung sowie unbefugter Einsichtnahme geschützt werden. Dies gilt insbesondere, wenn Arbeitspapiere innerhalb des Prüfungsteams gemeinsam bearbeitet bzw. per Datenfernübertragung an Dritte übermittelt werden.

4.6.8.3. *Archivierung der Arbeitspapiere*

(179) Die WP/vBP-Praxis hat Regelungen zu schaffen, die für die Dauer des Aufbewahrungszeitraums die sichere Archivierung der Arbeitspapiere gewährleisten. Der Aufbewahrungszeitraum hängt von den gesetzlichen Aufbewahrungsfristen, den mit den Mandanten getroffenen Vereinbarungen und ggf. weitergehenden Anforderungen der WP/vBP-Praxis ab.

(180) Die gesetzliche Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren (§ 51b Abs. 2 Satz 1 WPO) gilt nach Abs. 4 nur für die Bestandteile der Arbeitspapiere, bei denen es sich um Handakten handelt, die dem WP/vBP vom Mandanten überlassen worden sind.

(181) Die Verpflichtung erlischt jedoch schon vor Beendigung dieses Zeitraums, wenn der WP/vBP den Auftraggeber aufgefordert hat, die Handakten in Empfang zu nehmen, und der Auftraggeber dieser Aufforderung binnen sechs Monaten, nachdem er sie erhalten hat, nicht nachgekommen ist (§ 51b Abs. 2 Satz 2 WPO).

(182) Es kann im Hinblick auf die Zielsetzung der Dokumentation (z.B. zur Erleichterung der Beweisführung bei einer gerichtlichen Auseinandersetzung) sachgerecht sein, Arbeitspapiere für einen längeren Zeitraum, z.B. bis zum Ablauf der Verjährungsfrist, aufzubewahren.

(183) Bei der Einführung von Regelungen zur Archivierung der Arbeitspapiere sollten folgende Aspekte beachtet werden:

- Arbeitspapiere müssen während der gesamten Aufbewahrungszeit verfügbar und zugänglich sein sowie lesbar gemacht werden können. Insbesondere bei Verfahren der elektronischen Archivierung müssen neben den archivierten Dokumenten und Daten auch die notwendigen IT-Anwendungen und die IT-Infrastruktur zur Verfügung stehen.
- Erforderlichenfalls ist eine Aufzeichnung der nach Abschluss der Auftragsdokumentation vorgenommenen Änderungen zu erstellen.
- Befugten Dritten muss Einsicht in die Arbeitspapiere gewährt werden, z.B. für Zwecke der externen Qualitätskontrolle.

4.7. Nachschau

(184) WP/vBP sind nach § 17 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP verpflichtet, eine Nachschau ihrer Praxis durchzuführen. Sie bezieht sich auf die gesamte Praxisorganisation unter Einschluss der Frage, ob die Regelungen der Praxis zur Abwicklung von Aufträgen eingehalten worden sind. WP/vBP, die Prüfungen durchführen, sind nach § 52 Berufssatzung WP/vBP verpflichtet, die Nachschau der Praxisorganisation insbesondere unter dem Gesichtspunkt durchzuführen, ob die Regelungen des Qualitätssicherungssystems bei der Abwicklung der Prüfungsaufträge eingehalten worden sind.

(185) Gegenstand der Nachschau ist insbesondere, ob die Regelungen des Qualitätssicherungssystems angesichts des Tätigkeitsgebietes der WP/vBP-Praxis angemessen und wirksam sind, so dass gewährleistet ist, dass bei der Abwicklung der Prüfungsaufträge die gesetzlichen Bestimmungen und fachlichen Regeln beachtet werden.

(186) Dabei ist insbesondere zu beurteilen, ob die Regelungen des Qualitätssicherungssystems vorsehen, dass

- die gesetzlichen Bestimmungen und fachlichen Regeln aktuell sind.
- die schriftlichen Bestätigungen zur Unabhängigkeit vorliegen.
- angemessene Entscheidungen über die Annahme von Aufträgen und Fortführung von Mandantenbeziehungen getroffen werden.

- die Anforderungen an die Aus- und Fortbildung eingehalten werden.

(187) Es sind dabei Aufträge aus allen Bereichen der Tätigkeit der Praxis einzubeziehen, also auch Aufträge, die keine betriebswirtschaftlichen Prüfungen, insbesondere keine gesetzlichen Abschlussprüfungen darstellen. Anderenfalls ist eine Aussage über die Wirksamkeit der Regelungen des Qualitätssicherungssystems nicht möglich. Der Umfang und die Intensität der Einbeziehung von Aufträgen aus den einzelnen Tätigkeitsbereichen der WP/vBP-Praxis können unter Risikogesichtspunkten variieren. Regelmäßig wird bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen, insbesondere bei gesetzlichen Abschlussprüfungen, die Nachschau intensiver und umfangreicher ausfallen.

(188) Die Nachschau muss in angemessenen Abständen erfolgen. Die Angemessenheit des Abstandes zwischen zwei Nachschauen wird durch Art, Größe, Struktur der WP/vBP-Praxis, Anzahl von Niederlassungen, Ergebnisse vorangegangener Nachschauen und auch insbesondere durch die Art, Anzahl und der mit den Aufträgen verbundenen Risiken der abgewickelten Prüfungsaufträge bestimmt. Der Abstand soll drei Jahre nicht übersteigen. In Abhängigkeit von den zuvor genannten Parametern kann ein angemessener Abstand auch kürzer als drei Jahre sein.

(189) Eine Nachschau ist auch bei gegebenem Anlass durchzuführen. Ein Anlass kann dann gegeben sein, wenn festgestellt wird, dass Regelungen des Qualitätssicherungssystems möglicherweise nicht oder nicht zutreffend in der WP/vBP-Praxis umgesetzt werden und damit nicht wirksam sind. Veränderungen des tatsächlichen oder rechtlichen Umfeldes der WP/vBP-Praxis können ebenso einen gegebenen Anlass für eine Nachschau darstellen. Einen Anlass, eine außerplanmäßige Nachschau durchzuführen, stellen auch Anpassungen des Qualitätssicherungssystems aufgrund von Feststellungen nach einer Nachschau oder Qualitätskontrolle dar. Eine Nachschau aus gegebenem Anlass kann auch sachgerecht auf die Prüfung des Grundes, der den Anlass begründet, beschränkt werden.

(190) Wird die Verantwortung für den Nachschauprozess auf einen Mitarbeiter oder Gehilfen übertragen, muss dieser über eine ausreichende und angemessene Erfahrung und Befugnis verfügen, um diese Verantwortung auch übernehmen zu können.

(191) Das Qualitätssicherungssystem muss folgende Anforderungen an die Person des Nachschauers vorsehen:

- Festlegung der Anforderungen an die fachliche und persönliche Eignung sowie die Prüfungserfahrung des Nachschauers.

- Nachschauer eines sog. § 319a HGB-Mandates soll grundsätzlich nur ein WP sein
- Der Nachschauer darf nicht mit der Abwicklung des in die Nachschau einbezogenen Prüfungsauftrages befasst oder als auftragsbegleitender Qualitätssicherer tätig gewesen sein.
- Der Nachschauer kann bei diesem Auftrag die Berichtskritik durchgeführt haben, sofern er nicht an der Abwicklung des Prüfungsauftrages, auch nicht unwesentlich, beteiligt gewesen war.

(192) In Fällen, in denen keine fachlich und persönlich geeignete Person in der WP/vBP-Praxis zur Verfügung steht, kann unter besonderen, eng auszulegenden, Voraussetzungen auch persönlich geeignet sein, wer an der Abwicklung des in die Nachschau einzubeziehenden Auftrages beteiligt war (sog. Selbstvergewisserung). Dabei ist zu prüfen, ob in der Organisationseinheit, nicht nur in dem konkret betroffenen Rechtsträger, eine persönlich geeignete Person vorhanden ist. Eine persönlich geeignete Person ist beispielsweise vorhanden, wenn in einer WPG die Nachschau durchgeführt werden soll und der WP-Gesellschafter zwar dort allein tätig ist, der WP-Gesellschafter allerdings daneben einer Sozietät angehört, in der ein WP-Sozius fachlich geeignet und mit der Abwicklung des Auftrages nicht befasst ist.

(193) Weiter ist erforderlich, dass die Beauftragung eines externen Dritten mit der Durchführung der Nachschau der Auftragsabwicklung unzumutbar ist. Die Beauftragung eines externen Dritten kann insbesondere zumutbar sein, wenn der WP/vBP bei der Abwicklung des oder der Prüfungsaufträge Mitarbeiter oder Gehilfen einsetzt, angesichts der Anzahl der jährlich abgewickelten Prüfungsaufträge und des damit erzielten Umsatzes sowie der Tatsache, dass keine auftragsbegleitende Qualitätssicherung, Konsultationen oder Berichtskritik bei der Abwicklung von Prüfungsaufträgen durchgeführt wurde. Die Nachschau eines Prüfungsauftrages ist im Wege der Selbstvergewisserung grundsätzlich unzulässig bei der Prüfung eines sog. § 319a HGB-Unternehmens von öffentlichem Interesse oder wenn die vorangegangene Nachschau oder Qualitätskontrolle Mängel des Qualitätssicherungssystems bei der Abwicklung von Prüfungsaufträgen festgestellt hat.

(194) Soll die Nachschau im Wege der sog. Selbstvergewisserung durchgeführt werden, sind folgende Regelungen vorzusehen:

- Prüfung, ob geeignete Personen in der WP/vBP-Praxis (ggf. auch in anderen rechtlichen Einheiten, wenn sich diese als eine Organisationseinheit darstellen) zur Verfügung stehen

- Für den Fall, dass keine geeigneten Personen zur Verfügung stehen, ist der Einsatz externer Dritter vorzusehen, wenn dies zumutbar ist.
- Ist ein sog. § 319a HGB-Mandat oder eine Prüfung von wesentlichen Tochterunternehmen, deren Abschlüsse in Konzernabschlüsse ausländischer börsennotierter Unternehmen einbezogen werden, Gegenstand der Nachschau, ist immer ein externer WP als Nachschauer einzusetzen.
- Dokumentation der Gründe für die Zulässigkeit der Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung.
- Zeitlicher Abstand der Selbstvergewisserung von der Abwicklung des konkreten Auftrages.

(195) Das Qualitätssicherungssystem hat Regelungen zur Planung und Durchführung der Nachschau vorzusehen. Diese können vorsehen, dass die Nachschau der Abwicklung von Prüfungsaufträgen auch im Rahmen der Vorbereitung auf die Folgeprüfung mittels Durchsicht der Unterlagen der Prüfung des Vorjahres erfolgen kann. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass dies einen wesentlichen Einfluss auf das Vorgehen haben wird, da mit der Nachschau ein anderer Zweck verfolgt wird, als die Vorbereitung der Prüfung des Folgeauftrages. Nach einem Prüferwechsel kann dieser die Nachschau der Abwicklung der Prüfung des Vorjahres im Rahmen der Vorbereitung auf die Folgeprüfung durchführen. Insbesondere müssen die Regelungen des Qualitätssicherungssystems gewährleisten, dass Art und Umfang der Nachschau in einem angemessenen Verhältnis zu den in der WP/vBP-Praxis abgewickelten Prüfungsaufträgen stehen (§ 52 Satz 3 Berufssatzung WP/vBP). Bei der Ermittlung des angemessenen Verhältnisses haben die Regelungen zu bestimmen, dass Art und Umfang sowie Risiken der Aufträge zu berücksichtigen sind. Ergebnisse einer vorangegangenen Qualitätskontrolle können bei der Entscheidung, welche Aufträge einbezogen werden sollen, Berücksichtigung finden. Dies kann sowohl zu einer Reduzierung, als auch zu einer Ausweitung der Stichprobe der Nachschau führen.

(196) Es ist nach § 52 Satz 3 Berufssatzung WP/vBP vorzusehen, dass alle für Prüfungen verantwortlichen WP/vBP im Nachschauturnus mindestens mit einem von ihnen verantwortlich abgewickelten Auftrag in die Nachschau einzubeziehen sind.

(197) Die Regelungen sollen grundsätzlich auch vorsehen, dass der verantwortliche WP/vBP kurzfristig über die Berücksichtigung eines Auftrages informiert werden soll.

(198) Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems müssen vorsehen, dass die bei der Nachschau getroffenen Feststellungen Grundlage für die Fortentwicklung des Qualitätssicherungssystems sind (§ 17 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP). Es ist vorzusehen, dass die Fest-

stellungen der Nachschau zunächst auf ihre Systemrelevanz für das Qualitätssicherungssystem zu untersuchen sind. Wird eine Systemrelevanz festgestellt, sind Maßnahmen zur Beseitigung der Mängel zu ergreifen.

(199) Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems haben vorzusehen, dass der für einen Auftrag verantwortliche WP/vBP über Feststellungen der Nachschau bezüglich dieses Auftrages auch informiert wird, wenn es sich um Einzelfeststellungen und nicht um für das Qualitätssicherungssystem relevante Feststellungen handelt. Die fachlichen Mitarbeiter sind ebenfalls entsprechend ihrer Tätigkeit über die Maßnahmen zur Beseitigung von Mängeln und ggf. auch über sie betreffende Einzelfeststellungen zu informieren.

(200) Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems haben vorzusehen, dass

- Mängel der Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems abgestellt werden,
- Maßnahmen ergriffen werden, um die Wirksamkeit von Regelungen durchzusetzen,
- bei Feststellungen bezüglich eines Auftrages (z.B. Bestätigungsvermerk wurde nicht angemessen erteilt) oder eines WP/vBP oder fachlichen Mitarbeiters Maßnahmen ergriffen werden (z.B. Fortbildungsveranstaltungen) und
- bei wiederholten Verstößen gegen die Regelungen des Qualitätssicherungssystems ggf. auch disziplinarische Maßnahmen ergriffen werden.

(201) Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems haben eine Dokumentation der Ergebnisse der Nachschau vorzusehen. Dazu gehört die Dokumentation der Planung der Nachschau, einschließlich des Verfahrens der Auswahl von Aufträgen, die Würdigung der Feststellungen als Mangel des Qualitätssicherungssystems und die Maßnahmen zur Beseitigung festgestellter Mängel des Qualitätssicherungssystems.

5. Übereinstimmung mit ISQC 1 und ISA 220⁵

(202) Der Hinweis berücksichtigt den International Standard on Quality Control 1 „Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements“ (ISQC 1) sowie den International Standard on Auditing 220 „Quality Control for Audits of Historical Financial Information“ (ISA 220).

⁵ ISQC 1 und ISA 220, Stand: 15. Dezember 2009

(203) Zur Berücksichtigung der deutschen gesetzlichen Vorschriften und der Berufsausübung weichen die folgenden Regelungen von den internationalen Standards ab:

- Ergänzend zu ISQC 1 und ISA 220 (revised) wird in dieser Stellungnahme ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die WP/vBP-Praxis durch eine sachgerechte Gesamtplanung aller Aufträge die Voraussetzungen dafür zu schaffen hat, dass die übernommenen und erwarteten Aufträge ordnungsgemäß und zeitgerecht abgewickelt werden können.
- Ergänzend zu ISQC 1 hat der WP/vBP nach Tz. 127 dieses Hinweises bei Prüfungen von der Planung der Auftragsannahme bis zur Berichterstattung fortwährend pflichtgemäß zu beurteilen, ob nach den Umständen des Einzelfalls und den damit verbundenen Risiken eine Berichtskritik durchzuführen ist. Eine Berichtskritik ist nach ISQC 1 dagegen als Bestandteil der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung nur im Rahmen der Abwicklung von Aufträgen für „listed entities“ und bei anderen, von der Praxis vorab zu bestimmenden Aufträgen vorzunehmen.
- Nach ISQC 1.48(c) dürfen die mit der Nachschau eines Auftrages betrauten Mitarbeiter weder an der Durchführung dieses Auftrages noch an dessen auftragsbegleitender Qualitätssicherung beteiligt gewesen sein. In dieser Stellungnahme wird diese Regelung erfüllt mit der Ausnahme, dass von diesem Grundsatz abgewichen werden kann, wenn einer WP/vBP-Praxis keine entsprechend qualifizierten Mitarbeiter zur Verfügung stehen. Damit soll es in Übereinstimmung mit § 52 Berufssatzung WP/vBP den Inhabern von kleinen Praxen ermöglicht werden, die Nachschau in Form einer Selbstvergewisserung vorzunehmen.
- Gliederungspunkt 4.6. ist verpflichtend nur für betriebswirtschaftliche Prüfungen nach § 2 Abs. 1 WPO, während ISQC 1 und ISA 220 auch sog. „other related services engagements“ (Tz. 1), insbesondere Erstellungen ohne Prüfungshandlungen, erfassen.