

A. Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle

- **Begriffe und Definitionen (Rn. 9 ff.)**

Die Kommission für Qualitätskontrolle hält weiterhin daran fest, dass im Hinweis zur Durchführung und Dokumentation ausschließlich solche Begriffe definiert werden sollten, die wesentlich sind oder deren Bedeutung als unklar bzw. unbestimmt angesehen werden kann.

Die Hinweise richten sich ausdrücklich an Berufsangehörige, bei denen grundsätzlich davon ausgegangen wird, dass die verwendeten Fachbegriffe dem allgemeinen beruflichen Verständnis entsprechen. Vor diesem Hintergrund wird eine zusätzliche Erläuterung der von Ihnen angesprochenen Begriffe, die im Berufsstand üblicherweise bekannt sein sollten, als nicht erforderlich erachtet.

- **Größenklassifizierung / Skalierung (Rn. 16, Rn. 76 ff.)**

Eine Qualitätskontrolle ist unabhängig von der Größe der zu prüfenden Praxis stets risikoorientiert und unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit durchzuführen (§ 16 Abs. 1 Satz 2 Satzung für Qualitätskontrolle). Eine Skalierung der Qualitätskontrolle wird durch ein risikoorientiertes Vorgehen des Prüfers für Qualitätskontrolle erreicht. Eine risikoorientierte Qualitätskontrolle ist zugleich eine verhältnismäßige Qualitätskontrolle im Sinne von § 57a Abs. 5b WPO. Eine starre Größenklassifizierung der Praxen hält die Kommission für Qualitätskontrolle vor diesem Hintergrund nicht für sachgerecht.

Die Hinweise der Kommission für Qualitätskontrolle und auch der Fragen- Antworten-Katalog (FAQ) mit klarstellenden Hinweisen zur Qualitätskontrolle kleiner Praxen enthalten zahlreiche Skalierungsmöglichkeiten und verdeutlichen Ermessensspielräume.

Die Kommission für Qualitätskontrolle hat Ihre Anmerkungen aber zum Anlass genommen, die Ausführungen in Abschnitt F. 3 des Hinweises im Hinblick auf „große Abschlussprüferpraxen“ zu überprüfen und zu präzisieren. Die Ausführungen werden nunmehr als allgemeine Empfehlung zur Auftragsauswahl formuliert, wobei klargestellt wird, dass die Thematik bei den Praxen mit zunehmender Anzahl von Prüfungsaufträgen und Berufsträgern an Bedeutung gewinnt.

Die Kommission für Qualitätskontrolle möchte ergänzend anmerken, dass die von Ihnen zitierte Unterscheidung im Tätigkeitsbericht 2024 in kleine, mittelgroße und große Einheiten dort im Zusammenhang mit der Zusammensetzung der Mitglieder der Kommission für Qualitätskontrolle erwähnt wird. Diese Größenklassifizierung erfolgt in Anlehnung an die Marktstrukturanalyse der WPK. Zur Darstellung der Größenstrukturen werden hier die Größenklassen ausschließlich nach der Zahl der in den Gesellschaften tätigen Berufsangehörigen gebildet, ungeachtet, ob sie im Bereich der gesetzlichen Abschlussprüfungen tätig sind. Die Big Four- und Next 20-Gesellschaften

werden hiernach als große Einheiten eingestuft. Für Zwecke der risikoorientiert durchzuführenden Qualitätskontrolle, deren Gegenstand gesetzliche Abschlussprüfungen sind, erscheint diese Klassifizierung nicht sachgerecht.

- **Kritische Grundhaltung (Rn. 24 ff.)**

Die kritische Grundhaltung stellt eine Berufspflicht dar (§ 43 Abs. 4 WPO, § 37 Berufssatzung WP/vBP), die während der gesamten Prüfung bzw. Qualitätskontrolle durchgängig zu wahren ist. Nach allgemeinem Verständnis ist diese Pflicht nicht auf risikoorientiert ausgewählte Bereiche beschränkt. Vielmehr hat der gesetzliche Abschlussprüfer bzw. der Prüfer für Qualitätskontrolle seine kritische Grundhaltung umfassend anzuwenden.

Die im Hinweis genannten Bereiche wie Prüfungsplanung, Beschwerden und Vorwürfe, persönliche Treffen, Praxisorganisation sowie Nachschau werden dabei beispielhaft aufgeführt. Sie dienen insbesondere der Verdeutlichung, in welchen Kontexten die kritische Grundhaltung im Rahmen der Qualitätskontrolle von besonderer Bedeutung ist.

Im Übrigen liegt es in der Verantwortung des Prüfers für Qualitätskontrolle, die Durchführung der Qualitätskontrolle risikoorientiert und unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit auszugestalten. Entsprechende Ausführungen zur Verhältnismäßigkeit sind bereits in Abschnitt C. 1 des Hinweises enthalten.

- **Personelle Planung (Rn. 30 ff.)**

Die Kommission für Qualitätskontrolle ist der Auffassung, dass ein Hinweis auf die mögliche Hinzuziehung von Spezialisten für den Fall, dass im Rahmen einer Qualitätskontrolle auch gesetzlich vorgeschriebene Nachhaltigkeitsberichte zu prüfen sind, in Rn. 33 der vorliegenden Entwurfsfassung des Hinweises zur Durchführung und Dokumentation bereits ausreichend berücksichtigt worden ist.

- **Feststellung und Beurteilung von Qualitätsrisiken (Rn. 40 ff.)**

Die von Ihnen angeregte klarstellende Ergänzung vor der Aufzählung der Bereiche mit qualitätsgefährdenden Risiken wird aus Sicht der Kommission für Qualitätskontrolle derzeit als nicht erforderlich erachtet.

Im Hinweis heißt es bereits: „Diese [qualitätsgefährdenden Risiken] können sich **bspw.** aus den folgenden Bereichen ergeben: ...“. Dadurch wird nach Auffassung der Kommission für Qualitätskontrolle eine ausreichend risikoorientierte und verhältnismäßige Handhabung ermöglicht, die sowohl die genannten Beispiele als auch darüber hinausgehende Fallkonstellationen umfasst.

- **Prüfung der Praxisorganisation (Rn. 54)**

Die Regelungen zur Einhaltung der Pflichten nach dem Geldwäschegesetz (GwG) zählen zu den sog. weiteren Berufspflichten. Der Verweis auf die Regelungen des am 26. Juni 2017 in Kraft getretenen neuen GwG war bereits bisher im Hinweis (Stand 1. September 2020) enthalten, insoweit wurde keine Ergänzung des Hinweises vorgenommen.

Unstrittig ist, dass die WPK die zuständige Aufsichtsbehörde zur Einhaltung der Pflichten nach dem GwG ist und die Erfüllung der nach dem Geldwäschegesetz bestehenden Pflichten zu überwachen hat (§ 50 Nr. 6 i. V. m. § 51 Abs. 1 GwG, Verweis in § 57 Abs. 1 Nr. 17 WPO). Die Einhaltung der weiteren Berufspflichten ist auch im Rahmen einer Qualitätskontrolle zu prüfen (WPK-Magazin 2/2018, Seite 12, WPO-Kommentar zu § 43, Rn. 865). Die Kombination von Stichprobenprüfungen der WPK und von Prüfungen im Rahmen der Qualitätskontrollen fördert die internationale Akzeptanz des deutschen Systems.

Ihre Anregung, den Hinweis zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle in Abschnitt D. in Bezug auf gemischte Praxen zu ergänzen, hat die Kommission für Qualitätskontrolle aufgegriffen. Es wurde der Hinweis aufgenommen, dass die geldwäscherechtlichen Regelungen im Qualitätskontrollbericht gemischter Praxen zu beschreiben sind, soweit diese Regelungen nicht bereits aus dem Transparenzbericht erkennbar sind.

- **Prüfung der Vollständigkeit der Grundgesamtheit (Rn. 57)**

Sie regen an, die Ausführungen zu von der Prüfungspflicht befreiten Kapital- bzw. Personengesellschaften in den Hinweis zur Grundgesamtheit einer Qualitätskontrolle aufzunehmen. Auch die Kommission für Qualitätskontrolle hatte diesen Gedanken im Rahmen der Evaluierung ihrer Hinweise diskutiert, sich aber letztlich dagegen entschieden. Der Hinweis zur Grundgesamtheit einer Qualitätskontrolle soll allein die Rechtsauffassung der Kommission für Qualitätskontrolle wiedergeben, welche Abschlussprüfungen nach § 57a Abs. 2 Satz 2 WPO Gegenstand der Qualitätskontrolle sind. Ausnahmen oder Abweichungen hiervon enthält der Hinweis bewusst nicht.

Die Kommission für Qualitätskontrolle will es jedoch in Ausnahmefällen nicht beanstanden, wenn eine trotz Befreiung beauftragte Abschlussprüfung einer nach § 264 Abs. 3 HGB bzw. § 264b HGB befreiten Kapitalgesellschaft bzw. Personengesellschaft ohne natürliche Person als Vollhafter in die Grundgesamtheit und die Auftragsprüfungen einbezogen wird. Voraussetzung hierfür soll aber sein, dass ein Anhang und Lagebericht erstellt und die Befreiungsvorschriften insoweit nicht in Anspruch genommen werden. Die Ausführungen im Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle tragen diesem Gedanken Rechnung.

- **Besonderheiten bei Sozietäten und Partnerschaften (Rn. 82 ff.)**

Nach § 57a Abs. 1 Satz 1 WPO sind WP/vBP in eigener Praxis sowie Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zur Durchführung einer Qualitätskontrolle verpflichtet, wenn sie gesetzliche Abschlussprüfungen durchführen.

In einer nicht als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft anerkannten Sozietät oder Partnerschaft erfolgt die Wahl und Bestellung als gesetzlicher Abschlussprüfer nach § 319 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB nur für diejenigen Sozien, die zur Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen befugt sind. Eine nicht als Berufsgesellschaft anerkannte Sozietät kann nicht als gesetzlicher Abschlussprüfer bestellt werden. Nur die als gesetzliche Abschlussprüfer tätigen Sozien bzw. Partner sind zur Durchführung einer Qualitätskontrolle verpflichtet (vgl. auch WPO-Kommentar zu § 57a, Rn. 8 und 9). Die Ausführungen im Hinweis entsprechen somit den gesetzlichen Vorgaben.

Nach Auffassung der Kommission für Qualitätskontrolle dürften sich die Mehrbelastungen in Grenzen halten, wenn Qualitätskontrollen bei Sozien bzw. Partnern aus Gründen der Effizienz und Kostenersparnis regelmäßig zeitgleich und gemeinsam durch denselben Prüfer für Qualitätskontrolle durchgeführt werden.

- **Nachschau und Auftragsabwicklung (Rn. 110)**

Die Hinweise der Kommission für Qualitätskontrolle stellen Anwendungshinweise und Empfehlungen dar.

Sie weisen darauf hin, dass die berufsrechtlichen Regelungen keine Pflicht zur Zeiterfassung vorsehen. Aus Sicht der Kommission für Qualitätskontrolle stellt eine Zeiterfassung jedoch ein Element der Unternehmenssteuerung dar und ist daher auch für kleine Praxen empfehlenswert. Solide Verwaltungs- und Rechnungslegungsverfahren (§ 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 WPO) sollten zudem auch eine Zeiterfassung umfassen.

- **Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung (Rn. 112)**

Nach Auffassung der Kommission für Qualitätskontrolle wird die Zulässigkeit der Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung im Hinweis bereits ausreichend berücksichtigt. Dies erfolgt insbesondere durch den Verweis auf die einschlägigen Vorschriften der Berufssatzung WP/vBP.

- **Dokumentation der Qualitätskontrolle (Rn. 122 ff., 132 f.)**

Die Kommission für Qualitätskontrolle möchte klarstellen, dass sich die genannten Ausführungen des Hinweises ausschließlich auf die Dokumentation der Qualitätskontrolle durch den Prüfer für Qualitätskontrolle beziehen. Sie beziehen sich hingegen nicht auf die Dokumentation der Prüfungsdurchführung durch die einer Qualitätskontrolle unterliegende Praxis.

Der Hinweis nimmt auf die allgemeinen Grundsätze zur Prüfungsdokumentation (§ 51b WPO) Bezug. Diese gelten analog auch für die Dokumentation einer Qualitätskontrolle. Die Kommission für Qualitätskontrolle zeigt in ihrem Hinweis verschiedene Skalierungsmöglichkeiten zur Dokumentation auf. Im Ergebnis muss der Prüfer für Qualitätskontrolle seine Prüfungshandlungen angemessen dokumentieren, so dass ein sachverständiger Dritter diese in angemessener Zeit nachvollziehen kann.

Die Kommission für Qualitätskontrolle hat aufgrund ihrer Erfahrungen aus Untersuchungen bei Prüfern für Qualitätskontrolle und Teilnahmen an Qualitätskontrollen die ausdrückliche Verpflichtung aufgenommen, die Prüfungsplanung der geprüften Praxis zu den Arbeitspapieren zu nehmen. Dabei sind nur die zentralen Bestandteile zur Identifizierung der bedeutsamen Risiken und der diesbezüglich getroffenen prüferischen Maßnahmen verpflichtend in den Arbeitspapieren des Prüfers für Qualitätskontrolle festzuhalten.

Im Hinweistext wird zudem ausgeführt, dass die alleinige Dokumentation im Qualitätskontrollbericht für solche Sachverhalte nicht ausreichend ist, die für die Qualitätskontrolle wesentlich sind.

- **Tabelle zur Zuordnung der Bestandteile des Qualitätssicherungssystems zu den Komponenten des ISQM 1 (Anlage 1 zum Hinweis zur Durchführung und Dokumentation)**

Die neue Anlage 1 stellt auf den ISQM 1 ab, der mit der dritten Änderung der Berufssatzung WP/vBP in nationales Recht umgesetzt worden ist, und dient als Hilfestellung zur Überleitung der Begrifflichkeiten auf die Berufssatzung WP/vBP.

B. Hinweis zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle

- **Musterbericht**

Die Kommission für Qualitätskontrolle hat bereits mehrfach über einen möglichen Musterbericht für Qualitätskontrollen beraten. Einen wesentlichen Vorteil eines Musterberichtes hat sie nicht erkannt.

Für eine risikoorientiert durchzuführende Qualitätskontrolle scheint ein Musterprüfungsbericht wenig geeignet, da er zu einer formalisierten und standardisierten Berichterstattung führen würde. Eine Qualitätskontrolle erfordert eine individuelle Berichterstattung. Die Komplexität und Struktur der Praxis einschließlich des Delegationsgrades sowie die Komplexität und Struktur der Aufträge sind wesentliche Ausgangspunkte für den Umfang und Inhalt der Berichterstattung. Im Hinweis zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle ist eine umfassende Mustergliederung enthalten, die eine Hilfestellung für die Gliederung eines Qualitätskontrollberichtes darstellt.

Ein Stimmungsbild im Rahmen vergangener Aus- und Fortbildungsveranstaltungen bestätigte, dass die Prüfer für Qualitätskontrolle die Gliederung des Hinweises zur Berichterstattung als ausreichende Hilfestellung betrachten.

- **Nachschauzyklus (Rn. 52)**

Die Erläuterungen zu § 49 der Berufssatzung für WP/vBP enthalten Ausführungen zum Nachschauzyklus. Die Kommission für Qualitätskontrolle hat aufgrund Ihres Hinweises in einer Fußnote einen Verweis auf die einschlägige Regelung ergänzt.

- **Prüfung der einzelnen Aufträge (Rn. 70)**

Die Praxiserfahrung zeigt, dass der risikoorientierte Prüfungsansatz insbesondere bei kleinen Praxen oft nicht hinreichend umgesetzt wird (siehe auch den Tätigkeitsbericht 2025 der Kommission für Qualitätskontrolle, Abschnitt D.4.c)). Vor diesem Hintergrund sieht die Kommission für Qualitätskontrolle das Erfordernis, dass der Prüfer für Qualitätskontrolle die Umsetzung des risikoorientierten Prüfungsansatzes, insbesondere hinsichtlich der Risikoidentifikation und der Reaktion auf die identifizierten Risiken, in der zu prüfenden Praxis beschreibt.

- **Qualitätskontrollen bei gemischten Praxen (Rn. 96 i.V.m. Rn. 50 des Hinweises zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle)**

Die Kommission für Qualitätskontrolle möchte in ihrem Hinweis das Ermessen des Prüfers für Qualitätskontrolle, welche Elemente des Qualitätssicherungssystems trotz der Erleichterung gemäß § 33 Abs. 5 Satz 2 SaQK im Qualitätskontrollbericht darzustellen sind, nicht einschränken. Sie hat auch nicht die Absicht, einzelne Elemente besonders hervorzuheben. Gleichwohl möchte Sie aber darauf hinweisen, dass insbesondere bei gemischten Praxen mit einer Vielzahl von Prüfungsaufträgen und Berufsträgern und einem daraus resultierenden komplexen Qualitätssicherungssystem deren Nachschau von zentraler Bedeutung für die Beurteilung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems und Ausgangspunkt für die Auftragsauswahl des Prüfers für Qualitätskontrolle ist. Aufgrund Ihrer Hinweise hat die Kommission für Qualitätskontrolle die entsprechende Passage in Abschnitt D. des Hinweises klarstellend überarbeitet.

Hinsichtlich der Berichterstattung über geldwäscherechtliche Regelungen wird auf die vorstehenden Ausführungen zu Rn. 54 des Hinweises zur Durchführung und Dokumentation über eine Qualitätskontrolle verwiesen.