



Kommission für Qualitätskontrolle: Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle

A. Vorbemerkung	3
B. Begriffe und Definitionen	4
C. Allgemeine Grundsätze zur Durchführung von Qualitätskontrollen	6
1. Verhältnismäßigkeit bei der Durchführung von Qualitätskontrollen	6
2. Kritische Grundhaltung	7
D. Planung der Qualitätskontrolle	8
1. Personelle Planung	8
2. Risikoorientiertes Prüfungsvorgehen	9
3. Feststellung und Beurteilung der Qualitätsrisiken	10
E. Prüfung der Praxisorganisation	12
F. Prüfung der Auftragsabwicklung	15
1. Prüfung der Vollständigkeit der Grundgesamtheit	15
2. Auftragsauswahl	17
3. Besonderheiten der Auftragsauswahl bei großen Abschlussprüferpraxen	20
4. Besonderheiten bei Sozietäten und Partnerschaften	21
5. Auftragsprüfung	22
G. Prüfung der Nachschau	26
1. Nachschauturnus, Person des Nachschauers, Planung und Durchführung	27
2. Nachschau der Praxisorganisation	27
3. Nachschau der Auftragsabwicklung	28

4. Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung	30
H. Beurteilung von Prüfungsfeststellungen	31
I. Dokumentation einer Qualitätskontrolle	32
1. Allgemeine Anforderungen	32
2. Auftragsannahme	33
3. Planung	33
4. Prüfungshandlungen zur Praxisorganisation, Auftragsabwicklung und Nachschau	34
a) Praxisorganisation	34
b) Auftragsabwicklung	35
c) Nachschau	35
5. Prüfungsfeststellungen und deren Beurteilung sowie Ableitung eines Prüfungsergebnisses	35

A. Vorbemerkung

Dieser Hinweis konkretisiert die Satzung für Qualitätskontrolle (SaQK).¹ Er legt damit die Auffassung der Kommission für Qualitätskontrolle dar, wie Qualitätskontrollen nach §§ 57a ff. WPO und der SaQK zu planen, durchzuführen und zu dokumentieren sind. Gemeinsam mit dem „Hinweis der Kommission für Qualitätskontrolle zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle“² stellt er einen Rahmen für die Ermessensausübung des Prüfers für Qualitätskontrolle bereit, ohne seine Eigenverantwortlichkeit einzuschränken.

1

Bei einer Qualitätskontrolle handelt es sich um eine betriebswirtschaftliche Prüfung, bei der der Prüfer für Qualitätskontrolle neben den allgemeinen Berufspflichten auch die besonderen Berufspflichten zu beachten hat.³ Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat die Qualitätskontrolle unter Beachtung der gesetzlichen und satzungsmäßigen Vorgaben im Rahmen seines Qualitätssicherungssystems durchzuführen.⁴

2

Die Qualitätskontrolle ist eine Systemprüfung (Aufbau- und Funktionsprüfung), deren Grundsätze in der WPO und der SaQK normiert sind und durch Hinweise der Kommission für Qualitätskontrolle konkretisiert werden. Soweit diese keine Auslegungen der WPO und der SaQK bereitstellen, hat der Prüfer für Qualitätskontrolle auf die einschlägigen fachlichen Regeln (z. B. IDW EPS 140 n. F.)⁵ zurückzugreifen und im Rahmen seiner Ermessensausübung ihre Anwendung zu prüfen.⁶

3

Für die Beurteilung der geprüften Qualitätssicherungssysteme sind die WPO und die ausführlich – auch unter Berücksichtigung internationaler Entwicklungen – formulierte Berufssatzung WP/vBP einschließlich deren detaillierten Erläuterungen maßgeblich. Mit der dritten Änderung der Berufssatzung WP/vBP ist die Umsetzung der internationalen Qualitätsmanagementstandards ISQM 1 und 2 und ISA 220 [Revised] in nationales Recht erfolgt. Eine Zuordnung der Regelungen der WPO und der Berufssatzung WP/vBP zu den Komponenten des Qualitätsmanagementsystems nach ISQM 1 enthält die Anlage 1 zu diesem Hinweis.

4

Das Qualitätssicherungssystem einer Praxis ist von einem Prüfer für Qualitätskontrolle nur insoweit zu prüfen, als es Regelungen zur Abwicklung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB, gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten nach

5

¹ § 2 Abs. 1 Satz 2 SaQK

² www.wpk.de/beruf/qualitaetskontrolle/hinweise-kfgk/

³ §§ 17 Abs. 1, 43 Abs. 1 Satz 1, 49 WPO, §§ 1 - 12, 28 - 44 BS WP/vBP

⁴ § 55b Abs. 1 und 2 WPO

⁵ IDW EPS 140 n. F. (10.2024) „Die Durchführung von Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis“

⁶ § 4 Abs. 1 BS WP/vBP

§ 324b HGB-E sowie betriebswirtschaftlicher Prüfungen, die von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) beauftragt werden, betrifft.⁷

Dieser Hinweis richtet sich an die Prüfer für Qualitätskontrolle und die zu prüfenden Praxen. 6

Der Hinweis enthält unter F.3. Ausführungen zu Besonderheiten der Auftragsauswahl bei großen Abschlussprüferpraxen sowie unter F.4. Ausführungen zu Besonderheiten bei der Durchführung von Qualitätskontrollen bei Sozietäten und Partnerschaften.⁸ 7

Zur Durchführung von Qualitätskontrollen kleiner Praxen hat die Kommission für Qualitätskontrolle einen Fragen- und Antworten-Katalog mit klarstellenden Hinweisen veröffentlicht.⁹ 8

B. Begriffe und Definitionen

Die nachstehend aufgeführten Begriffe werden für die Verwendung in diesem Hinweis wie folgt definiert: 9

Auftrag/Aufträge: Alle Prüfungen, die nach § 57a Abs. 2 Satz 2 WPO Gegenstand der Qualitätskontrolle sind, werden in diesem Hinweis zusammenfassend als Auftrag bzw. Aufträge bezeichnet.¹⁰ 10

Auftragsauswahl: Unter der Auftragsauswahl wird im Rahmen der Qualitätskontrolle der Prozess der bewussten risikoorientierten Auswahl von Aufträgen aus der Grundgesamtheit für die Funktionsprüfung im Bereich der Auftragsabwicklung (Auftragsprüfung) durch den Prüfer für Qualitätskontrolle verstanden. 11

Auftragsprüfung: Die Auftragsprüfung ist eine Funktionsprüfung, bei der die tatsächliche Auftragsabwicklung mit den Anforderungen an eine ordnungsgemäße und gewissenhafte 12

⁷ § 57a Abs. 2 Satz 2 WPO-E und § 324b HGB-E i. d. F. des Regierungsentwurfs eines Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 und der Richtlinien 2004/109/EG, 2006/43/EG und 2013/34/EU hinsichtlich der Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen (Corporate Sustainability Reporting Directive – CSRD) sieht vor, dass auch gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten Gegenstand der Qualitätskontrolle sind. Vgl. auch „Kommission für Qualitätskontrolle: Hinweis zur Grundgesamtheit von Qualitätskontrollen“. Ausführungen zu den besonderen Anforderungen bei der Auftragsprüfung von Nachhaltigkeitsberichten werden zu einem späteren Zeitpunkt in einem separaten Hinweis zur Qualitätskontrolle veröffentlicht.

⁸ Zu den Besonderheiten einer Qualitätskontrolle bei genossenschaftlichen Prüfungsverbänden vgl. WPK-Magazin 3/2021, 31

⁹ Kommission für Qualitätskontrolle: Fragen- und Antworten-Katalog (FAQ) – klarstellende Hinweise zur Qualitätskontrolle kleiner Praxen unter <http://www.wpk.de/beruf/qualitaetskontrolle/hinweise-kfqk/>

¹⁰ Rn. 13

Auftragsabwicklung verglichen wird, um die Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems beurteilen zu können.

Ausgewählte Aufträge: Die Gesamtheit der in die Auftragsprüfung einbezogenen Aufträge wird als ausgewählte Aufträge bezeichnet. 13

Einzelfeststellungen von erheblicher Bedeutung: Einzelfeststellungen von erheblicher Bedeutung im Sinne dieses Hinweises sind Verstöße gegen Berufspflichten oder die AP-VO, die nicht nur geringfügig sind (§ 55b Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 WPO). Sie liegen insbesondere vor, wenn vom Prüfer für Qualitätskontrolle im Rahmen der Prüfung von Aufträgen festgestellt wird, dass in bedeutsamen Prüffeldern keine hinreichende Prüfungssicherheit erzielt wurde oder konkrete Anhaltspunkte für wesentliche Fehler in der Rechnungslegung festgestellt werden (§ 22 Abs. 5 SaQK). 14

Grundgesamtheit: Die Grundgesamtheit der Qualitätskontrolle bilden alle Abschlussprüfungen nach § 316 HGB und gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten nach § 324b HGB-E von Unternehmen, die nicht von öffentlichem Interesse im Sinne des § 316a Satz 2 HGB sind, sowie von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) beauftragte betriebswirtschaftliche Prüfungen¹¹, die seit der letzten Qualitätskontrolle (Datum des Qualitätskontrollberichtes) bis zum Abschluss der aktuellen Qualitätskontrolle durchgeführt wurden. Die vorstehend genannten Prüfungen werden im Folgenden übergreifend auch als Aufträge bezeichnet. 15

Kleine Praxen: Kleine Praxen sind 1. Einzel-WP/vBP und 2. Praxen mit geringer Aufgabendelegation und einfachen organisatorischen Strukturen (geringe Anzahl an tätigen Berufsträgern beziehungsweise Partnern/Eigentümern und Mitarbeitern im Prüfungsbereich), häufig einhergehend mit wenig komplexen Prüfungsaufträgen.¹² 16

Mangel und wesentlicher Mangel: Die Begriffe Mangel und wesentlicher Mangel entsprechen in diesem Hinweis der Legaldefinition des § 22 Abs. 2 und 3 SaQK.¹³ 17

Qualitätsrisiko: Das Qualitätsrisiko besteht darin, dass das Qualitätssicherungssystem nicht mit hinreichender Sicherheit die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln bei der Abwicklung von Aufträgen, gewährleistet (qualitätsgefährdendes 18

¹¹ Kommission für Qualitätskontrolle: Hinweis zur Grundgesamtheit von Qualitätskontrollen

¹² Kommission für Qualitätskontrolle: Fragen- und Antworten-Katalog (FAQ) – klarstellende Hinweise zur Qualitätskontrolle kleiner Praxen (FAQ 1)

¹³ Abzugrenzen vom umfassenderen Begriff des QMS-Mangels i. S. d. IDW EPS 140 n. F. (10.2024) Tz. A15.1 und IDW QMS 1 (09.2022)

Risiko) und somit nicht geeignet ist, wesentliche Fehler in der Auftragsabwicklung zu verhindern bzw. aufzudecken und zu korrigieren (Systemrisiko).

Qualitätssicherungssystem: Qualitätssicherungssystem im Sinne dieses Hinweises sind die internen Regelungen (Grundsätze und Maßnahmen) der Qualitätssicherung einer Praxis zur Abwicklung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB, gesetzlich vorgeschriebener Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten nach § 324b HGB-E und betriebswirtschaftlichen Prüfungen, die von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) beauftragt werden.

19

Die Bestandteile eines Qualitätssicherungssystems werden in § 55b WPO und §§ 50, 51 Berufssatzung WP/vBP aufgeführt. Die Begrifflichkeiten Qualitätssicherungssystem und Qualitätsmanagementsystem nach ISQM 1 werden in diesem Hinweis synonym verwendet.

Risikobehaftete Prüffelder: Risikobehaftete Prüffelder sind Prüffelder, die bedeutsame Risiken, Risiken, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen allein nicht zur hinreichenden Prüfungssicherheit führen (APH-Risiken), oder sonstige quantitativ und qualitativ wesentliche Risiken enthalten.

20

Verantwortlicher Prüfungspartner: Verantwortliche Prüfungspartner können nach § 43 Abs. 3 Satz 3 und 4 WPO verschiedene natürliche Personen gleichzeitig sein. Verantwortlicher Prüfungspartner ist zum einen jeder Wirtschaftsprüfer, der für die Durchführung der Abschlussprüfung durch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist, zum anderen ist auch jeder den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer verantwortlicher Prüfungspartner¹⁴. Eine Partner- bzw. Gesellschafterstellung in einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nach deutschem Sprachgebrauch und Rechtsverständnis ist nicht erforderlich, z. B. fallen unter diese Definition auch angestellte Wirtschaftsprüfer.

21

C. Allgemeine Grundsätze zur Durchführung von Qualitätskontrollen

1. Verhältnismäßigkeit bei der Durchführung von Qualitätskontrollen

Die SaQK betont den risikoorientierten Prüfungsansatz der Qualitätskontrolle. Die sachgerechte Anwendung des risikoorientierten Prüfungsansatzes gewährleistet eine den Verhältnissen der Praxis angemessene Durchführung der Qualitätskontrolle. Darüber hinaus ist dieser auch geeignet, die im Prüfungsurteil zum Ausdruck kommende Aussagesicherheit des Prüfers für Qualitätskontrolle zu gewährleisten.

22

¹⁴ Erläuterungen zu § 38 Abs. 2 BS WP/vBP

Die Verhältnismäßigkeit bei der Durchführung von Qualitätskontrollen wird durch eine risikoorientierte Schwerpunktbildung, die die individuellen Gegebenheiten der geprüften Praxis, insbesondere die Größe und Struktur der geprüften Praxis sowie die Komplexität der durchgeführten Abschlussprüfungen berücksichtigt, gewährleistet.¹⁵ 23

2. Kritische Grundhaltung

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat die Qualitätskontrolle mit einer kritischen Grundhaltung zu planen und durchzuführen.¹⁶ Er hat die kritische Grundhaltung während der gesamten Qualitätskontrolle zu wahren. 24

Bereits die Prüfungsplanung und Risikoidentifizierung erfordert das Einnehmen einer kritischen Grundhaltung. Der Prüfer für Qualitätskontrolle muss im Rahmen der Planung ein Verständnis von der zu prüfenden Praxis und der Integrität der gesetzlichen Vertreter und Mitarbeiter erlangen. Dazu gehört auch, sich mit den zusammenfassenden Nachschauergebnissen zu befassen.¹⁷ 25

Persönliche Treffen können das Einnehmen einer kritischen Grundhaltung erleichtern, da sie die Möglichkeit bieten, auch Körpersprache und nonverbale Kommunikation zu beurteilen. 26

Der Prüfer für Qualitätskontrolle soll sich bereits in der Planungsphase insbesondere auch über Beschwerden und Vorwürfe gegenüber der zu prüfenden Praxis informieren und diese dahingehend kritisch würdigen, ob sie auf ein erhöhtes Qualitätsrisiko hindeuten. 27

Im Bereich der Praxisorganisation ist die Ausgestaltung des Qualitätssicherungssystems im Hinblick auf die Praxisgröße und Auftragsstruktur kritisch zu beurteilen. 28

Im Bereich der Auftragsprüfung ist insbesondere kritisch zu hinterfragen, ob die Praxis den risikoorientierten Prüfungsansatz umsetzt. Zudem ist die Relevanz und Verlässlichkeit von Prüfungsnachweisen stets kritisch zu hinterfragen. 29

¹⁵ § 18 Satz 1 und 2 SaQK

¹⁶ § 43 Abs. 4 WPO, § 37 BS WP/vBP, Erläuterungen zu § 37 BS WP/vBP

¹⁷ WPK-Magazin 2/2025, 22

D. Planung der Qualitätskontrolle

1. Personelle Planung

Um die Durchführung einer ordnungsgemäßen Qualitätskontrolle zu gewährleisten, muss der Prüfer für Qualitätskontrolle über die erforderlichen Kenntnisse und Erfahrungen in der Abwicklung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB (Einzel- wie Konzernabschluss) verfügen, die der Auftragsstruktur der zu prüfenden Praxis gerecht werden. Sofern die zu prüfende Praxis auch Abschlussprüfungen durchführt, die spezielle Kenntnisse erfordern (Energieversorgungsunternehmen, Krankenhäuser, Finanzdienstleistungsinstitute, Konzernabschlussprüfungen, Prüfungen nach IFRS), muss auch der Prüfer für Qualitätskontrolle bzw. das Auftragsteam des Prüfers für Qualitätskontrolle über entsprechende Kenntnisse und Erfahrungen verfügen. 30

Das Hinzuziehen von Spezialisten ist möglich. Spezialisten können externe oder interne Personen sein, die über spezielle Fähigkeiten, Kenntnisse und Erfahrungen auf bestimmten Sachgebieten verfügen. Das Hinzuziehen von Spezialisten ist auch bei geprüften Praxen zu erwägen, deren Mandanten erhöhte Risiken aus dem Einsatz von IT aufweisen. 31

Sowohl die zu prüfende Praxis als auch der Prüfer für Qualitätskontrolle hat eigenverantwortlich zu prüfen, ob diese Anforderungen erfüllt sind. 32

Sind Gegenstand der Qualitätskontrolle auch gesetzlich vorgeschriebene Nachhaltigkeitsprüfungen, muss der Prüfer für Qualitätskontrolle auch über Kenntnisse und Erfahrungen auf dem Gebiet der Nachhaltigkeitsberichte und deren Prüfung oder anderer nachhaltigkeitsbezogener Dienstleistungen verfügen, ggf. durch die Hinzuziehung von Spezialisten.¹⁸ 33

Werden Spezialisten hinzugezogen, muss der Prüfer für Qualitätskontrolle den Einsatz der Spezialisten koordinieren, überwachen und nachvollziehen. Insbesondere muss er die Identifikation und Beurteilung der bedeutsamen Risiken des Auftrags sowie die Reaktionen hierauf – ggf. unter Hinzuziehung des Spezialisten – beurteilen. 34

Setzt der Prüfer für Qualitätskontrolle im Rahmen der Qualitätskontrolle fachliche Mitarbeiter ein, müssen diese ausreichend qualifiziert sein.¹⁹ Aufgrund der Anforderungen zur Registrierung als Prüfer für Qualitätskontrolle muss auch bei den eingesetzten fachlichen Mitarbeitern immer eine vergleichbare fachliche und persönliche Eignung vorausgesetzt werden. Im Bereich der Praxisorganisation ist der Einsatz von fachlichen Mitarbeitern als Zuarbeit für den Prüfer für Qualitätskontrolle in der Regel nicht zu beanstanden 35

¹⁸ § 57a Abs. 3 Satz 6 WPO-E

¹⁹ § 38 Abs. 3 BS WP/vBP

(Unterstützungsleistungen). Im Rahmen der Auftragsprüfung können nur Mitarbeiter mit der Qualifikation WP/vBP – ggf. unter Hinzuziehung von Spezialisten – eingesetzt werden.

2. Risikoorientiertes Prüfungsvorgehen

Eine Qualitätskontrolle ist risikoorientiert durchzuführen.²⁰ Ausgangspunkt der risikoorientierten Prüfungsplanung des Prüfers für Qualitätskontrolle ist die Risikobewertung durch die Praxis selbst²¹ und die hieraus resultierende Ausgestaltung des Qualitätssicherungssystems. Die Risikobewertung der Praxis ist durch den Prüfer für Qualitätskontrolle kritisch vor seinem eigenen Erfahrungshintergrund zu hinterfragen, um die Qualitätskontrolle risikoorientiert planen zu können.²²

36

Die risikoorientierte Schwerpunktbildung durch den Prüfer für Qualitätskontrolle erfolgt i. d. R. durch eine geeignete und angemessene Auswahl der

37

- Elemente der Praxisorganisation,
- Aufträge im Rahmen der Auftragsprüfung und
- Prüffelder innerhalb der einzelnen Auftragsprüfung.

Weitere Möglichkeiten zur Schwerpunktbildung ergeben sich, wenn der Prüfer für Qualitätskontrolle die Nachschau der Praxis im Rahmen seiner Prüfung als angemessen und wirksam beurteilt hat.²³ Bestandteil einer angemessenen und wirksamen Nachschau der Auftragsabwicklung ist die Einbeziehung sämtlicher verantwortlicher Prüfungspartner im Nachschauturnus. Da es sich bei der Qualitätskontrolle um eine Systemprüfung handelt, besteht bei einer angemessenen und wirksamen Nachschau kein Erfordernis, sämtliche verantwortlichen Prüfungspartner bei der Auftragsauswahl für die Qualitätskontrolle zu berücksichtigen.²⁴

38

Im Rahmen der Risikobeurteilung hat der Prüfer für Qualitätskontrolle sich vom zu prüfenden Qualitätssicherungssystem ein Bild zu verschaffen und die Risiken für das Qualitätssicherungssystem insgesamt zu beurteilen. Dazu wird er regelmäßig im Rahmen einer Qualitätskontrolle die für die Praxis risikobehafteten Elemente des Qualitätssicherungssystems im Rahmen seiner Funktionsprüfung einer weitergehenden Prüfung

39

²⁰ § 16 Abs. 1 Satz 2 SaQK

²¹ § 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 WPO, § 50 Abs. 2 BS WP/vBP

²² § 17 Abs. 1 SaQK

²³ Pkt. F.2. Auftragsauswahl

²⁴ Zu den Folgen einer nicht angemessenen und/oder nicht wirksamen Nachschau der Auftragsabwicklung vgl. Rn. 68 ff. Zur Auftragsauswahl bei kleinen Praxen vgl. auch Kommission für Qualitätskontrolle: Fragen- und Antworten-Katalog (FAQ) – klarstellende Hinweise zur Qualitätskontrolle kleiner Praxen (FAQ 7 bis 9)

unterziehen. Daher sind bei der einzelnen Auftragsprüfung nicht sämtliche Prüffelder und sämtliche Arbeitspapiere²⁵ zu überprüfen. Den Grundsätzen der Risikoorientierung und der Verhältnismäßigkeit ist in Abhängigkeit von den identifizierten Qualitätsrisiken durch eine geeignete Auswahl risikobehafteter Prüffelder Rechnung zu tragen.

3. Feststellung und Beurteilung der Qualitätsrisiken

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat unter Berücksichtigung eines risikoorientierten Prüfungsansatzes ein Verständnis von der zu prüfenden Praxis und deren Qualitätssicherungssystem zu gewinnen. Hierzu gehören insbesondere

40

- Ausgestaltung des Qualitätssicherungssystems²⁶ (in einem Praxishandbuch oder durch den Nachweis der praktischen Durchführung) insbesondere in Bezug auf die Festlegung von Verantwortlichkeiten für das Qualitätssicherungssystem, Implementierung angemessener Verfahren zur Risikobewertung nach § 55b Abs. 2 Nr. 1 WPO, zur Information und Kommunikation sowie zur Nachschau und zum Verbesserungsprozess nach § 55b Abs. 3 WPO²⁷
- Strukturelle Entwicklung (z. B. Praxiserwerbe, -verkäufe und -zusammenschlüsse)
- Mandantenstruktur
- Tätigkeitsschwerpunkte und Auftragsstruktur
- Mitarbeiterstruktur
- Praxisumfeld (z. B. Entwicklungen in der WP/vBP-Branche oder Entwicklungen bei Mandaten, Konkurrenzsituation)
- Zusammenarbeit mit anderen (WP/StB/RA-)Praxen und Netzwerken

Ausgehend von der durch die zu prüfende Praxis selbst vorzunehmenden Risikobewertung²⁸ sowie dem eigenen erworbenen Verständnis des Prüfers für Qualitätskontrolle von der zu prüfenden Praxis und deren Qualitätssicherungssystem hat er die qualitätsgefährdenden Risiken zu identifizieren. Diese können sich bspw. aus den folgenden Bereichen ergeben:

41

- **Entwicklung der Wirtschaftsprüferpraxis**
 - Veränderungen der gesetzlichen Vorschriften für die Rechnungslegung und Abschlussprüfungen innerhalb einer Qualitätskontrollperiode
 - Veränderungen im Qualitätssicherungssystem der Praxis (bspw. Umstellung auf ISA, neue Prüfsoftware)

²⁵ § 51b Abs. 1 und 4 WPO

²⁶ § 51 Abs. 2 BS WP/vBP

²⁷ § 50 Abs. 2 ff. BS WP/vBP, Erläuterungen zu § 50 BS WP/vBP, zur Bedeutung der Nachschau für die Risikoeinschätzung bei der Prüfungsplanung vgl. auch WPK-Magazin 2/2025, 22

²⁸ § 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 WPO

- Feststellungen aus der zuletzt durchgeführten Qualitätskontrolle und/oder der Nachschau sowie Reaktionen der Praxis darauf
- Beschwerden und Vorwürfe [bspw. Berufsaufsicht und Abschlussdurchsicht der WPK, Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS)]
- **Struktur der Prüfungen**
 - Art der Prüfungsaufträge (z. B. Konzernabschlussprüfungen, Erstprüfungen)
 - Branchen
 - Mandanten mit Bestandsgefährdung oder Entwicklungsbeeinträchtigung
 - Komplexität der Rechnungslegungsfragen
 - Auffällig niedrige (oder hohe) Prüfungsstunden und/oder -honorare
- **Personelle Ressourcen der Praxis**
 - Anzahl der tätigen WP/vBP im Bereich der Abschlussprüfung
 - Hohe Mitarbeiterfluktuation
 - Qualifikation der Mitarbeiter
 - Verfügbarkeit von Spezialisten
 - Anzahl und (ggf. uneinheitliche) Struktur der Niederlassungen
- **Technische und fachliche Ressourcen der Praxis**
 - Veraltete oder nicht geeignete IT-Anwendungen
 - Keine regelmäßige Überprüfung der vorhandenen Fachliteratur, Software, Checklisten und Muster auf Aktualität
 - Unzureichende Schulung des Fachpersonals für neue Softwareanwendungen und für die Anwendung von automatisierten Tools und Techniken

Auf Basis des erworbenen Verständnisses von der Praxis und ihrem Qualitätssicherungssystem sowie seiner Einschätzung der qualitätsgefährdenden Risiken hat der Prüfer für Qualitätskontrolle eine Prüfungsstrategie und daraus abgeleitet ein Prüfungsprogramm mit den durchzuführenden Prüfungshandlungen zu entwickeln. Eine sachgerechte Beachtung dieser Vorgehensweise trägt zur Einhaltung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes durch den Prüfer für Qualitätskontrolle bei.

42

Eine Qualitätskontrolle ist so zu planen und durchzuführen, dass das Qualitätskontrollrisiko soweit reduziert wird, dass der Prüfer für Qualitätskontrolle ein sachgerechtes Prüfungsurteil abgeben kann.²⁹ Das Qualitätskontrollrisiko setzt sich aus dem

43

²⁹ §§ 17 Abs. 2, 23 SaQK

Qualitätsrisiko³⁰ und dem Entdeckungsrisiko zusammen.

Die Qualitätskontrolle hat risikoorientiert anhand der identifizierten Qualitätsrisiken und der darauf aufbauenden (vorläufigen) Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit der in der Praxis eingeführten Regelungen und Maßnahmen des Qualitätssicherungssystems zur Identifizierung, Bewertung und Steuerung der qualitätsgefährdenden Risiken zu erfolgen. 44

Kleine Praxen mit geringer Aufgabendelegation und einfachen organisatorischen Strukturen werden in der Regel ein geringes Kontrollrisiko aufweisen.³¹ Mit zunehmender Praxisgröße (steigende Anzahl an Berufsträgern, Prüfungsaufträgen und Niederlassungen) steigen i. d. R. auch die Anforderungen an die Regelungs- und Kontrolldichte des Qualitätssicherungssystems und das Kontrollrisiko. Zusammen mit einer wirksamen Nachschau und mit entsprechendem Konsequenzenmanagement kann dieses ggf. wieder reduziert werden. 45

Bei der Planung und Durchführung der Qualitätskontrolle sowie bei der Festlegung einzelner Prüfungshandlungen hat der Prüfer für Qualitätskontrolle auch Überlegungen zur qualitativen Wesentlichkeit anzustellen.³² 46

E. Prüfung der Praxisorganisation

Ausgangspunkt ist das von der Praxis eingerichtete Qualitätssicherungssystem (schriftlich dokumentiert bzw. tatsächlich gelebt).³³ 47

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat zunächst einen Soll-Soll-Abgleich zwischen den gesetzlich und satzungsmäßig vorgeschriebenen Regelungen und den an die jeweilige Praxis angepassten Regelungen vorzunehmen. Anschließend hat er risikoorientiert ausgewählte Elemente des Qualitätssicherungssystems zu überprüfen und dabei die Sollvorgaben der Praxis mit dem IST-Zustand des Qualitätssicherungssystems abzugleichen. Aus diesen Schritten ergeben sich ggf. Feststellungen, die im Rahmen der Qualitätskontrolle zu beurteilen sind. 48

Die einzelnen Elemente der Praxisorganisation³⁴ hat der Prüfer für Qualitätskontrolle angesichts der konkreten Verhältnisse der Praxis auf Angemessenheit zu beurteilen (Aufbauprüfung). Dabei hat er zu beurteilen, ob die von der Praxis identifizierten Risiken und 49

³⁰ Definition siehe Rn. 18

³¹ Kommission für Qualitätskontrolle: Fragen- und Antworten-Katalog (FAQ) – klarstellende Hinweise zur Qualitätskontrolle kleiner Praxen

³² § 17 Abs. 5 Satz 1 SaQK

³³ § 55b Abs. 1 Satz 3 WPO, § 51 Abs. 2 BS WP/vBP

³⁴ § 19 Satz 3 SaQK

die ggf. vom Prüfer für Qualitätskontrolle im Rahmen der Planung zusätzlich identifizierten Risiken im Sollsystem der Praxis berücksichtigt wurden.

Gegenstand von Qualitätskontrollen von Praxen, die auch Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 316a HGB prüfen, ist ausschließlich die Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen und **gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten nach § 324b HGB-E** von Unternehmen, die nicht von öffentlichem Interesse im Sinne des § 316a Satz 2 HGB sind, sowie von der BaFin beauftragten betriebswirtschaftlichen Prüfungen. Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat sich im Rahmen der Qualitätskontrolle auch mit den Regelungen des Qualitätssicherungssystems zu befassen, soweit es für die Qualitätskontrolle erforderlich ist. Der Transparenzbericht kann hierfür eine erste Grundlage sein. Sofern eine Inspektion der APAS durchgeführt wurde oder durchgeführt wird, empfiehlt die Kommission für Qualitätskontrolle auch ein Gespräch mit dem Inspektionsleiter zu führen.

50

Im Rahmen der Wirksamkeitsprüfung (Funktionsprüfung) hat der Prüfer für Qualitätskontrolle risikoorientiert Schwerpunkte zu setzen. Dabei sind diejenigen Elemente der Praxisorganisation auszuwählen, die unter Berücksichtigung der individuellen Gegebenheiten der zu prüfenden Praxis und der Erkenntnisse des Prüfers für Qualitätskontrolle aus der vorangegangenen sowie den Feststellungen der laufenden Qualitätskontrolle für die Sicherstellung der ordnungsgemäßen Auftragsabwicklung risikobehaftet sind. Eine Funktionsprüfung nicht risikobehafteter Elemente der Praxisorganisation ist daher nicht erforderlich.

51

Schwerpunkte der Prüfung der Wirksamkeit der Praxisorganisation werden im Regelfall unter Berücksichtigung der identifizierten Qualitätsrisiken festgelegt. Dies können

52

- die Durchsicht der jährlichen und/oder anlassbezogenen Unabhängigkeitserklärungen,
- die Durchsicht der berufsüblichen Verpflichtungserklärungen,
- die Durchsicht der Aufstellungen über die absolvierten Fortbildungen und die entsprechenden Teilnahmebestätigungen sowie ggf. eines Aus- und Fortbildungsprogramms,
- die Durchsicht der Beurteilungen der Mitarbeiter,
- die Beurteilung der vorhandenen Fachliteratur sowie des fachlichen Informationsmanagements (z. B. Onlinedatenbanken),
- die Durchsicht von Planungsunterlagen für den Mitarbeiterereinsatz (Gesamtplanung aller Aufträge),

- der Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen und
- die Vergütungsregelungen

sein.

Bestehen **Netzwerke** oder **Schnittstellen zu anderen Berufspraxen**, bspw. eine gemeinsame Berufsausübung in einer Sozietät oder in einer Berufsgesellschaft, sind die Regelungen, die die Einhaltung der Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit in Bezug auf diese Praxen sicherstellen, immer Gegenstand der Prüfung der Praxisorganisation. Die entsprechenden Regelungen sind zu prüfen und im Qualitätskontrollbericht zu beschreiben.

53

Das Qualitätssicherungssystem hat durch angemessene Regelungen sicherzustellen, dass die Pflichten nach dem Geldwäschegesetz erfüllt werden.³⁵ Insbesondere sind Regelungen zu folgenden Bereichen zu schaffen:

54

- Durchführung einer Risikoanalyse³⁶
- Präventionsmaßnahmen unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Risikoanalyse³⁷
- Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten³⁸
- Meldepflichten bei Geldwäscheverdachtsfällen³⁹
- Ggf. besondere interne Sicherungsmaßnahmen⁴⁰
- Ggf. Bestellung eines Geldwäschebeauftragten und eines Stellvertreters sowie deren Anzeige bei der WPK⁴¹

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat die Angemessenheit und Wirksamkeit dieser Regelungen zu prüfen.⁴²

³⁵ § 53 Nr. 10 BS WP/vBP

³⁶ § 5 Abs. 1 GWG

³⁷ §§ 10 ff. GWG, ggf. § 6 GWG

³⁸ § 8 GWG

³⁹ § 43 GWG

⁴⁰ § 6 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1, 3 bis 7, Abs. 5 GWG. (Zusätzliche) Pflichten für Praxen und Gruppen mit mehr als zehn WP/vBP (oder Angehörigen sozietätsfähiger Berufe)

⁴¹ § 7 GWG. (Zusätzliche) Pflichten für Praxen und Gruppen mit mehr als 30 WP/vBP (oder Angehörigen sozietätsfähiger Berufe)

⁴² Unter www.wpk.de/beruf/geldwaeschebekaempfung/ stellt die WPK ihren Mitgliedern zahlreiche Hilfsmittel zur Verfügung, die die Einhaltung der geldwäscherechtlichen Pflichten erleichtern sollen. Ergänzt wird das Angebot um Hilfestellungen etwa in Form eines Webinars und von Veröffentlichungen der Financial Intelligence Unit des Zolls in der Rubrik „Geldwäschebekämpfung“ des internen Mitgliederbereichs.

Einzelne Elemente der Praxisorganisation, die für die Praxis nicht relevant sind, wie bspw. Regelungen zu Mitarbeitern, wenn ein Praxisinhaber gesetzliche Abschlussprüfungen ausschließlich allein durchführt, sind weder zu prüfen noch im Qualitätskontrollbericht zu beschreiben. Im Gegensatz dazu ist in diesen Fällen die Fortbildung des Berufsträgers aufgrund des unmittelbaren Zusammenhangs mit der ordnungsgemäßen Auftragsabwicklung immer Gegenstand der Qualitätskontrolle. Die entsprechenden Regelungen sind daher zu beurteilen und im Qualitätskontrollbericht zu beschreiben.

55

F. Prüfung der Auftragsabwicklung

1. Prüfung der Vollständigkeit der Grundgesamtheit

Wesentlicher Bestandteil einer Qualitätskontrolle ist die Durchführung angemessener Funktionsprüfungen, im Bereich der Auftragsabwicklung die Prüfung einzelner Aufträge. Für eine angemessene Auftragsauswahl ist eine vollständige Grundgesamtheit Voraussetzung. Nur eine vollständige Grundgesamtheit gibt die Tätigkeit der WP/vBP-Praxis zutreffend wieder. Darüber hinaus gewährleistet nur eine vollständige Grundgesamtheit, dass jeder Auftrag in die Auftragsauswahl gelangen kann. Damit stellt die Grundgesamtheit die Basis für die Beurteilung der WP/vBP-Praxis dar und ist Grundlage für das weitere Prüfungsvorgehen. Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat daher die Vollständigkeit der Grundgesamtheit zu prüfen.

56

In ihrem Hinweis zur Grundgesamtheit von Qualitätskontrollen hat die Kommission für Qualitätskontrolle den Umfang der Aufträge festgelegt, die Gegenstand der Qualitätskontrolle sind.⁴³ Hiernach gehören Abschlussprüfungen von nach § 264 Abs. 3 bzw. § 264b HGB von der Prüfungspflicht befreiten Kapitalgesellschaften bzw. Personengesellschaften ohne natürliche Person als Vollhafter grundsätzlich nicht zur Grundgesamtheit. Die Kommission für Qualitätskontrolle wird es aber nicht beanstanden, wenn eine trotz Befreiung beauftragte Abschlussprüfung einer nach § 264 Abs. 3 HGB bzw. 264b HGB befreiten Kapitalgesellschaft bzw. Personengesellschaft in die Grundgesamtheit und Auftragsprüfung einbezogen wird. Voraussetzung für die Aufnahme in die Auftragsprüfung ist aber, dass ein Anhang und Lagebericht erstellt und die Befreiungsvorschriften insoweit nicht in Anspruch genommen werden. Sofern ein vollständiger Jahresabschluss und Lagebericht vorliegen, kann der Prüfer für Qualitätskontrolle im Rahmen der Auftragsprüfung die erforderliche Prüfungssicherheit für den Bereich der Auftragsabwicklung erlangen.

57

⁴³ Kommission für Qualitätskontrolle: Hinweis zur Grundgesamtheit von Qualitätskontrollen (Stand: 6. Mai 2025) unter <https://www.wpk.de/beruf/qualitaetskontrolle/hinweise-kfgk/>

Zur Grundgesamtheit können auch Aufträge gehören, die im Zeitpunkt der Beendigung der Qualitätskontrolle noch nicht abgeschlossen sind, soweit dies für die Beurteilung der Angemessenheit und/oder Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems erforderlich ist und hierfür nicht ausreichend abgeschlossene Aufträge zur Verfügung stehen.⁴⁴ In der Regel wird die Grundgesamtheit aus den seit der letzten Qualitätskontrolle abgeschlossenen Aufträgen bestehen.⁴⁵ 58

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat sich mit einer kritischen Grundhaltung zunächst ein vorläufiges Bild über das Risiko des Vorliegens einer unvollständigen Grundgesamtheit zu machen. Im Rahmen einer Aufbauprüfung ist die Führung der Auftragsdatei zu beurteilen. Hierbei hat der Prüfer für Qualitätskontrolle sowohl das inhärente Risiko (bspw. Prüfungsmandate wechseln zwischen Sozien) und das Kontrollrisiko zu beurteilen. 59

Auf Basis des ermittelten Fehlerrisikos sowie der Ergebnisse eventueller Funktionsprüfungen werden Art und Umfang der aussagebezogenen Prüfungshandlungen festgelegt und können bspw. folgende Prüfungshandlungen umfassen: 60

- Kritische Befragung des Praxisinhabers,
- Plausibilisierung der Grundgesamtheit mit den Umsatzerlösen,
- Einsichtnahme in die Debitorenliste,
- Abgleich der Grundgesamtheit mit öffentlich zugänglichen Informationen, wie Unternehmensregister, Datenbanken und Suchmaschinen, Transparenzbericht, Pressebeurichterstattung etc.,
- Abgleich der Grundgesamtheit mit dem Schriftverkehr aus der letzten Qualitätskontrolle oder der Anzeige der Aufnahme der Tätigkeit als Abschlussprüfer (§ 57a Absatz 1 Satz 2 WPO) und Klärung eventueller Abweichungen,
- Berücksichtigung eventuellen Schriftverkehrs mit anderen Aufsichtsstellen (bspw. Berufsaufsicht der WPK).

Liegt der Qualitätskontrolle keine vollständige oder ausreichende Grundgesamtheit zu Grunde, kann die Kommission für Qualitätskontrolle Maßnahmen, insbesondere Sonderprüfungen der zu prüfenden Praxis, anordnen. 61

⁴⁴ § 20 Abs. 2 Satz 3 SaQK

⁴⁵ Rn. 15

2. Auftragsauswahl

Die Aufträge sind in der Regel im Wege einer **bewussten risikoorientierten Auswahl** basierend auf den persönlichen Erkenntnissen und Erfahrungen des Prüfers für Qualitätskontrolle eigenverantwortlich, selbstständig und nach pflichtgemäßem Ermessen mit dem Ziel auszuwählen, den im Rahmen der Prüfungsplanung identifizierten Qualitätsrisiken angemessene Rechnung zu tragen und damit eine entsprechende Abbildung des Auftragsportfolios zu erreichen. Die Auswahl ist so zu dokumentieren, dass ein sachverständiger Dritter diese in angemessener Zeit nachvollziehen kann. 62

Die angemessene Auftragsauswahl ist ein dynamischer Prozess. Dieser erstreckt sich von der Planung bis zur abschließenden Beurteilung der Feststellungen. Die vorgenommene Auswahl von Aufträgen ist in jedem Stadium der Qualitätskontrolle zu hinterfragen. 63

Bei der Auftragsauswahl hat der Prüfer für Qualitätskontrolle insbesondere zu berücksichtigen, dass er auf Basis seiner ausgewählten Aufträge nicht nur die Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems zum Ende des Qualitätskontrollzeitraums zu beurteilen hat, sondern auch die Fähigkeit der zu prüfenden Praxis, über einen Sechsjahreszeitraum die Stabilität des Qualitätssicherungssystems dauerhaft und verlässlich aufrecht zu erhalten.⁴⁶ 64

Ziel der Auftragsauswahl ist eine den individuellen Verhältnissen und den Qualitätsrisiken der Praxis angemessene Anzahl an Auftragsprüfungen. Vor diesem Hintergrund hat der Prüfer für Qualitätskontrolle für seine Auftragsprüfung nicht nur Aufträge des letzten Jahres auszuwählen, sondern auch abzuwägen, inwieweit er die Ergebnisse von wirksamen Nachschauen vorangegangener Jahre verwerten kann. Darauf aufbauend sind ggf. Aufträge aus weiteren Jahren auszuwählen. Bei der Prüfung der Stabilität des Qualitätssicherungssystems kann es in einfach gelagerten Fällen möglich sein, einen Auftrag aus Vorjahren desselben Mandanten heranzuziehen. 65

Kriterien für die Auftragsauswahl nach Risikogesichtspunkten können sich insbesondere aus 66

- einem öffentlichen Interesse außerhalb von § 316a HGB-Mandaten (bspw. grauer Kapitalmarkt, große Arbeitgeber),
- der Branche und der wirtschaftlichen Situation (zum Beispiel Going-Concern),
- der Rechtsform,

⁴⁶ § 57a Abs. 2 WPO, Erläuterungen zu § 8 BS WP/vBP

- der Auftragsart (Jahres- oder Konzernabschlussprüfungen, Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten),
- den angefallenen Prüfungsstunden (auffällig hoch oder niedrig),
- dem Honorar (auffällig hoch oder niedrig),
- den Rechnungslegungsgrundsätzen (z. B. IFRS),
- einer Erstprüfung⁴⁷,
- der Komplexität der Unternehmensstruktur,
- erhöhten Risiken aus dem Einsatz von IT,
- einem modifizierten Prüfungsurteil,
- in der letzten Qualitätskontrolle oder der Nachschau getroffenen Feststellungen und
- Mitteilungen der WPK, APAS, BaFin⁴⁸ etc.

ergeben.

Stützt sich der Prüfer für Qualitätskontrolle bei seiner Auftragsauswahl auch auf die Risikokategorien der Praxis, hat er die Regelungen zur Risikoklassifizierung darzustellen und eine Systemprüfung in diesem Bereich durchzuführen.

67

In die Auftragsauswahl sind Aufträge einzubeziehen, deren primärer Zweck die Prüfung der Wirksamkeit der Auftragsabwicklung ist. Waren diese Aufträge auch Gegenstand der Nachschau, kann damit auch die Wirksamkeit der Nachschau geprüft werden, indem die eigenen Prüfungsergebnisse, mit denen der Nachschau verglichen werden (Dual-Purpose-Test).

68

Stellt der Prüfer für Qualitätskontrolle fest, dass seine Auftragsprüfung weitgehend zu den gleichen Ergebnissen gekommen ist wie die des Nachschauers, kann er grundsätzlich von der Wirksamkeit der Nachschau über den Prüfungszeitraum ausgehen, wenn die systemischen Feststellungen der Nachschau zur Beseitigung der aufgedeckten Mängel führen. Regelmäßig wird dies eine Reduzierung der Anzahl der in die Auftragsprüfung einzubeziehenden Aufträge ermöglichen. Eine wirksame Nachschau kann die eigene Prüfung von Aufträgen durch den Prüfer für Qualitätskontrolle nicht ersetzen, da die Nachschau als Teil des eingerichteten Qualitätssicherungssystems Gegenstand der

69

⁴⁷ Die erstmalige Prüfung eines gesetzlich vorgeschriebenen Nachhaltigkeitsberichtes soll Gegenstand der Auftragsprüfung sein.

⁴⁸ Das bisher zweistufige Bilanzkontrollverfahren mit der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) und der BaFin wurde mit dem Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität zum 1. Januar 2022 in ein einstufiges Verfahren übergeleitet.

Qualitätskontrolle ist. Der Prüfer für Qualitätskontrolle wird in Abhängigkeit von den identifizierten qualitätsgefährdenden Risiken in der Regel auch Aufträge in seiner Auftragsprüfung berücksichtigen, die nicht der Nachschau unterlegen haben.

Ergibt die Prüfung der Nachschau, dass diese nicht wirksam ist, so hat dies der Prüfer für Qualitätskontrolle bei der Bemessung des Umfangs seiner Auftragsprüfung zu berücksichtigen.

70

Die Anzahl der verantwortlichen Prüfungspartner in der Praxis ist ein weiteres Kriterium der Risikobeurteilung. Deren Berücksichtigung bei der Auftragsauswahl richtet sich danach, ob

71

- ein einheitliches Qualitätssicherungssystem vorliegt,
- alle Berufsträger und Mitarbeiter umfassend über das Qualitätssicherungssystem informiert und angemessen in das System der Aus- und Fortbildung einbezogen werden,
- alle verantwortlichen Prüfungspartner nach einem festgelegten Turnus in die Nachschau einbezogen werden und
- negative Ergebnisse der Nachschau zu Konsequenzen für die verantwortlichen Prüfungspartner führen.

Liegen diese Voraussetzungen vor, ist es bei einer durch den Prüfer für Qualitätskontrolle als wirksam beurteilten Nachschau ausreichend, dass nicht jeder verantwortliche Prüfungspartner mit einem Auftrag in der Auswahl des Prüfers für Qualitätskontrolle berücksichtigt wird. Ist die Nachschau nicht wirksam, hat der Prüfer für Qualitätskontrolle zu prüfen, durch welche geeigneten Prüfungshandlungen er nachvollziehen kann, ob die Regelungen des Qualitätssicherungssystems von allen verantwortlichen Prüfungspartnern angewendet werden. Dies kann dazu führen, dass der Prüfer für Qualitätskontrolle seine Auftragsprüfung erweitern und weitere verantwortliche Prüfungspartner einbeziehen muss. Nur für den Fall, dass keine anderweitige Prüfungssicherheit erreicht werden kann, ist es denkbar, dass alle verantwortlichen Prüfungspartner in die Auftragsprüfung einzubeziehen sind.

72

Die Auftragsprüfung dient damit drei Zwecken gleichzeitig:

73

- der Prüfung der Wirksamkeit der Regelungen für die Auftragsabwicklung,
- der Prüfung der Wirksamkeit der Nachschau und
- der Prüfung der Stabilität des Qualitätssicherungssystems im gesamten Prüfungszeitraum.

Die Erkenntnisse aus der vorangegangenen Qualitätskontrolle (Qualitätskontrollbericht und sämtlicher Schriftverkehr mit der Kommission für Qualitätskontrolle) sowie die Ergebnisse vorangegangener Nachschauen und gegebenenfalls auch von Inspektionen sind elementare Grundlagen für die Auftragsauswahl. Sie geben auch vertiefte Hinweise auf das Qualitätsbewusstsein der Praxis beziehungsweise der Praxisleitung. Auch der etwaige Schriftverkehr mit sonstigen Aufsichtsstellen (zum Beispiel Berufsaufsicht, insbesondere Bundesanzeigerdurchsicht der WPK, APAS, BaFin etc.) ist ergänzend für die Auftragsauswahl heranzuziehen. 74

Die Kommission für Qualitätskontrolle hat eine Arbeitshilfe mit verschiedenen Kriterien zur Auftragsauswahl entwickelt.⁴⁹ 75

3. Besonderheiten der Auftragsauswahl bei großen Abschlussprüferpraxen

An die Auftragsauswahl sind bei großen Abschlussprüferpraxen besondere Anforderungen zu stellen. Die Auftragsauswahl muss auf der Grundlage einer konsistenten und für Dritte nachvollziehbaren Methodik erfolgen. Die Methodik sollte der Tatsache Rechnung tragen, dass der Nachschau bei großen Praxen eine besonders große Bedeutung für ein wirksames Qualitätssicherungssystem zukommt. Es empfiehlt sich daher ein dreistufiges Vorgehen. 76

- Stufe 1: Auftragsauswahl zur Beurteilung der Wirksamkeit der Nachschau 77
- Stufe 2: risikoorientierte, bewusste Auswahl von Aufträgen, die nicht der Nachschau unterlagen
- Stufe 3: abschließende kritische Hinterfragung der ausgewählten Aufträge anhand der einbezogenen verantwortlichen Prüfungspartner

Die stufenweise Vorgehensweise spiegelt die risikoorientierte Durchführung einer Qualitätskontrolle wider.

In einem ersten Schritt wird die Wirksamkeit der Nachschau getestet. Dafür ist eine angemessene Zahl von Nachschauaufträgen bewusst risikoorientiert auszuwählen. 78

In der zweiten Stufe wählt der Prüfer für Qualitätskontrolle Aufträge bewusst risikoorientiert aus. Diese sollten nicht der Nachschau unterlegen haben. Sie sind im Wege einer bewusst risikoorientierten Auswahl mit dem Ziel auszuwählen, wesentliche qualitätsgefährdende Risiken der Grundgesamtheit abzudecken. Es ist davon auszugehen, dass 79

⁴⁹ Kommission für Qualitätskontrolle: Hinweis zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle, Anlage 3 „Arbeitshilfe Auftragsauswahl“

wesentliche qualitätsgefährdende Risiken in der Regel mehrfach bei der Auswahl der Aufträge berücksichtigt werden.

Die Beurteilung der Wirksamkeit der Nachschau bildet die Grundlage für den Umfang der Auswahl weiterer Aufträge. In der Stufe 2 sind mindestens so viele Aufträge einzubeziehen wie in Stufe 1, dem Grundsatz folgend, dass sich der Prüfer für Qualitätskontrolle bei der Bildung seines Prüfungsurteils nicht überwiegend auf Aufträge stützt, die auch der Nachschau unterlagen. Bei einer nicht wirksamen Nachschau ist die Anzahl der ausgewählten Aufträge auszuweiten.

Die Stufe 3 dient der abschließenden Evaluierung der Vorgehensweise. Mit diesem dritten und finalen Schritt soll kritisch hinterfragt werden, ob in der Gesamtschau eine sachgerechte risikoorientierte Auswahl der Aufträge getroffen worden ist. Hierbei ist auch kritisch zu hinterfragen, ob die verantwortlichen Prüfungspartner unter Berücksichtigung der Angemessenheit und Wirksamkeit der Nachschau im erforderlichen Umfang einbezogen worden sind. 80

Ein Abweichen von diesem Vorgehen soll im Qualitätskontrollbericht überzeugend begründet werden. 81

4. Besonderheiten bei Sozietäten und Partnerschaften

Bei einer nicht als WPG/BPG anerkannten Sozietät oder Partnerschaftsgesellschaft besteht die Besonderheit der Tätigkeit eines WP/vBP darin, dass er in dieser keine gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB durchführen darf. Er kann aber „neben“ seiner Tätigkeit in der Sozietät oder Partnerschaftsgesellschaft auch in eigener Praxis gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB durchführen. 82

Eine Qualitätskontrolle ist für jeden einzelnen Sozius oder Partner durchzuführen. Oftmals weisen die zu prüfenden Einzelpraxen eine einheitliche Organisation auf. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass auch bei Vorliegen einer einheitlichen Praxisorganisation der Prüfer für Qualitätskontrolle mit der Durchführung einer Qualitätskontrolle für jeden einzelnen Sozius oder Partner zu beauftragen ist. Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat für jeden Sozius oder Partner zu prüfen, ob die Grundsätze und Maßnahmen zur Qualitätssicherung nach Maßgabe der gesetzlichen Vorschriften und der Berufssatzung insgesamt und bei der Durchführung einzelner Prüfungsaufträge eingehalten werden. Das heißt, dass bei der auftragsbezogenen Funktionsprüfung die Aufträge eines jeden Sozius oder Partner gesondert auszuwählen sind. 83

Die als WPG/BPG anerkannte Sozietät oder Partnerschaftsgesellschaft kann dagegen als solche Aufträge⁵⁰ durchführen. In diesem Fall ist sie - wie jede andere WPG/BPG - verpflichtet, am Qualitätskontrollverfahren teilzunehmen. Hier ist die Qualitätskontrolle nach den Grundsätzen für eine Qualitätskontrolle für Berufsgesellschaften durchzuführen. 84

5. Auftragsprüfung

Die Auftragsprüfung stellt den Kern der Qualitätskontrolle dar und ist daher **nur durch WP/vBP** durchzuführen. Ausnahmen sind denkbar, wenn der Einsatz von Spezialisten (bspw. IT-Prüfer) erforderlich wird.⁵¹ Kommen im Rahmen der Auftragsprüfung Nicht-WP/vBP zum Einsatz, kann die Kommission für Qualitätskontrolle Maßnahmen anordnen. 85

Im Rahmen der Überprüfung der ausgewählten Aufträge hat der Prüfer für Qualitätskontrolle zu beurteilen, ob das prüferische Vorgehen der Praxis nachvollziehbar und begründet war. Diese Beurteilung beinhaltet aber weder in Bezug auf den prüferischen Ansatz noch auf das hierfür aufzuwendende Zeitvolumen eine erneute Abschlussprüfung. Vielmehr wird der Prüfer für Qualitätskontrolle unter Berücksichtigung der von der Praxis identifizierten risikobehafteten Prüffelder risikoorientiert entsprechende Schwerpunkte setzen. 86

Ziel der Auftragsprüfung ist dabei die materiell-inhaltliche Beurteilung der Auftragsabwicklung in den risikobehafteten Prüffeldern und nicht lediglich die formelle Kontrolle der Arbeitspapiere im Sinne einer bloßen Vollständigkeitsprüfung. Dabei muss sich der Prüfer für Qualitätskontrolle insbesondere mit folgenden Fragestellungen befassen: 87

- War das prüferische Vorgehen der Praxis ausgehend von der Prüfungsplanung und den darin identifizierten Risiken angemessen?
- Hat die Praxis ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise eingeholt und zutreffend gewürdigt?
- War die Prüfungsdurchführung geeignet, zu einem hinreichend sicheren Prüfungsurteil zu führen („roter Faden der Auftragsabwicklung“)?
- War die Dokumentation angemessen?

⁵⁰ Rn. 10

⁵¹ WPK-Magazin 4/2018, 47

Ausgangspunkt für eine risikoorientierte Schwerpunktbildung des Prüfers für Qualitätskontrolle ist die Beurteilung der Prüfungsplanung einschließlich Risikobeurteilung in den nachfolgend genannten Bereichen:

88

- Wirtschaftliches, rechtliches Umfeld (Branche, Risiken, Going-Concern etc.)
- Festlegung der Wesentlichkeit und Toleranzwesentlichkeit (Bezugsgröße, Prozentsätze, Beachtung in der weiteren Prüfungsplanung)
- Verständnis des IKS des Unternehmens
- Identifizierung und Beurteilung der Risiken (bedeutsame Risiken wie z. B. die Umsatzrealisation, APH-Risiken und sonstige quantitativ und qualitativ wesentliche Risiken, bspw. aus dem IT-Einsatz resultierende Risiken) und Abgleich mit der eigenen Risikoeinschätzung des Prüfers für Qualitätskontrolle
- Prüfungsstrategie und daraus abgeleitetes Prüfungsprogramm einschließlich bedeutsamer Änderungen

Die aus der Prüfungsplanung unter Berücksichtigung der identifizierten Risiken abgeleitete Schwerpunktbildung des Prüfers für Qualitätskontrolle umfasst in den ausgewählten Prüffeldern jeweils die nachfolgend genannten Schritte:

89

- Beurteilung der durchgeführten Prüfungshandlungen
 - Angemessenheit und Konsistenz der Prüfungshandlungen [Aufbau- und Funktionsprüfungen sowie aussagebezogene Prüfungshandlungen (analytische Prüfungen und Einzelfallprüfungen), Reaktionen auf identifizierte Risiken aus dem Einsatz von IT] mit der dokumentierten Prüfungsplanung
- Beurteilung, ob ausreichende und geeignete Prüfungsnachweise eingeholt wurden
- Qualitative Würdigung der getroffenen Schlussfolgerungen je ausgewähltem Prüffeld
- Beurteilung der Ableitung des Prüfungsergebnisses (hinreichende Prüfungssicherheit)
- Beurteilung der auftragsbezogenen Maßnahmen zur Qualitätssicherung⁵²
- Beurteilung der Dokumentation der Abschlussprüfung in den ausgewählten Prüffeldern
 - Beurteilung, ob die Arbeitspapiere vollständig und aussagekräftig sind

⁵² § 48 BS WP/vBP

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat seine Feststellungen aus der Beurteilung der einzelnen, risikoorientiert ausgewählten Prüffelder insgesamt zu würdigen. Hierzu hat er folgende Prüfungshandlungen durchzuführen:

90

- Nachvollziehen der Gesamtwürdigung anhand der Arbeitspapiere und der ggf. darauf aufbauenden Gespräche mit dem verantwortlichen Prüfungspartner über die Prüfungsdurchführung und das Prüfungsergebnis
- Beurteilung der Angemessenheit und Vollständigkeit sowie kritische Beurteilung der Berichterstattung (Prüfungsbericht und Prüfungsurteil)

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat auch zu beurteilen, ob der Abschluss der Prüfungsdokumentation zeitnah (spätestens 60 Tage) nach dem Datum des Bestätigungsvermerks erfolgt ist.⁵³

Die Kommission für Qualitätskontrolle hat eine Arbeitshilfe entwickelt, die die wesentlichen Prüfschritte zur Beurteilung des risikoorientierten Prüfungsansatzes der zu prüfenden Praxis aufzeigt und anhand einer beispielhaften Dokumentation verdeutlicht.⁵⁴

Zunächst hat sich der Prüfer für Qualitätskontrolle in ausreichendem Umfang mit dem Prüfungsgegenstand des zu beurteilenden Auftrages vertraut zu machen. Hierzu hat er sich gegebenenfalls – in Abhängigkeit von der Komplexität des zu überprüfenden Auftrags – zunächst durch den verantwortlichen WP/vBP in den Prüfungsgegenstand (Unternehmen und Umfeld, wirtschaftliche Entwicklung, Rechnungslegungsgrundsätze, Risiken) einführen zu lassen, um sich einen ersten Überblick über das Mandat und ein Bild vom Vorgehen des verantwortlichen WP/vBP zu verschaffen. Im Anschluss daran hat der Prüfer für Qualitätskontrolle zunächst die Berichterstattung (Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk) sowie Jahresabschluss und Lagebericht einer kritischen Würdigung zu unterziehen. Obwohl die Qualitätskontrolle nicht originär auf die Aufdeckung von Rechnungslegungsfehlern ausgerichtet ist, ist dabei auch auf Anzeichen für mögliche Fehler in der Rechnungslegung zu achten. Hierdurch erhält der Prüfer für Qualitätskontrolle auch einen ersten Eindruck von den Maßnahmen der Praxis zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung (Konsultation, Berichtskritik, auftragsbegleitende Qualitätssicherung).

91

Daran anschließend hat der Prüfer für Qualitätskontrolle die Prüfungsplanung einschließlich der Angemessenheit der Risikobeurteilung und des daraus abgeleiteten Prüfprogramms zu beurteilen.

92

⁵³ § 51b Abs. 5 Satz 1 WPO, § 58 Nr. 1 BS WP/vBP

⁵⁴ Anlage 2 „Beispiel zur Durchführung und Dokumentation einer Auftragsprüfung im Rahmen einer Qualitätskontrolle“

Dabei hat der Prüfer für Qualitätskontrolle den Fokus auf die aus der Risikobeurteilung im Rahmen der Prüfungsplanung abgeleiteten Prüfungsschwerpunkte zu legen und zu beurteilen, ob der risikoorientierte Prüfungsansatz angemessen umgesetzt und dokumentiert wurde. Dazu hat er die Angemessenheit der Risikobeurteilung sowie des daraus abgeleiteten Prüfprogramms zu beurteilen und zu überprüfen, ob die erforderlichen Aufbau- und ggf. Funktionsprüfungen sowie die aussagebezogenen Prüfungshandlungen sachgerecht durchgeführt und dokumentiert sowie eventuell getroffene Feststellungen zutreffend beurteilt wurden. 93

Auch bei einer risikoorientierten Schwerpunktbildung muss uneingeschränkt sichergestellt sein, dass der Prüfer für Qualitätskontrolle auf der Basis seiner Prüfungshandlungen ein Prüfungsurteil nach § 57a Abs. 5 Satz 4 WPO abgeben kann.⁵⁵ Die Auswahl einzelner Elemente darf nicht dazu führen, dass eine Beurteilung, ob das Qualitätssicherungssystem mit hinreichender Sicherheit die ordnungsgemäße Abwicklung von Abschlussprüfungen gewährleistet, nur eingeschränkt oder gar nicht möglich ist. Nicht sachgerecht ist es deshalb, sich bei der Bildung von Schwerpunkten auf einzelne Prüfungshandlungen innerhalb der einzelnen, unter Risikoaspekten ausgewählten Prüffelder zu beschränken. Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat sich in einem von ihm schwerpunktmäßig ausgewählten Prüffeld vielmehr mit allen Prüfungshandlungen, die innerhalb dieses ausgewählten Prüffeldes festgelegt wurden, zu befassen, da nur so beurteilt werden kann, ob hinreichende Prüfungssicherheit erreicht wurde. So wird er sich bspw. im Prüffeld Umsatzerlöse, welches regelmäßig ein bedeutsames Risiko aufweist und somit wesentlich ist, mit den Prüfungshandlungen zum internen Kontrollsystem (Aufbau- und Funktionsprüfungen) sowie den aussagebezogenen Prüfungshandlungen (Einzelfallprüfungen und/oder analytischen Prüfungshandlungen) befassen müssen. 94

Abschließend wird der Prüfer für Qualitätskontrolle dann nochmals prüfen, ob die Berichterstattung auf Basis der durchgeführten Prüfungshandlungen und deren Würdigungen zutreffend abgeleitet wurde. 95

Kann der Prüfer für Qualitätskontrolle anhand von Prüfungsbericht und Arbeitspapieren die Tätigkeit des Abschlussprüfers in einzelnen Bereichen nicht nachvollziehen, ist zunächst davon auszugehen, dass die entsprechenden Tätigkeiten nicht ausgeführt wurden. Dies kann durch ergänzende Erläuterungen der Praxis auf Basis kritischer Befragungen widerlegt werden. Hierzu reicht es allerdings nicht aus, wenn die geprüfte Praxis ausschließlich versichert, sie habe die entsprechenden Prüfungshandlungen durchgeführt. Es ist vielmehr erforderlich, dass die Praxis dem Prüfer für Qualitätskontrolle 96

⁵⁵ Klarstellung durch das BMWF in seiner Genehmigung der Ergänzung von § 18 SaQK um den Satz 5

anhand von dokumentierten „Spuren des Handelns“ und Prüfungsnachweisen nachvollziehbar ihr Prüfungsvorgehen und ihre Schlussfolgerungen darlegt. Kommt der Prüfer für Qualitätskontrolle im Rahmen der Beurteilung zu dem Ergebnis, dass ein Mangel vorliegt, so hat er dies in seinen Arbeitspapieren nachvollziehbar zu dokumentieren und im Qualitätskontrollbericht darüber zu berichten, ob ein Dokumentationsmangel oder ein Mangel in der Durchführung vorliegt.

Aus den oben beschriebenen Prüfungshandlungen und Beurteilungen, die der Prüfer für Qualitätskontrolle im Rahmen einer Auftragsprüfung vorzunehmen hat, wird erkennbar, dass der Umfang der Auftragsprüfung mit den vorbereitenden Tätigkeiten in der Regel nicht unter einem Tagewerk pro Auftrag möglich sein wird. Dieser Erfahrungssatz ist auf die konkreten Gegebenheiten der Praxis wie auch die Struktur und Komplexität des einzelnen Prüfungsauftrags zu übertragen und kann daher zu niedrigeren, aber auch zu höheren Prüferstunden führen. Sofern im Einzelfall weniger als ein Tagewerk pro Auftrag aufgewandt wurde, ist dies im Qualitätskontrollbericht zu begründen.⁵⁶

97

Der Zeitaufwand sollte sich generell an den Risiken des Auftrags orientieren. Ein Anhaltspunkt für den Zeitaufwand des Prüfers für Qualitätskontrolle kann – insbesondere bei größeren Praxen – auch der Zeitaufwand für die Nachschau einzelner Aufträge sein.

In Abhängigkeit von der Anzahl der zu überprüfenden Aufträge, der Einheitlichkeit der Vorgehensweise der zu prüfenden Praxis und bei sachgerechter risikoorientierter Schwerpunktbildung kann sich bei den weiteren zu überprüfenden Auftragsabwicklungen durchaus eine Reduzierung des erforderlichen Zeitaufwands ergeben.

98

G. Prüfung der Nachschau

Die WP/vBP-Praxis hat die Einhaltung der Berufspflichten und Anwendung der Regelungen ihres Qualitätssicherungssystems in angemessenen Zeitabständen zu überwachen und durchzusetzen.⁵⁷ Die Überwachung erfolgt in der Regel durch die Nachschau, die eine allgemeine Berufspflicht zur Sicherung der gewissenhaften Berufsausübung darstellt. Für den Bereich der gesetzlichen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB enthält die Berufssatzung WP/vBP ergänzende Regelungen.⁵⁸

99

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat zu beurteilen, ob die Nachschau eine wirksame Überwachung der Einhaltung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems für Abschlussprüfungen⁵⁹ ermöglicht. Hierzu ist zwischen der Nachschau der

100

⁵⁶ Kommission für Qualitätskontrolle: Hinweis zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle, Rn. 67

⁵⁷ § 55b Abs. 1 Satz 1 WPO, § 8 Abs. 1 BS WP/vBP, Erläuterungen zu § 8 Abs. 1 BS WP/vBP

⁵⁸ §§ 49, 51 Abs. 1 Nr. 15, 63 BS WP/vBP

⁵⁹ § 51 Abs. 1 BS WP/vBP

Praxisorganisation und der Nachschau der Abwicklung einzelner Prüfungsaufträge (Auftragsabwicklung) zu unterscheiden.

Der EU-Richtliniengeber hat mit der Aufnahme der jährlichen Nachschau für Abschlussprüfer in die Abschlussprüferrichtlinie die Bedeutung des Instruments der Nachschau für die Qualitätssicherung hervorgehoben. Dazu gehört insbesondere die Anpassung bzw. die Verbesserung des Qualitätssicherungssystems durch die WP/vBP-Praxis aufgrund der Nachschau (Qualitätsregelkreis)⁶⁰. Durch die entsprechende Änderung der WPO und die Einführung der jährlichen Nachschau kommt dieser, einschließlich ihrer Dokumentation, für die Durchführung der Qualitätskontrolle eine noch größere Bedeutung zu.⁶¹ 101

1. Nachschauturnus, Person des Nachschauers, Planung und Durchführung

Die Prüfung der Nachschau betrifft die Angemessenheit des Turnus der Nachschau, die Qualifikation des eingesetzten Nachschauers, dessen kritische Grundhaltung bei der Nachschau, die Angemessenheit des Umfangs der Nachschau und deren Durchführung sowie die Berücksichtigung der Ergebnisse der Nachschau zur Anpassung des Qualitätssicherungssystems.⁶² 102

In die Beurteilung der Wirksamkeit der Nachschau ist insbesondere die Organisation der Nachschau, die fachliche (= Kenntnisse und Erfahrung) und persönliche (= keine Beteiligung an der Auftragsabwicklung der betreffenden Aufträge) Qualifikation der eingesetzten Personen sowie die fachliche und persönliche Eignung und die interne Stellung in der Hierarchie der Praxis des für die Nachschau Verantwortlichen einzubeziehen. Die für die Nachschau verantwortliche Person muss sowohl über Erfahrungen im Bereich der Praxisorganisation, als auch in der Auftragsabwicklung verfügen. Die jährlichen Nachschauberichte sind durch den Prüfer für Qualitätskontrolle auszuwerten. 103

In Bezug auf die anlassbezogene Nachschau hat der Prüfer für Qualitätskontrolle zu prüfen, ob hierfür Regelungen vorgesehen sind und ob diese – soweit erforderlich – auch angewendet wurden (z. B. Beseitigung von Mängeln nach einer Qualitätskontrolle). 104

2. Nachschau der Praxisorganisation

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat festzustellen, ob die Nachschau eine wirksame Überwachung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems für die Durchführung von 105

⁶⁰ ISQM 1, § 50 BS WP/vBP

⁶¹ § 55b Abs. 3 WPO, §§ 49, 63 BS WP/vBP

⁶² § 21 SaQK

Abschlussprüfungen nach § 316 HGB⁶³ ermöglicht. Die Nachschau der Praxisorganisation umfasst die Einhaltung der Regelungen zur

- Festlegung der Verantwortlichkeiten für das Qualitätssicherungssystem,
- Schaffung einer qualitätsfördernden Unternehmenskultur,
- Festlegung von Qualitätszielen sowie Identifizierung und Beurteilung von qualitätsgefährdenden Risiken,
- Reaktion auf qualitätsgefährdende Risiken,
- Beachtung der allgemeinen Berufspflichten, insbesondere der Unabhängigkeitsregelungen,
- Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen,
- Mitarbeiterentwicklung (Einstellung von Mitarbeitern, Aus- und Fortbildung, Beurteilung von Mitarbeitern, Bereitstellung von Fachinformationen),
- Gesamtplanung der Aufträge,
- Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen,
- Kommunikation der festgestellten Mängel des Qualitätssicherungssystems an die Praxisleitung,
- Beseitigung von festgestellten Mängeln des Qualitätssicherungssystems und der Umsetzung von Verbesserungsvorschlägen aus früheren Nachschaumaßnahmen und
- Berücksichtigung der Feststellungen und Empfehlungen des Prüfers für Qualitätskontrolle bei der Weiterentwicklung des Qualitätssicherungssystems.

Die Prüfung der Nachschau der Praxisorganisation umfasst somit auch die Beurteilung einer Ursachenanalyse und des daraus abgeleiteten Konsequenzenmanagements. 106

3. Nachschau der Auftragsabwicklung

Gegenstand der Nachschau der Auftragsabwicklung ist ein Vergleich der Anforderungen an eine gewissenhafte Abwicklung von einzelnen Aufträgen mit deren tatsächlicher Abwicklung.⁶⁴ Sie dient der Feststellung, ob 107

- die gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln zur Auftragsabwicklung eingehalten wurden,

⁶³ § 51 Abs. 1 BS WP/vBP

⁶⁴ § 49 Abs. 2 Satz 1 BS WP/vBP

- die Berichterstattung über die Ergebnisse des Auftrags ordnungsgemäß erfolgt ist,
- die Regelungen des internen Qualitätssicherungssystems zur Auftragsabwicklung⁶⁵ eingehalten wurden,
- die festgestellten Mängel des Qualitätssicherungssystems an die Praxisleitung kommuniziert wurden,
- festgestellte Mängel des Qualitätssicherungssystems beseitigt und Verbesserungsvorschläge aus früheren Nachschaumaßnahmen umgesetzt wurden und
- Feststellungen und Empfehlungen des Prüfers für Qualitätskontrolle bei der Weiterentwicklung des Qualitätssicherungssystems berücksichtigt wurden.

Die Prüfung der Nachschau der Auftragsabwicklung umfasst somit eine Beurteilung der Ursachenanalyse und des daraus abgeleiteten Konsequenzenmanagements.⁶⁶ 108

Zur Prüfung der Wirksamkeit der Nachschau der Auftragsabwicklung hat der Prüfer für Qualitätskontrolle in angemessenem Umfang Aufträge, die im Prüfungszeitraum Gegenstand der Nachschau waren, in seine Auftragsprüfung einzubeziehen. Dabei ist der betreffende Auftrag vom Prüfer für Qualitätskontrolle zunächst selbstständig zu prüfen und das Ergebnis seiner Prüfung anschließend mit dem Ergebnis der Nachschau abzugleichen. Hat die Nachschau bei einzelnen Aufträgen Feststellungen ergeben, ist darüber hinaus in angemessenem Umfang zu überprüfen, ob diese bei Folgeaufträgen beseitigt worden sind und ob das Qualitätssicherungssystem der geprüften Praxis gegebenenfalls aufgrund der Feststellungen angepasst wurde. Stimmen die Ergebnisse dieser Auftragsprüfung des Prüfers für Qualitätskontrolle mit den Ergebnissen der Nachschau weitgehend überein und konnte sich der Prüfer für Qualitätskontrolle davon überzeugen, dass etwaige Feststellungen der Nachschau bei zeitlich folgenden Aufträgen sowie ggf. im Qualitätssicherungssystem insgesamt Berücksichtigung gefunden haben, kann er grundsätzlich von der Wirksamkeit der Nachschau ausgehen. Dies sollte er bei dem Umfang der ausgewählten Aufträge für die Prüfung der Stabilität des Qualitätssicherungssystems über den Qualitätskontrollzeitraum berücksichtigen.⁶⁷ 109

Zur Prüfung der Wirksamkeit der Nachschau der Auftragsabwicklung sollte der Prüfer für Qualitätskontrolle insbesondere auch prüfen, ob die geprüfte Praxis die zeitlichen und inhaltlichen Vorgaben ihres Qualitätssicherungssystems für die Auftragsnachschaueingehalten hat, einschließlich der Einbeziehung aller verantwortlichen Prüfungspartner im 110

⁶⁵ § 51 Abs. 1 Nr. 9, 10 und 12 BS WP/vBP

⁶⁶ § 55b Abs. 3 Satz 2 und Satz 3 Nr. 2 WPO, Erläuterungen zu § 49 BS WP/vBP

⁶⁷ WPK-Magazin 2/2025, 22

Nachschauzyklus.⁶⁸ Für die zeitlichen Vorgaben sollte er seinen eigenen durchschnittlichen Zeitaufwand für eine Auftragsprüfung unter Beachtung der Komplexität und Risikostruktur der ausgewählten Aufträge mit dem tatsächlichen Zeitaufwand der geprüften Praxis für die Auftragsnachschaу vergleichen.

4. Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung

Wird die Nachschau der Praxisorganisation durch den Praxisinhaber selbst durchgeführt, ist dies nicht zu beanstanden. 111

Steht in der WP/vBP-Praxis kein fachlich und persönlich geeigneter Mitarbeiter zur Verfügung, ist auch die Nachschau der Auftragsabwicklung im Wege der Selbstvergewisserung zulässig.⁶⁹ Der Prüfer für Qualitätskontrolle muss jedoch prüfen, ob die Voraussetzungen tatsächlich vorliegen.⁷⁰ 112

- Geeignete Personen stehen in der WP/vBP-Praxis nicht zur Verfügung
- Angemessener zeitlicher Abstand zur Abwicklung des einzelnen Auftrages und
- Dokumentation der Gründe für die Durchführung der Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung

Wird zwischen dem zu prüfenden Unternehmen und dem Abschlussprüfer vereinbart, dass die Abschlussprüfung nach den Internationalen Prüfungsstandards (ISA) durchgeführt werden soll, sind diese in ihrer Gesamtheit anzuwenden. Eine Auftragsnachschaу im Wege der Selbstvergewisserung (§ 49 Abs. 4 Berufssatzung WP/vBP) sehen die ISA, hier konkret ISQM 1, nicht vor.⁷¹ 113

Geeignete Personen stehen allerdings dann in der WP/vBP-Praxis zur Verfügung, wenn der WP/vBP seine „Tätigkeit als Abschlussprüfer zwar allein“ (z. B. in eigener Praxis) ausübt, jedoch in seiner organisatorischen Einheit „Praxis“ (z. B. Sozietät oder angegliederten Berufsgesellschaft) fachlich und persönlich geeignete Personen vorhanden sind, um eine Auftragsnachschaу durchzuführen. 114

Auch wenn die formalen Voraussetzungen für die Durchführung einer Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung vorliegen, kann eine solche Regelung des Qualitätssicherungssystems der geprüften Praxis dennoch nicht angemessen sein, wenn der Prüfer 115

⁶⁸ § 49 Abs. 2 BS WP/vBP, Erläuterungen zu § 49 Abs. 2 BS WP/vBP

⁶⁹ § 49 Abs. 4 BS WP/vBP

⁷⁰ Erläuterung zu § 49 Abs. 4 BS WP/vBP

⁷¹ ISQM 1, A.39b), vgl. auch Erläuterungen zu § 8 Abs. 2 Satz 3 BS WP/vBP

für Qualitätskontrolle im Rahmen der Qualitätskontrolle wesentliche Wirksamkeitsmängel festgestellt hat.

H. Beurteilung von Prüfungsfeststellungen

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat eine Beurteilung zur Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems in Form eines negativ formulierten Prüfungsurteils abzugeben. Die Beurteilung ist mit der erforderlichen Sicherheit und nicht mit hinreichender Sicherheit zu treffen. Dies ermöglicht dem Prüfer für Qualitätskontrolle eine noch stärkere Risikoorientierung. Die Verpflichtung der geprüften Praxis, mit hinreichender Sicherheit dafür zu sorgen, dass eine ordnungsmäße Abwicklung von Prüfungsaufträgen sichergestellt wird, bleibt hiervon unberührt. 116

Bei der Beurteilung seines Prüfungsergebnisses hat er seine Feststellungen unter Bezugnahme auf die gesetzlichen und/oder satzungsrechtlichen Vorschriften daraufhin zu würdigen, ob es sich um Mängel des Qualitätssicherungssystems oder um Einzelfeststellungen handelt. Wesentliche Mängel führen zu einer Berücksichtigung im Prüfungsurteil der Qualitätskontrolle. 117

Mängel des Qualitätssicherungssystems können ganz unterschiedliche Sachverhalte sein, denen aber gemeinsam ist, dass sie die Leistungserbringung der Praxis negativ beeinflussen können. Die Qualitätskontrolle ist eine Systemprüfung und daher nicht auf die Identifizierung einzelner Berufspflichtverstöße ausgerichtet. Trifft der Prüfer für Qualitätskontrolle im Rahmen der Qualitätskontrolle aber Einzelfeststellungen, hat er diese zu beurteilen und bei erheblicher Bedeutung über diese zu berichten. Dagegen sind bereits durch die Praxis im Rahmen der Nachschau festgestellte Einzelfeststellungen, soweit sie im System der Praxis Berücksichtigung gefunden haben, nicht Gegenstand der Berichterstattung des Prüfers für Qualitätskontrolle. 118

Einzelfeststellungen von erheblicher Bedeutung⁷² liegen insbesondere dann vor, wenn sie testatsrelevant sind, der Prüfer für Qualitätskontrolle also feststellt, dass in bedeutsamen Prüffeldern keine hinreichende Prüfungssicherheit erzielt wurde oder dem Prüfer für Qualitätskontrolle im Zuge der Qualitätskontrolle konkrete Anhaltspunkte für wesentliche Fehler in der Rechnungslegung zur Kenntnis gelangen. 119

In einem bedeutsamen Prüffeld wird bspw. dann keine hinreichende Prüfungssicherheit erreicht, wenn der Abschlussprüfer sich auf das IKS verlässt, aber keine Funktionsprüfungen und auch keine angemessenen aussagebezogenen Prüfungshandlungen durchgeführt hat. Weitert der Prüfer für Qualitätskontrolle seine Auftragsprüfung in diesem 120

⁷² § 22 Abs. 5 SaQK

Prüffeld aus und stellt er im Ergebnis fest, dass es sich um eine einmalige Feststellung handelt, liegt eine Einzelfeststellung von erheblicher Bedeutung und kein Mangel des Qualitätssicherungssystems vor. Das gleiche gilt bspw. auch dann, wenn der Abschlussprüfer bei wesentlichem Vorratsvermögen nicht an der Inventur teilnimmt und keine ausreichenden alternativen Prüfungshandlungen durchführt.⁷³

Eine Einzelfeststellung von erheblicher Bedeutung kann auch dann vorliegen, wenn sie auf einem Mangel des Qualitätssicherungssystems beruht.⁷⁴ 121

I. Dokumentation einer Qualitätskontrolle

1. Allgemeine Anforderungen

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat durch Anlegung von Handakten ein zutreffendes Bild über die von ihm entfaltete Tätigkeit zu geben.⁷⁵ Er hat insbesondere den Prozess der Auftragsannahme, seine Prüfungsplanung und -handlungen sowie Beurteilungen in der Art zu dokumentieren, dass seine Tätigkeit für einen sachverständigen Dritten in angemessener Zeit nachvollziehbar ist.⁷⁶ Sachverständige Dritte in diesem Sinne sind auch die Kommission für Qualitätskontrolle und die APAS. 122

Ziel des Prüfers für Qualitätskontrolle ist es, seine strukturierte und risikoorientierte Vorgehensweise erkennbar und nachvollziehbar zu machen. 123

Die allgemeinen Grundsätze für die Anlage von Arbeitspapieren im Rahmen der Jahresabschlussprüfung gelten auch für die Qualitätskontrolle entsprechend. Die konkreten Verhältnisse der zu prüfenden Praxis werden auch Art, Inhalt und Umfang der Dokumentation der Arbeitspapiere des Prüfers für Qualitätskontrolle bestimmen. 124

Aus den Arbeitspapieren und dem Qualitätskontrollbericht müssen sich alle Informationen ergeben, die erforderlich sind, um die konkrete Durchführung der Qualitätskontrolle und das getroffene Prüfungsergebnis nachvollziehen zu können. Dazu zählen alle Aufzeichnungen, die der Prüfer für Qualitätskontrolle im Rahmen seiner Qualitätskontrolle selbst erstellt, sowie alle Schriftstücke und Unterlagen, die er von der geprüften Praxis oder von Dritten als Ergänzung seiner eigenen Unterlagen zum Verbleib erhält. Die alleinige Ablage der bildlichen Wiedergabe von Arbeitspapieren der geprüften Praxis reicht hierzu weder aus, noch ist diese erforderlich. 125

⁷³ Bsp. werden regelmäßig unter www.wpk.de/wpk/berufsaufsicht/massnahmen/ veröffentlicht.

⁷⁴ § 55b Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 WPO, siehe auch WPK-Magazin 2/2024, 24

⁷⁵ § 51b Abs. 1 WPO

⁷⁶ § 24 SaQK

Der Qualitätskontrollbericht soll sich aus den Arbeitspapieren ableiten lassen. Soweit der Qualitätskontrollbericht entsprechende Informationen enthält, müssen diese aber nicht zusätzlich in den Arbeitspapieren dokumentiert werden. Eine überwiegende Dokumentation im Qualitätskontrollbericht wird in der Regel aber nicht ausreichend sein, da diese nur stark reduziert und oftmals ohne Verweise auf Prüfungsnachweise erfolgt. Die alleinige Dokumentation im Qualitätskontrollbericht ist für Sachverhalte, die für die Qualitätskontrolle wesentlich sind, nicht ausreichend. 126

Anhand der Dokumentation muss nachvollziehbar sein, wie der Prüfer für Qualitätskontrolle seine Feststellungen beurteilt hat und wie er zu seinem Prüfungsurteil gekommen ist. Hierfür muss die Qualitätskontrolle in allen Bereichen, auch in den Bereichen, in denen keine Feststellungen getroffen worden sind, nachvollziehbar dokumentiert werden.

2. Auftragsannahme

Zur Dokumentation der Auftragsannahme gehören die Prüfung der Unabhängigkeit, Unbefangenheit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit sowie das Auftragsbestätigungsschreiben mit Honorarvereinbarung. 127

3. Planung

Die Dokumentation soll Informationen 128

- zur sachlichen, zeitlichen und personellen Planung der Qualitätskontrolle,
- zur Analyse der qualitätsgefährdenden Risiken durch die Praxis und den Prüfer für Qualitätskontrolle sowie
- ob und wie die Praxis auf Feststellungen zum Qualitätssicherungssystem nach der letzten Qualitätskontrolle oder Nachschau reagiert hat,

nachvollziehbar enthalten. Hierzu ist die Risikoanalyse der geprüften Praxis zu den Akten zu nehmen.

Grundlage für die Prüfungsplanung sind, neben der Praxisstruktur und ihrem Umfeld, die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems, der letzte Qualitätskontrollbericht, etwaige Auflagenerfüllungs- oder Sonderprüfungsberichte, Schriftverkehr mit der Wirtschaftsprüferkammer und auch öffentlich zugängliche Quellen (z. B. Unternehmensregister). Es empfiehlt sich, Kopien dieser Unterlagen zu den Akten zu nehmen. 129

Die Kommission für Qualitätskontrolle empfiehlt stets eine Kopie der Auftragsliste zu den Arbeitspapieren zu nehmen und die Prüfung ihrer Vollständigkeit zu dokumentieren.⁷⁷

Auch eine etwaige Anpassung der Planung aufgrund von Feststellungen während der Qualitätskontrolle ist angemessen zu dokumentieren. 131

4. Prüfungshandlungen zur Praxisorganisation, Auftragsabwicklung und Nachschau

Die Dokumentation kann anhand von standardisierten Checklisten, individuellen Memos oder einer Kombination von beidem erfolgen. Wird die Qualitätskontrolle mithilfe von Arbeitshilfen nachgewiesen, sind Erläuterungen in den Arbeitshilfen oder in separaten Memos erforderlich, damit die oben beschriebenen Anforderungen erfüllt werden. Lediglich das Eintragen von „ja“ bzw. „i. O.“ oder das Setzen von Haken reicht regelmäßig nicht aus, um die Gründe für die Entscheidung des Prüfers für Qualitätskontrolle nachvollziehbar zu dokumentieren. In den Arbeitshilfen sollte durch eine angemessene Referenzierung zumindest ein Verweis auf die relevanten Prüfungsnachweise erfolgen. Das Kopieren der entsprechenden Unterlagen ist nicht zwingend erforderlich. Es wird aber empfohlen, die den Feststellungen zugrunde liegenden Dokumente zu den Arbeitspapieren zu nehmen. 132

Im Rahmen der Dokumentation der Prüfung der Praxisorganisation, der Auftragsabwicklung und der Nachschau ist die oben unter Pkt. D., E. und F. beschriebene prüferische Vorgehensweise konkret nachvollziehbar darzulegen.⁷⁸ 133

a) Praxisorganisation

Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat die Einsichtnahme in die Organisationsunterlagen der Praxis (z. B. das Qualitätssicherungshandbuch, Formblätter oder Anweisungen an Mitarbeiter) nachvollziehbar zu dokumentieren. Hierzu gehört auch, dass ausgewählte Prüfungsnachweise konkret beschrieben werden oder als Nachweise in die Arbeitspapiere übernommen werden. Soweit die Dokumentation im Qualitätskontrollbericht erfolgt, sind die geprüften Bereiche und durchgeführten Prüfungshandlungen konkret zu beschreiben. 134

⁷⁷ Pkt. F.1

⁷⁸ Anlage 2 „Beispiel zur Durchführung und Dokumentation einer Auftragsprüfung im Rahmen einer Qualitätskontrolle“

b) Auftragsabwicklung

Die Befassung des Prüfers für Qualitätskontrolle mit dem Vorgehen der zu prüfenden Praxis bei den wesentlichen Punkten des einzelnen Auftrags (z. B. Wesentlichkeit, risikobehaftete Prüffelder) muss erkennbar und nachvollziehbar dokumentiert sein. Die zentrale Dokumentation der Prüfungsplanung, aus der die Identifizierung der bedeutsamen Risiken und APH-Risiken sowie die diesbezüglich getroffenen prüferischen Reaktionen erkennbar sind, und der Prüfungsbericht einschließlich Jahresabschluss und Lagebericht der Auftragsprüfungen sind stets zu den Arbeitspapieren nehmen. 135

Der Prüfer für Qualitätskontrolle soll auch seine Prüfungshandlungen und Ergebnisse zur Prüfung der Vollständigkeit der Grundgesamtheit der Aufträge sowie die Gründe für seine ausgewählten Aufträge dokumentieren. Die Dokumentation muss auch erkennen lassen, ob Aufträge in die Auftragsprüfung einbezogen worden sind, die zuvor der Nachschau unterlegen haben.⁷⁹ 136

c) Nachschau

Anhand der Dokumentation soll nachvollziehbar sein, dass der Prüfer für Qualitätskontrolle die in § 21 SaQK genannten Sachverhalte geprüft hat. Die Beurteilung der Feststellungen des Prüfers für Qualitätskontrolle und die Auswirkungen auf sein weiteres Prüfungsvorgehen sollen aus den Arbeitspapieren erkennbar sein. 137

Es wird empfohlen, die Berichte über die jährlich durchgeführten Nachschauen zu den Arbeitspapieren zu nehmen, um die Feststellungen zur Nachschau und insbesondere auch zur Stabilität des Qualitätssicherungssystems nachvollziehbar zu stützen. 138

5. Prüfungsfeststellungen und deren Beurteilung sowie Ableitung eines Prüfungsergebnisses

Die Prüfungsfeststellungen sind konkret zu beschreiben. Hierzu bietet es sich an, ein eigenes Arbeitspapier anzulegen. Dieses bildet die Brücke zwischen den Arbeitspapieren und dem jeweiligen Qualitätskontrollbericht und erleichtert dem Prüfer für Qualitätskontrolle „auf einen Blick“ auch die Beurteilung der Feststellungen als Mangel oder Einzelfeststellung (von erheblicher bzw. nicht erheblicher Bedeutung). Zusätzlich ermöglicht es dem Prüfer für Qualitätskontrolle auch, seine Feststellungen und seine Beurteilung der Kommission für Qualitätskontrolle als sachverständigem Dritten im Rahmen der Aufsicht über Prüfer für Qualitätskontrolle darzulegen. 139

⁷⁹ Kommission für Qualitätskontrolle: Hinweis zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle, Anlage 3 „Arbeitshilfe Auftragsauswahl“

Die Kommission für Qualitätskontrolle hat einen Vorschlag für eine solche Arbeitshilfe veröffentlicht, die diesem Hinweis als Anlage 3 beigelegt ist.

140

Berlin, XX. Monat 2026

- Anlage 1** Zuordnung der Bestandteile des Qualitätssicherungssystems zu den Komponenten des ISQM 1
- Anlage 2** Beispiel zur Durchführung und Dokumentation einer Auftragsprüfung im Rahmen einer Qualitätskontrolle
- Anlage 3** Arbeitshilfe zur Dokumentation und Beurteilung von Prüfungsfeststellungen bei der Auftragsprüfung in einer Qualitätskontrolle

ENTWURF

Zuordnung der Bestandteile des Qualitätssicherungssystems zu den Komponenten des ISQM 1

Mit der dritten Änderung der Berufssatzung WP/vBP wurden die internationalen Qualitätsmanagementstandards (ISQM 1 und 2 sowie ISA 220 revised) in nationales Recht umgesetzt. Es erfolgte keine 1:1 Umsetzung. Bestehende Begrifflichkeiten, auch der Begriff des Qualitätssicherungssystems, wurden weitgehend beibehalten, um unnötigen Verwaltungsaufwand zu vermeiden. Der deutsche Gesetzgeber hatte mit der Umsetzung der Abschlussprüferrichtlinie 2014 durch das APAReG bereits im Jahr 2016 wesentliche Eckpunkte aus der Neufassung der Qualitätsmanagementstandards des IAASB geregelt, insbesondere Verfahren zur Risikobewertung in § 55b Abs. 2 Nr. 1 WPO und die jährliche Nachschau mit einem Verbesserungsprozess in § 55b Abs. 3 WPO.

Die Bestandteile eines Qualitätssicherungssystems werden in § 55b WPO und §§ 50, 51 BS WP/vBP aufgeführt. Sie umfassen auch die Komponenten eines Qualitätsmanagementsystems nach ISQM 1.6. Die Berufssatzung WP/vBP enthält im vierten Teil (§§ 45 ff. BS WP/vBP) weitere Vorschriften zur Konkretisierung und Ausgestaltung der einzelnen Bestandteile des Qualitätssicherungssystems. In der nachfolgenden Tabelle werden die einschlägigen Regelungen nach WPO und BS WP/vBP den Komponenten des Qualitätsmanagementsystems nach ISQM 1 zugeordnet.

Komponenten des Qualitätsmanagementsystems nach ISQM 1 (1.6)			
1. Risikobeurteilungsprozess der Praxis	2. Überwachung und Führung	3. Relevante berufliche Verhaltensanforderungen	4. Annahme und Fortführung von Mandantenbeziehungen sowie bestimmter Aufträge
• 55b Abs. 2 Nr. 1 WPO: Interne Qualitätssicherungsmechanismen, Wirksame Verfahren zur Risikobewertung • § 50 Abs. 2 BS WP/vBP: Wirksame Verfahren zur Risikobewertung: Regelungen zur Festlegung von Qualitätszielen sowie zur Identifizierung und Beurteilung von qualitätsgefährdenden Risiken	• § 50 Abs. 3 BS WP/vBP: Schaffung einer qualitätsfördernden Unternehmenskultur: Festlegung klarer Verantwortlichkeiten, zeitnahe Informationen zum Qualitätssicherungssystem sowie offene Kommunikation über Qualitätsziele und qualitätsgefährdende Risiken • § 50 Abs. 4 BS WP/vBP: Letztverantwortung für das Qualitätssicherungssystem und dessen Bewertung muss auf Ebene der Praxisleitung liegen. • § 55b Abs. 2 Nr. 7, §§ 51 Abs. 1 Nr. 11, 59 BS WP/vBP: Umgang mit Vorfällen, die die ordnungsgemäße Prüfungstätigkeit beeinträchtigen können, einschließlich Beschwerden und Vorwürfen sowie deren Dokumentation, Whistleblowing	• § 55b Abs. 2 Nr. 1 WPO, §§ 51 Abs. 1 Nr. 1, 52, 54 BS WP/vBP: Einhaltung der Berufspflichten, insbesondere der Vorschriften zur Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit sowie Eigenverantwortlichkeit	• § 51c WPO, § 45 BS WP/vBP: Auftragsdatei • §§ 51 Abs. 1 Nr. 2, 52, 53 BS WP/vBP: Auftragsannahme und -fortführung • §§ 51 Abs. 2 Nr. 3, 53 BS WP/vBP: Vorzeitige Beendigung von Aufträgen einschließlich der Pflichten nach dem GWG

Komponenten des Qualitätsmanagementsystems nach ISQM 1 (1.6)			
5. Auftragsdurchführung	6. Ressourcen	7. Information und Kommunikation	8. Nachschau- und Verbesserungsprozess
• §§ 51 Abs. 1 Nr. 9, 56 BS WP/vBP: Prüfungsplanung • § 55b Abs. 2 Nr. 5 WPO, §§ 51 Abs. 1 Nr. 10, 57, 58 BS WP/vBP: Auftragsabwicklung (einschließlich der Anleitung des Prüfungsteams, der Einholung von fachlichem Rat, der Überwachung der Auftragsabwicklung und der Beurteilung der Arbeitsergebnisse durch den verantwortlichen Prüfungspartner sowie der Kontroll- und Sicherheitsvorkehrungen für auftragsbezogene Datenverarbeitungssysteme) und Führung der Prüfungsakte nach § 51b Abs. 5 WPO • §§ 48, 51 Abs. 1 Nr. 12, 60 BS WP/vBP: Auftragsbezogene Qualitätssicherung • § 55b Abs. 2 Nr. 8 WPO, § 51 Abs. 1 Nr. 13, 61 BS WP/vBP: Grundsätze der Vergütung und Gewinnbeteiligung nach § 55 WPO • §§ 51 Abs. 1 Nr. 14, 62 BS WP/vBP: Auslagerung wichtiger Prüfungstätigkeiten	• 55b Abs. 2 Nr. 2 WPO: Vorkehrungen zum Einsatz angemessener und wirksamer Systeme und Verfahren sowie der zur angemessenen Wahrnehmung der Aufgaben erforderlichen Mittel und des dafür erforderlichen Personals • 55b Abs. 2 Nr. 4 WPO: Grundsätze und Verfahren, die sicherstellen, dass Mitarbeiter sowie sonstige unmittelbar an den Prüfungstätigkeiten beteiligte Personen über angemessene Kenntnisse und Erfahrungen für die ihnen zugewiesenen Aufgaben verfügen sowie fortgebildet, angeleitet und kontrolliert werden • § 46 BS WP/vBP: Auswahl und Ausstattung des verantwortlichen Prüfungspartners • § 47 BS WP/vBP: Personelle und zeitliche Ressourcen • § 51 Abs. 1 Nr. 4 BS WP/vBP: Einstellung von Mitarbeitern sowie Einholung von Erklärungen und deren Dokumentation • 51 Abs. 1 Nr. 5 BS WP/vBP: Aus- und Fortbildung von fachlichen Mitarbeitern • 51 Abs. 1 Nr. 6 BS WP/vBP: Beurteilung von fachlichen Mitarbeitern • §§ 51 Abs. 1 Nr. 7, 55 Abs. 1 BS WP/vBP: Gesamtplanung aller Aufträge • §§ 51 Abs. 1 Nr. 8, 55 Abs. 2 BS WP/vBP: Organisation von Fachinformationen • § 54 BS WP/vBP: Anforderungen an die beteiligten Personen	• § 50 Abs. 3 BS WP/vBP: Schaffung einer qualitätsfördernden Unternehmenskultur: Festlegung klarer Verantwortlichkeiten, zeitnahe Informationen zum Qualitätssicherungssystem sowie offene Kommunikation über Qualitätsziele und qualitätsgefährdende Risiken • § 57 Nr. 2 und 3 BS WP/vBP: Information des Prüfungsteams und Anleitung der Mitarbeiter • §§ 49 Abs. 3, 63 Nr. 8 BS WP/vBP: jährlicher Nachschaubericht an die Praxisleitung und Information an die verantwortlichen Prüfungspartner	• § 55b Abs. 3 WPO, §§ 49, 51 Abs. 1 Nr. 15, 63 BS WP/vBP: Überwachung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems nach § 55b Abs. 3 WPO durch eine Nachschau
Auftragsabwicklung		Praxisorganisation	
		Nachschau	

Geprüfte Praxis:	Erstellt von: Datum:
QK-Zeitraum:	Durchgesehen von: Datum:

Beispiel zur Durchführung und Dokumentation einer Auftragsprüfung im Rahmen einer Qualitätskontrolle

Die Arbeitshilfe soll anhand der Schlüsselbegriffe des risikoorientierten Prüfungsansatzes beispielhaft verdeutlichen, wie bei **einem** ausgewählten Auftrag der risikoorientierte Prüfungsansatz überprüft und dessen Überprüfung dokumentiert werden kann. Der PfQK hat die Prüfungsplanung einschließlich Risikobeurteilung zu beurteilen und anschließend schwerpunktmäßig die Reaktion hierauf in risikoorientiert ausgewählten Prüffeldern nachzuvollziehen und zu beurteilen sowie sein eigenes Prüfungsvorgehen entsprechend zu dokumentieren. Die Dokumentation seines Prüfungsvorgehens muss insbesondere erkennen lassen, wie der PfQK in risikoorientiert ausgewählten Prüffeldern die Umsetzung des risikoorientierten Prüfungsansatzes, ausgehend von der Prüfungsplanung über die Prüfungsdurchführung bis hin zur Berichterstattung, überprüft hat und mithin zu seiner Würdigung gelangt ist, dass insgesamt ausreichende Prüfungsnachweise in diesen Prüffeldern eingeholt wurden.

Das Beispiel enthält exemplarische Prüffelder und dazugehörige Prüfungshandlungen, die bei einem ausgewählten Auftrag typischerweise im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes vorkommen können, und erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Es sind nur solche Prüffelder und dazugehörige Prüfungshandlungen beachtlich, die für einen ausgewählten Auftrag ein Risiko darstellen.

1. Beurteilung der Prüfungsplanung einschließlich Risikobeurteilung		Beispiel zur Dokumentation	Referenz in den AP des PfQK und/oder des Auftrags
a)	Wirtschaftliches, rechtliches Umfeld (Branche, Risiken, Going Concern etc.)	<i>Beispiel: Unternehmen des Anlagen- und Maschinenbaus</i>	AP 1
b)	Wesentlichkeit (Bemessungsgrundlage, %-Sätze etc.)	<i>Bemessungsgrundlage:</i> <i>Bilanzsumme wegen Zyklizität im Anlagenbau</i> <i>abschlussbezogen: 2%</i> <i>aussagebezogen: 75%</i> <i>NAG: 5%</i> <i>⇒ Verfahren angemessen</i>	AP 2

c)	Identifizierung von Risiken		
	Bedeutsame Risiken¹ (FAV, Vorräte, Rückstellungen)		
	– Umsatzrealisation	<i>Prüfungsziele:</i> <i>Periodenabgrenzung, Existenz</i> <i>Ggf. Begründung, falls Risiken wesentlicher falscher Angaben in der Umsatzrealisierung nicht als bedeutsame Risiken behandelt wurden</i>	AP 3
	– Hinweise auf dolose Handlungen oder Irrtümer	<i>Es gab keine Hinweise auf dolose Handlungen oder Irrtümer.</i>	AP 4
	– Komplexität von Geschäftsvorfällen	<i>Bewertung UFE, FE (BAB, Stundensätze, Leerkosten/Unterbeschäftigung, Kostenträger, Kostenstellen, Arbeitspläne, Stücklisten in Stichproben eingesehen),</i> <i>Prüfungsziele: Bewertung</i> <i>Rückstellungsbewertung: Einzelgarantien, Drohverluste,</i> <i>Prüfungsziele: Bewertung</i> <i>Beteiligungsbewertung: Planung, RS HFA 10 (Unternehmensbewertung),</i> <i>Prüfungsziele: Bewertung</i>	AP 5
	– Erhöhte Risiken aus dem Einsatz von IT Erlangung eines Verständnisses über die IT-Umgebung, einschl. deren Konformität mit GoB: (Abhängigkeit von IT-Anwendungen und IT-Infrastruktur, wesentliche Änderungen im IT-Bereich, fehlendes Know-how und Ressourcen u.a.)	<i>Dokumentation der Erlangung eines Verständnisses über die IT-Umgebung, einschl. deren Konformität mit GoB</i> ⇒ <i>IT-gestützte Rechnungslegung entspricht GoB (die vorhandenen hochprivilegierten User werden mitprotokolliert)</i> ⇒ <i>Es handelt sich um eine komplexe IT-Umgebung (hier: SAP)</i> <i>Relevante generelle IT-Kontrollen² wurden geprüft und als wirksam beurteilt.</i>	AP 6
	– Transaktionen mit nahe stehenden Personen (Unregelmäßigkeiten)	<i>Transaktionen mit verbundenen Unternehmen, Gesellschaftern, Organen und deren Angehörigen erfolgten wie unter fremden Dritten.</i>	AP 7

¹ Vgl. IDW PS 261 n. F., Tz. 65 bzw. ISA [DE] 315 (Revised), Tz. 28 ff.

² Vgl. ISA [DE] 315 (Revised) 12 (d), ISA 315 (Revised) 12 (d) General Information Technology Controls (GITC)

	– Maß an Subjektivität und Unsicherheit bei der Ausübung von Ermessensspielräumen	<i>Vorratsbewertung: (verlustfreie Bewertung UFE)</i> <i>Prüfungsziele: Bewertung</i> <i>Rückstellungsbewertung: Einzelgarantien, Drohverluste, Prüfungsziele: Bewertung</i> <i>Beteiligungsbewertung: Planung, RS HFA 10 (Unternehmensbewertung), Prüfungsziele: Bewertung</i>	AP 8
	– Veränderungen (intern, extern), Ungewöhnliche Geschäftsvorfälle und solche außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs	<i>Fremdwährungsabsicherung, Verkauf über Devisentermingeschäfte</i>	AP 9
	Zwischenergebnis	<i>bei allen bedeutsamen Risiken wurden Aufbauprüfungen vorgenommen,</i> <i>bei Umsatzerlösen: Fkt.-Prüfungen</i> <i>bei UFE/FE und Rückstellungen: Einzelfallprüfungen</i> <i>bei Beteiligungsbewertung: Aufbauprüfung: Planung, Einzelfallprüfung: Bewertung RS HFA 10</i> ⇒ <i>Identifizierung und Prüfung bedeutsamer Risiken angemessen und wirksam</i>	
	APH-Risiken (Risiken, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen zu keiner hinreichenden Prüfungssicherheit führen)		
	– Welche Prozesse (Aufbau / Fkt.-Prüfungen) (Verkauf, Einkauf, Personal)	<u>Verkauf</u> <i>Aufbau: angemessen dokumentiert</i> <i>Fkt.: angemessen dokumentiert, Stichprobenumfang jeweils 20, weil tgl. Kontrolle => ausreichend => IKS wirksam</i> <u>Einkauf</u> <i>Aufbau: angemessen dokumentiert</i> <i>Fkt.: angemessen dokumentiert, Stichprobenumfang jeweils 20, weil tgl. Kontrolle => ausreichend => IKS wirksam</i> ⇒ <i>Identifizierung und Prüfung APH-Risiken angemessen und wirksam</i>	AP 10
	Sonstige wesentliche Prüffelder (quantitative, qualitative Wesentlichkeit), (FAV, Vorräte, Rückstellungen, LB)		

	– Risikobehaftete Prüfungsziele (Periodenabgrenzung, Existenz, Vollständigkeit, Bewertung, Ausweis)	<i>EWB Forderung aus L+L: Bewertung</i> <i>Sonstige Rückstellungen: Bewertung, Vollständigkeit anhand Checkliste</i> <i>Anhang: aktuelle Checkliste</i> <i>Lagebericht: aktuelle Checkliste, Prognosebericht geprüft</i> ⇒ <i>angemessen und wirksam</i>	AP 11
2. Materielle Beurteilung der Prüfungshandlungen			
	Aussagebezogene PH (analytische PH, Einzelfallprüfungen)		AP 12
	– Personalaufwand analytische Prüfungshandlungen	⇒ <i>angemessen</i>	AP 13
	– Inventurteilnahme	<i>am 28. Dez 20xx,</i> ⇒ <i>angemessen und wirksam</i>	AP 14
	– Saldenbestätigungsaktionen	<i>Debitoren: 10 größte Salden, 5 umsatzstärkste Debitoren</i> <i>Kreditoren: 10 größte Salden, 5 umsatzstärkste Kreditoren</i> ⇒ <i>angemessen und wirksam</i> <i>Alternative PH ordnungsgemäß entsprechend IDW Standard durchgeführt</i> ⇒ <i>angemessen und wirksam</i>	AP 15
	– Bankbestätigungen	<i>Lückenlos</i> ⇒ <i>angemessen und wirksam</i>	AP 16
	– Pensionsgutachten	<i>Qualifikation Gutachter, Plausibilisierung Gutachten</i> ⇒ <i>angemessen und wirksam</i>	AP 17
	– Sonstige Drittbestätigungen	<i>RA-Bestätigungen, nach Durchsicht Rechts- und Beratungskosten</i> ⇒ <i>PH angemessen und wirksam</i>	AP 18
	– Ereignisse nach Stichtag	<i>Anhand Checkliste, Befragung GF, BWA 1-3 / 20xx</i> ⇒ <i>PH angemessen und wirksam</i>	AP 19

3. Beurteilung der Angemessenheit der Prüfungsnachweise			
	Prüfungsnachweise und Dokumentation	Die eingeholten Prüfungsnachweise sind angemessen. Die Planung stimmt mit der Prüfungsdurchführung überein. Dokumentation ist aus sich selbst heraus aussagefähig, entsprechend ISA [DE] 230 ⇒ angemessen und wirksam	AP gesamt
4. Beurteilung der Ableitung des Prüfungsergebnisses (hinreichende Prüfungssicherheit)			
	Hinreichende Prüfungssicherheit	„roter Faden“ aus AP erkennbar, Schlussfolgerungen je bedeutsamen und sonstigen wesentlichen Prüffeld nachvollziehbar ⇒ angemessen und wirksam	AP gesamt
5. Beurteilung der auftragsbezogenen Maßnahmen zur Qualitätssicherung			
	Auftragsbezogene Qualitätssicherung	Anleitung und Überwachung Prüfungsteam, Durchsicht Arbeitspapiere (Vier-Augen-Prinzip) ⇒ angemessen und wirksam Berichtskritik entsprechend fachlicher Regel durchgeführt ⇒ angemessen und wirksam Keine auftragsbegleitende QS, da kein Risikomandat (bspw. Going Concern Problematik)	AP gesamt bzw. AP xx
6. Beurteilung der Angemessenheit und Vollständigkeit der Berichterstattung (Prüfungsbericht und Prüfungsurteil)			
	Berichterstattung	Ableitung des Prüfungsurteils aus den eingeholten Prüfungsnachweisen plausibel nachvollziehbar Bericht entspricht IDW PS 450 BV entsprechend IDW PS 400er-Serie ⇒ angemessen und wirksam	

7. Würdigung mit eigener Einschätzung des Prüfers für Qualitätskontrolle			
	Hätte ich es genauso gemacht, insbesondere Festlegung der Risiken?	⇒ <i>Risikoorientierter Prüfungsansatz (roter Faden) plausibel nachvollziehbar, für PfQK keine Hinweise ersichtlich, dass bei dem geprüften Auftrag keine hinreichende Prüfungssicherheit erzielt wurde.</i>	

ENTWURF

Arbeitshilfe zur Dokumentation und Beurteilung von Prüfungsfeststellungen bei der Auftragsprüfung in einer Qualitätskontrolle

Geprüfte Praxis:

QK-Zeitraum:

Erstellt von:

Datum:

Durchgesehen von:

Datum:

Prüfungsfeststellungen aus der Auftragsprüfung

lfd. Nr.	getroffene Feststellung	Mandat				Beurteilung*	Begründung der Beurteilung weitere Erläuterungen/ evtl. Auswirkungen auf das prüferische Vorgehen
		Mandat 1 JAP 31.12.20XX	Mandat 2 JAP 31.12.20XX	Mandat 3 JAP 31.12.20XX	Mandat 4 JAP 31.12.20XX		
1							
2							
3							
4							
5							
6							

* Einzelfeststellung (E), Mangel (M), wesentlicher Mangel (wM), Einzelfeststellung von erheblicher Bedeutung (EB), Hinweis (H)