



## **Beispiele für Mängel des Qualitätssicherungssystems**

Die Kommission für Qualitätskontrolle hat ihre Sammlung von Beispielen für Mängel des Qualitätssicherungssystems überarbeitet. Die Struktur der Sammlung folgt dem Aufbau der VO 1/2006. Überwiegend sind diese Beispiele als in dieser oder ähnlicher Form wiederholt auftretende Mängel Qualitätskontrollberichten entnommen worden. Bei jedem Beispiel wird auch angegeben, ob es sich um einen Mangel in der Angemessenheit (A) oder Wirksamkeit (W) des Qualitätssicherungssystems handelt. Die vorliegende Sammlung von Mängeln des Qualitätssicherungssystems ist nicht abschließend. Sie soll insbesondere Prüfern für Qualitätskontrolle eine Hilfestellung bei der Würdigung ihrer Prüfungsfeststellungen geben. Daneben richtet sie sich auch an die geprüften Praxen.

Nach IDW PS 140 Tz. 100 liegt ein Mangel des Qualitätssicherungssystems vor, wenn es sich um eine Beanstandung handelt, die möglicherweise, und zwar mit nicht nur entfernter Wahrscheinlichkeit, dazu führt, dass die beruflichen Leistungen nicht in Übereinstimmung mit den gesetzlichen und satzungsmäßigen Anforderungen erbracht werden. Hierzu genügt es, wenn die Gefahr einer Beeinträchtigung der Erbringung der beruflichen Leistung erkennbar ist. Dies kann auch dann der Fall sein, wenn eine Beanstandung nur einmal festgestellt wird, aber so schwerwiegend ist, dass das Qualitätssicherungssystem bereits auf das einmalige Auftreten hätte reagieren müssen. Alle Mängel des Qualitätssicherungssystems müssen im Qualitätskontrollbericht dargestellt werden.

Es ist zu berücksichtigen, dass in die Beurteilung, ob die jeweilige Beanstandung als ein Mangel einzuordnen ist, oftmals auch eine Würdigung der Wirksamkeit nachgelagerter Sicherungselemente des Qualitätssicherungssystems einbezogen werden muss. Eine Würdigung dahingehend, ob es sich um einen wesentlichen Mangel handeln kann, der zu einer Einschränkung oder Versagung des Prüfungsurteils führt (IDW PS 140 Tz 108 ff), ist in dieser Darstellung nicht enthalten. Diese Einschätzung kann im Regelfall nur unter Berücksichtigung weiterer Faktoren im konkreten Einzelfall, wie weitere Prüfungsfeststellungen, Mandantenstruktur, Größe und Struktur der Praxis, getroffen werden.

## Beispiele für Mängel im Qualitätssicherungssystem

lfd. Nr.	Feststellung	A/W*	Norm
----------	--------------	------	------

### VO 1/06: 3. Einrichtung, Durchsetzung und Überwachung eines QS-Systems

1	Zum QS-System i.S.d. § 55b WPO oder zu nicht unwesentlichen Teilbereichen des QS-Systems liegen keine dokumentierten Regelungen vor. Die Regelungen werden auch nicht aus der Dokumentation der Auftragsabwicklung (Arbeitspapiere) erkennbar.	A	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1 Satz 1, 32 BS WP/vBP, VO 1/06, Tz 9, 21
2	Obwohl angemessene Regelungen zum QS-System vorliegen, werden sie in wesentlichen Teilen nicht angewandt.	W	§ 55b WPO, § 31 Abs. 1 Satz 1 BS WP/vBP, VO 1/06, Tz 9, 13
3	Das QS-System enthält Regelungen für die Durchführung von Jahresabschlussprüfungen. Für Jahresabschlussstellungen mit Prüfungshandlungen, bei denen das Siegel geführt wird (und die einen nicht unerheblichen Teil der Tätigkeit der WP-Praxis ausmachen), bestehen keine Regelungen.	A	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 32 BS WP/vBP, VO 1/06, Tz 9, 21

### VO 1/06: 4. Regelungen zur Steuerung und Überwachung der Qualität in der Wirtschaftsprüferpraxis

#### VO 1/06: 4.1. Beachtung der allgemeinen Berufspflichten

##### VO 1/06: 4.1.1. Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit

4	Es bestehen keine Regelungen, die sicherstellen, dass die WP-Praxis und die Mitarbeiter, die mit der Abwicklung von Prüfungsaufträgen befasst werden, die relevanten Unabhängigkeitsvorschriften einhalten.	A	§ 55b WPO, § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO, §§ 31 Abs. 1 Satz 1, 32 Nr. 1 BS WP/vBP, VO 1/06, Tz 29 f, 36 ff
---	---	---	---

##### VO 1/06: 4.2. Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen

5	In einer WPG, in der mehrere Personen als einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer Prüfungsaufträge mit Siegelführung annehmen dürfen, bestehen keine Regelungen zur Auftragsannahme.	A	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1 Satz 1, 32 Nr. 2, 4 Abs. 2 BS WP/vBP, VO 1/06, Tz 56 ff
6	Obwohl entsprechende Regelungen zur Auftragsannahme bestehen, wurden wiederholt Aufträge angenommen und durchgeführt, bei denen bereits im Zeitpunkt der Auftragsannahme erkennbar war, dass für die Auftragsabwicklung fachlich geeignete Personen nicht zur Verfügung stehen.	W	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 32 Nr. 2, 4 Abs. 2 BS WP/vBP, VO 1/06, 56 ff, 13
7	Eine WP-Praxis prüft den Konzernabschluss eines börsennotierten Unternehmens. Da der für das Mandat zuständige WP nicht über die erforderlichen Kenntnisse der IFRS verfügt und in der geprüften Praxis auch keine anderen Mitarbeiter mit entsprechendem Know How vorhanden sind, wurden Verstöße gegen die IFRS im Rahmen der Konzernabschlussprüfung nicht festgestellt.	A	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 32 Nr. 2, 4 Abs. 2 BS WP/vBP, VO 1/2006 Tz 56
<p><b>Anm.:</b> Bei den vorliegenden Gegebenheiten hätte die geprüfte Praxis den Auftrag nicht annehmen dürfen.</p>			

Ifd. Nr.	Feststellung	A/W*	Norm
8	Die WP-Praxis vereinbart für Siegelaufträge Pauschalhonorare ohne Öffnungsklausel. Die Honorare reichen für eine ordnungsmäßige Abwicklung dieser Prüfungsaufträge zu angemessenen Stundensätzen nicht aus. Aus diesem Grunde wurden Prüfungshandlungen unterlassen, die für ein hinreichend sicheres Prüfungsurteil erforderlich gewesen wären.	A	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 32 Nr. 2, 27 Abs. 2 BS WP/vBP
9	Es bestehen Regelungen zur Überprüfung der Unabhängigkeit bei Auftragsannahme. In einem Fall einer gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfung wurde vor Auftragsannahme festgestellt, dass einer der Geschäftsführer der geprüften WPG an dem Prüfungsmandat beteiligt war. Dennoch wurde der Prüfungsauftrag angenommen und durchgeführt.	W	§ 55b WPO, § 31 Abs. 1 BS WP/vBP, § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO, § 4 Abs. 1 BS WP/vBP i.V.m. § 319 Abs. 4 i.V.m. Abs. 3 Nr. 1 HGB, VO 1/06, Tz 13, 29 f, Tz 36 ff
<b>Anm.:</b> Obwohl es sich "nur" um einen einzigen Fall handelt, liegt aufgrund der Bedeutung der Beachtung der Ausschlussgründe bei Auftragsannahme ein Mangel der Wirksamkeit des QS-Systems vor.			
10	Bei einem § 319a HGB-Prüfer mit rd. 200 gesetzlichen JAP pro Jahr wurde festgestellt, dass keine Regelungen bestehen, die bei erstmaliger Annahme eines Prüfungsauftrags eine formalisierte Abfrage bei allen Geschäftsführern hinsichtlich eventueller unabhängigkeitgefährdender Tatsachen bzw. Interessenkonflikte vorsehen.	A	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 32 Nr. 2 BS WP/vBP, § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO, §§ 20 ff. BS WP/vBP, § 4 Abs. 1 BS WP/vBP i.V.m. § 319 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Abs. 2, 3 HGB, VO 1/06, Tz. 58
11	Das QS-System enthält keine Regelungen zur Auftragsannahme und Fortführung. Die geprüfte Praxis hat vor der QK mehrere gesetzliche Jahresabschlussprüfungen durchgeführt, ohne über eine Teilnahmebescheinigung oder Ausnahmegenehmigung zu verfügen.	A	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 32 Nr. 2 BS WP/vBP, § 57a Abs. 1 WPO, § 4 Abs. 1 BS WP/vBP i.V.m. § 319 Abs. 1 Satz 3 HGB, VO 1/06 Tz. 56 ff.

lfd. Nr.	Feststellung	A/W*	Norm
----------	--------------	------	------

### VO 1/06: 4.3. Mitarbeiterentwicklung

#### VO 1/06: 4.3.2. Aus- und Fortbildung

12	In einer WP-Praxis mit vielen fachlichen Mitarbeitern bestehen keine Regelungen zur strukturierten Aus- und Fortbildung.	A	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 32 Nr. 5, 6 Abs. 1 BS WP/vBP, VO 1/06, Tz. 71 f
13	Die Regelungen des QS-Systems sehen einen angemessenen Umfang für die Fortbildung aller Mitarbeiter vor. Die Mitarbeiter unterschreiten diese Vorgabe deutlich.	W	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 6 Abs. 1 BS, VO 1/06, Tz. 71 f.
14	Eine WP-Praxis prüft mehrere IFRS-Abschlüsse. Regelungen für die angemessene Fortbildung der Mitarbeiter im Bereich IFRS existieren nicht. Solche Fortbildungen finden auch nicht statt.	A	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 32 Nr. 5, 6 Abs. 1 BS, VO 1/06, Tz. 71 f
15	Ein allein tätiger WP prüft den IFRS-Abschluss eines börsennotierten Unternehmens. Es bestehen angemessene Regelungen zur Fortbildung. An einer Fortbildung hat der WP trotz verschiedener Änderungen in den IFRS aber nicht teilgenommen. Der geprüfte Abschluss weist mehrere wesentliche Verstöße gegen neuere IFRS auf, ohne dass dies im Rahmen der Prüfung festgestellt wurde.	W	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 4 Abs. 1, 4a BS, VO 1/1993, VO 1/06, Tz. 71 f.
16	Der allein tätige WP hat im gesamten 6-Jahres-Zeitraum der QK externe Fortbildungen jährlich zwischen 3,5 und 15 Stunden besucht. Er hat in keinem Jahr 20 oder mehr Stunden externe Fortbildung besucht. <b>Anm.:</b> Da sich die Fortbildungsverpflichtung des WP unmittelbar aus § 4a BS WP/vBP ergibt, sind explizite Regeln im QS-System nicht erforderlich.	W	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 4 Abs. 1, 4a BS, VO 1/1993, VO 1/06, Tz. 71 f.

#### VO 1/06: 4.5. Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen

17	Eine WPG prüft eine große Anzahl von IFRS-Abschlüssen. Da einige dieser Prüfungen Verstöße gegen die IFRS nicht aufdeckten, wurden für die WPG tätige WP von der WPK gerügt. Darüber hinaus gab es mehrere Anfragen der DPR. Im QS-System sind angemessene Regelungen für den Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen vorhanden. Informationen oder Schulungen der Mitarbeiter bezüglich der festgestellten Mängel in den IFRS-Abschlüssen erfolgten jedoch nicht.	W	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 24c BS, VO 1/06, Tz. 81, 83
----	---	---	--

lfd. Nr.	Feststellung	A/W*	Norm
----------	--------------	------	------

**VO 1/06: 4.6. Auftragsabwicklung bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen**

**VO 1/06: 4.6.2. Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und der fachlichen Regeln für die Auftragsabwicklung**

18	<p>Betriebswirtschaftliche Prüfungen i.S.v. § 2 Abs. 1 WPO, bei denen das Siegel geführt wird, werden ausschließlich vom Praxisinhaber durchgeführt. Es sind keine Regelungen zur Dokumentation der Prüfungsplanung schriftlich fixiert. Die Prüfungsplanung wurde auch nicht bei den abgewickelten Prüfungsaufträgen dokumentiert.</p> <p><b>Anm.:</b> Im vorliegenden Fall (Durchführung ausschließlich durch den Praxisinhaber) müssen die Regelungen des Qualitätssicherungssystems für die Dokumentation der Prüfungsplanung nicht zwingend dokumentiert sein. Die Dokumentation der Prüfungsplanung selbst (das "Doing") kann ausreichend sein (vgl. Hinweis der KfQK zur Prüfung eines Qualitätssicherungssystems unter besonderer Berücksichtigung kleiner Praxen).</p>	A	§§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 32 Nr. 9 BS WP/vBP, § 51b WPO, §§ 24a BS WP/vBP, VO 1/06, Tz 91 ff
19	<p>In der WP-Praxis werden betriebswirtschaftliche Prüfungen i.S.v. § 2 Abs. 1 WPO, bei denen das Siegel geführt wird, vom Praxisinhaber ohne Einsatz von Mitarbeitern durchgeführt. Die Regelungen zum QS-System sehen die Anwendung des risikoorientierten Prüfungsansatzes vor und das QS-System verfügt über angemessene Anweisungen und Hilfsmittel zu dessen Dokumentation. Dennoch findet die Risikoeinschätzung aus der Planung keinen ausreichenden Niederschlag in den Arbeitspapieren.</p>	W	§ 55b WPO, § 31 Abs. 1 BS WP/vBP, § 51b WPO, §§ 24a BS WP/vBP, VO 1/06, Tz 91 ff
20	<p>Obwohl angemessene Anweisungen und Hilfsmittel zur Dokumentation vorhanden sind,</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• sind die Ergebnisse der IKS-Prüfungen oder</li> <li>• sind die Stichprobenauswahl und die aus den Prüfungshandlungen resultierenden Prüfungsfeststellungen oder</li> <li>• ist die Stichprobenauswahl für bestimmte Prüffelder oder</li> <li>• wurden analytische Prüfungshandlungen oder</li> <li>• wurden Auswahl und Umfang der aussagebezogenen Prüfungshandlungen nicht ausreichend dokumentiert.</li> </ul> <p><b>Anm.:</b> Die KfQK sieht, in Übereinstimmung mit IDW PS 140, Tz 73, bei Dokumentationsmängeln in mehreren Fällen, einen Mangel in der Prüfungsdurchführung selbst ("Not documented, not done.").</p>	W	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 24a BS WP/vBP, VO 1/06, Tz 91 ff
21	<p>In einer WP-Praxis sehen die Regelungen zum QS-System bei wesentlichem Vorratsbestand die Teilnahme an der Vorratsinventur nicht vor. Eine Inventurteilnahme erfolgte in diesen Fällen auch nicht.</p> <p><b>Anm.:</b> Vgl. auch IDW PS 301, Tz 7</p>	A	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 32 Nr. 10, 4 Abs. 1, 24a BS WP/vBP, VO 1/06, Tz 91 ff
22	<p>Obwohl angemessene Regelungen bestehen, wurden mehrfach unzutreffende oder fehlende Angaben in Anhängen nicht beanstandet.</p>	W	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 32 Nr. 10, 4 Abs. 1, 4 Abs. 1 BS WP/vBP i.V.m. § 284 ff. HGB, VO 1/06, Tz 91 ff

lfd. Nr.	Feststellung	A/W*	Norm
----------	--------------	------	------

### VO 1/06: 4.6.3. Anleitung des Prüfungsteams

23	Die Regelungen sehen nicht vor, dass Prüfungsanweisungen an fachliche Mitarbeiter erteilt werden. Im Rahmen der Auftragsprüfung wird festgestellt, dass teilweise fachliche Mitarbeiter Prüfungen vor Ort ohne Anwesenheit des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers durchführen, ohne dass Prüfungsanweisungen erteilt wurden. In diesen Fällen wurden Prüfungshandlungen in mehreren Fällen nicht entsprechend der einschlägigen fachlichen Regeln durchgeführt bzw. nicht dokumentiert.	A	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 32 Nr. 10, 24b Abs. 2 BS WP/vBP, VO 1/06, 95 ff
24	Die Regelungen sehen vor, dass fachliche Mitarbeiter auf Prüfungsaufträgen nur eingesetzt werden dürfen, wenn sie unter direkter Anleitung durch den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer arbeiten und sie durch Prüfungsanweisungen mit ihren Aufgaben vertraut gemacht werden. Im Rahmen der Auftragsprüfung wird festgestellt, dass fachliche Mitarbeiter Prüfungen vor Ort ohne Anwesenheit des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers durchführen und keine Prüfungsanweisungen erteilt wurden.	W	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 24b Abs. 2 WP/vBP, VO 1/06, Tz 95 ff

### VO 1/06: 4.6.7. Auftragsbezogene Qualitätssicherung

#### VO 1/06: 4.6.7.1. Berichtskritik

25	Die beiden WP einer WP-Praxis führen jeweils ohne Einbindung des anderen WP Jahresabschlussprüfungen durch. Obwohl die Regelungen zum QS-System eine Berichtskritik zwingend durch den jeweils anderen WP vorsieht, erfolgt diese nicht.  <b>Anm.:</b> Der Verzicht auf eine Berichtskritik ist nur möglich, wenn die Qualität der Prüfung auch ohne eine Berichtskritik gewährleistet ist. Dies ist nur der Fall, wenn das Prüfungsrisiko des betreffenden Auftrages besonders niedrig ist (zu weiteren Einzelheiten vgl. Begründung zu § 24d BS WP/vBP). Bei der Beurteilung des Prüfungsrisikos des einzelnen Auftrages kann insbesondere auch risikomindernd berücksichtigt werden, ob an anderer Stelle der Auftragsabwicklung das Vier-Augen-Prinzip Anwendung findet. Dies kann auch nachgelagert, bspw. im Wege der Nachschau durch einen Dritten, erfolgen.	A	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1 und 3, 32 Nr. 12, 24d Abs. 1 BS WP/vBP, VO 1/06, Tz 112
26	In einer Einzelpraxis ist keine fachlich und persönlich geeignete Person, die an der Erstellung des Prüfungsberichts nicht mitgewirkt hat und an der Prüfung nicht wesentlich beteiligt war, vorhanden. Daher wird die Berichtskritik vom Praxisinhaber selbst durchgeführt.  <b>Anm.:</b> Eine Berichtskritik als "Selbstvergewisserung", wie dies für die Nachschau nach § 33 BS WP/vBP möglich ist, ist unzulässig.	A	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1 und 3, 32 Nr. 12, 24d Abs. 1 BS WP/vBP, VO 1/06, Tz 112 ff
27	Die beiden WP einer WP-Praxis führen jeweils ohne Einbindung des anderen WP Jahresabschlussprüfungen durch. Obwohl die Regelungen zum QS-System eine Berichtskritik zwingend durch den jeweils anderen WP vorsieht, erfolgt diese nicht.	W	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1 und 3, 24d Abs. 1 BS WP/vBP, VO 1/06, Tz 112 ff

lfd. Nr.	Feststellung	A/W*	Norm
----------	--------------	------	------

#### VO 1/06: 4.6.7.2. Auftragsbegleitende Qualitätssicherung

28	Eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung ist nicht vorgesehen, da keine § 319a HGB-Mandate vorliegen.	A	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1 und 3, 32 Nr. 12, 24d Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 BS WP/vBP, VO 1/06, Tz 121
<p><b>Anm.:</b> Nach § 24d Abs. 3 BS WP/vBP sind für Nicht-§ 319a HGB-Mandate im QS-System Kriterien festzulegen, wann für diese Mandate eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchzuführen ist. Sind solche Regelungen nicht vorhanden, stellt die KfQK regelmäßig einen Mangel der Angemessenheit des QS-Systems fest.</p>			

#### VO 1/06: 4.7. Nachschau

29	Es bestehen keine Regelungen für eine Nachschau und diese wird auch nicht durchgeführt.	A	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 32 Nr. 13, 33 BS WP/vBP, VO 1/06 Tz 156 ff
30	Obwohl angemessene Regelungen für die Nachschau vorhanden sind, wurde diese bisher nicht durchgeführt.	W	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 33 BS WP/vBP, VO 1/06, Tz 156 ff
31	Der in den angemessenen Regelungen der Praxis vorgesehene Turnus für die Nachschau von 3 Jahren wurde nicht eingehalten. Die Nachschau erfolgte erst nach 5 Jahren.	W	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 33 Abs. 1, 2 BS WP/vBP, VO 1/06, Tz 164
32	Die Regelungen für die Nachschau beziehen sich nur auf die beiden großen Standorte und decken damit nicht die gesamte Praxisorganisation ab.	A	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 32 Nr. 13, 33 BS WP/vBP, VO 1/06 Tz 156 ff
33	Die Regelungen für die Nachschau decken nicht ab, dass sämtliche in der WP-Praxis beschäftigte Berufsangehörige, die betriebswirtschaftliche Prüfungen, bei denen das Siegel zu führen ist, durchführen, innerhalb des dreijährigen Nachschauturnus zu erfassen sind.	A	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 32 Nr. 13, 33 BS WP/vBP, VO 1/06 Tz 156 ff
34	Die Regelungen zum QS-System in einer WP-Praxis sehen keine Beseitigung von in der Nachschau festgestellten Mängeln vor. Die festgestellten Mängel wurden auch nicht aufgegriffen und/oder beseitigt.	A	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 32 Nr. 13, 33 BS WP/vBP, VO 1/06, Tz 168 ff
35	Die Nachschau trifft regelmäßig keine Feststellungen, obwohl der Prüfer für Qualitätskontrolle Mängel des QS-Systems festgestellt hat.	W	§ 55b WPO, §§ 31 Abs. 1, 33 BS WP/vBP, VO 1/06, Tz 161 ff

Berlin, 17. März 2015