

Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Die Durchführung von Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW EPS 140 n.F. (10.2024))

Stand: 30.10.2024¹

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: Die Durchführung von Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW EPS 140 n.F. (10.2024)) verabschiedet. IDW EPS 140 n.F. (10.2024) ersetzt in seiner endgültigen Fassung den IDW Prüfungsstandard: Die Durchführung von Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW PS 140) (Stand: 09.06.2017).

Die Überarbeitung des IDW PS 140 wurde insbesondere erforderlich, da Wirtschaftsprüferpraxen ihre Qualitätssicherungssysteme spätestens zum 15.12.2023 auf ein entsprechend den Anforderungen des IDW Qualitätsmanagementstandards: Anforderungen an das Qualitätsmanagement in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QMS 1 (09.2022)) ausgestaltetes risikobasiertes Qualitätsmanagementsystem umgestellt haben. Auch in § 50 der Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer wurden zwischenzeitlich – mit Inkrafttreten am 18.07.2024 – Änderungen zur Umsetzung der internationalen Qualitätsmanagementstandards vorgenommen.² In der Konsequenz sind die fachlichen Verlautbarungen des IDW zur Durchführung von Qualitätskontrollen an dieses geänderte „Soll-Objekt“ anzupassen. Neben dem IDW PS 140 ist hiervon auch der IDW Prüfungshinweis: Zur Durchführung der Qualitätskontrolle (IDW PH 9.140) (Stand 20.08.2018) betroffen, an dessen Überarbeitung die IDW Fachgremien ebenfalls derzeit arbeiten.

Im Rahmen der Überarbeitung wurden zudem folgende seit der Verabschiedung des IDW PS 140 (Stand: 09.06.2017) eingetretene Veränderungen berücksichtigt:

- *Künftig erwartete Ausweitung des Anwendungsbereichs der Qualitätskontrolle auf gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten durch die Umsetzung der Corporate Sustainability Reporting Directive: Der Standardentwurf berücksichtigt bereits die gesetzlichen Vorschriften in der Fassung des Regierungsentwurfes eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 (CSRD) vom 24.07.2024. Gesetzesverweise, die sich auf Paragraphen, Absätze oder Sätze beziehen, die gemäß dem Regierungsentwurf eine Änderung erfahren sollen, werden in der Fassung des Regierungsentwurfes mit dem Zusatz „-E“ referenziert (z.B. „WPO-E“);*

¹ Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) am 22.02.2008. Grundlegende Überarbeitung vom Hauptfachausschuss (HFA) am 09.06.2017 verabschiedet. Neufassung vorbereitet vom Arbeitskreis „Prüfungsqualität“ und vom HFA als Entwurf verabschiedet am 30.10.2024.

² Die Änderungsfassung der Berufssatzung ist abrufbar unter https://www.wpk.de/fileadmin/documents/WPK/Rechtsvorschriften/BS-WPvBP_Aenderungsmodus.pdf (Abruf: 30.10.2024).

- Änderungen der Satzung für Qualitätskontrolle sowie Ergänzungen und Überarbeitungen der Hinweise der Kommission für Qualitätskontrolle;³
- Anwendung der „neuen“ vom IDW festgestellten Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (punktuelle Änderung von Verweisen auf Prüfungsverlautbarungen, bspw. auf die ISA [DE]).

Der Standardentwurf beinhaltet eine noch nicht abschließend abgestimmte Berufsauffassung. Soweit dieser Entwurf dem zum Zeitpunkt der Durchführung der Qualitätskontrolle geltenden Recht nicht entgegensteht, kann er im Rahmen der Eigenverantwortlichkeit und des beruflichen Ermessens des Prüfers für Qualitätskontrolle berücksichtigt werden.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf oder stimmnahmen@idw.de) bis zum 31.03.2025 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik „IDW Verlautbarungen“ als Download-Angebot zur Verfügung.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

1.	Vorbemerkungen.....	4
2.	Pflicht zur Durchführung der Qualitätskontrolle.....	5
3.	Prüfungsgegenstand und Zielsetzung der Qualitätskontrolle	5
4.	Definitionen	7
5.	Anforderungen und Anwendungshinweise	8
5.1.	Verhältnismäßigkeit der Qualitätskontrolle	8
5.2.	Berufspflichten	9
5.3.	Auftragsannahme und vorzeitige Beendigung des Auftrags	9
5.3.1.	Voraussetzungen für die Auftragsannahme	9
5.3.2.	Kündigung des Auftrags aus wichtigem Grund.....	11
5.4.	Planung der Qualitätskontrolle	12
5.4.1.	Allgemeine Anforderungen	12
5.4.2.	Risikoorientiertes Vorgehen	12
5.4.3.	Wesentlichkeit.....	13
5.5.	Prüfungshandlungen zur Feststellung und Beurteilung der Qualitätsrisiken	14
5.5.1.	Gewinnung eines Verständnisses von der Wirtschaftsprüferpraxis und dem zu prüfenden Qualitätssicherungssystem.....	14
5.5.2.	Identifizierung der Qualitätsrisiken	17

³ Die Satzung für Qualitätskontrolle sowie die Hinweise der Kommission für Qualitätskontrolle berücksichtigen in der aktuellen Fassung noch nicht die Änderungen der Berufssatzung WP/vBP vom 03.06.2024 (in Kraft getreten am 18.07.2024), mit denen u.a. der risikobasierte Qualitätsmanagementprozess in die satzungsmäßig geregelten Berufspflichten zur Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB aufgenommen wurden, und basieren im Übrigen auf der aktuell geltenden Rechtslage vor Umsetzung der CSRD in deutsches (Berufs-)Recht.

5.5.3.	Beurteilung der Qualitätsrisiken und Festlegung der weiteren Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems.....	21
5.6.	Durchführung von Prüfungshandlungen als Reaktion auf die beurteilten Qualitätsrisiken.....	22
5.6.1.	Allgemeine Grundsätze.....	22
5.6.2.	Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems	22
5.6.3.	Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems	26
5.7.	Schlussbesprechung und abschließende Prüfungshandlungen.....	33
5.8.	Dokumentation	33
5.9.	Qualitätskontrollbericht.....	34
5.9.1.	Grundlagen und Zielsetzung des Qualitätskontrollberichts.....	34
5.9.2.	Inhalt des Qualitätskontrollberichts	35
5.9.2.1.	Bestandteile	35
5.9.2.2.	Adressat und Empfänger des Qualitätskontrollberichts.....	36
5.9.2.3.	Auftrag und Prüfungsgegenstand.....	36
5.9.2.4.	Angaben zur Wirtschaftsprüferpraxis	36
5.9.2.5.	Beschreibung des Qualitätssicherungssystems	36
5.9.2.6.	Art und Umfang der Qualitätskontrolle	37
5.9.2.7.	Maßnahmen aufgrund der in der vorangegangenen Qualitätskontrolle bzw. der seitdem festgestellten Mängel.....	38
5.9.2.8.	Beurteilung der Prüfungsfeststellungen.....	38
5.9.2.9.	Empfehlungen zur Beseitigung festgestellter Mängel im Qualitätssicherungssystem	41
5.9.2.10.	Prüfungsurteil.....	42
5.9.2.11.	Unterzeichnung des Qualitätskontrollberichts	43
5.10.	Besonderheiten der Qualitätskontrolle bei Praxen, die auch Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen (gemischte Praxen)	43

1. Vorbemerkungen

- 1 Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) legt in diesem *IDW Prüfungsstandard* die Berufsauffassung dar, nach der Qualitätskontrollen bei Berufsangehörigen in eigener Praxis und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (WP-Praxen)⁴ durch registrierte Prüfer für Qualitätskontrolle (im Folgenden auch: Prüfer) gemäß §§ 57a ff. WPO[-E]⁵ durchzuführen sind.⁶ Dieser *IDW Prüfungsstandard* verdeutlicht zugleich gegenüber der Öffentlichkeit Inhalt und Grenzen von Qualitätskontrollen in der WP-Praxis. Auf Besonderheiten der genossenschaftlichen Prüfungsverbände sowie der Prüfungsstellen der Sparkassen- und Giroverbände geht dieser *IDW Prüfungsstandard* nicht ein.
- 2 Die Grundzüge des Verfahrens der Qualitätskontrolle sind in den §§ 57a ff. WPO-E⁷ sowie in der Satzung für Qualitätskontrolle geregelt.⁸ Dazu gehören u.a. die Verpflichtung zur Teilnahme am Verfahren, der Gegenstand der Qualitätskontrolle, die Voraussetzungen für eine Tätigkeit als Prüfer, die Erteilung und die Kündigung von Aufträgen zur Durchführung von Qualitätskontrollen, die Verschwiegenheitspflicht der Beteiligten am Verfahren sowie die Organisation des Verfahrens in der Wirtschaftsprüferkammer (WPK). Für das Verfahren der Qualitätskontrolle i.S.v. § 57a WPO-E innerhalb der WPK ist die Kommission für Qualitätskontrolle zuständig.⁹ Die Ausführungen in diesem *IDW Prüfungsstandard*, insbesondere die Anforderungen und Anwendungshinweise in Abschn. 5.1 bis 5.9, beziehen sich auf den Grundfall einer Qualitätskontrolle bei einer WP-Praxis, die keine gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB-E oder gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten nach § 324b HGB-E bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 316a HGB) durchführt. Abschn. 5.10 geht anschließend auf Besonderheiten bei sog. „gemischten Praxen“ ein, d.h. auf WP-Praxen, die sowohl gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen bzw. gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten bei Unternehmen von öffentlichem Interesse als auch bei anderen Unternehmen durchführen.

⁴ Bei einer Sozietät unterhält jeder Berufsangehörige eine eigene WP-Praxis. Hierzu und zu als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft anerkannten bzw. nicht anerkannten Partnerschaftsgesellschaften vgl. den Hinweis der Kommission für Qualitätskontrolle zu Qualitätskontrollen bei Sozietäten und Partnerschaften, Stand 05.10.2016, abrufbar unter <https://www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/qualitaetskontrollverfahren/kfjq/> (Abruf: 30.10.2024).

⁵ Der vorliegende *IDW Prüfungsstandard* berücksichtigt die gesetzlichen Vorschriften in der Fassung des Regierungsentwurfs eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 14.12.2022 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 (CSRD-Umsetzungsgesetz) vom 24.07.2024 (BT-Drucks. 20/12787). Soweit die in diesem *IDW Prüfungsstandard* enthaltenen Gesetzesverweise sich auf Paragraphen, Absätze oder Sätze beziehen, die gemäß dem Regierungsentwurf eine Änderung erfahren sollen, wird das Gesetz in der Fassung des Regierungsentwurfs mit dem Zusatz „-E“ referenziert (z.B. „WPO-E“).

⁶ „Fachliche Regeln“ i.S.d. §§ 2 Abs. 1 Satz 3, 26 Abs. 1 Satz 2 Satzung für Qualitätskontrolle vom 21.06.2016, zuletzt geändert am 04.12.2019, abrufbar unter <https://www.wpk.de/wpk/rechtsvorschriften> unter der Rubrik: „Satzungen für die Berufsausübung“ (Abruf: 30.10.2024).

⁷ Die gesetzlichen Vorschriften zum Verfahren der Qualitätskontrolle sind bei vereidigten Buchprüfern und Buchprüfungsgesellschaften entsprechend anzuwenden (§ 130 Abs. 3 WPO).

⁸ Entsprechende Vorschriften zur Pflicht der Qualitätskontrolle sowie zur Löschung der Eintragung bestehen auch für Prüfungsstellen der Sparkassen- und Giroverbände (§ 57h Abs. 1 WPO) und für genossenschaftliche Prüfungsverbände (§§ 63e Abs. 1 Satz 1, 63g Abs. 2 Satz 1 sowie 56 Abs. 1 GenG[-E]).

⁹ Die Kommission für Qualitätskontrolle veröffentlicht Hinweise zum Verfahren und zur Durchführung der Qualitätskontrolle innerhalb der WPK, abrufbar unter <https://www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/qualitaetskontrollverfahren/kfjq/> (Abruf: 30.10.2024).

- 3 Die Pflicht zur Einhaltung von Qualitätsgrundsätzen ergibt sich aus den allgemeinen Berufspflichten gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO, wonach der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben hat. Diese Pflichten werden in der Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer (Berufssatzung WP/vBP)¹⁰ konkretisiert. Der Wirtschaftsprüfer hat gemäß § 55b Abs. 1 WPO die Regelungen zu schaffen, die zur Einhaltung der Berufspflichten erforderlich sind, sowie ihre Anwendung zu überwachen und durchzusetzen (internes Qualitätssicherungssystem). Die Pflicht zur Einrichtung eines Qualitätssicherungssystems nach § 55b Abs. 1 WPO bezieht sich auf den gesamten Tätigkeitsbereich der WP-Praxis. Für Berufsangehörige, die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen nach § 316 HGB-E durchführen, sieht § 55b Abs. 2 und 3 WPO[-E] bestimmte Mindestregelungen zur Sicherung der Qualität vor. § 55b Abs. 2 WPO-E gilt auch für Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten nach § 324b HGB-E.
- 4 Das IDW legt in dem *IDW QMS 1 (09.2022)*¹¹ die Berufsauffassung dar, wie ein Qualitätssicherungssystem in WP-Praxen als risikobasiertes Qualitätsmanagementsystem auszugestalten, einzurichten und durchzusetzen ist, um die Einhaltung der gesetzlichen und satzungsrechtlichen Anforderungen an ein Qualitätssicherungssystem (insb. der WPO und der Berufssatzung WP/vBP und der EU-Abschlussprüferverordnung (nachfolgend EU-APrVO)¹²) sicherzustellen.
- 5 Dieser *IDW Prüfungsstandard* ersetzt den *IDW Prüfungsstandard: Die Durchführung von Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW PS 140)* i.d.F. vom 09.06.2017.

2. Pflicht zur Durchführung der Qualitätskontrolle

- 6 Nach § 57a Abs. 1 Satz 1 WPO-E sind WP-Praxen berufsrechtlich verpflichtet, sich einer Qualitätskontrolle zu unterziehen, wenn sie gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen nach § 316 HGB-E oder gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten nach § 324b HGB-E durchführen. Die Pflicht zur Qualitätskontrolle ist eine Berufspflicht, deren Einhaltung die WPK überwacht.
- 7 WP-Praxen, die nicht zur Durchführung einer Qualitätskontrolle verpflichtet sind, können sich nach § 57g WPO freiwillig einer Qualitätskontrolle unterziehen. In diesem Fall gelten § 57a Abs. 2 bis 6a und die §§ 57b bis 57e WPO[-E] entsprechend.

3. Prüfungsgegenstand und Zielsetzung der Qualitätskontrolle

- 8 Prüfungsgegenstand der Qualitätskontrolle ist gemäß § 57a Abs. 2 WPO-E das in einer WP-Praxis eingerichtete Qualitätssicherungssystem in Bezug auf gesetzlich vorgeschriebene Ab-

¹⁰ Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers i.d.F. vom 21.06.2016, zuletzt geändert mit Inkrafttreten der Änderungen vom 03.06.2024 am 18.07.2024.

¹¹ *IDW Qualitätsmanagementstandard: Anforderungen an das Qualitätsmanagement in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QMS 1 (09.2022))* (Stand: 28.09.2022).

¹² Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission (ABl. EU Nr. L 158 vom 27.05.2014, S. 77), zuletzt geändert durch Verordnung (EU) 2023/2869 vom 13.12.2023 (ABl. EU Nr. L 2869 vom 20.12.2023, S. 1).

schlussprüfungen nach § 316 HGB-E und gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten nach § 324b HGB-E sowie betriebswirtschaftliche Prüfungen, die von der BaFin beauftragt werden. Für die Frage, ob eine gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfung nach § 316 HGB-E vorliegt, ist neben dem Wortlaut des § 316 HGB-E auch die EU-Abschlussprüferrichtlinie¹³, hier Artikel 2 Nr. 1, heranzuziehen. Danach sind im Ergebnis alle Abschlussprüfungen Gegenstand der Qualitätskontrolle, die nach Unionsrecht vorgeschrieben sind. Hierzu gehören bspw. nicht Prüfungen nach dem Publizitäts- oder Stiftungsgesetz oder nach Landesrecht.¹⁴ Hinsichtlich der Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten sind diejenigen Prüfungen Gegenstand der Qualitätskontrolle, die auf der Grundlage der EU-Abschlussprüferrichtlinie nach den Vorschriften der §§ 324b ff. HGB-E gesetzlich vorgeschrieben sind.

- 9 Gemäß § 57b Abs. 3 WPO wird die Verpflichtung des zu prüfenden Wirtschaftsprüfers, dessen Gehilfen¹⁵ und der bei der jeweiligen Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zur Verschwiegenheit (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO, (§ 324j HGB-E i.V.m.) § 323 Abs. 1 Satz 1 HGB) in dem Umfang eingeschränkt, in dem es zur Durchführung der Qualitätskontrolle nach den §§ 57a ff. WPO[-E] erforderlich ist. Vor diesem Hintergrund darf die geprüfte WP-Praxis dem Prüfer für Qualitätskontrolle keine Einsicht in Aufträge gewähren, die nicht Teil der Grundgesamtheit der in die Qualitätskontrolle einzubeziehenden Prüfungsaufträge sind.¹⁶
- 10 Gegenstand der Qualitätskontrolle ist das Qualitätssicherungssystem der WP-Praxis des betreffenden Berufsangehörigen oder der betreffenden Berufsgesellschaft. Bedient sich der Berufsangehörige bzw. die Berufsgesellschaft bei der Durchführung von für die Qualitätskontrolle relevanten Aufträgen eines anderen Rechtsträgers (z.B. einer anderen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft), erstreckt sich die Qualitätskontrolle auf das Qualitätssicherungssystem der organisatorischen Einheit, die nicht auf rechtliche Einheiten begrenzt ist.
- 11 Sofern die von der WP-Praxis festgelegten Regelungen oder Maßnahmen zur Qualitätssicherung über die nach den gesetzlichen und satzungsmäßigen Vorschriften (einschließlich der nach § 4 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP zu beachtenden fachlichen Regeln) notwendigen Regelungen hinausgehen, sind auch diese Regelungen oder Maßnahmen Bestandteil des Qualitätssicherungssystems. Die Beurteilung dieser weitergehenden Regelungen oder Maßnahmen ist nicht Gegenstand der Qualitätskontrolle, es sei denn, sie kompensieren ansonsten bestehende Mängel des Qualitätssicherungssystems.
- 12 Der Prüfer führt die Qualitätskontrolle mit dem Ziel durch, die Angemessenheit und die Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems der WP-Praxis zu beurteilen, soweit es gesetzlich

¹³ Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen (ABl. L 158 vom 27.05.2014, S. 196), zuletzt geändert durch Richtlinie (EU) 2023/2864 (ABl. L 2864 vom 20.12.2023, S. 1).

¹⁴ Zu der Frage, welche Aufträge nach Auffassung der Kommission für Qualitätskontrolle als gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB bzw. als von der BaFin beauftragte betriebswirtschaftliche Prüfungen gelten, hat die Kommission für Qualitätskontrolle den „Hinweis zur Grundgesamtheit von Qualitätskontrollen nach APAReG“ (Stand: 20.08.2020) veröffentlicht, abrufbar unter <https://www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/qualitaetskontrollverfahren/kfzk/> (Abruf: 30.10.2024).

¹⁵ Zum Begriff des „Gehilfen“ vgl. *IDW QMS 1 (09.2022)*, Tz. A10.

¹⁶ Vgl. Kommission für Qualitätskontrolle, Hinweis zur Grundgesamtheit von Qualitätskontrollen nach APAReG (Stand: 20.08.2020), a.a.O. (Fn. 14), Tz. 2.

vorgeschriebene Abschlussprüfungen nach § 316 HGB-E und von der BaFin beauftragte betriebswirtschaftliche Prüfungen sowie gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten betrifft.

- 13 Für Zwecke der Qualitätskontrolle nach den §§ 57a ff. WPO[-E] ist ein Qualitätssicherungssystem dann als angemessen zu beurteilen, wenn es so ausgestaltet und implementiert ist, dass es im Einklang mit den gesetzlichen und satzungsmäßigen Anforderungen steht und geeignet ist, mit hinreichender Sicherheit eine ordnungsmäßige Abwicklung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB-E, gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten nach § 324b HGB-E und von der BaFin beauftragten betriebswirtschaftlichen Prüfungen zu gewährleisten. Es umfasst die Einrichtung und Implementierung eines risikobasierten Qualitätsmanagementprozesses und hat sich auf die Einhaltung der Berufspflichten¹⁷ zu beziehen, wozu auch die Einhaltung der fachlichen Regeln – wie die IDW Verlautbarungen – gehören.¹⁸ Ein angemessen ausgestalteter risikobasierter Qualitätsmanagementprozess trägt maßgeblich dazu bei, dass die Regelungen und Maßnahmen im Zeitablauf der Struktur und den wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen der WP-Praxis entsprechen und zeitnah an die Veränderungen angepasst werden.
- 14 Die Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems ist dann gegeben, wenn der in der WP-Praxis implementierte und als angemessen beurteilte risikobasierte Qualitätsmanagementprozess tatsächlich wie vorgesehen durchgeführt wird sowie die auf dieser Grundlage eingeführten angemessenen Regelungen oder Maßnahmen zur Qualitätssicherung von dem Fachpersonal¹⁹ nach Maßgabe seiner Verantwortlichkeiten in der täglichen Arbeit eingehalten werden. Die Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems wird maßgeblich davon beeinflusst, dass das Fachpersonal über die eingerichteten Regelungen oder Maßnahmen nach Maßgabe seiner Verantwortlichkeiten informiert und auf deren Einhaltung verpflichtet wird. Zudem ist die Kommunikation innerhalb des Fachpersonals und mit der Praxisleitung essenziell für die Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems.²⁰

4. Definitionen

- 15 Die folgenden Begriffe haben für Zwecke dieses *IDW Prüfungsstandards* die nachstehende Bedeutung:
- a. *Mangel des Qualitätssicherungssystems*: Eine Beanstandung des Qualitätssicherungssystems im Hinblick auf dessen Angemessenheit oder Wirksamkeit, die möglicherweise, und zwar mit nicht nur entfernter Wahrscheinlichkeit, dazu führt, dass die einschlägigen beruflichen Leistungen nicht in Übereinstimmung mit den gesetzlichen und satzungsmäßigen Anforderungen erbracht werden. Hierzu genügt es, wenn die Gefahr einer Beeinträchtigung erkennbar ist (vgl. § 22 Abs. 2 Satzung für Qualitätskontrolle).

¹⁷ Vgl. *IDW QMS 1 (09.2022)*, Tz. 8 Buchst. (e).

¹⁸ Zu den bei Abschlussprüfungen zu berücksichtigenden fachlichen Regeln vgl. *IDW Prüfungsstandard: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (IDW PS 201 n.F. (09.2022))* (Stand: 28.09.2022), Abschn. 4.2.

¹⁹ Vgl. *IDW QMS 1 (09.2022)*, Tz. 8 Buchst. (j).

²⁰ Vgl. *IDW QMS 1 (09.2022)*, Tz. 17.

- b. **Qualitätsrisiko:** Das Risiko, dass das Qualitätssicherungssystem der WP-Praxis nicht im Einklang mit den gesetzlichen und satzungsmäßigen Anforderungen steht und nicht mit hinreichender Sicherheit eine ordnungsgemäße Abwicklung von gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB-E, von gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten nach § 324b HGB-E und von betriebswirtschaftlichen Prüfungen, die von der BaFin beauftragt werden, gewährleistet.

Darüber hinaus gelten die Definitionen des *IDW QMS 1 (09.2022)* auch für diesen *IDW Prüfungsstandard*.

- A15.1 *Während der Mangelbegriff im Rahmen der externen Qualitätskontrolle an der konkreten Gefahr einer Beeinträchtigung für die beruflichen Leistungen anknüpft, ist der Begriff „QMS-Mangel“ i.S.d. IDW QMS 1 (09.2022)²¹ darauf ausgerichtet, dass die WP-Praxis im Rahmen des Nachschau- und Verbesserungsprozesses Schwachstellen im System und deren Ursachen frühzeitig erkennt und abstellt, auch wenn diese ggf. noch keine konkrete Gefahr für die berufliche Leistung der WP-Praxis darstellen („Selbsteilungskräfte des Qualitätsmanagementsystems“). Der Begriff „QMS-Mangel“ i.S.d. IDW QMS 1 (09.2022) ist deshalb umfassender zu verstehen als der im Rahmen der externen Qualitätskontrolle verwendete Mangelbegriff, der zu einer Modifizierung des Prüfungsurteils des Prüfers für Qualitätskontrolle nach § 57a Abs. 5 Satz 5 WPO führen kann.*
- A15.2 *Der Begriff „Qualitätsrisiko“ ist zu unterscheiden von dem Begriff des „qualitätsgefährdenden Risikos“ i.S.d. IDW QMS 1 (09.2022)²². Die qualitätsgefährdenden Risiken werden von der WP-Praxis selbst identifiziert und beurteilt und sind Grundlage für die Ausgestaltung adäquater Reaktionen im Rahmen des risikobasierten Qualitätsmanagementprozesses (vgl. auch § 50 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP). Die Planung und Durchführung der externen Qualitätskontrolle orientiert sich hingegen an dem vom Prüfer für Qualitätskontrolle beurteilten Qualitätsrisiko. Die Identifizierung und Beurteilung des Qualitätsrisikos durch den Prüfer basiert auf dem erlangten Verständnis von der WP-Praxis und von dem zu prüfenden Qualitätssicherungssystem und berücksichtigt in diesem Zusammenhang nicht nur die qualitätsgefährdenden Risiken (keine „Bruttobetrachtung“), sondern bezieht auch die zu ihrer Bewältigung eingeführten Regelungen oder Maßnahmen der WP-Praxis mit ein („Nettobetrachtung“; vgl. auch Tz. A35.2).*

5. Anforderungen und Anwendungshinweise

5.1. Verhältnismäßigkeit der Qualitätskontrolle

- 16 Der Prüfer hat bei der Planung und Durchführung der Qualitätskontrolle den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Qualitätskontrolle gemäß § 57a Abs. 5b WPO zu beachten. Danach muss die Qualitätskontrolle im Hinblick auf den Umfang und die Komplexität der Tätigkeit der zu prüfenden WP-Praxis geeignet und angemessen sein, wobei der Art der Mandate (z.B. Größe und Komplexität der zu prüfenden Unternehmen), der Anzahl der Mandate und der Größe der WP-Praxis besondere Bedeutung zukommt.²³ Diesem Grundsatz wird insbesondere

²¹ Vgl. *IDW QMS 1 (09.2022)*, Tz. 8 Buchst. (q).

²² Vgl. *IDW QMS 1 (09.2022)*, Tz. 8 Buchst. (r).

²³ Weitgehend siehe auch Kommission für Qualitätskontrolle, „Ergänzende Hinweise zur Prüfung eines Qualitätssicherungssystems kleiner Praxen“ (Stand: 10.02.2021), abrufbar unter <https://www.wpk.de/mitglieder/praxisshinweise/qualitaetskontrollverfahren/kfqk/> (Abruf: 30.10.2024); sowie Kommission für Qualitätskontrolle,

durch Anwendung eines risikoorientierten Vorgehens Rechnung getragen (vgl. § 16 Abs. 1 und 2, § 18 Satzung für Qualitätskontrolle²⁴; hierzu Abschn. 5.4.2). Dieses Vorgehen bezieht auch den Grundsatz der verhältnismäßigen Ausgestaltung des Qualitätssicherungssystems nach § 55b Abs. 1 Satz 2 WPO mit ein, gemäß dem das Qualitätssicherungssystem in einem angemessenen Verhältnis zum Umfang und zur Komplexität der beruflichen Tätigkeit stehen soll.²⁵

5.2. Berufspflichten

17 Da es sich bei der Qualitätskontrolle um eine betriebswirtschaftliche Prüfung nach § 2 Abs. 1 WPO-E handelt, hat der Prüfer neben den allgemeinen Berufspflichten der Unabhängigkeit, Verschwiegenheit, Eigenverantwortlichkeit und Gewissenhaftigkeit (§§ 17 Abs. 1, 43 Abs. 1 Satz 1, 49 WPO, §§ 1 – 12 BS WP/vBP) auch die besonderen Berufspflichten nach §§ 28 – 44 Berufssatzung WP/vBP zu beachten. Aufträge zur Durchführung von Qualitätskontrollen unterliegen zudem den Anforderungen des *IDW QMS 1 (09.2022)*, Abschn. 6²⁶.

5.3. Auftragsannahme und vorzeitige Beendigung des Auftrags

5.3.1. Voraussetzungen für die Auftragsannahme

18 Ein Berufsangehöriger in eigener Praxis oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft dürfen einen Auftrag zur Durchführung einer Qualitätskontrolle nur annehmen, wenn sie als Prüfer i.S.d. § 57a Abs. 3 WPO-E bei der WPK registriert sind.

A18 *Die Voraussetzungen der Registrierung sind in § 57a Abs. 3 Satz 2 bis 8 WPO-E i. V.m. §§ 1 f. Satzung für Qualitätskontrolle geregelt. Die grundlegenden Voraussetzungen für die Registrierung Berufsangehöriger als Prüfer für Qualitätskontrolle beziehen sich auf die Berufserfahrung, eine spezielle Ausbildung in der Qualitätskontrolle sowie die Abwesenheit berufsaufsichtlicher Maßnahmen (vgl. im Einzelnen § 57a Abs. 3 Satz 2 WPO-E). Eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft darf nach § 57a Abs. 3 Satz 5 WPO den Auftrag zur Durchführung einer Qualitätskontrolle nur annehmen, wenn sie nach § 38 Nr. 2 Buchst. f WPO als gesetzlicher Abschlussprüfer eingetragen ist und der für die Qualitätskontrolle verantwortliche Berufsangehörige*

- *gesetzlicher Vertreter, Mitglied des zur gesetzlichen Vertretung berufenen Organs oder Gesellschafter der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist,*
- *in den letzten fünf Jahren keinen berufsaufsichtlichen Maßnahmen nach § 68 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 bis 6 WPO-E wegen der Verletzung einer Berufspflicht unterlegen hat und*

„Fragen- und Antworten-Katalog (FAQ) – klarstellende Hinweise zur Qualitätskontrolle kleiner Praxen“ (Stand: 08.11.2022) veröffentlicht, abrufbar unter <https://www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/qualitaetskontrollverfahren/kfqk/> (Abruf: 30.10.2024).

²⁴ Vgl. hierzu auch den „Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“ der Kommission für Qualitätskontrolle (Stand: 01.09.2020), abrufbar unter <https://www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/qualitaetskontrollverfahren/kfqk/> (Abruf: 30.10.2024), Tz. 9 ff.

²⁵ Vgl. auch *IDW QMS 1 (09.022)*, Tz. 19 zur Skalierbarkeit; weitergehend zu den Skalierungsmöglichkeiten bei einem risikobasierten Qualitätsmanagementsystem nach *IDW QMS 1 (09.2022)* vgl. den *IDW Praxishinweis: Umsetzung der Anforderungen des IDW QMS 1 (09.2022) an ein risikobasiertes Qualitätsmanagementsystem in kleineren, weniger komplexen Praxen (IDW Praxishinweis 3/2023)*.

²⁶ Anforderungen an das Qualitätsmanagementsystem für betriebswirtschaftliche Prüfungen nach § 2 Abs. 1 WPO-E und verwandte Dienstleistungen.

- als Prüfer für Qualitätskontrolle registriert ist.

Berufsangehörige, die in eigener Praxis tätig sind, müssen nach § 38 Nr. 1 Buchst. h WPO als gesetzlicher Abschlussprüfer eingetragen sein, um in eigener Praxis Qualitätskontrollen durchführen zu können (§ 57a Abs. 3 Satz 3 und 8 WPO-E).

- 19 Vor der Auftragsannahme ist zu beurteilen, ob die Anforderungen zur Sicherung der Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und zur Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit (§§ 43 Abs. 1 Satz 1, 49 und 57a Abs. 4 WPO i.V.m. §§ 1 f. und 28 ff. Berufssatzung WP/vBP) erfüllt werden und keine Ausschlussgründe des Prüfers für Qualitätskontrolle nach § 57a Abs. 4 WPO i.V.m. § 10 Satzung für Qualitätskontrolle bestehen, wobei § 319b HGB entsprechend anzuwenden ist (§ 10 Abs. 1 Satz 2 Satzung für Qualitätskontrolle). Die Beurteilung hat vor Abgabe der Unabhängigkeitsbestätigung²⁷ nach § 57a Abs. 4 Satz 3, Abs. 6 Satz 2 1. Halbsatz WPO i.V.m. §§ 8 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und 11 Satzung für Qualitätskontrolle zu erfolgen.
- 20 Vor der Annahme eines Auftrags zur Durchführung einer Qualitätskontrolle ist zu beurteilen, ob der Auftrag in sachlicher, personeller und zeitlicher Hinsicht ordnungsgemäß abgewickelt werden kann (vgl. *IDW QMS 1 (09.2022)*, Tz. 49). Ein Auftrag zur Durchführung einer Qualitätskontrolle darf nur angenommen werden, wenn der für die Qualitätskontrolle verantwortliche Wirtschaftsprüfer über die Kenntnisse und Erfahrungen verfügt, um die Qualitätskontrolle sachgerecht durchführen zu können, was u.a. Erfahrungen in der Qualitätssicherung erfordert (zur Notwendigkeit von Kenntnissen auf den Gebieten der Nachhaltigkeitsberichte und deren Prüfung oder anderer nachhaltigkeitsbezogener Dienstleistungen vgl. § 57a Abs. 3 Satz 6 und 7 WPO-E).
- 21 Der für die Durchführung der Qualitätskontrolle verantwortliche Wirtschaftsprüfer ist zudem verantwortlich für die sachgerechte Besetzung des Prüfungsteams. Die Zusammensetzung und die Größe des Prüfungsteams sind abhängig von der Größe und der Struktur der zu prüfenden WP-Praxis. Bei der Zusammenstellung des Prüfungsteams sind neben ausreichenden praktischen Erfahrungen auch ein ausreichendes und angemessenes Verständnis der fachlichen Regeln für die Durchführung der Qualitätskontrolle und für die der Qualitätskontrolle zu Grunde liegenden Aufträge, einschließlich der rechtlichen Grundlagen, sowie die notwendigen Branchenkenntnisse zu berücksichtigen (vgl. § 38 Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP).²⁸ Ist die zu prüfende WP-Praxis in Bereichen (z.B. Branchen) tätig, die besondere Kenntnisse erfordern, muss das Prüfungsteam, das für die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Auftragsdurchführung in diesen Bereichen im Rahmen der Qualitätskontrolle zuständig ist, über die erforderlichen Kenntnisse verfügen.
- A21 *Mit Ablauf des 31.12.2025 endet eine im Rahmen des CSRD-Umsetzungsgesetzes gewährte Übergangsfrist und es tritt zum 01.01.2026 eine Änderung von § 57a Abs. 3 Satz 6 WPO-E in Kraft, wonach für Zwecke der Qualitätskontrolle in WP-Praxen, die auch gesetzlich vorgeschriebene Nachhaltigkeitsberichte prüfen, neben den Kenntnissen fortan auch ausdrücklich*

²⁷ Die Anlage zu § 11 der Satzung für Qualitätskontrolle enthält ein Muster für die Unabhängigkeitsbestätigung des Prüfers.

²⁸ Vgl. *IDW QMS 1 (09.2022)*, Tz. 62.

*einschlägige Erfahrungen auf den Gebieten der Nachhaltigkeitsberichte und deren Prüfung oder anderer nachhaltigkeitsbezogener Dienstleistungen erforderlich sind.*²⁹

- 22 Der Prüfer für Qualitätskontrolle ist von der zu prüfenden WP-Praxis zu beauftragen (§ 57a Abs. 6 Satz 6 WPO).
- A22 *Der Beauftragung vorweg geht gemäß § 57a Abs. 6 Satz 1 WPO i.V.m. § 8 Satzung für Qualitätskontrolle ein Auswahlverfahren, bei dem die zu prüfende Praxis bei der Kommission für Qualitätskontrolle bis zu drei Vorschläge für mögliche Prüfer für Qualitätskontrolle einzureichen hat. Die Vorschläge müssen gemäß § 57a Abs. 6 Satz 2 WPO-E jeweils um eine Unabhängigkeitsbestätigung der möglichen Prüfer sowie um Angaben zu Kenntnissen und Erfahrungen der Prüfer für Qualitätskontrolle auf dem Gebiet der Nachhaltigkeitsberichte und deren Prüfung oder anderer nachhaltigkeitsbezogener Dienstleistungen ergänzt sein. Die Unabhängigkeitsbestätigung darf gemäß §§ 11 Abs. 1 Satz 3, 8 Abs. 5 Satzung für Qualitätskontrolle bei Eingang des Vorschlags nicht älter als sechs Monate sein und muss erneut vorgelegt werden, wenn zwischen Eingang des Vorschlags bei der Kommission für Qualitätskontrolle und der Beauftragung mehr als sechs Monate vergangen sind.*
- 23 Hinsichtlich der Vereinbarung von Auftragsbedingungen oder Änderungen von Auftragsvereinbarungen in einem Auftragsbestätigungsschreiben oder in einer anderen geeigneten Form von schriftlicher Vereinbarung ist ISA [DE] 210³⁰ sinngemäß anzuwenden.
- 24 Der Prüfer hat sich schon vor Auftragsannahme durch Befragung der Praxisleitung oder des für das Qualitätssicherungssystem operativ Verantwortlichen über die Ergebnisse der letzten Qualitätskontrolle zu informieren. Dies dient der Einschätzung der mit dem Auftrag verbundenen Risiken.

5.3.2. Kündigung des Auftrags aus wichtigem Grund

- 25 Ein Auftrag zur Durchführung einer Qualitätskontrolle kann gemäß § 57a Abs. 7 Satz 1 WPO von beiden Parteien nur aus wichtigem Grund gekündigt werden. Ein wichtiger Grund liegt nicht vor, wenn Meinungsverschiedenheiten über den Inhalt des Qualitätskontrollberichts bestehen. Treten nach der Auftragsannahme Umstände ein, welche die Unabhängigkeit des Prüfers gefährden können, hat er festzustellen, ob der Auftrag gekündigt werden muss.
- 26 Gemäß § 57a Abs. 7 Satz 3 WPO hat der Prüfer im Falle einer vorzeitigen Beendigung der Prüfung den Grund der Kündigung und das Ergebnis der bisherigen Prüfung der Kommission für Qualitätskontrolle mitzuteilen. Für den Bericht über die bisherigen Prüfungsergebnisse sind die in Abschn. 5.9 festgelegten Grundsätze zur Berichterstattung über die Qualitätskontrolle entsprechend anzuwenden.

²⁹ Artikel 25 i.V.m. Artikel 34 Abs. 2 des Regierungsentwurfs eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2464 des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 14.12.2022 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 (CSRD-Umsetzungsgesetz) vom 24.07.2024 (BT-Drucks. 20/12787).

³⁰ International Standard on Auditing [DE] 210 (Revised) „Vereinbarung der Auftragsbedingungen für Prüfungsaufträge“ (ISA [DE] 210).

5.4. Planung der Qualitätskontrolle

5.4.1. Allgemeine Anforderungen

- 27 Der Prüfer hat die Qualitätskontrolle so zu planen, dass die Prüfung wirksam und wirtschaftlich durchgeführt werden kann. Es muss ein in sachlicher, personeller und zeitlicher Hinsicht angemessener Prüfungsablauf gewährleistet werden (vgl. § 17 Abs. 1 Satz 2 Satzung für Qualitätskontrolle). Zur Vorbereitung der Prüfungsplanung hat der Prüfer Informationen über das Qualitätssicherungssystem der zu prüfenden Praxis und dessen Entwicklung seit der letzten Qualitätskontrolle einzuholen. Das Ergebnis der vorherigen Qualitätskontrolle sowie der gesamte Schriftverkehr zur Qualitätskontrolle sind bei der Planung zu berücksichtigen.³¹
- 28 Der Prüfer hat die Qualitätskontrolle mit einer kritischen Grundhaltung (vgl. § 37 Berufssatzung WP/vBP) zu planen und durchzuführen.

5.4.2. Risikoorientiertes Vorgehen

- 29 Der Prüfer hat die Qualitätskontrolle risikoorientiert zu planen und durchzuführen. Die Planung und Durchführung der Qualitätskontrolle stellt einen fortdauernden Prozess der Verständniserlangung über die WP-Praxis und die Grundlagen des zu prüfenden Qualitätssicherungssystems dar.
- A29 *Dem von der zu prüfenden WP-Praxis eingerichteten Prozess zur Identifizierung und Beurteilung qualitätsgefährdender Risiken sowie den Ergebnissen dieses Prozesses kommt im Rahmen der Verständniserlangung des Prüfers für Qualitätskontrolle eine besondere Bedeutung zu.³² Die gewonnenen Informationen sind Ausgangspunkt für die Identifizierung und Beurteilung der Qualitätsrisiken durch den Prüfer und darauf aufbauend für die Festlegung der Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Teils des Qualitätssicherungssystems der WP-Praxis, der Gegenstand der Qualitätskontrolle ist (vgl. Tz. 8). Abbildung 1 zeigt den Ablauf einer risikoorientierten Qualitätskontrolle. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass der Prozess der Verständniserlangung und der Identifizierung und Beurteilung von Qualitätsrisiken iterativ und dynamisch ist, d.h. die im Rahmen der Prüfungsplanung und Risikobeurteilung getroffenen Schlussfolgerungen können im Laufe der Qualitätskontrolle noch zu aktualisieren sein.*

³¹ Vgl. den „Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“ der Kommission für Qualitätskontrolle (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 24), Tz. 87 ff.

³² Vgl. auch den „Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“ der Kommission für Qualitätskontrolle (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 24), Tz. 12; eine wesentliche Grundlage für die Verständniserlangung kann eine von der Praxis erstellte „Risikomatrix“ i.S.d. Anlage zum *IDW Praxishinweis 3/2023* sein.

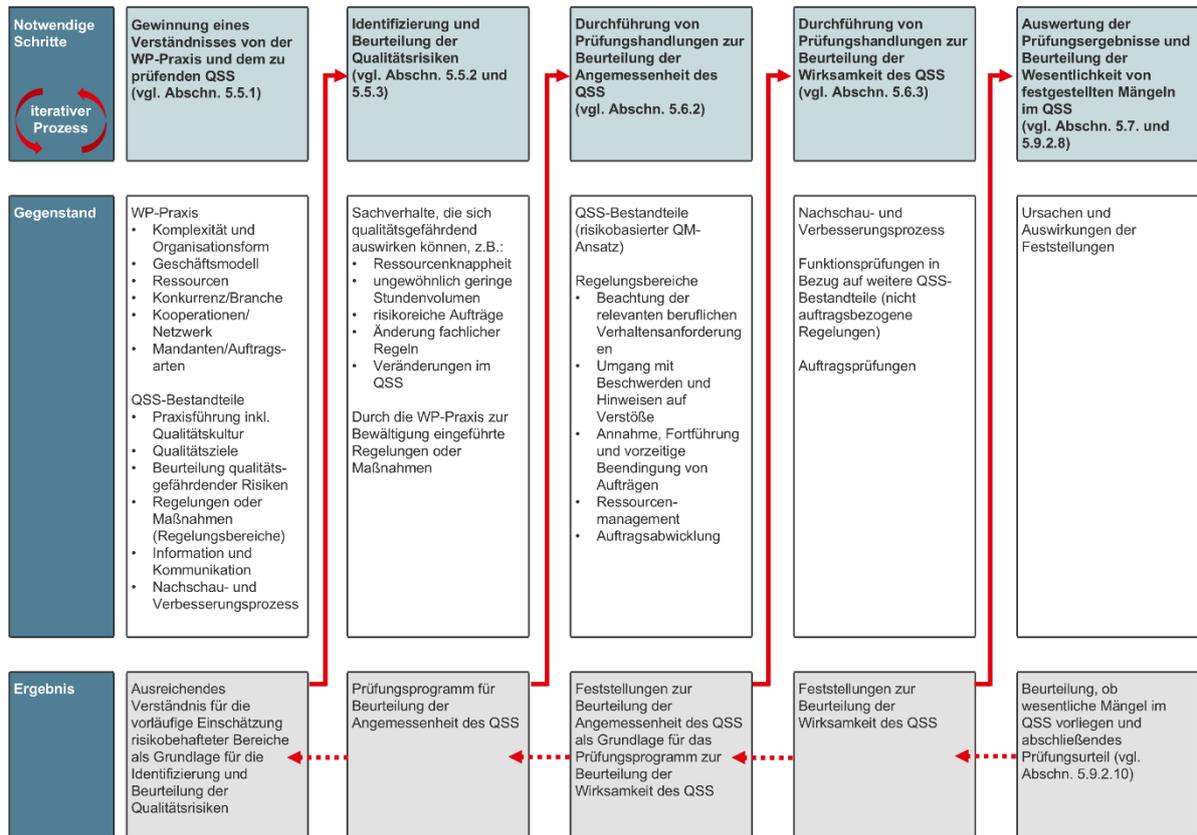


Abb. 1: Risikoorientierte Planung und Durchführung von Qualitätskontrollen

5.4.3. Wesentlichkeit

30 Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat sich bei der Planung und Durchführung der Qualitätskontrolle auf die Feststellung der Risiken wesentlicher Mängel des Qualitätssicherungssystems (§ 22 Abs. 3 Satzung für Qualitätskontrolle) zu konzentrieren. Zu diesem Zweck hat der Prüfer bei der Planung und Durchführung der Qualitätskontrolle Wesentlichkeitsüberlegungen anzustellen (vgl. § 17 Abs. 5 Satzung für Qualitätskontrolle). Im Rahmen der Beurteilung der Prüfungsfeststellungen hat der Prüfer dann zu beurteilen, in welchen Fällen ein Mangel des Qualitätssicherungssystems als wesentlich einzustufen ist (vgl. Abschn. 5.9.2.8). Die Berücksichtigung der Wesentlichkeit liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers für Qualitätskontrolle.

A30 Es bietet sich an, die Wesentlichkeitsüberlegungen auf der Ebene der Bestandteile und Regelungsbereiche des risikobasierten Qualitätsmanagementsystems vorzunehmen (zu den Bestandteilen und Regelungsbereichen vgl. Tz. 32 und A32.1). Das bedeutet, dass der Prüfer – ohne konkrete Wesentlichkeitsgrenzen (wie bei der Prüfung eines Abschlusses) festlegen zu können – bei der Prüfungsplanung und -durchführung eine Beurteilung vornimmt, ob die zu einem Bestandteil (z.B. Praxisführung und -steuerung) oder innerhalb eines Regelungsbereichs (z.B. Beachtung der relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen) getroffenen Regelungen oder Maßnahmen insgesamt so mangelhaft sein können, dass nach objektiver Beurteilung durch einen verständigen Dritten die konkrete Gefahr der Beeinträchtigung der beruflichen Leistungen, die Gegenstand des Qualitätskontrollverfahrens sind, besteht (vgl. auch Tz. A89 zur Beurteilung der Wesentlichkeit festgestellter Mängel).

5.5. Prüfungshandlungen zur Feststellung und Beurteilung der Qualitätsrisiken

5.5.1. Gewinnung eines Verständnisses von der Wirtschaftsprüferpraxis und dem zu prüfenden Qualitätssicherungssystem

31 Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat ein Verständnis von den Gegebenheiten der WP-Praxis und ihrem Auftragsportfolio und dem zu prüfenden Qualitätssicherungssystem zu erlangen, soweit dies für die Qualitätskontrolle relevant ist. Das Verständnis muss ausreichen, um

- den Prüfer in die Lage zu versetzen, die Qualitätsrisiken zu identifizieren und zu beurteilen und
- eine angemessene Grundlage für die Festlegung der weiteren Prüfungshandlungen zu erlangen.

A31.1 *Es bietet sich an, dass sich das erforderliche Verständnis des Prüfers von den Gegebenheiten der WP-Praxis und dem Auftragsportfolio an den Aspekten orientiert, von denen die WP-Praxis im Rahmen der eigenen Risikoidentifizierung gemäß IDW QMS 1 (09.2022), Tz. 32 f., ein Verständnis zu erlangen hat:*

- *Komplexität und operative Merkmale der WP-Praxis (z.B. Mitarbeiterstruktur, gesellschaftsrechtliche Organisationsform der Praxis);*
- *strategische und operative Entscheidungen und Maßnahmen (z.B. Kooperationen, Erwerbe und Verkäufe von Praxen und/oder Praxisteilen), Geschäftsprozesse sowie das Geschäftsmodell der WP-Praxis;*
- *Eigenschaften und Führungsstil der Praxisleitung;*
- *Ressourcen der WP-Praxis, einschließlich von Dienstleistern bereitgestellte Ressourcen;*
- *Umfeld der WP-Praxis (z.B. Branchentrends oder Entwicklungen bei den Mandanten, Konkurrenzsituation) und die für die WP-Praxis relevanten Gesetze, sonstige Rechtsvorschriften und Berufspflichten;*
- *im Falle einer Netzwerkzugehörigkeit: Art und Umfang etwaiger Netzwerkanforderungen oder Netzwerkdienstleistungen;*
- *welche Auftragsarten von der WP-Praxis durchgeführt werden (Tätigkeitsschwerpunkte und Auftragsstruktur) und die Form der Berichterstattung zu diesen Aufträgen; und*
- *für welche Arten von Unternehmen die Aufträge durchgeführt werden (Mandantenstruktur).*

A31.2 *Das zu erlangende Verständnis von den Gegebenheiten der WP-Praxis und ihrem Auftragsportfolio kann u.a. aus Befragungen der Leitung der WP-Praxis und Einsichtnahme in Unterlagen, wie z.B. in Organisationsunterlagen, Kooperationsvereinbarungen, Netzwerkrichtlinien und einen etwaigen Jahresabschluss der WP-Praxis – bei gemischten Praxen auch den Transparenzbericht – sowie in die Auftragsdatei³³ gewonnen werden.*

³³ Siehe § 51a WPO, vgl. auch den „Hinweis zur Prüfung der Vollständigkeit der Grundgesamtheit für die Prüfung der Auftragsabwicklung“ der Kommission für Qualitätskontrolle (Stand: 05.10.2016), abrufbar unter <https://www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/qualitaetskontrollverfahren/kfqq/> (Abruf: 30.10.2024).

32 Das vom Prüfer zu erlangende Verständnis von dem Qualitätssicherungssystem der WP-Praxis hat sich auf die folgenden, miteinander in Wechselwirkung stehenden Bestandteile zu erstrecken:³⁴

- Praxisführung und -steuerung, einschließlich der Festlegung von Verantwortlichkeiten im Qualitätssicherungssystem und Qualitätskultur (vgl. auch § 50 Abs. 3 Satz 1, Abs. 4 Berufssatzung WP/vBP);
- Risikobeurteilungsprozess der WP-Praxis (vgl. auch § 50 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP), d.h.:
 - Festlegung von Qualitätszielen,
 - Identifizierung und Beurteilung von qualitätsgefährdenden Risiken sowie
 - Ausgestaltung und Einrichtung von Regelungen oder Maßnahmen als Reaktion auf qualitätsgefährdende Risiken
- Information und Kommunikation (vgl. auch § 50 Abs. 3 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP);
- Nachschau- und Verbesserungsprozess.

Bei Berufsangehörigen, die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen nach § 316 HGB-E oder gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten nach § 324b HGB-E durchführen, haben die Regelungen des Qualitätssicherungssystems mindestens die in § 55b Abs. 2 WPO-E genannten Grundsätze und Verfahren zu enthalten; bei Berufsangehörigen, die gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB-E durchführen, ist zudem § 55b Abs. 3 WPO zu beachten. Deshalb hat das zu erlangende Verständnis des Prüfers für Qualitätskontrolle auch diese Mindestanforderungen zu umfassen.

A32.1 *Nach IDW QMS 1 (09.2022) bezieht sich der Risikobeurteilungsprozess der WP-Praxis mindestens auf folgende Regelungsbereiche:*³⁵

- *Beachtung der relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen*
- *Umgang mit Beschwerden und Hinweisen auf Verstöße*
- *Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Mandantenbeziehungen und Aufträgen*
- *Ressourcenmanagement (personelle, technologische und fachliche; einschließlich Ressourcen von Dienstleistern)*
- *Auftragsabwicklung*

Die nachfolgende Abbildung zeigt den Gesamtzusammenhang zwischen den Bestandteilen eines risikobasierten Qualitätsmanagementsystems und den o.g. Regelungsbereichen unter Berücksichtigung der Zielsetzung des Systems:

³⁴ Vgl. IDW QMS 1 (09.2022), Tz. 20 i.V.m. Tz. 11.

³⁵ Vgl. IDW QMS 1 (09.2022), Tz. 24; Qualitätsziele sind darüber hinaus für die Bestandteile „Praxisführung und -steuerung“ (vgl. IDW QMS 1 (09.2022), Tz. 23) und „Information und Kommunikation“ (vgl. IDW QMS 1 (09.2022), Tz. 75) festzulegen, so dass auch hierfür ein entsprechender Prozess angewendet wird.

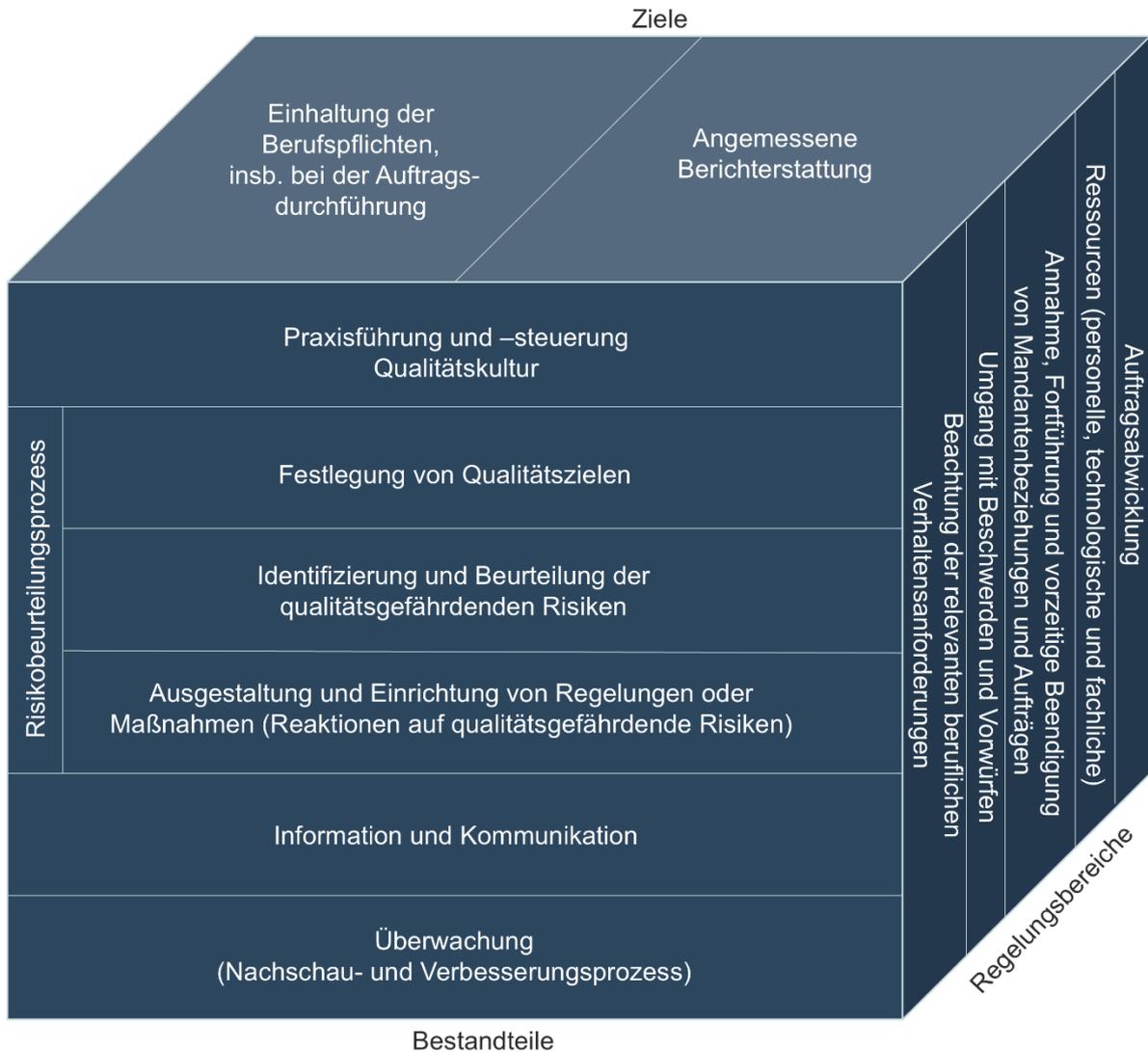


Abb. 2: Bestandteile, Ziele und Regelungsbereiche eines risikobasierten Qualitätsmanagementsystems nach IDW QMS 1 (09.2022)

A32.2 *Das zu erlangende Verständnis von dem Qualitätssicherungssystem kann u.a. aus Befragungen der Leitung der WP-Praxis und den operativ für das Qualitätsmanagementsystem Verantwortlichen (vgl. IDW QMS 1 (09.2022), Tz. 21) sowie im Wege einer Durchsicht vorhandener Unterlagen zur Organisation (z.B. Dokumentation des Risikobeurteilungsprozesses, Organisations- und Qualitätsmanagementhandbücher, IT-Anwendungen) erlangt werden. Umfang und Inhalt der Dokumentation des Qualitätssicherungssystems orientieren sich an den individuellen Gegebenheiten der einzelnen Praxis.³⁶ Die der Praxisgröße und -struktur angemessene Dokumentation der Regelungen zur Qualitätssicherung dient insbesondere der Sicherstellung einer konsistenten Anwendung und dauerhaften, personenunabhängigen Funktionsfähigkeit des Qualitätssicherungssystems sowie zum Nachweis der Einhaltung der gesetzlichen Pflicht zur Einrichtung eines ordnungsgemäßen Qualitätssicherungssystems.*

³⁶ Vgl. Kommission für Qualitätskontrolle, „Ergänzende Hinweise zur Prüfung eines Qualitätssicherungssystems kleiner Praxen“ (Stand: 10.02.2021), a.a.O. (Fn. 23), Tz. 10 ff.

- 33 Liegt keine geschlossene Dokumentation des Qualitätssicherungssystem bspw. in Form eines Qualitätsmanagementhandbuchs vor, stellt dies für sich genommen nicht per se ein Prüfungshemmnis dar. Gleichwohl hat sich der Prüfer, z.B. durch Gespräche mit der Praxisleitung und durch das Nachvollziehen von durchgeführten Maßnahmen, von dem Vorhandensein eines Qualitätssicherungssystems zu überzeugen.
- A33.1 *In Wirtschaftsprüferpraxen mit geringer Aufgabendelegation und einfachen organisatorischen Strukturen kann die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems auch durch den Nachweis der Einhaltung der Berufspflichten bei der Organisation und bei der Auftragsabwicklung erfolgen (§ 51 Abs. 2 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP). In diesem Fall unterliegt die Dokumentation der Ergebnisse des Risikobeurteilungsprozesses, der tatsächlichen Auftragsabwicklung und der Beachtung der allgemeinen Berufspflichten erhöhten Anforderungen (vgl. auch § 51 Abs. 2 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP). Das bedeutet, dass aus dieser Dokumentation erkennbar sein muss, dass in der WP-Praxis ein angemessenes Qualitätssicherungssystem gelebt wird, z.B. durch die geordnete Dokumentation einer „Risikomatrix“³⁷, von Mitarbeiterbeurteilungen, der Aus- und Fortbildungsplanung, der eingeholten Unabhängigkeitsbestätigungen und durch die Abzeichnung der vom verantwortlichen Wirtschaftsprüfer durchgesehenen Arbeitspapiere (vgl. IDW QMS 1 (09.2022), Tz. A190). Gelingt der Praxis dieser Nachweis im Rahmen der Qualitätskontrolle nicht, hat sie sich das Fehlen dokumentierter Regelungen des Qualitätssicherungssystems entgegenhalten zu lassen. Der Prüfer für Qualitätskontrolle wird dann regelmäßig nicht nur von einem Mangel der Wirksamkeit, sondern von einem Mangel der Angemessenheit ausgehen.³⁸*
- A33.2 *Erfolgt die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems unter Verwendung eines standardisierten Qualitätssicherungshandbuchs, ist gemäß § 51 Abs. 2 Satz 3 Berufssatzung WP/vBP für die Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems zu kennzeichnen, welche Regelungen anwendbar sind. Dies schließt auch die Nachvollziehbarkeit des individuellen Risikobeurteilungsprozesses als Grundlage für die anwendbaren Regelungen und getroffenen Maßnahmen mit ein. Der Prüfer für Qualitätskontrolle kann in diesem Fall nur dann eine eindeutige Aussage zur Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems treffen, wenn dieses an Struktur und Größe der Praxis, die gegenwärtigen und zukünftigen Tätigkeitsbereiche sowie die qualitätsgefährdenden Risiken der Praxis angepasst wurde.³⁹*

5.5.2. Identifizierung der Qualitätsrisiken

- 34 Der Prüfer hat sich im Rahmen der Gewinnung eines Verständnisses von der WP-Praxis und dem zu prüfenden Qualitätssicherungssystem ein Bild von den durch die WP-Praxis selbst identifizierten und beurteilten qualitätsgefährdenden Risiken (vgl. Tz. A15.2) und den zu deren Bewältigung in der Praxis eingeführten Reaktionen (Regelungen oder Maßnahmen) zu verschaffen (vgl. § 50 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP; § 17 Abs. 3 Satz 1 Satzung für Qualitätskontrolle: „eigene Risikobewertung der Praxis“). Die hierbei erlangten Informationen stellen den Ausgangspunkt für die Identifizierung und Beurteilung der Qualitätsrisiken (zur Definition

³⁷ Vgl. Anlage zum IDW Praxishinweis 3/2023

³⁸ Vgl. Kommission für Qualitätskontrolle, „Ergänzende Hinweise zur Prüfung eines Qualitätssicherungssystems kleiner Praxen, (Stand: 10.02.2021), a.a.O. (Fn. 23), Tz. 13.

³⁹ Vgl. Kommission für Qualitätskontrolle, „Ergänzende Hinweise zur Prüfung eines Qualitätssicherungssystems kleiner Praxen, (Stand: 10.02.2021), a.a.O. (Fn. 23), Abschn. C.

vgl. Tz. 15 Buchst. (b)) durch den Prüfer dar, auf die er mittels Planung weiterer Prüfungshandlungen im Rahmen der Qualitätskontrolle reagiert (Abschn. 5.5.3). Der Prüfer hat auf der Grundlage der von der WP-Praxis identifizierten und beurteilten qualitätsgefährdenden Risiken zu beurteilen, inwieweit angesichts der Reaktionen der WP-Praxis auf diese Risiken im Rahmen der Qualitätskontrolle zu adressierende Qualitätsrisiken bestehen (zu dieser „Nettobetrachtung“ vgl. Tz. A35.2 f.). Der Prüfer hat seine Erkenntnisse mit der WP-Praxis zu erörtern.

35 Der Prüfer hat neben der Dokumentation des **Risikobeurteilungsprozesses** der WP-Praxis weitere im Rahmen der Verständniskerngewinnung durchgesehene Unterlagen und Befragungsergebnisse zu würdigen, um Qualitätsrisiken zu identifizieren. Zu diesem Zweck hat der Prüfer auch zu würdigen, ob die von der WP-Praxis zur Bewältigung qualitätsgefährdender Risiken eingeführten Regelungen oder Maßnahmen möglicherweise unangemessen oder unwirksam sind.

Hinweise auf möglicherweise unwirksame Regelungen oder Maßnahmen können z.B. folgende Unterlagen enthalten:

- interne Nachschauberichte und – sofern einschlägig – Informationen zu den Gesamtergebnissen netzwerkweiter Nachschaumaßnahmen
- die Dokumentation der Gesamtbeurteilung des Qualitätsmanagementsystems durch die Praxisleitung
- der letzte Qualitätskontrollbericht
- der Auflagenerfüllungsbericht gemäß § 57e Abs. 2 Satz 2 WPO
- ggf. ein Sonderprüfungsbericht gemäß § 27 Abs. 3 Satz 7 Satzung für Qualitätskontrolle
- die Anordnung einer vorgezogenen Qualitätskontrolle und die daraus erkennbaren Ergebnisse der Risikoanalyse der Kommission für Qualitätskontrolle (§ 57a Abs. 2 Satz 4 WPO i.V.m. § 12 Abs. 1 Satzung für Qualitätskontrolle; zu den Grundlagen der Risikoanalyse vgl. § 13 Satzung für Qualitätskontrolle)
- der weitere Schriftverkehr zur Qualitätskontrolle
- ein ggf. vorliegender Inspektionsbericht nach § 62b Abs. 3 Satz 2 WPO und den diesbezüglichen Schriftverkehr
- der sonstige Schriftverkehr der WP-Praxis mit der WPK und der Kommission für Qualitätskontrolle bzw. der Abschlussprüferaufsichtsstelle.

Er hat außerdem die Maßnahmen zur Beseitigung festgestellter Mängel bzw. die Umsetzung der gegebenen Empfehlungen zu beurteilen, um festzustellen, ob sich daraus Auswirkungen auf die Planung und Durchführung der Qualitätskontrolle ergeben.

A35.1 *Qualitätsgefährdende Risiken für eine ordnungsgemäße Auftragsabwicklung können sich aus Merkmalen der WP-Praxis bzw. ihres Umfelds sowie aus Aspekten des Auftragsportfolios ergeben (vgl. im Einzelnen Tz. A31.1 f.). Beispiele für Sachverhalte, die sich qualitätsgefährdend auswirken können, sind⁴⁰:*

⁴⁰ Zu weiteren Beispielen vgl. *IDW Praxishinweis 03/2023*, Abschn. 3.4.2. und 3.4.2.; Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 24), Tz. 17.

- *Ressourcenknappheit (z.B. geringe Anzahl oder Qualifikation des Fachpersonals im Verhältnis zu Art und Umfang der abzuwickelnden Aufträge, geringe Verfügbarkeit von Spezialisten, hohe Personalfuktuation)*
- *ungewöhnlich geringes Stundenvolumen bei der Durchführung eines Auftrags in Relation zur Größe und Komplexität des zu prüfenden Unternehmens*
- *uneinheitliche Struktur der WP-Praxis bei einer größeren Anzahl von Organisationseinheiten (z.B. keine einheitlichen Regelungen zur Qualitätssicherung, nicht abgestimmter Einsatz unterschiedlicher (IT-)Hilfsmittel zur Prüfungsunterstützung nach Verschmelzung von WP-Praxen, fehlende Kommunikation, keine Abstimmung über Auftragsannahme etc.)*
- *risikoreiche Aufträge (z.B. erstmalige Prüfungen, Prüfungen multinationaler Konzerne, schwierige wirtschaftliche Situation bei Mandanten) oder Aufträge, für deren Durchführung Spezialkenntnisse (z.B. zu aufsichtsrechtlichen Bestimmungen) notwendig sind*
- *Änderung fachlicher Regeln oder gesetzlicher Vorschriften*
- *Veränderungen in den fachlichen oder technologischen Ressourcen (z.B. neue Prüfungsmethodologie oder Prüfungssoftware).*
- *kleiner Mandantenkreis und aufgrund dessen erhöhte Wahrscheinlichkeit der (unerkannten) Verwirklichung des Ausschlussgrundes der Umsatzabhängigkeit (§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 HGB).⁴¹*

A35.2 *Seitens der WP-Praxis identifizierte und beurteilte qualitätsgefährdende Risiken führen nicht zwangsläufig zu einem bei der Planung und Durchführung der Qualitätskontrolle zu berücksichtigenden Qualitätsrisiko, denn die Identifizierung und Beurteilung des Qualitätsrisikos durch den Prüfer bezieht auch die zur Bewältigung der qualitätsgefährdenden Risiken eingeführten Regelungen oder Maßnahmen der WP-Praxis mit ein (vgl. auch Tz. A15.2). Wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die Regelungen oder Maßnahmen möglicherweise unangemessen oder – z.B. mit Blick auf die Erkenntnisse aus der Durchsicht des Nachschauberichts – möglicherweise unwirksam sind, kann indes abhängig von den Wesentlichkeitsüberlegungen ein Qualitätsrisiko zu identifizieren sein. Der Prüfer für Qualitätskontrolle kann auch über die seitens der WP-Praxis identifizierten und beurteilten qualitätsgefährdenden Risiken hinaus auf der Grundlage seines gewonnenen Verständnisses von der WP-Praxis und dem Qualitätssicherungssystem weitere Anhaltspunkte für Qualitätsrisiken erlangen.*

Anhaltspunkte für im weiteren Verlauf der Prüfung zu berücksichtigende Qualitätsrisiken können sich vor diesem Hintergrund insbesondere ergeben, wenn

- *der Prüfer im Rahmen der Verständnisgewinnung Informationen über qualitätsgefährdende Risiken erlangt, die von der WP-Praxis selbst nicht identifiziert wurden,*
- *der Prüfer die Grundlage für die Beurteilung eines von der WP-Praxis identifizierten qualitätsgefährdenden Risikos (z.B. als „normales“ Risiko) nicht nachvollziehen kann,*
- *der Prüfer zu der Schlussfolgerung gelangt, dass die Reaktionen der WP-Praxis angesichts der beurteilten qualitätsgefährdenden Risiken (bspw. bei als „erhöht“ beurteilten*

⁴¹ Vgl. Kommission für Qualitätskontrolle, „Ergänzende Hinweise zur Prüfung eines Qualitätssicherungssystems kleiner Praxen“ (Stand: 10.02.2021), a.a.O. (Fn. 23), Tz. 25 ff.

Risiken) möglicherweise nicht angemessen sind (z.B. hinsichtlich des Umfangs oder Detaillierungsgrads) oder möglicherweise nicht wirksam sind, und/oder

- der Prüfer zu der Schlussfolgerung gelangt, dass ein anderer Bestandteil des Qualitätssicherungssystems (außerhalb des Risikobeurteilungsprozesses, z.B. der Nachschau- und Verbesserungsprozess) möglicherweise nicht angemessen oder nicht wirksam ist; hierbei ist zu berücksichtigen, dass nicht jeder mögliche QMS-Mangel i.S.d. IDW QMS 1 (09.2022) zur konkreten Gefahr einer Beeinträchtigung der beruflichen Leistungen i.S.d. § 22 Abs. 2 und 3 Satzung für Qualitätskontrolle führt (zur Abgrenzung zwischen QMS-Mängeln i.S.d. IDW QMS 1 (09.2022) und dem Mangelbegriff in der externen Qualitätskontrolle vgl. Tz. A15.1).

Nachfolgendes Schaubild verdeutlicht den Prozess der Identifizierung von Qualitätsrisiken unter Berücksichtigung der seitens der WP-Praxis identifizierten und beurteilten qualitätsgefährdenden Risiken. Es handelt sich um einen iterativen und dynamischen Prozess, d.h. bspw. die ursprüngliche Beurteilung des Risikos einer Unwirksamkeit von getroffenen Regelungen oder Maßnahmen der WP-Praxis kann im weiteren Prüfungsverlauf noch zu aktualisieren sein (vgl. auch Tz. A29).

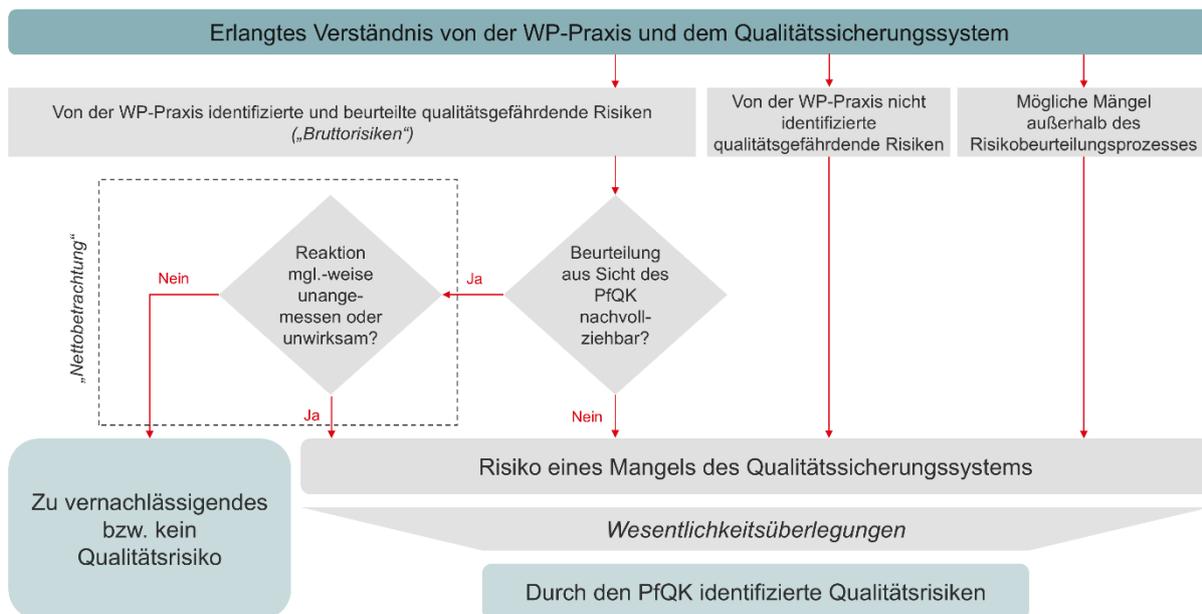


Abb. 3: Prozess der Identifizierung von Qualitätsrisiken

A35.3 Bei der Beurteilung des Prüfers, ob angesichts der Reaktionen der WP-Praxis auf bestimmte qualitätsgefährdende Risiken ein im Rahmen der Qualitätskontrolle zu adressierendes Qualitätsrisiko verbleibt oder dieses vernachlässigbar ist, können auch ergänzende Maßnahmen der WP-Praxis von Bedeutung sein, welche die Wirksamkeit der als Reaktion eingeführten (übrigen) Regelungen oder Maßnahmen unterstützen. Dabei kann es sich z.B. um doppelte oder komplementäre Kontrollen einschließlich ergänzender übergeordneter Kontrollen auf Ebene der Praxisleitung oder automatisierte Kontrollen handeln, die jeweils das gleiche qualitätsgefährdende Risiko wie die zugrundeliegende Regelung oder Maßnahme adressieren. So kann z.B. die Einhaltung bestimmter Unabhängigkeitsregelungen bei der Auftragsannahme

einerseits durch die Bereitstellung verpflichtender Auftragsannahme-Checklisten und darüber hinaus ergänzend durch die Freigabe jeder Auftragsannahme durch ein Mitglied der Praxisleitung in kleineren Praxen oder eine systemseitige Kontrolle der Bearbeitung obligatorischer Auftragsannahme-Checklisten unterstützt werden.

- A35.4 *Anhaltspunkte für mögliche Mängel im Qualitätssicherungssystem können sich auch aus dem Vorhandensein von Aufträgen ergeben, bei denen ein konkretes qualitätsgefährdendes Risiko bereits eingetreten ist, z.B. bei begründeten Beschwerden oder Vorwürfen von Mandanten oder Dritten, eingeleiteten oder abgeschlossenen Berufsaufsichtsverfahren, geltend gemachten Schadensersatzansprüchen, bei in der Öffentlichkeit diskutierten vermeintlichen Bilanzierungs- bzw. Prüfungsfehlern oder bei Erkenntnissen aus Enforcementaktivitäten der BaFin.*

5.5.3. Beurteilung der Qualitätsrisiken und Festlegung der weiteren Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems

- 36 Auf Basis des erlangten Verständnisses von der WP-Praxis und von dem Qualitätssicherungssystem hat der Prüfer die in den einzelnen Bestandteilen und Regelungsbereichen des zu prüfenden Qualitätssicherungssystems identifizierten Qualitätsrisiken zu beurteilen. Die Beurteilung erfolgt nach qualitativen, nicht nach quantitativen Maßstäben.
- 37 Auf Grundlage der beurteilten Qualitätsrisiken hat der Prüfer Art, Zeitpunkt und Umfang der weiteren Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems festzulegen.
- A37 *Hat die zu prüfende WP-Praxis mehrere Organisationseinheiten, so ist es nicht in jedem Fall erforderlich, dass für alle Organisationseinheiten vor Ort Prüfungshandlungen geplant werden. Dies gilt insb. für solche WP-Praxen, bei denen die Strukturen einheitlich sind und bei denen in allen Organisationseinheiten die gleichen Regelungen für die interne Qualitätssicherung gelten, deren Einhaltung in regelmäßigen Abständen im Rahmen der Nachschau geprüft wird. In diesen Fällen kann der Prüfer eine risikoorientierte Auswahl der einzubeziehenden Organisationseinheiten aus der Grundgesamtheit vornehmen. Bei der Auswahl der Organisationseinheiten können folgende Aspekte berücksichtigt werden:*
- *Anzahl und Größe der Organisationseinheiten*
 - *Grad der Selbstständigkeit der einzelnen Organisationseinheiten*
 - *Organisation der Auftragsabwicklung*
 - *Auftragsstruktur*
 - *Spezialisierung der Organisationseinheiten auf bestimmte Branchen*
 - *Ergebnisse der Nachschau.*
- Der Prüfer kann zum dem Schluss gelangen, dass kürzlich eröffneten und erworbenen Organisationseinheiten im Rahmen der Qualitätskontrolle besondere Aufmerksamkeit zu widmen ist.*
- 38 Im weiteren Verlauf der Qualitätskontrolle hat der Prüfer für Qualitätskontrolle zu untersuchen, inwieweit die Qualitätsrisiken, z.B. im Hinblick auf den Aus- und Fortbildungsstand der Mitarbeiter, im Rahmen der Auftragsabwicklung durch die WP-Praxis zu einer konkreten Gefahr

führen, dass die beruflichen Leistungen, die Gegenstand der Qualitätskontrolle sind, z.B. gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB-E, nicht in Übereinstimmung mit den gesetzlichen und satzungsmäßigen Anforderungen erbracht werden.

39 Sofern der Prüfer im Rahmen der Auftragsdurchführung Erkenntnisse erlangt, die mit den Prüfungsnachweisen nicht im Einklang stehen, auf die er seine Risikobeurteilung ursprünglich gestützt hat, muss er die Risikobeurteilung anpassen und die weiteren geplanten Prüfungshandlungen entsprechend modifizieren.

5.6. Durchführung von Prüfungshandlungen als Reaktion auf die beurteilten Qualitätsrisiken

5.6.1. Allgemeine Grundsätze

40 Der Prüfer hat Prüfungshandlungen durchzuführen, die ihm eine Aussage über die Angemessenheit und Wirksamkeit Qualitätssicherungssystems der WP-Praxis ermöglichen, soweit sich dieses auf gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB-E, gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten und betriebswirtschaftliche Prüfungen, die von der BaFin beauftragt werden, bezieht.

41 Stellt der Prüfer einen Sachverhalt fest, der auf einen Mangel des Qualitätssicherungssystems (vgl. Tz. 15 Buchst. (a)) hindeutet, hat er durch weitere Prüfungshandlungen zu klären, ob es sich um eine Einzelfeststellung handelt, welche die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems nicht beeinträchtigt, oder ob ein Mangel des Qualitätssicherungssystems tatsächlich vorliegt (vgl. auch Tz. 86).

A41 *Als mögliche Prüfungshandlungen kommen hierbei in Betracht:*

- *Prüfung, ob festgestellte Sachverhalte auch in anderen Fällen aufgetreten und damit repräsentativ für die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems sind bzw. ob im Rahmen der Nachschau vergleichbare Feststellungen identifiziert wurden und welche Schritte in der WP-Praxis in diesem Zusammenhang veranlasst wurden;*
- *Einschätzung der Ursache des festgestellten Sachverhalts und der Frage, warum das Qualitätssicherungssystem ihn nicht verhindert hat;*
- *Würdigung von Maßnahmen der WP-Praxis in Bezug auf den festgestellten Sachverhalt (z.B. schriftliche Anweisungen an Mitarbeiter, Musterberichte, Überwachungshandlungen des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers, Durchführung einer Berichtskritik).*

5.6.2. Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems

42 Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat zunächst unter Berücksichtigung der identifizierten und beurteilten Qualitätsrisiken Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Angemessenheit des risikobasierten Qualitätsmanagementprozesses der WP-Praxis in Bezug auf die von der Qualitätskontrolle erfassten Auftragsarten durchzuführen. Diese Prüfungshandlungen haben sich auf die Praxisführung und -steuerung (einschließlich der Qualitätskultur), den Risikobeurteilungsprozess, die Information- und Kommunikation sowie den Nachschau- und Verbesserungsprozess zu erstrecken (vgl. Tz. 32).

- 43 Die Beurteilung der Angemessenheit der **Praxisführung und -steuerung**, einschließlich der Qualitätskultur hat sich u.a. zu beziehen auf
- Regelungen oder Maßnahmen der Praxisleitung zur Schaffung und Beeinflussung der Qualitätskultur, z.B. einen Wertekodex⁴²,
 - die Rollen-/Aufgabenverteilung innerhalb der WP-Praxis für das Qualitätsmanagement, insb. ob die Ressortverantwortlichen für das Qualitätssicherungssystem (vgl. *IDW QMS 1 (09.2022)*, Tz. 21) über angemessene Erfahrung, Kenntnisse, Einfluss und Durchsetzungskraft innerhalb der WP-Praxis sowie über ausreichend Zeit zur Erfüllung der Verantwortlichkeit verfügen,
 - die auf das Ziel einer angemessenen Ressourcenausstattung und -allokation gerichtete Steuerung von fachlichen, technologischen und personellen Ressourcen einschließlich Dienstleistern durch die Praxisleitung, und
 - den Prozess der Gesamtbeurteilung des Qualitätssicherungssystems nach *IDW QMS 1 (09.2022)*, Tz. 99 ff. sowie der regelmäßigen Leistungsbeurteilung der Praxisleitung und der für das Qualitätssicherungssystem Verantwortlichen nach *IDW QMS 1 (09.2022)*, Tz. 102.
- 44 Bestehen Schnittstellen zu anderen Berufspraxen, bspw. eine gemeinsame Berufsausübung in einer Sozietät oder in einer Berufsgesellschaft, sind die Regelungen, die die Einhaltung der Unabhängigkeit in Bezug auf diese Praxen sicherstellen, immer Gegenstand der Beurteilung der Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems.⁴³ Wenn die zu prüfende WP-Praxis einem **Netzwerk** angehört, hat der Prüfer für Qualitätskontrolle u.a. zu beurteilen, ob die WP-Praxis die Gesamtverantwortung für das Qualitätsmanagementsystem angemessen aufrecht erhält und etwaige Netzwerkanforderungen und Netzwerkdienstleistungen erforderlichenfalls angemessen angepasst bzw. ergänzt wurden.⁴⁴
- 45 Die Beurteilung der Angemessenheit des **Risikobeurteilungsprozesses** hat sich auf den implementierten Prozess zur Festlegung und Anpassung von Qualitätszielen, zur regelmäßigen und anlassbezogenen Risikoidentifizierung und -beurteilung sowie zur Ausgestaltung und Implementierung von Regelungen oder Maßnahmen für die einzelnen Regelungsbereiche (vgl. Tz. A32.1) zu beziehen.
- 46 Zudem ist die Angemessenheit der von der WP-Praxis als Reaktion eingerichteten **Regelungen oder Maßnahmen** zu beurteilen. Auch hierbei hat der Prüfer Schwerpunkte auf diejenigen Regelungsbereiche zu legen, die höheren Qualitätsrisiken unterliegen. Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat sich in diesem Zusammenhang jedenfalls auch über den Prüfungsansatz der WP-Praxis zur Durchführung von Abschlussprüfungen und Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten zu informieren und dessen Angemessenheit zu beurteilen. Hierbei muss er sich auch mit den eingesetzten technologischen und fachlichen Ressourcen zur Prüfungsdurchführung auseinandersetzen (z.B. Methodologien, Praxishandbücher, IT-Anwendungen). Vorliegende

⁴² Vgl. den IDW Wertekodex, abrufbar unter <https://www.idw.de/idw/themen-branchen/wertekodex/> (Abruf: 30.10.2024).

⁴³ Vgl. Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 24), Tz. 28.

⁴⁴ Vgl. *IDW QMS 1 (09.2022)*, Tz. 93 f.

Bescheinigungen im Sinne des *IDW Prüfungsstandards: Die Prüfung von Softwareprodukten (IDW PS 880 n.F. (01.2022))* können dabei genutzt werden.

47 Die Beurteilung der Angemessenheit der **Information und Kommunikation** hat sich insb. auf folgende Bereiche zu beziehen:

- die Vorkehrungen oder Prozesse zur Erfassung und Verarbeitung von Informationen für das Qualitätsmanagement (z.B. die systematische Erfassung und Auswertung von für die Feststellung von Unabhängigkeitsgefährdungen relevanten Informationen innerhalb der WP-Praxis),
- die Kommunikation innerhalb der WP-Praxis zur Unterstützung des Qualitätsmanagements, bezogen sowohl auf die Kommunikation an das Fachpersonal als auch die Kommunikation vom Fachpersonal an Personen mit Verantwortlichkeiten im Qualitätssicherungssystem, und
- die Kommunikation mit Dritten über das Qualitätsmanagement in der WP-Praxis (z.B. mit Dienstleistern, Netzwerkorganisationen oder Aufsichtsorganen von Prüfungsmandanten).

A47.1 *WP-Praxen mit wenig Fachpersonal und unmittelbarer Einbindung der Führungsebene in das operative Qualitätsmanagement und die Auftragsabwicklung benötigen i.d.R. keine detaillierten Regelungen oder Maßnahmen, um sicherzustellen, dass die relevanten und verlässlichen Informationen, die für das Qualitätssicherungssystem benötigt werden, identifiziert, erfasst, verarbeitet und gepflegt werden (z.B. keine Dokumentation von Regelungen dazu, wer zu welchem Zeitpunkt welche Informationen über welche IT-Anwendung an wen weitergibt). In der Regel sind die Praxisleitung und das Fachpersonal auch ohne solche Regelungen oder Maßnahmen in der Lage, fundierte Entscheidungen hinsichtlich des Qualitätssicherungssystems zu treffen.*

A47.2 *Für Zwecke der Beurteilung der Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems kommen unter Berücksichtigung der beurteilten Qualitätsrisiken der WP-Praxis insb. die folgenden Arten von Prüfungshandlungen in Betracht:*

- *Durchsicht von Organisationsunterlagen (z.B. Qualitätssicherungshandbuch, Formblätter, Arbeitsprogramme, Fragebögen, Anweisungen an Mitarbeiter) und Feststellung, ob die Regelungen oder Maßnahmen nach Art und Umfang den Erfordernissen der WP-Praxis entsprechen, umgesetzt und angewendet sowie regelmäßig aktualisiert werden*
- *Beobachtung und Nachvollziehen von Arbeitsabläufen („Walkthrough“)*
- *Befragungen der Praxisleitung, der für das Qualitätssicherungssystem operativ Verantwortlichen und von Mitarbeitern.*

A47.3 *Die Durchsicht von Organisationsunterlagen kann sich z.B. auf die folgenden Unterlagen beziehen:*

- *Dokumentation der Festlegung von Verantwortlichkeiten für das Qualitätsmanagement in der WP-Praxis (operative Gesamtverantwortung, Nachschaubeauftragter, Unabhängigkeitsbeauftragter, ggf. Geldwäschebeauftragter, ggf. Aus- und Fortbildungsbeauftragter)*

- an Mitarbeiter kommunizierte Informationen zum Qualitätsanspruch der WP-Praxis (z.B. verwendeter Wertekodex⁴⁵)
- Dokumentation des Verfahrens der Risikobeurteilung einschließlich, in welcher Form die Ergebnisse festgehalten werden (z.B. in Form einer Risikomatrix⁴⁶)
- Regelungen für die Auftragsannahme und -fortführung und deren Anwendung (Checklisten für die Auftragsannahme, Auftragsbestätigungsschreiben, Beurteilung der Mandatsrisiken etc.)
- Interne Geldwäscherichtlinie
- Regelungen für die Beauftragung von Dienstleistern
- Regelungen zur Berücksichtigung der Unabhängigkeitsanforderungen, auch im Rahmen von Netzwerk- oder Kooperationsverbindungen
- Planungsunterlagen für den Mitarbeiterereinsatz
- Verpflichtungserklärungen zur Unabhängigkeit und Verschwiegenheit der Mitarbeiter sowie zur Einhaltung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems
- Aus- und Fortbildungsprogramm
- Statistiken oder sonstige Nachweise über die Teilnahme an Aus- und Fortbildungsveranstaltungen
- Mitarbeiterbeurteilungskriterien
- Information der Mitarbeiter über fachliche Entwicklungen
- Softwarebescheinigungen und Verfahrensbeschreibungen von im Rahmen der Qualitätssicherung eingesetzten IT-Anwendungen
- Regelungen zum Umgang mit Beschwerden von Mandanten, Mitarbeitern oder Dritten.

A47.4 Es kann sich empfehlen, die Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Angemessenheit der Regelungen oder Maßnahmen in den jeweiligen Regelungsbereichen, soweit möglich, im zeitlichen Zusammenhang mit Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Wirksamkeit von auftragsbezogenen Regelungen oder Maßnahmen (Auftragsprüfungen) durchzuführen.

48 Die Beurteilung der Angemessenheit des **Nachschau- und Verbesserungsprozesses** erfolgt insb. auf der Grundlage der Durchsicht der Nachschaurichtlinien, von Befragungen der Praxisleitung und des Nachschaubeauftragten⁴⁷ sowie einer Durchsicht der Dokumentation über die Planung und Durchführung der Nachschau der WP-Praxis.⁴⁸ Der Prüfer hat zu beurteilen, ob der Nachschaubeauftragte sowohl über die notwendigen Fähigkeiten und die Durchsetzungskraft als auch über die notwendige Zeit und Objektivität verfügt, um die Aufgabe wahrnehmen zu können. Er hat zudem die fachliche und persönliche Eignung der im Rahmen der Nachschau eingesetzten Mitarbeiter (vgl. § 63 Nr. 4 Berufssatzung WP/vBP) zu beurteilen. Gegenstand der Beurteilung ist zudem die Angemessenheit des Verfahrens der Nachschau (einschließlich Turnus und Umfang der Nachschau, kritische Grundhaltung bei der Nachschau,

⁴⁵ Bspw. Verwendung des IDW Wertekodex, abrufbar unter <https://www.idw.de/idw/themen-branchen/wertekodex/> (Abruf: 30.10.2024).

⁴⁶ Vgl. die Anlage „Risikomatrix“ zum *IDW Praxishinweis 03/2023*; die Kommission für Qualitätskontrolle hat ein stark vereinfachtes Beispiel einer „Tabellarischen Risikoanalyse“ als Anlage zum „Fragen- und Antworten-Katalog (FAQ) – klarstellende Hinweise zur Qualitätskontrolle kleiner Praxen“ (Stand: 08.11.2022) a.a.O. (Fn. 23).

⁴⁷ Vgl. *IDW QMS 1 (09.2022)*, Tz. 21.

⁴⁸ Zu den Mindestinhalten der Nachschaudokumentation vgl. *IDW QMS 1 (09.2022)*, Tz. 104 d.

Verfahren zur Beurteilung von QMS-Feststellungen⁴⁹ und zur Identifizierung etwaiger QMS-Mängel⁵⁰). Sehen die Überwachungstätigkeiten der WP-Praxis neben den periodisch durchgeführten Nachschatätigkeiten auch kontinuierliche Überwachungstätigkeiten⁵¹ vor, sind diese auch Gegenstand der Beurteilung. Zudem ist der auf den Ergebnissen der Nachschau und ggf. der kontinuierlichen Überwachungstätigkeiten basierende Prozess der Analyse von Ursachen von QMS-Mängeln und der Ergreifung von Maßnahmen zur deren Behebung (Verbesserungsprozess) einschließlich etwaiger disziplinarischer Maßnahmen gegenüber Mitarbeitern Gegenstand der Angemessenheitsbeurteilung (vgl. auch § 21 Satzung für Qualitätskontrolle).

49 Wird die Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung durchgeführt (§ 49 Abs. 4 Berufssatzung WP/vBP), hat der Prüfer für Qualitätskontrolle die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dieser Erleichterung zu beurteilen.⁵²

50 Im Rahmen der Nutzung der Ergebnisse einer als angemessen beurteilten Nachschau im weiteren Verlauf der Qualitätskontrolle hat der Prüfer dennoch in ausreichendem Umfang eigene Prüfungshandlungen durchzuführen und sich bewusst zu sein, dass die Nachschau nicht von unabhängigen Personen durchgeführt wurde.

5.6.3. Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems

Wirksamkeit des Nachschau- und Verbesserungsprozesses

51 Für Zwecke der Beurteilung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems hat der Prüfer für Qualitätskontrolle zunächst festzustellen, ob der Nachschau- und Verbesserungsprozess und ggf. die kontinuierlichen Überwachungstätigkeiten eine wirksame Überwachung der Einhaltung des Qualitätssicherungssystems ermöglicht. Kommt der Prüfer im Rahmen der Angemessenheitsbeurteilung zu dem Ergebnis, dass der Nachschau- und Verbesserungsprozess angemessen ausgestaltet ist, ist zu beurteilen, ob die hierfür geltenden Regelungen tatsächlich eingehalten werden und die Nachschauergebnisse vor dem Hintergrund des Verständnisses des Prüfers über das Qualitätssicherungssystem der WP-Praxis vertretbar sind. Hierzu hat der Prüfer eine Auswahl von Tätigkeiten der Nachschau anhand der Nachschaudokumentation nachzuvollziehen. Anforderungen an die Nachschau enthalten § 55b Abs. 3 WPO und die §§ 49, 51 Abs. 1 Nr. 15 und 63 Berufssatzung WP/vBP sowie der *IDW QMS 1 (09.2022)*, Abschn. 6.6. Die Beurteilung der Wirksamkeit des Nachschau- und Verbesserungsprozesses sowie ggf. der kontinuierlichen Überwachungstätigkeiten hat sich insbesondere darauf zu beziehen,

- ob die Kriterien der WP-Praxis für die Auswahl der Aufträge für die Auftragsnachschat eingehalten werden (insb. Art und Umfang der Auswahl),
- ob bei der Durchführung der Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung ein angemessener zeitlicher Abstand zur Auftragsabwicklung eingehalten wird,

⁴⁹ Vgl. *IDW QMS 1 (09.2022)*, Tz. 8 Buchst. (p).

⁵⁰ Vgl. *IDW QMS 1 (09.2022)*, Tz. 8 Buchst. (p); zur Abgrenzung vgl. auch Tz. A18.1.

⁵¹ Vgl. *IDW QMS 1 (09.2022)*, Tz. A141.

⁵² Vgl. Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 24), Tz. 70 ff.; *IDW QMS 1 (09.2022)*, Tz. 83.

- ob etwaige kontinuierliche Überwachungstätigkeiten wie vorgesehen ausgeführt werden,
- ob und inwieweit die im Rahmen der Nachschau und ggf. kontinuierlicher Überwachungstätigkeiten getroffenen Feststellungen daraufhin beurteilt werden, ob es sich um QMS-Mängel (vgl. Tz. A15.1) handelt,
- ob bei identifizierten QMS-Mängeln eine angemessene Ursachenanalyse durchgeführt wird mit dem Ziel, festzustellen, wie schwerwiegend und umfassend sie sind, und ob angemessene Maßnahmen zur Behebung ergriffen werden und
- ob bei zu einem bestimmten Auftrag getroffenen Feststellungen angemessen reagiert wurde.

52 Weitere Erkenntnisse zur Wirksamkeit der Nachschau ergeben sich aus den Auftragsprüfungen (vgl. Tz. 54 ff.). Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat zu diesem Zweck in angemessenem Umfang Aufträge, die im Prüfungszeitraum Gegenstand der Nachschau waren, in seine Auftragsauswahl einzubeziehen. Dabei ist der betreffende Auftrag vom Prüfer selbstständig zu prüfen und das Ergebnis dieser Auftragsprüfung dann mit dem Ergebnis der Nachschau abzugleichen.⁵³

A52 *Eine wirksame Nachschau kann eine Reduzierung des Prüfungsumfangs bei der Qualitätskontrolle zur Folge haben (z.B. Reduzierung der Anzahl der weiteren in die Auftragsprüfungen einzubeziehenden Aufträge)⁵⁴, da das Qualitätsrisiko niedriger ist als in einem Qualitätssicherungssystem ohne wirksame Nachschau.*

Wirksamkeit der weiteren Bestandteile des risikobasierten Qualitätsmanagementsystems

53 Auf der Grundlage der Beurteilung der Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems sowie der Beurteilung der Wirksamkeit des internen Nachschau- und Verbesserungsprozesses hat der Prüfer für Qualitätskontrolle risikoorientiert Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Wirksamkeit der weiteren Bestandteile des risikobasierten Qualitätsmanagementsystems (Praxisführung und -steuerung, Risikobeurteilungsprozess, Information- und Kommunikation) unter Berücksichtigung der einzelnen Regelungsbereiche zu planen und durchzuführen. Welche Prüfungshandlungen im Rahmen der Beurteilung der Wirksamkeit durchzuführen sind, ist von der Art der jeweiligen Regelung oder Maßnahme abhängig. Befragungen alleine sind nicht ausreichend, sondern diese sind mit anderen Arten von Prüfungshandlungen (z.B. Einsichtnahmen, Nachvollzug oder Beobachtung) zu kombinieren. Zur Beurteilung, ob die Regelungen oder Maßnahmen eingehalten werden, die unmittelbar die Auftragsdurchführung betreffen, hat der Prüfer für Qualitätskontrolle Auftragsprüfungen durchzuführen (vgl. Tz. 54 ff.).

A53.1 *Für Zwecke der Beurteilung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems – insbesondere hinsichtlich der nicht unmittelbar auftragsbezogenen Regelungen oder Maßnahmen – können*

⁵³ Vgl. Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 24), Tz. 69.

⁵⁴ Vgl. Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 24), Tz. 38.

Befragungen der Praxisleitung, von Personen mit operativen Verantwortlichkeiten für das Qualitätsmanagement und von weiteren Mitarbeitern (Fachpersonal) durchgeführt werden, die sich bspw. darauf beziehen können,

- ob die Praxisleitung ein ausreichendes Bekenntnis zur Qualität etabliert hat und den Informationsaustausch zu Qualitätsthemen innerhalb der WP-Praxis fördert,
- wann die Praxisleitung zuletzt eine Gesamtbeurteilung des Qualitätsmanagementsystems nach IDW QMS 1 (09.2022), Tz. 99 ff. durchgeführt hat und mit welchem Ergebnis,
- wann zuletzt eine Leistungsbeurteilung der Praxisleitung und der für das Qualitätssicherungssystem Verantwortlichen stattgefunden hat und inwieweit die Beurteilung des Qualitätsmanagementsystems dabei berücksichtigt wurde,
- ob Qualitätsziele zu den jeweiligen Regelungsbereichen festgelegt werden, qualitätsgefährdende Risiken identifiziert und beurteilt werden und Reaktionen (Regelungen oder Maßnahmen) auf beurteilte qualitätsgefährdende Risiken festgelegt werden, die – bei angemessener Ausgestaltung – die Wahrscheinlichkeit des Eintretens des entsprechenden qualitätsgefährdenden Risikos auf ein vertretbar niedriges Maß reduzieren,
- ob die Einstellungs- und Beurteilungskriterien für Fachpersonal angewendet werden,
- ob das Fachpersonal mit den für sie relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen vertraut sind,
- ob dem Fachpersonal seine Pflichten im Qualitätssicherungssystem bekannt sind und z.B. mögliche Konsultationspartner kennen,
- ob das Fachpersonal die erforderlichen Fachkenntnisse besitzt und Zugriff auf relevante Fachinformationen hat und ob es durch den Besuch von Fortbildungsveranstaltungen für anfallende Aufgaben ausreichend geschult wird,
- ob das Fachpersonal zu bestimmten fachlichen Neuerungen informiert wurde,
- ob das Fachpersonal Kenntnis davon hat, an wen es Informationen, die für das Funktionalisieren des Qualitätssicherungssystems von Bedeutung sind, kommunizieren kann,
- ob das Fachpersonal Kenntnis davon hat, an wen es potenzielle oder tatsächliche Verstöße gegen Berufspflichten sowie etwaige strafbare Handlungen oder Ordnungswidrigkeiten, anonym melden kann,
- ob das Fachpersonal Kenntnis davon hat, an wen es Verstöße gegen geldwäscherechtliche Vorschriften melden muss,
- wie etwaigen Beschwerden oder Vorwürfen von Mandanten, Mitarbeitern oder Dritten nachgegangen wird,
- ob das Fachpersonal ausreichend Zeit für die auftragsbezogenen Tätigkeiten hat und wie in der WP-Praxis mit Belastungsspitzen umgegangen wird,
- ob die von der WP-Praxis festgelegten Regelungen zur Auswahl und zur Beauftragung von Dienstleistern dem Fachpersonal bekannt sind und eingehalten werden,
- ob die in der WP-Praxis genutzten Softwareprodukte auf dem aktuellen Stand gehalten werden,
- ob die WP-Praxis sich vor dem Einsatz neuer IT-Anwendungen von der Eignung und Funktionsfähigkeit für den vorgesehenen Einsatz überzeugt hat.

A53.2 *Darüber hinaus kommt als Prüfungshandlung zur Beurteilung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems die Einsichtnahme in Unterlagen in Betracht⁵⁵, z.B.*

- *in die eingeholten jährlichen Unabhängigkeitsbestätigungen,*
- *in die bei Einstellung von Mitarbeitern eingeholten Verschwiegenheits- und Unabhängigkeitserklärungen,*
- *in die Gesamtplanung aller Aufträge,*
- *in Vergütungsregeln für Fachpersonal und die Praxisleitung*
- *in Fortbildungsnachweise,*
- *in die bereitgestellten Fachinformationen (z.B. Datenbanken, Bibliotheken)*
- *in eingegangene Beschwerden und Vorwürfe,*
- *in die Dokumentation etwaiger risikoerhöhender Umstände, die im Prüfungszeitraum zur Identifizierung von neuen oder geänderten qualitätsgefährdenden Risiken geführt haben⁵⁶,*
- *in E-Mails, Trainingsunterlagen oder andere Kommunikationsformen, über die das Fachpersonal mit Informationen versorgt wird, die für das Funktionieren des Qualitätssicherungssystems von Bedeutung sind.*

54 Bei der Auftragsauswahl für Zwecke der **Auftragsprüfungen** hat der Prüfer als Grundgesamtheit alle seit der letzten Qualitätskontrolle durchgeführten gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB-E, gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten und von der BaFin beauftragten betriebswirtschaftlichen Prüfungen zugrunde zu legen. In diesem Zusammenhang sind auch die praxisinternen Regelungen zur Sicherstellung der Vollständigkeit der Grundgesamtheit zu beurteilen⁵⁷.

55 Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat nach pflichtgemäßem Ermessen die Anzahl und die Art der in die Auftragsauswahl einzubeziehenden Aufträge zu bestimmen. Die einzelnen in die Auftragsprüfung einzubeziehenden Aufträge sind dabei im Wege einer bewussten Auswahl unter Risikoaspekten auszuwählen (vgl. §§ 18 Satz 5, 20 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 Satzung für Qualitätskontrolle).⁵⁸ Die Auftragsauswahl hat alle in Übereinstimmung mit § 57a Abs. 2 WPO-E in der Grundgesamtheit enthaltenen Auftragsarten (vgl. Tz. 8) in angemessenem Umfang zu enthalten. Bei der Auftragsauswahl hat der Prüfer seine persönlichen Erkenntnisse und Erfahrungen und die im Rahmen der Planung identifizierten und beurteilten Qualitätsrisiken zu berücksichtigen (zum Einbezug von Aufträgen, die im Prüfungszeitraum Gegenstand der Nachschau waren, vgl. Tz. 52). Auch das öffentliche Interesse an der Auftragsart – auch

⁵⁵ Vgl. auch Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 24), Tz. 27.

⁵⁶ Vgl. IDW Praxishinweis 03/2023, Tz. 21.

⁵⁷ Vgl. auch Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Prüfung der Vollständigkeit der Grundgesamtheit für die Prüfung der Auftragsabwicklung“, (Stand: 05.10.2016), abrufbar unter https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Mitglieder/Praxishinweise/Hinweis_der_KfQK--Pruefung_Vollstaendigkeit_Grundgesamt-heit.pdf (Abruf: 30.10.2024), Tz. 8; hierin werden darüber hinaus Beispiele für weitere Prüfungshandlungen aufgeführt (Tz. 9).

⁵⁸ Vgl. auch Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 24), Tz. 32 ff.

außerhalb von § 316a HGB-Mandaten (z.B. Abschlussprüfungen von Unternehmen, deren Anteile im Freiverkehr notiert sind) –, das mit der Auftragsdurchführung verbundene Risiko⁵⁹, Erkenntnisse aus vorangegangenen Qualitätskontrollen, die Ergebnisse von externen Inspektionen und der internen Nachschau sowie der kontinuierliche Verbesserungsprozess der WP-Praxis hat der Prüfer zu berücksichtigen. Zudem hat er die Ergebnisse der gemäß Tz. 51 f. vorgenommenen Beurteilungen zur Wirksamkeit der Nachschau bei der Anzahl der einzubeziehenden Aufträge zu berücksichtigen.

- A55.1 *Die Anzahl und die Art der Aufträge, die zur Prüfung ausgewählt werden, sollen den Prüfer in die Lage versetzen, Sachverhalte festzustellen, die gegen die Annahme sprechen, dass die zur Abwicklung von einzelnen Aufträgen eingeführten praxisinternen Regelungen oder Maßnahmen angemessen und wirksam sind (vgl. Tz. 13 f.). Vor diesem Hintergrund können – abhängig von der Risikobeurteilung des Prüfers – innerhalb der in der Grundgesamtheit enthaltenen Auftragsarten verschiedene Unterauftragsarten (z.B. sowohl Jahres- als auch Konzernabschlussprüfungen) in die Auftragsauswahl aufgenommen werden.⁶⁰*
- A55.2 *Alle ergänzenden Maßnahmen der WP-Praxis, welche die Wirksamkeit der Regelungen oder Maßnahmen unterstützen, wie z.B. komplementäre Kontrollen, können eine Reduzierung der Anzahl der weiteren in die Auftragsprüfungen einzubeziehenden Aufträge zur Folge haben, wenn hierdurch das Qualitätsrisiko niedriger ist als in einem Qualitätssicherungssystem ohne diese Maßnahmen (vgl. Tz. A35.3).*
- A55.3 *Die Auftragsauswahl ist ein dynamischer und zum Teil iterativer Prozess. Aus Feststellungen können sich Erweiterungen des Umfangs der Auftragsprüfungen ergeben (vgl. § 20 Abs. 4 Satz 5 Satzung für Qualitätskontrolle). Zudem ergeben sich aus den Auftragsprüfungen bspw. Erkenntnisse zur Wirksamkeit der Auftragsnachschau (vgl. Tz. 52), was wiederum Auswirkungen auf den weiteren Umfang der Auftragsprüfungen haben kann.*
- A55.4 *Es müssen nicht alle in der WP-Praxis tätigen Wirtschaftsprüfer, die für die Durchführung von Aufträgen im Anwendungsbereich der Qualitätskontrolle vorrangig verantwortlich sind (verantwortliche Wirtschaftsprüfer), mit einem im Prüfungszeitraum durchgeführten Auftrag in die Auftragsauswahl einbezogen werden. Auch bestehen keine allgemeingültigen Vorgaben dafür, welcher Abdeckungsgrad bezogen auf die verantwortlichen Wirtschaftsprüfer mit der Auftragsauswahl erreicht werden sollte.⁶¹*

- 56 Bei der Auswahl der Aufträge für die Auftragsprüfung hat der Prüfer zu berücksichtigen, dass aus der Funktionsprüfung der zuletzt beendeten Aufträge regelmäßig eine höhere Prüfungssicherheit für die Beurteilung der Wirksamkeit des aktuellen Qualitätssicherungssystems erlangt werden kann. Die Prüfung weiter in der Vergangenheit liegender Aufträge kann jedoch geeignet sein, die Stabilität des Qualitätssicherungssystems über den gesamten Zeitraum seit der letzten Qualitätskontrolle festzustellen. Vor diesem Hintergrund hat der Prüfer zu beurteilen, inwieweit neben zuletzt beendeten Aufträgen auch weiter in der Vergangenheit liegende

⁵⁹ Zu Risikogesichtspunkten vgl. Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 24), Tz. 36.

⁶⁰ Vgl. Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 24), Anlage 1 „Kriterien zur Auftragsauswahl für die Auftragsprüfung“.

⁶¹ Vgl. hierzu auch Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 24), Tz. 40 f.

Aufträge auszuwählen sind.⁶² Bei wesentlichen Änderungen des Qualitätssicherungssystems seit der letzten Qualitätskontrolle hat der Prüfer auch Aufträge in der Auswahl zu berücksichtigen, bei denen die geänderten Regelungen Anwendung fanden, um deren Wirksamkeit zu beurteilen. Soweit nicht genügend abgeschlossene Aufträge vorhanden sind und dies für die Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems erforderlich ist, hat der Prüfer in die Auswahl auch Aufträge einzubeziehen, die im Zeitpunkt der Beendigung der Qualitätskontrolle noch nicht abgeschlossen sind (vgl. § 20 Abs. 2 Satz 3 Satzung für Qualitätskontrolle).⁶³

- 57 Zur Beurteilung, ob Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der Auftrag nicht ordnungsgemäß geplant, durchgeführt, dokumentiert und überwacht wurde und ob die zutreffenden Schlussfolgerungen und Beurteilungen aus den erlangten Prüfungsnachweisen erzielt wurden, hat sich der Prüfer im Rahmen der Auftragsprüfung zunächst die Berichterstattung über die Auftragsabwicklung und die dazugehörigen Arbeitspapiere vorlegen und erläutern zu lassen. Aufbauend darauf hat sich der Prüfer einen Überblick über das Mandat, den Prüfungsgegenstand sowie die Auftragsplanung, die Auftragsdurchführung und die Berichterstattung über den Auftrag zu verschaffen. Dies setzt die Kenntnis der gesetzlichen und sich aus fachlichen Regeln ergebenden und ergänzend vereinbarten Anforderungen an den Prüfungsgegenstand sowie der gesetzlichen, satzungsmäßigen und sich aus fachlichen Regeln ergebenden Anforderungen an die Auftragsdurchführung voraus. Darüber hinaus hat der Prüfer den für den Auftrag verantwortlichen Wirtschaftsprüfer sowie ggf. die im Rahmen der Auftragsabwicklung eingesetzten fachlichen Mitarbeiter zu deren Vorgehensweise bei der Auftragsabwicklung zu befragen. Auf Grundlage des hierdurch gewonnenen Überblicks über die Risiken des zu beurteilenden Auftrags und unter Berücksichtigung der im Rahmen der Qualitätskontrolle identifizierten und beurteilten Qualitätsrisiken ist festzulegen, in welchen Prüffeldern weitere Prüfungshandlungen erforderlich sind.
- 58 Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat bei Auftragsprüfungen Schwerpunkte auf die Bereiche zu legen, in denen sich die beurteilten Qualitätsrisiken am wahrscheinlichsten auswirken werden. Dabei hat sich der Prüfer auch mit qualitativ bedeutsamen Bereichen der Prüfung zu befassen, wozu bspw. bedeutsame Sachverhalte⁶⁴ und bedeutsame Beurteilungen⁶⁵ gehören können. Bei Auftragsprüfungen von Abschlussprüfungen hat er sich u.a. mit der Identifikation und Beurteilung sowie dem Umgang mit den bedeutsamen Risiken wesentlicher falscher Darstellungen zu befassen⁶⁶ (vgl. § 20 Abs. 4 Satz 4 1. Halbsatz Satzung für Qualitätskontrolle). Er hat in diesem Zusammenhang insbesondere zu beurteilen, ob der risikoorientierte Prüfungsansatz

⁶² Vgl. Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 24), Tz. 34 f.; zu Besonderheiten der Auftragsauswahl bei WP-Praxen, die nur sehr wenige im Anwendungsbereich der Qualitätskontrolle liegende Aufträge pro Jahr durchführen vgl. den „Fragen- und Antworten-Katalog (FAQ) – klarstellende Hinweise zur Qualitätskontrolle kleiner Praxen“ der Kommission für Qualitätskontrolle (Stand: 08.11.2022), a.a.O. (Fn. 23), Fragen 7 bis 9.

⁶³ Bei Umwandlungen in Form eines Rechtsformwechsels der WP-Praxis seit der letzten Qualitätskontrolle unter Beibehaltung bzw. Fortsetzung des bisherigen Qualitätssicherungssystems können für die Beurteilung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems auch Aufträge berücksichtigt werden, die die WP-Praxis vor dem Formwechsel seit der letzten Qualitätskontrolle durchgeführt hat.

⁶⁴ Vgl. ISA [DE] 230 „Prüfungsdokumentation“, Tz. 8 Buchst. (c) und A8; ISAE 3000 (Revised), Tz. 79 Buchst. (c).

⁶⁵ Vgl. ISA [DE] 220 (Revised), Tz. 31 Buchst. (b) und A92; ISAE 3000 (Revised), Tz. 79 Buchst. (c).

⁶⁶ Vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) „Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen“, Tz. 12 Buchst. (l).

angemessen ausgeübt und das prüferische Ermessen vertretbar ausgeübt wurde (vgl. §§ 20 Abs. 4 Satz 4 2. Halbsatz, 22 Abs. 3 Satz 2 Satzung für Qualitätskontrolle).

- 59 In den ausgewählten Prüffeldern hat der Prüfer für Qualitätskontrolle nachzuvollziehen, ob die im Einzelfall ausreichenden und angemessenen Prüfungshandlungen durchgeführt worden sind und ob die WP-Praxis zu angemessenen Schlussfolgerungen gekommen ist.⁶⁷ Stellt der Prüfer für Qualitätskontrolle bei der Durchsicht der Arbeitspapiere wesentliche falsche Darstellungen des Mandanten der WP-Praxis fest, die im Rahmen der Auftragsabwicklung nicht aufgedeckt wurden, hat der Prüfer für Qualitätskontrolle zu beurteilen, ob eine Einzelfeststellung oder ein Mangel im Qualitätssicherungssystem vorliegt (vgl. Tz. 86). Der Prüfer hat jedoch zu berücksichtigen, dass im Rahmen der Qualitätskontrolle keine erneute Prüfung der Rechnungslegung („keine erneute Abschlussprüfung“, vgl. § 16 Abs. 1 Satz 2 Satzung für Qualitätskontrolle) bzw. keine erneute Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts durchzuführen ist und keine nachträgliche Beurteilung der Behandlung eines Rechnungslegungs-/Berichterstattungssachverhalts durch den Abschlussprüfer bzw. Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts anhand späterer Erkenntnisse erfolgt. Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat sich des Risikos bewusst zu sein, aus den vorliegenden Arbeitspapieren und den Befragungen falsche Rückschlüsse auf die Qualität der Auftragsdurchführung zu ziehen. Um Missverständnisse zu vermeiden, hat der Prüfer alle wesentlichen Feststellungen zeitnah mit der Leitung der geprüften WP-Praxis zu erörtern.
- 60 Wenn der Prüfer anlässlich der Prüfung auf wesentliche falsche Darstellungen stößt, die vom Abschlussprüfer bzw. Prüfer des Nachhaltigkeitsberichts nicht entsprechend den allgemein anerkannten Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung bzw. der Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten gewürdigt wurden, ist dies zu dokumentieren. In diesen Fällen ist die Praxisleitung zu informieren. Die Auswirkungen auf den Qualitätskontrollbericht und das Prüfungsurteil sind zu beurteilen (vgl. Tz. 83 ff.).
- 61 Stellt der Prüfer für Qualitätskontrolle im Verlauf der Prüfung fest, dass die Arbeitspapiere i.S.v. § 51b Abs. 1 WPO bzw. § 51b Abs. 5 WPO-E keine ausreichende Grundlage für den erteilten Bestätigungsvermerk bzw. erteilten Prüfungsvermerk über den Nachhaltigkeitsbericht darstellen, hat er dies zu dokumentieren.
- 62 Liegen bei einzelnen Auftragsabwicklungen in Teilbereichen keine aussagekräftigen Arbeitspapiere vor, hat der Prüfer für Qualitätskontrolle kritisch zu hinterfragen, ob die unzureichende oder fehlende Dokumentation auf einen Mangel des Qualitätssicherungssystems hindeutet. Mündliche Auskünfte der WP-Praxis stellen für sich genommen keinen ausreichenden Nachweis für durchgeführte Prüfungshandlungen dar.⁶⁸ Ein Mangel im Qualitätssicherungssystem wird insb. dann anzunehmen sein, wenn der Prüfer derartige Dokumentationsmängel in mehreren Fällen feststellt (vgl. Tz. A41). Ist dies der Fall, sind die Auswirkungen auf den Qualitätskontrollbericht zu beurteilen und das Prüfungsurteil ggf. einzuschränken oder zu versagen (vgl. Tz. 83 ff.). Falls der Prüfer für Qualitätskontrolle zu dem Ergebnis kommt, dass trotz fehlender

⁶⁷ Vgl. Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 24), Tz. 46 f.

⁶⁸ Dies schließt nicht aus, dass ordnungsgemäße Arbeitspapiere auch dann vorliegen können, wenn ein Verständnis für Detailspekte der Abschlussprüfung erst durch eine Erörterung der Arbeitspapiere mit deren Ersteller erlangt werden kann (vgl. entsprechend ISA [DE] 230, Tz. A5), vgl. auch Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 24), Tz. 56.

Dokumentation die notwendigen Tätigkeiten durchgeführt und Schlussfolgerungen gezogen wurden, sind die Gründe hierfür vom Prüfer in den Arbeitspapieren zu dokumentieren und es ist darüber Bericht zu erstatten (vgl. § 20 Abs. 5 Satz 5 Satzung für Qualitätskontrolle).

63 Auf betriebswirtschaftliche Prüfungen, die von der BaFin beauftragt wurden, sind diese Grundsätze sinngemäß zu übertragen.

5.7. Schlussbesprechung und abschließende Prüfungshandlungen

64 Nach Beendigung der Prüfungshandlungen und vor Abgabe des Qualitätskontrollberichts hat der Prüfer für Qualitätskontrolle die Prüfungsergebnisse mit der Leitung der WP-Praxis zu erörtern. Diese, sowie ggf. teilnehmende Vertreter der Kommission für Qualitätskontrolle und der Abschlussprüferaufsichtsstelle, sind in der Schlussbesprechung über alle Feststellungen, die Auswirkungen auf den Qualitätskontrollbericht haben, zu informieren. Die Ergebnisse der Schlussbesprechung hat der Prüfer zu dokumentieren.

65 Der Prüfer hat vor Abschluss der Qualitätskontrolle zeitnah zum Datum des Qualitätskontrollberichts von der WP-Praxis eine schriftliche Erklärung einzuholen, nach der dem Prüfer alle für die Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems relevanten Erklärungen und Nachweise zur Verfügung gestellt wurden.⁶⁹

66 Der Prüfer hat die Auswirkungen von Ereignissen, die nach Ablauf des Beurteilungszeitraums eintreten, bis zum Zeitpunkt der Datierung des Qualitätskontrollberichts zu berücksichtigen. Dies gilt insb. für Fälle, in denen solche Ereignisse darauf hindeuten, dass das geprüfte Qualitätssicherungssystem der WP-Praxis nicht mehr wirksam ist.

5.8. Dokumentation

67 Der Prüfer hat die Auftragsannahme, die risikobasierte Prüfungsplanung und Prüfungsdurchführung sowie die Prüfungsergebnisse der Qualitätskontrolle zu dokumentieren (§ 51b Abs. 1 WPO). Soweit der Qualitätskontrollbericht entsprechende Angaben enthält, müssen diese nicht zusätzlich in den Arbeitspapieren wiederholt werden. Hinsichtlich der Anforderungen an die Arbeitspapiere des Prüfers gilt der ISA [DE] 230 sinngemäß. Die Arbeitspapiere sind so abzufassen, dass es einem sachverständigen Dritten, der nicht mit der Prüfung befasst war, in angemessener Zeit möglich ist, die Prüfungshandlungen des Prüfers für Qualitätskontrolle und die Prüfungsergebnisse nachzuvollziehen (vgl. § 24 Satzung für Qualitätskontrolle). Anhand der Dokumentation muss nachvollziehbar sein, wie der Prüfer für Qualitätskontrolle seine Feststellungen gewürdigt hat und wie er zu seinem Prüfungsurteil gekommen ist.⁷⁰

68 Die vom Prüfer anzulegende Dokumentation hat zumindest die folgenden Informationen zu enthalten:⁷¹

⁶⁹ Eine Muster-Vollständigkeitserklärung zur externen Qualitätskontrolle ist beim IDW Verlag erhältlich (Artikelnr. 50293 (Stand: 03/2018) [Aktuell in Überarbeitung]).

⁷⁰ Vgl. auch Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 24), Tz. 80-84.

⁷¹ Vgl. auch Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 24), Tz. 85-98.

- Dokumentation der Feststellung der Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit sowie das Auftragsbestätigungsschreiben
- besonders wichtige Aspekte des erlangten Verständnisses über die WP-Praxis und deren Umfeld
- besonders wichtige Aspekte des erlangten Verständnisses über das Qualitätssicherungssystem, einschließlich der Umsetzung des risikobasierten Qualitätsmanagementprozesses sowie einschließlich der Reaktionen der WP-Praxis auf die Ergebnisse der letzten Qualitätskontrolle und letzten Nachschau⁷² (vgl. Tz. 32)
- die Prüfungshandlungen und Ergebnisse zur Beurteilung der Vollständigkeit der Grundgesamtheit der Aufträge der WP-Praxis, die der Qualitätskontrolle unterliegen
- Prüfungsstrategie und durchgeführtes Prüfungsprogramm⁷³ auf Grundlage der beurteilten Qualitätsrisiken einschließlich der Auftragsauswahl für die Auftragsprüfungen und der Gründe für die Auftragsauswahl⁷⁴
- Anpassungen der Planung des Prüfungsprogramms aufgrund von Feststellungen während der Qualitätskontrolle.
- Feststellungen aus der Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems unter Einschluss der Ergebnisse der Auftragsprüfungen
- von der geprüften Praxis angegebene Gründe für die Nichtvorlage bestimmter Arbeitspapiere sowie vom Prüfer vorgenommene alternative Prüfungshandlungen
- Würdigung der Prüfungsfeststellungen
- Schlussfolgerungen aus den eingeholten Prüfungsnachweisen und Ableitung des Gesamturteils über die Qualitätskontrolle
- Empfehlungen zur Beseitigung von festgestellten Mängeln des Qualitätssicherungssystems.

5.9. Qualitätskontrollbericht

5.9.1. Grundlagen und Zielsetzung des Qualitätskontrollberichts

69 Über die Durchführung der Qualitätskontrolle hat der Prüfer einen schriftlichen Qualitätskontrollbericht anzufertigen, der ein Prüfungsurteil zu enthalten hat (§ 57a Abs. 5 WPO).

70 Der Qualitätskontrollbericht hat neben den allgemeinen Angaben zur WP-Praxis und der Beschreibung des Qualitätssicherungssystems insb. Ausführungen über Art und Umfang der Qualitätskontrolle sowie die Prüfungsfeststellungen, die einen Einfluss auf die Urteilsfindung haben, zu umfassen. Nach § 25 Abs. 1 Satz 2 Satzung für Qualitätskontrolle hat der Prüfer den Qualitätskontrollbericht so auszugestalten, dass die Kommission für Qualitätskontrolle in angemessener Zeit das Urteil des Prüfers über die Angemessenheit und Wirksamkeit des

⁷² Vgl. auch Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 24), Tz. 86.

⁷³ Die Anlagen des *IDW Praxishinweises: Zur Durchführung der Qualitätskontrolle (IDW PH 9.140)* (Stand: [noch zu überarbeiten]) können als Hilfsmittel für die Dokumentation der Beurteilung der einzelnen Bestandteile des Qualitätssicherungssystems verwendet werden.

⁷⁴ Vgl. auch Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 24), Tz. 94.

Qualitätssicherungssystems der WP-Praxis nachvollziehen kann. Der Umfang der Berichterstattung ist an diesem Zweck auszurichten und hängt daher u.a. von der Struktur der geprüften WP-Praxis und ihrem Auftragsportfolio ab (§ 25 Abs. 2 Satz 2 Satzung für Qualitätskontrolle). Nach § 25 Abs. 1 Satz 3 Satzung für Qualitätskontrolle hat der Prüfer auch die Hinweise der Kommission für Qualitätskontrolle bei der Erstellung des Qualitätskontrollberichts zu beachten.⁷⁵

- 71 Die Ausführungen im Qualitätskontrollbericht müssen der Kommission für Qualitätskontrolle insgesamt den Nachvollzug des prüferischen Vorgehens und der risikoorientierten Auswahl der Prüfungshandlungen sowie der Feststellungen und der gezogenen Schlussfolgerungen des Prüfers für Qualitätskontrolle ermöglichen (§ 25 Abs. 3 Satzung für Qualitätskontrolle). Hinsichtlich der Besonderheiten der Berichterstattung bei Qualitätskontrollen von „gemischten Praxen“ vgl. Abschn. 5.10.
- 72 Im Falle der Einschränkung oder Versagung des Prüfungsurteils hat der Prüfer die Gründe, die zur Einschränkung oder Versagung geführt haben, darzustellen. Wird das Prüfungsurteil aufgrund von Mängeln im Qualitätssicherungssystem eingeschränkt, hat der Prüfer Empfehlungen für die Beseitigung der Mängel im Qualitätskontrollbericht darzustellen (§ 25 Abs. 4 Satz 1 Satzung für Qualitätskontrolle). Dies (Darstellung der Empfehlungen zur Beseitigung der Mängel) gilt auch für Mängel, die mangels Wesentlichkeit nicht zur Einschränkung des Prüfungsurteils geführt haben (vgl. im Einzelnen Abschn. 5.9.2.9).

5.9.2. Inhalt des Qualitätskontrollberichts

5.9.2.1. Bestandteile

- 73 Der Qualitätskontrollbericht hat die folgenden Bestandteile zu enthalten (vgl. § 25 Abs. 2 Satzung für Qualitätskontrolle):
- Adressat des Qualitätskontrollberichts
 - Auftrag und Prüfungsgegenstand
 - Angaben zur WP-Praxis
 - Beschreibung der wesentlichen Elemente des Qualitätssicherungssystems (§ 55b Abs. 2 und 3 WPO[-E]), einschließlich der Bestandteile des risikobasierten Qualitätsmanagementprozesses der WP-Praxis (vgl. Tz. 32)
 - Art und Umfang der Qualitätskontrolle
 - Maßnahmen aufgrund der in der vorangegangenen Qualitätskontrolle festgestellten Mängel
 - Beurteilung der Prüfungsfeststellungen als (wesentliche) Mängel im Qualitätssicherungssystem, als Einzelfeststellungen von erheblicher Bedeutung oder als Prüfungshemmnisse
 - Empfehlungen zur Beseitigung festgestellter Mängel
 - Prüfungsurteil

⁷⁵ Die Kommission für Qualitätskontrolle hat einen „Hinweis zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020) veröffentlicht, abrufbar unter <https://www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/qualitaetskontrollverfahren/kfqk/> (Abruf: 30.10.2024).

- Unterschrift des für die Durchführung der Qualitätskontrolle vorrangig verantwortlichen Wirtschaftsprüfers (§ 25 Abs. 5 Satz 1 Satzung für Qualitätskontrolle).

Der Qualitätskontrollbericht dient der Kommission für Qualitätskontrolle auch als eine wesentliche Informationsquelle für die Risikoanalyse, auf deren Grundlage der Zeitpunkt der nächsten Qualitätskontrolle anzuordnen ist. Deshalb muss der Qualitätskontrollbericht auch die in § 13 Satzung für Qualitätskontrolle genannten Informationen enthalten.

5.9.2.2. Adressat und Empfänger des Qualitätskontrollberichts

- 74 Adressat des Qualitätskontrollberichts ist der Auftraggeber der Qualitätskontrolle, d.h. die den Auftrag erteilende WP-Praxis. Daneben ist die Kommission für Qualitätskontrolle Empfängerin des Qualitätskontrollberichts (§ 57a Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 WPO).

5.9.2.3. Auftrag und Prüfungsgegenstand

- 75 Es sind Angaben zum Auftrag sowie zum Auftraggeber der Qualitätskontrolle zu machen. Es empfiehlt sich, auf das zugrunde liegende Auftragschreiben hinzuweisen.
- 76 Des Weiteren ist der Prüfungsgegenstand zu bezeichnen (vgl. Tz. 8 ff.). Es ist klarzustellen, dass die berufsrechtliche Verantwortung für die Einrichtung, Überwachung und Durchsetzung des Qualitätssicherungssystems der Leitung der zu prüfenden WP-Praxis obliegt und dass es die Verantwortung des Prüfers für Qualitätskontrolle ist, ein Prüfungsurteil über die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems zu erteilen.

5.9.2.4. Angaben zur Wirtschaftsprüferpraxis

- 77 Die Angaben zur WP-Praxis müssen Ausführungen zum erlangten Verständnis des Prüfers für Qualitätskontrolle über die zu prüfende Praxis enthalten (vgl. § 25 Abs. 3 Satz 1 Satzung für Qualitätskontrolle) (siehe Tz. 31)⁷⁶.

5.9.2.5. Beschreibung des Qualitätssicherungssystems

- 78 Der Prüfer hat die Bestandteile und Regelungsbereiche des Qualitätssicherungssystems, einschließlich der Regelungen nach § 55b Abs. 2 und 3 WPO[-E], zu beschreiben. Die umfasst die in Tz. 32 aufgeführten Bestandteile. Dabei sind bestehende Regelungen des Qualitätssicherungssystems (zu den Regelungsbereichen vgl. Tz. A32.1) sowie ihre Fortentwicklung seit der letzten Qualitätskontrolle (Anpassungen der Regelungen an eine Veränderung des rechtlichen und wirtschaftlichen Umfelds) zu beschreiben. Regelungen betreffend Netzwerke oder Schnittstellen zu anderen Berufspraxen einschließlich Regelungen, die die Einhaltung der Unabhängigkeit in Bezug auf diese Praxen sicherstellen sollen, hat der Prüfer dabei stets zu beschreiben.⁷⁷
- A78 *Es empfiehlt sich, an die Darstellung der Bestandteile bzw. Regelungsbereiche ein Zwischenurteil anzufügen, ob die Regelungen mit Rücksicht auf die konkreten Gegebenheiten der WP-Praxis angemessen und wirksam sind.*

⁷⁶ Zu einzelnen Aspekten vgl. auch Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 75), Tz. 14 ff.

⁷⁷ Vgl. Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Durchführung und Dokumentation einer Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 24), Tz. 28.

5.9.2.6. Art und Umfang der Qualitätskontrolle

- 79 Zu Art und Umfang der Qualitätskontrolle ist allgemein anzugeben, dass die Qualitätskontrolle in Übereinstimmung mit den gesetzlichen und satzungsmäßigen Vorschriften und diesem *IDW Prüfungsstandard* unter Berücksichtigung der Hinweise der Kommission für Qualitätskontrolle⁷⁸ geplant und durchgeführt wurde. Darüber hinaus hat der Prüfer darzulegen, dass die Qualitätskontrolle mit dem Ziel durchgeführt worden ist, eine Aussage darüber zu treffen, ob bei der Qualitätskontrolle Sachverhalte bekannt geworden sind, die gegen die Annahme sprechen, dass das Qualitätssicherungssystem der Praxis im Einklang mit den gesetzlichen und satzungsmäßigen Anforderungen steht und mit hinreichender Sicherheit eine ordnungsgemäße Abwicklung von gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB-E, von gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten sowie von betriebswirtschaftlichen Prüfungen, die von der BaFin beauftragt werden, gewährleistet.
- A79 *Folgende Berichtspunkte werden von der Kommission für Qualitätskontrolle erwartet:*⁷⁹
- *Allgemeine Angaben zur Art und Umfang der Qualitätskontrolle*
 - *Darstellung der von der Praxis dem Prüfer für Qualitätskontrolle zur Verfügung gestellten wesentlichen Unterlagen*
 - *Angaben zu anderen verwendeten Hilfsmitteln*
 - *Grunddaten zum Umfang der Qualitätskontrolle*
 - *Prüfungsplanung und Prüfungsstrategie der Qualitätskontrolle*
 - *Prüfung der Praxisorganisation (entspricht oben Tz. 43-47 und 53)*
 - *Grundgesamtheit*
 - *Kriterien für die Auftragsauswahl*
 - *Auftragsauswahl*
 - *Prüfung der einzelnen Aufträge (entspricht oben insb. Tz. 57-63)*
 - *Prüfung der Nachschau (entspricht oben Tz. 48-52)*
 - *Anpassung der Prüfungsplanung aufgrund von im Verlauf der Qualitätskontrolle gewonnenen Erkenntnissen.*
- 80 Der Darstellung der Prüfungsplanung und Prüfungsstrategie der Qualitätskontrolle voranzustellen ist die Beurteilung der Qualitätsrisiken durch den Prüfer für Qualitätskontrolle auf der Grundlage der von der WP-Praxis identifizierten und beurteilten qualitätsgefährdenden Risiken. Im Weiteren hat der Prüfer konkrete Angaben zu Art und Umfang der auf Basis der beurteilten Qualitätsrisiken durchgeführten weiteren Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems zu machen.
- 81 Der Prüfer hat anzugeben, dass die durchgeführte Qualitätskontrolle eine ausreichende Grundlage für die Abgabe des Prüfungsurteils darstellt.

⁷⁸ Vgl. Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 75), Tz. 51.

⁷⁹ Vgl. Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 75), Abschn. C.5.

5.9.2.7. Maßnahmen aufgrund der in der vorangegangenen Qualitätskontrolle bzw. der seitdem festgestellten Mängel

82 Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat auf der Basis der ihm vorliegenden Erkenntnisquellen, die zu beschreiben sind (Qualitätskontrollbericht und nachfolgender Schriftverkehr)⁸⁰, anzugeben, welche Maßnahmen die WP-Praxis ergriffen hat, um die festgestellten Mängel zu beseitigen und erteilte Maßnahmen der Kommission für Qualitätskontrolle umzusetzen. Dabei hat er anzugeben, ob durch die getroffenen Maßnahmen die Auflagen umgesetzt und Mängel abgestellt wurden bzw. ob die Maßnahmen geeignet sind, das Auftreten derartiger Mängel künftig zu vermeiden. Hierbei hat der Prüfer auch den erstellten Auflagenerfüllungsbericht der WP-Praxis heranzuziehen und anzugeben, ob die Erläuterungen im Auflagenerfüllungsbericht mit den tatsächlichen Verhältnissen übereinstimmen.

5.9.2.8. Beurteilung der Prüfungsfeststellungen

83 Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat die für das Prüfungsurteil relevanten Prüfungsfeststellungen zur Angemessenheit und Wirksamkeit des in der WP-Praxis eingeführten Qualitätssicherungssystems für die zu beurteilenden Bestandteile (vgl. Tz. 32) und Regelungsbereiche (vgl. Tz. A32.1) im Qualitätskontrollbericht darzustellen. Dabei hat er insb. auch darauf einzugehen, ob Sachverhalte bekannt geworden sind, die gegen die Annahme sprechen, dass die überprüften Aufträge in Übereinstimmung mit den in der WP-Praxis eingeführten auftragsbezogenen Regelungen durchgeführt worden sind, soweit diese nicht über die nach den gesetzlichen und satzungsmäßigen Vorschriften notwendigen Regelungen hinausgehen (vgl. Tz. 11).

84 Werden nach den Gegebenheiten der WP-Praxis relevante Anforderungen des *IDW QMS 1 (09.2022)* von der WP-Praxis nicht beachtet⁸¹, ohne dass die Einhaltung der Berufspflichten bei gesetzlichen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB-E, gesetzlich vorgeschriebenen Nachhaltigkeitsprüfungen und von der BaFin beauftragten betriebswirtschaftlichen Prüfungen in anderer Weise hinreichend sichergestellt wird, hat der Prüfer für Qualitätskontrolle zu beurteilen, wie sich dies auf das Prüfungsurteil auswirkt (vgl. Tz. 83 ff.).

85 Stellt der Prüfer ein Prüfungshemmnis fest, hat er zu beurteilen, ob er die im Qualitätskontrollbericht geforderten Aussagen treffen kann, z.B. wenn nicht alle Erklärungen und Nachweise zur Verfügung gestellt werden, die der Prüfer für erforderlich hält. Er hat anzugeben, ob eine zunächst gegebene Beeinträchtigung der Urteilsbildung durch alternative Prüfungshandlungen behoben werden konnte. Dazu hat der Prüfer die alternativen Prüfungshandlungen im Qualitätskontrollbericht zu beschreiben.

86 Im Falle von Feststellungen des Prüfers hat der Prüfer zunächst danach zu unterscheiden, ob es sich bei dem beanstandeten Sachverhalt um eine Einzelfeststellung handelt (kein Mangel des Qualitätssicherungssystems) oder ob sich die Beanstandung auf die Angemessenheit oder Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems bezieht (Mangel des Qualitätssicherungssystems). Bevor der Prüfer einen Sachverhalt als eine Einzelfeststellung einordnet, hat er die

⁸⁰ Vgl. Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 75), Tz. 69.

⁸¹ Eine Abschlussprüfungen nach den vom IDW festgestellten deutschen Grundsätzen ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) etwa setzt gemäß ISA [DE] 220 (Revised) „Qualitätsmanagement bei einer Abschlussprüfung“, Tz. 3 und D.3.1 voraus, dass die WP-Praxis *IDW QMS 1 (09.2022)* anwendet. Zur Abweichung von fachlichen Prüfungsgrundsätzen vgl. *IDW Prüfungsstandard: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (IDW PS 201 n.F. (09.2022))* (Stand: 28.09.2022), Tz. 34.

Ursache dafür zu beurteilen, warum das Qualitätssicherungssystem den Sachverhalt nicht verhindert hat. Sofern der Prüfer bei der Beurteilung einer Feststellung zunächst Zweifel bezüglich der Abgrenzung hatte, hat er die Gründe hierfür, die ergänzenden Prüfungshandlungen (vgl. Tz. 41) und die abschließende Beurteilung der Feststellung im Qualitätskontrollbericht darzustellen.

87 Daneben hat der Prüfer Einzelfeststellungen daraufhin zu beurteilen, ob sie für sich von erheblicher Bedeutung sind. Handelt es sich um eine Einzelfeststellung von erheblicher Bedeutung, hat der Prüfer diese im Qualitätskontrollbericht darzustellen. Andere Einzelfeststellungen hat der Prüfer einschließlich der Gründe für diese Beurteilung in den Arbeitspapieren zu dokumentieren.

A87 *Eine Einzelfeststellung von erheblicher Bedeutung kann z.B. vorliegen, wenn in bedeutsamen Prüffeldern⁸² keine hinreichende Prüfungssicherheit erzielt wurde oder dem Prüfer für Qualitätskontrolle im Zuge der Qualitätskontrolle Anhaltspunkte für wesentliche falsche Darstellungen in der Rechnungslegung oder im Nachhaltigkeitsbericht zur Kenntnis gelangen. Dies kann der Fall sein, wenn konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die zu prüfende WP-Praxis wesentlich gegen die allgemein anerkannten Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung oder die relevanten Anforderungen an die Prüfung von Nachhaltigkeitsberichten verstoßen hat.*

88 Sofern Feststellungen hinsichtlich fehlender Dokumentation im Rahmen von Auftragsprüfungen als Mängel im Qualitätssicherungssystem beurteilt werden, hat der Prüfer die Gründe für diese Beurteilung im Qualitätskontrollbericht darzulegen (vgl. Tz. 62).

89 Liegt ein Mangel des Qualitätssicherungssystems vor (zur Definition vgl. Tz. 15 Buchst. (a)), hat der Prüfer für Qualitätskontrolle zu beurteilen, ob es sich um einen wesentlichen Mangel handelt, der zur Einschränkung oder Versagung des Prüfungsurteils führt oder ob ein nicht wesentlicher Mangel des Qualitätssicherungssystems vorliegt.

A89 *Ein wesentlicher Mangel des Qualitätssicherungssystems liegt gemäß § 22 Abs. 3 Satz 1 Satzung für Qualitätskontrolle vor, wenn die Anforderungen an die Qualitätssicherung in abgrenzbaren Teilen nicht erfüllt sind oder die festgestellten Mängel das Qualitätssicherungssystem insgesamt unangemessen und unwirksam erscheinen lassen. Dies bedeutet gemäß § 22 Abs. 3 Satz 3 Satzung für Qualitätskontrolle, dass der Mangel nach objektiver Beurteilung durch einen verständigen Dritten zu der konkreten Gefahr führt, dass die einschlägigen beruflichen Leistungen der Praxis, die Gegenstand des Qualitätskontrollverfahrens sind, nicht in Übereinstimmung mit den gesetzlichen und satzungsmäßigen Anforderungen erbracht werden. Ein wesentlicher Mangel kann gemäß § 22 Abs. 3 Satz 4 Satzung für Qualitätskontrolle auch gegeben sein, wenn mehrere für sich betrachtet nicht wesentliche Mängel vorliegen und der Prüfer zu der Auffassung gelangt, dass diese Mängel in ihrem Zusammenwirken zu einer solchen konkreten Gefahr führen.*

Gemäß § 22 Abs. 3 Satz 2 Satzung für Qualitätskontrolle liegt ein wesentlicher Mangel des Qualitätssicherungssystems insbesondere dann vor, wenn der Prüfer für Qualitätskontrolle

⁸² Bei Abschlussprüfungen betrifft dies etwa „bedeutsame Arten von Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben“ gemäß ISA [DE] 315 (Revised 2019) „Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen“, Tz. 12 Buchst. (k).

feststellt, dass das Qualitätssicherungssystem eine ordnungsgemäße Anwendung des risikoorientierten Prüfungsansatzes nicht gewährleistet.

- 90 Bei der Beurteilung der Wesentlichkeit von Mängeln im Qualitätssicherungssystem hat der Prüfer insb. die Umstände und die Auswirkungen der Feststellungen zu würdigen.⁸³
- A90 *Die WP-Praxis hat gemäß IDW QMS 1 (09.2022), Tz. 85 Buchst. (b) die Auswirkungen von im Rahmen der Nachschau festgestellten QMS-Mängeln auf das Qualitätsmanagementsystem einzeln und in ihrem Zusammenspiel zu beurteilen, um u.a. auf dieser Grundlage zu beurteilen, wie schwerwiegend und umfassend die QMS-Mängel sind.⁸⁴ Wie schwerwiegend und umfassend die identifizierten QMS-Mängel sind, hat insbesondere Auswirkungen auf Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Verbesserungsmaßnahmen, die im Rahmen des Qualitätsmanagementprozesses seitens der WP-Praxis ergriffen werden. Die Beurteilungen der WP-Praxis können den Prüfer für Qualitätskontrolle bei seiner Beurteilung der Wesentlichkeit von Mängeln im Qualitätssicherungssystem unterstützen, die sich gemäß § 22 Abs. 3 Satz 3 Satzung für Qualitätskontrolle jedoch insbesondere darauf zu beziehen hat, ob und inwieweit die beanstandeten Sachverhalte mit der konkreten Gefahr verbunden sind, dass die beruflichen Leistungen, die Gegenstand der Qualitätskontrolle sind, nicht in Übereinstimmung mit den gesetzlichen und satzungsmäßigen Anforderungen erbracht werden. Bei dieser Beurteilung kann u.a. von Bedeutung sein, ob der festgestellte Sachverhalt*
- *zu einem Verstoß gegen relevante berufliche Verhaltensanforderungen, insb. die relevanten Unabhängigkeitsvorschriften, geführt hat oder führen kann,*
 - *zu einer fehlerhaften Planung oder Durchführung von Aufträgen geführt hat oder führen kann, sodass keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erlangt werden,*
 - *zu einer Fehlinformation der Adressaten der Berichterstattung im Bestätigungsvermerk bzw. Prüfungsvermerk über den Nachhaltigkeitsbericht oder im Abschlussprüfungsbericht bzw. Bericht über die Prüfung des Nachhaltigkeitsberichts geführt hat oder führen kann.*
- 91 Alle Mängel hat der Prüfer im Qualitätskontrollbericht darzustellen. Die Darstellung umfasst den zugrunde liegenden Sachverhalt und die Gründe für die Beurteilung durch den Prüfer, einschließlich der Feststellung, ob die Angemessenheit oder die Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems betroffen ist. Dabei hat der Prüfer anzugeben, welcher Teil des Qualitätssicherungssystems betroffen ist und welche Vorschriften des Gesetzes oder der Berufssatzung WP/vBP verletzt sind.
- A91 *Wenn ein Mangel des Qualitätssicherungssystems zu erheblichen Berufspflichtverstößen geführt hat, kann die Kommission für Qualitätskontrolle – auch wenn dieser Mangel bereits bis zur Beendigung der Qualitätskontrolle beseitigt wurde – die Unterrichtung der Vorstandsabteilung Berufsaufsicht der WPK für notwendig erachten (§ 57e Abs. 4 Satz 1 WPO i.V.m. § 30 Abs. 2 Satzung für Qualitätskontrolle).⁸⁵*
- 92 Hat der Prüfer wesentliche Mängel im Qualitätssicherungssystem festgestellt, sind diese aber bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Prüfung von der WP-Praxis behoben worden, hat er

⁸³ Zur Ursachenanalyse der WP-Praxis selbst bei festgestellten „QMS-Mängeln“ vgl. IDW QMS 1 (09.2022), Tz. 85 Buchst. (a).

⁸⁴ Zu Beispielen für umfassende Auswirkungen vgl. IDW QMS 1 (09.2022), Tz. A161.

⁸⁵ Vgl. WPK-Magazin 1/2024, S. 18 f.

das Prüfungsurteil nicht einzuschränken oder zu versagen, sofern die Gefahr für die künftige Prüfungsqualität nicht mehr besteht. Auf diese Mängel und die Maßnahmen zur Behebung hat der Prüfer jedoch im Qualitätskontrollbericht ebenfalls einzugehen. Eine Berichterstattung ist auch dann erforderlich, wenn andere, nicht als wesentlich beurteilte Mängel bis zur Beendigung der Prüfung behoben worden sind.

- A92.1 Gemäß den Hinweisen der Kommission für Qualitätskontrolle soll der Prüfer die Reaktion des Qualitätssicherungssystems auf festgestellte Mängel in Form von Maßnahmen darstellen.⁸⁶
- A92.2 Das nachfolgende Schaubild fasst die Auswirkungen von Feststellungen des Prüfers auf die Dokumentation in den Arbeitspapieren, die Berichterstattung im Qualitätskontrollbericht und das Prüfungsurteil zusammen:

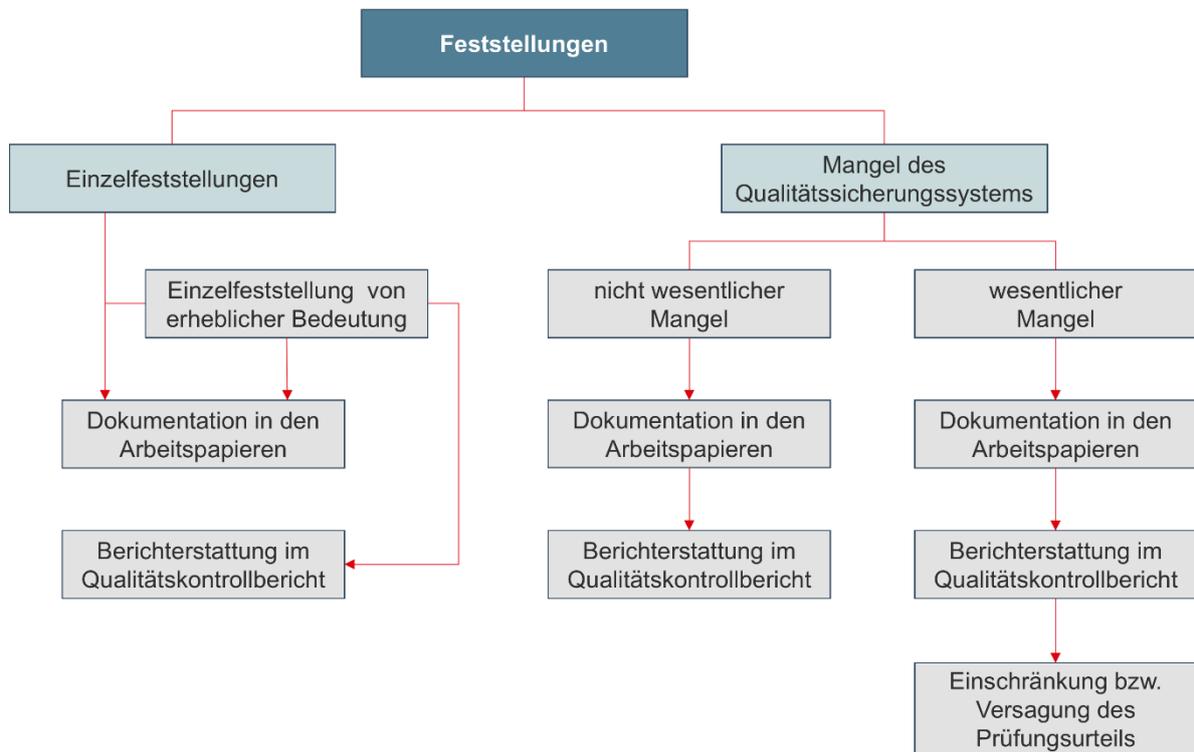


Abb. 4: Auswirkungen von Feststellungen des Prüfers auf die Dokumentation in den Arbeitspapieren

5.9.2.9. Empfehlungen zur Beseitigung festgestellter Mängel im Qualitätssicherungssystem

- 93 Der Prüfer für Qualitätskontrolle hat Empfehlungen zur Beseitigung festgestellter Mängel im Qualitätssicherungssystem so zu formulieren, dass sie als Grundlage für die notwendigen Änderungen im Qualitätssicherungssystem herangezogen werden können. Die Darstellung der Empfehlungen muss es der Kommission für Qualitätskontrolle innerhalb eines angemessenen Zeitraums ermöglichen, eine Entscheidung darüber zu treffen, ob die als Ergebnis der Emp-

⁸⁶ So Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 75), Tz. 71.

fehlungen von der WP-Praxis einzuleitenden Maßnahmen geeignet sind, die Mängel zu beseitigen, oder ob die Erteilung von Auflagen erforderlich ist. Auch über die Reaktionen der Praxis auf die ausgesprochenen Empfehlungen hat der Prüfer zu berichten.

5.9.2.10. Prüfungsurteil

- 94 Aufbauend auf seinen Prüfungsfeststellungen hat der Prüfer ein Prüfungsurteil (Qualitätskontrollbericht mit uneingeschränktem, eingeschränktem oder versagtem Prüfungsurteil) über das Qualitätssicherungssystem abzugeben.⁸⁷ Dies schließt nicht aus, dass der Prüfer bereits an anderer Stelle innerhalb des Qualitätskontrollberichts Zwischenurteile einfügen kann (vgl. Tz. A78).

Uneingeschränktes Prüfungsurteil

- 95 Der Prüfer hat im Prüfungsurteil klar zum Ausdruck zu bringen, ob ihm Sachverhalte bekannt geworden sind, die gegen die Annahme sprechen, dass das Qualitätssicherungssystem der Praxis im Einklang mit den gesetzlichen und satzungsmäßigen Anforderungen steht und mit hinreichender Sicherheit eine ordnungsmäßige Abwicklung von gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB-E, von gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten nach § 324b HGB-E und von betriebswirtschaftlichen Prüfungen, die von der BaFin beauftragt werden, gewährleistet.

Einschränkung und Versagung des Prüfungsurteils

- 96 Der Prüfer hat Einschränkungen oder Versagungen des Prüfungsurteils eindeutig als solche zu bezeichnen.
- 97 Der Prüfer hat das Prüfungsurteil einzuschränken, wenn er einen wesentlichen Mangel in abgrenzbaren Teilen des Qualitätssicherungssystems feststellt, aber gleichwohl eine positive Beurteilung der wesentlichen Teile des Qualitätssicherungssystems insgesamt noch möglich ist.⁸⁸ Der Prüfer hat das Prüfungsurteil zu versagen, wenn sich wesentliche Mängel auf das Qualitätssicherungssystem als Ganzes beziehen und diese so bedeutend oder zahlreich sind, dass nach der Beurteilung des Prüfers eine Einschränkung des Prüfungsurteils nicht mehr angemessen ist, um die Einwendungen gegen das Qualitätssicherungssystem angemessen zu verdeutlichen (negative Gesamtaussage).
- 98 Sofern ein Prüfungshemmnis vorliegt, hat der Prüfer für Qualitätskontrolle das Prüfungsurteil einzuschränken oder die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zu erklären (vgl. § 23 Abs. 2 Satz 2 der Satzung für Qualitätskontrolle).⁸⁹
- A98 *Ein Prüfungshemmnis liegt gemäß § 22 Abs. 4 Satzung für Qualitätskontrolle vor, wenn der Prüfer für Qualitätskontrolle das Qualitätssicherungssystem – auch nach Durchführung mögli-*

⁸⁷ Die Anlage zu § 23 der Satzung für Qualitätskontrolle enthält Formulierungsbeispiele für das Prüfungsurteil, die jedoch den Fall, dass sich die Qualitätskontrolle auch auf die ordnungsgemäße Abwicklung von gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten nach § 324b HGB-E bezieht, noch nicht abdecken.

⁸⁸ Vgl. *entsprechend IDW Prüfungsstandard: Modifizierungen des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk (IDW PS 405 n.F. (10.2021))* (Stand: 29.10.2021).

⁸⁹ Dies gilt trotz eines gesetzgeberischen Redaktionsversehens in § 57a Abs. 5 Satz 5 WPO; vgl. Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 75), Tz. 81.

cher alternativer Prüfungshandlungen – ganz oder in Bezug auf wesentliche Teile nicht beurteilen kann. Dies kann insb. der Fall sein, wenn nicht alle Auskünfte und Unterlagen zur Verfügung gestellt werden, die der Prüfer für Qualitätskontrolle für erforderlich hält.

- 99 Sofern ein Prüfungshemmnis vorliegt, hat der Prüfer dieses im Prüfungsurteil zu beschreiben. Bezieht sich das Prüfungshemmnis auf wesentliche Teile des Qualitätssicherungssystems, lässt aber eine Beurteilung des Qualitätssicherungssystems insgesamt noch zu, hat der Prüfer das Prüfungsurteil einzuschränken. Ist das Prüfungshemmnis so umfassend, dass es einer Beurteilung des Qualitätssicherungssystems insgesamt entgegensteht, hat der Prüfer zu erklären, dass er ein Urteil zum Qualitätssicherungssystem nicht abgibt.

5.9.2.11. Unterzeichnung des Qualitätskontrollberichts

- 100 Der für die Qualitätskontrolle verantwortliche Prüfer hat den Qualitätskontrollbericht unter Angabe von Ort und Datum zu unterzeichnen und mit dem Berufssiegel zu versehen. Das Datum hat mit dem Tag des Abschlusses der Qualitätskontrolle, der i.d.R. dem Tag der Schlussbesprechung entspricht, übereinzustimmen. Jeweils eine Ausfertigung des Qualitätskontrollberichts ist unverzüglich der geprüften Praxis und der Kommission für Qualitätskontrolle zuzuleiten (§ 25 Abs. 5 Satz 2 Satzung für Qualitätskontrolle).⁹⁰

5.10. Besonderheiten der Qualitätskontrolle bei Praxen, die auch Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen (gemischte Praxen)

- 101 Eine WP-Praxis gilt als gemischte Praxis, wenn sie gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen nach § 316 HGB-E oder gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten nach § 324b HGB-E sowohl bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 316a HGB) als auch bei anderen prüfungspflichtigen Unternehmen durchführt oder in der Vergangenheit durchgeführt hat und zu erwarten ist, dass sie künftig wieder bestellt wird (vgl. § 33 Abs. 1 Satz 1 Satzung für Qualitätskontrolle).
- 102 Um bei gemischten Praxen eine Doppelprüfung und unnötige bürokratische Belastungen sowie etwaige divergierende Kontrollergebnisse zu vermeiden, sieht § 57a Abs. 5a WPO-E eine Berücksichtigung der Inspektionsergebnisse nach (§ 62b Abs. 1 Satz 1 WPO-E i.V.m.) Artikel 26 der EU-APrVO durch den Prüfer für Qualitätskontrolle vor.
- A102 *Empfänger des Inspektionsberichts ist die geprüfte Praxis (§ 62b Abs. 3 Satz 2 WPO). Gemäß § 33 Abs. 3 Satzung für Qualitätskontrolle ist der dem Prüfer von der WP-Praxis überreichte Inspektionsbericht (nebst diesbezüglichem Schriftwechsel mit der Abschlussprüferaufsichtsstelle und nebst einem öffentlich verfügbaren Transparenzbericht) in die Planung der Qualitätskontrolle einzubeziehen.*
- 103 Nicht Gegenstand der Qualitätskontrolle bei gemischten Praxen sind die in Artikel 26 Abs. 6 EU-APrVO genannten Bereiche. Diese umfassen:
- die Prüfung des Aufbaus des Qualitätssicherungssystems der WP-Praxis (Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems)

⁹⁰ Nach § 57a Abs. 6a Satz 1 WPO ist der WPK ein Exemplar unverzüglich und möglichst in elektronischer Form zur Verfügung zu stellen.

- die Prüfung der Einhaltung der Qualitätssicherungsmaßnahmen und die Überprüfung der Prüfungsunterlagen von Unternehmen von öffentlichem Interesse zur Ermittlung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems
- eine unter Berücksichtigung der Inspektionsergebnisse vorgenommene Beurteilung des Inhalts des zuletzt veröffentlichten Transparenzberichts von gemischten Praxen, die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen nach § 316 HGB bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen.

104 Bei gemischten Praxen hat der Prüfer für Qualitätskontrolle nach § 57a Absatz 5a Satz 3 WPO-E auf der Grundlage des aktuellen Inspektionsberichtes ausschließlich die Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen und gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten von Unternehmen, die nicht Unternehmen im Sinne von § 316a HGB sind (sog. „Non-PIEs“), und bei den betriebswirtschaftlichen Prüfungen, die von der BaFin beauftragt werden, zu beurteilen.

105 Als Grundlage für die Beurteilung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems bezogen auf den Bereich der gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen nach § 316 HGB-E und gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten von „Non-PIEs“ sowie der von der BaFin beauftragten betriebswirtschaftlichen Prüfungen hat der Prüfer relevante Ergebnisse der Angemessenheitsprüfung aus dem aktuellen Inspektionsbericht der APAS zu berücksichtigen (vgl. § 57a Abs. 5a Satz 3 i.V.m. Abs. 2 Satz 3 WPO). Die Beurteilung der Wirksamkeit durch den Prüfer für Qualitätskontrolle hat sich dabei auf sämtliche Bestandteile und Regelungsbereiche des Qualitätssicherungssystems (vgl. Tz. 32) zu beziehen.

106 Die folgende Abbildung verdeutlicht die Abgrenzung der Prüfungsgegenstände von Inspektionen und Qualitätskontrollen bei gemischten Praxen:

	Prüfung des Qualitätssicherungssystems (QSS) für gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB und gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten nach § 324b HGB-E	
	PIE (§ 316a Satz 2 HGB)	Non-PIE (außerhalb § 316a Satz 2 HGB)
Angemessenheit des QSS	Inspektion	Inspektion
Wirksamkeit des QSS	Inspektion	Qualitätskontrolle

Abb. 5: Abgrenzung der Prüfungsgegenstände von Inspektionen und Qualitätskontrollen bei gemischten Praxen

107 Der Prüfer hat zunächst nachzuvollziehen, ob die Beschreibung des Qualitätssicherungssystems im Inspektionsbericht nach § 62b Abs. 3 Satz 3 i.V.m. § 57a Abs. 5 WPO-E oder im Transparenzbericht sämtliche Bestandteile und Regelungsbereiche des Qualitätssicherungssystems (vgl. Tz. 78) umfasst und diese Informationen vor dem Hintergrund seines bisher gewonnenen Verständnisses von der WP-Praxis und dem Qualitätssicherungssystem zu würdigen. Reicht die Beschreibung im Inspektionsbericht und im Transparenzbericht nicht aus, um das für die Beurteilung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems erforderliche Ver-

ständnis von der WP-Praxis und dem Qualitätssicherungssystem (vgl. Abschn. 5.5.1) zu erlangen oder liegt kein aktueller Bericht vor, hat der Prüfer eigene Prüfungshandlungen zur Gewinnung dieses Verständnisses durchzuführen.

- A107 *Die Tatsache, dass kein aktueller Inspektionsbericht vorliegt oder die Ausführungen des vorliegenden Inspektionsberichts nach pflichtgemäßem Ermessen des Prüfers nicht ausreichend sind, um auf dieser Basis Wirksamkeitsprüfungen für den Non-PIE-Bereich planen und durchführen zu können, stellt für sich genommen kein Prüfungshemmnis dar, sofern der Prüfer für Qualitätskontrolle selbst entsprechende angemessene und ausreichende Prüfungsnachweise erlangen kann.*
- 108 Der Prüfer hat ferner nachzuvollziehen, ob die Darstellungen im Inspektionsbericht eine Beschreibung von Sachverhalten, die auf Qualitätsrisiken der WP-Praxis hindeuten, und Informationen zur Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems enthalten, die der weiteren risikobasierten Durchführung von Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems zugrunde gelegt werden können. Beziehen sich die im Inspektionsbericht dargestellten Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems erkennbar nur auf den Bereich der gesetzlichen Abschlussprüfungen und gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten bei Unternehmen von öffentlichem Interesse („PIE“-Bereich), hat der Prüfer erforderlichenfalls eigene ergänzende Prüfungshandlungen zur Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems im „Non-PIE“-Bereich durchzuführen. Falls der Inspektionsbericht auch Beurteilungen zur Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems im „Non-PIE“-Bereich enthält, hat der Prüfer zu beurteilen, inwieweit diese nach den Grundsätzen der Nutzung von Tätigkeiten Dritter⁹¹ als Prüfungsnachweise für die Qualitätskontrolle verwendet werden können.
- 109 Vor dem Hintergrund, Doppelbelastungen der Praxen zu vermeiden, ist das Qualitätssicherungssystem im Qualitätskontrollbericht über die Qualitätskontrolle bei gemischten Praxen grundsätzlich nicht zu beschreiben (vgl. § 33 Abs. 5 Satz 3 Satzung für Qualitätskontrolle ist). Der Prüfer hat jedoch die Beschreibung einzelner Elemente des Qualitätssicherungssystems zu ergänzen, wenn dies erforderlich ist, um die Kommission für Qualitätskontrolle in die Lage zu versetzen, die Beurteilung der Wirksamkeit durch den Prüfer für Qualitätskontrolle in angemessener Zeit nachzuvollziehen.⁹² Damit soll die Kommission für Qualitätskontrolle auch in die Lage versetzt werden, zu beurteilen, ob festgestellte Mängel der Wirksamkeit ggf. auf Mängel der Angemessenheit zurückzuführen sind.
- 110 Werden bei der Qualitätskontrolle berichtspflichtige Sachverhalte zur Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems festgestellt, hat der Prüfer diese zusammen mit einer Beschreibung der von den Feststellungen betroffenen Regelungen des Qualitätssicherungssystems im Qualitätskontrollbericht darzustellen, sofern dies für die Auswertung des Berichts durch die Kommission für Qualitätskontrolle (§ 26 Satzung für Qualitätskontrolle) erforderlich ist. Zudem sind

⁹¹ Vgl. ISA [DE] 600 „Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern), Abschn. 4.11.; ISA [DE] 620 „Nutzung der Tätigkeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers, Abschn. 4.6.

⁹² So Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 74), Tz. 88.

Feststellungen aus der letzten Inspektion und die daraus für die Qualitätskontrolle gezogenen Schlussfolgerungen zu beschreiben.⁹³

- 111 Stellt der Prüfer für Qualitätskontrolle bei der Beurteilung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems in Bezug auf gesetzlich vorgeschrieben Abschlussprüfungen nach oder gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Nachhaltigkeitsberichten im „Non-PIE“-Bereich Sachverhalte fest, die auf Mängel der Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems hindeuten können, hat er dies in seinem Qualitätskontrollbericht auszuführen. Die Abschlussprüferaufsichtsstelle erhält dadurch die Möglichkeit, ihrerseits zu prüfen, ob sich daraus Konsequenzen für die vorgenommene Beurteilung der Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems ergeben.
- A111 *Empfänger des Qualitätskontrollberichts bei gemischten Praxen sind neben der geprüften Praxis auch die Kommission für Qualitätskontrolle und die Abschlussprüferaufsichtsstelle (§ 57a Abs. 5a Satz 4 WPO).*

⁹³ Vgl. Kommission für Qualitätskontrolle, „Hinweis zur Berichterstattung über eine Qualitätskontrolle“ (Stand: 01.09.2020), a.a.O. (Fn. 74), Tz. 89.