

**Die Qualitätssicherung  
aus der Sicht einer mittelständischen  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

Prof. Dr. W. Edelfried Schneider  
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater  
Koblenz

## **Index**

1. Das rechtliche Gerüst der Qualitätssicherung (QS)
2. Sachlicher Anwendungsbereich
3. Grundstruktur des Qualitätssicherungssystems (QSS)
4. Wesentliche mittelständische Aspekte des QSS
  - 4.1. Flexibilisierung in der Berufssatzung (BS) und VO 1/2006
  - 4.2. Explizite Erleichterungen für kleine und mittlere Praxen
  - 4.3. Prozessorientierung
  - 4.4. Berücksichtigung internationaler Anforderungen
  - 4.5. Rückgriff auf externe Wirtschaftsprüfer (WP) oder Personen
  - 4.6. Eigenverantwortlichkeit
  - 4.7. Kosten und Nutzen der Qualitätssicherung (QS)
5. Konkreter Handlungsbedarf in der Wirtschaftsprüferpraxis (WP-Praxis)

## 1. Das rechtliche Gerüst der Qualitätssicherung (QS)

Der rechtliche Rahmen für die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (WP-Praxis) gliedert sich in gesetzliche Regelungen, untergesetzliche Regelungen sowie berufliche und fachliche Grundsätze.

Die gesetzlichen Regelungen befinden sich vor allen Dingen in den §§ 316 ff. HGB sowie hinsichtlich der Begründung der Berufssatzung in § 55 b WPO.

Der Bedeutung wegen sei § 55 b WPO hier im Wortlaut wiedergegeben:

*„§ 55 b, Qualitätssicherungssystem: Der Wirtschaftsprüfer oder die Wirtschaftsprüferin hat die Regelungen, die zur Einhaltung der Berufspflichten insbesondere bei der Durchführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen nach § 2 Abs. 1, bei denen das Berufssiegel geführt wird, erforderlich sind, zu schaffen sowie ihre Anwendung zu überwachen und durchzusetzen (Qualitätssicherungssystem). Das Qualitätssicherungssystem ist zu dokumentieren.“*

§ 55 b WPO in der vorstehenden Fassung wurde durch das Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG) in die Wirtschaftsprüferordnung aufgenommen<sup>1</sup> mit Wirkung vom 01. Januar 2005. Der Gesetzestext normiert die eindeutige Verpflichtung, in der WP-Praxis ein QSS in bestimmter Ausprägung zu unterhalten.

Bereits mit Wirkung vom 01. Januar 2001 war durch das Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz (WPOÄG)<sup>2</sup> § 57 a WPO über die externe Qualitätskontrolle eingeführt worden. Die Qualitätskontrolle dient der Überwachung, ob die Grundsätze und Maßnahmen zur Qualitätssicherung nach Maßgabe der gesetzlichen Vorschriften und der Berufssatzung insgesamt bei der Durchführung einzelner Aufträge eingehalten werden (§ 57 a Abs. 2 S. 1 WPO). Die Vorschrift zur Überwachung der Qualitätssicherung würde selbstverständlich ins Leere gehen, wenn über die notwendige Ausprägung der Qualitätssicherung jedenfalls im Grundsatz keine Übereinstimmung bestehen würde. Insoweit war immer unbestritten, dass die Wirtschaftsprüfer bei der Ausübung ihres Berufes die Berufspflichten zu beachten, deren Einhaltung in angemessenen Zeitabständen zu überprüfen und Mängel abzustellen haben (§ 7 BS).

§ 55 WPO hat insoweit in der Tat eher klarstellenden als begründenden Charakter; er wird konkretisiert durch die Satzungsermächtigungen in § 57 Abs. 4 Nr. 1 - 3 WPO, betreffend die allgemeinen und besonderen Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten, ferner durch § 57 Abs. 4 Nr. 5 WPO, betreffend die besonderen Berufspflichten zur Sicherung der Qualität der Berufsarbeit (§ 55 b).

---

<sup>1</sup> Vgl. IDW (Hrsg.): WP-Handbuch 2006, 13. Aufl., Bd. I, A Tz 455.

<sup>2</sup> Vgl. ebenda, Tz 464.

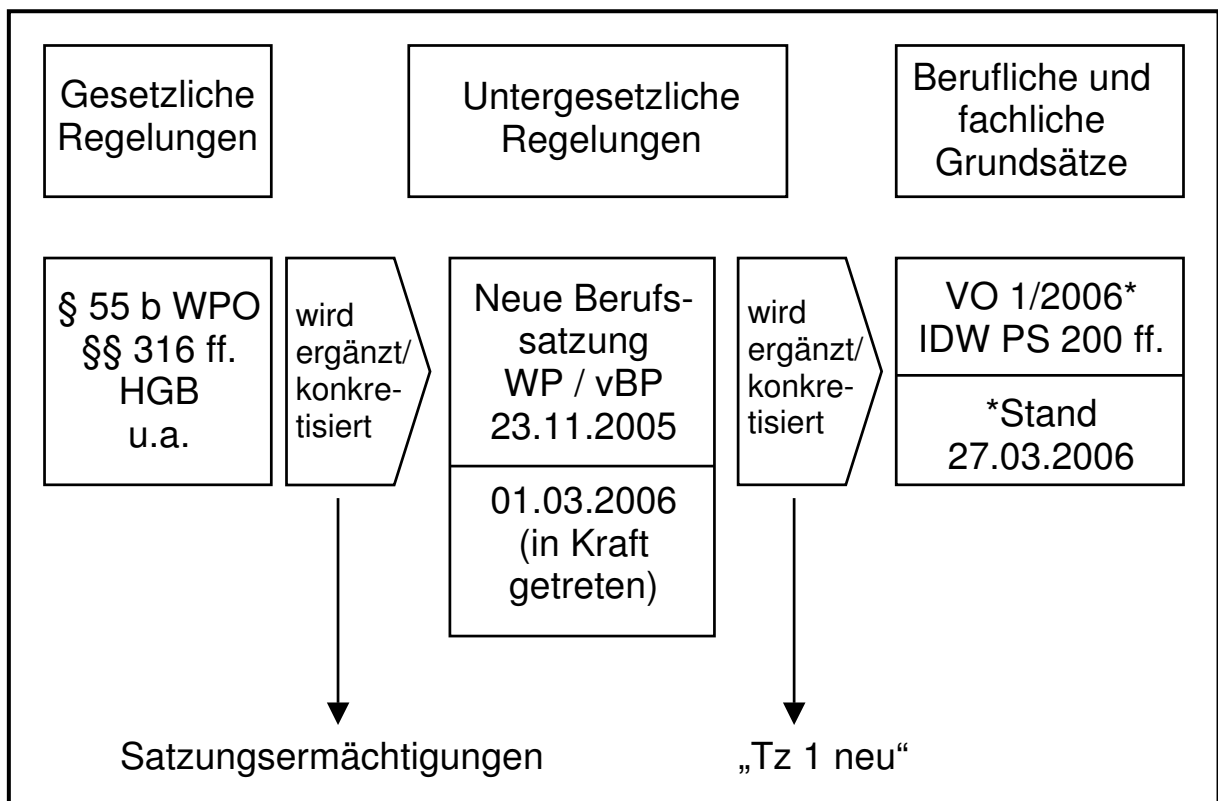


Abb. 1: Das rechtliche Gerüst der QS

Die erste, aufgrund der Satzungsermächtigungen in der WPO erlassene Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer<sup>3</sup> datiert vom 11. Juni 1996; sie wurde zuletzt geändert am 23. November 2005 und ist in dieser Fassung am 01. März 2006 in Kraft getreten. Bereits mit der vorhergehenden, 3. und 4. Änderung der BS vom 24. November 2004 bzw. 16. Juni 2005, beide in Kraft getreten im Jahre 2005, wurden entscheidende Vorschriften zur QS in die BS aufgenommen, insbesondere Teil 2 der BS<sup>4</sup>.

Festzuhalten ist bereits an dieser Stelle, dass praktisch sämtliche Regelungen zur Einrichtung und Unterhaltung eines QSS sich als untergesetzliche Regelungen in der Berufssatzung<sup>5</sup> befinden und damit materiell-rechtlichen Charakter haben. Hierauf wird im Abschnitt 4.1. nochmals eingegangen.

Die von den Vorständen der Wirtschaftsprüferkammer, Berlin, und des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., Düsseldorf, unter dem Datum vom 27. März 2006 erlassene VO 1/2006 (Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IDW: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis) hat gegenüber der WPO und der Berufssatzung einen deutlich abgestuften Verpflichtungsgrad.

<sup>3</sup> Vgl. ebenda, Tz 277.

<sup>4</sup> Vgl. ebenda, Tz 488.

<sup>5</sup> Vgl. ebenda, Tz 448.

Dies wird gleich zu Beginn der VO in Tz 1 sehr anschaulich dargelegt:

*„Auch wenn diese Stellungnahme keine mit der WPO und der BS WP/vBP vergleichbare Rechtsverbindlichkeit hat, stellt sie jedoch für den Vorstand der WPK eine Selbstbindung dar. Der Vorstand der WPK bringt damit zum Ausdruck, dass WP-Praxen, deren Qualitätssicherungssystem in Übereinstimmung mit der Stellungnahme eingerichtet ist, in Einklang mit der WPO und der BS WP/vBP handeln. Gleichwohl ist nicht ausgeschlossen, dass eine WP-Praxis auch dann ordnungsgemäß handelt, wenn sie von einer in der Stellungnahme enthaltenen Anforderung abweicht.“*

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die mittlerweile umfassenden Regelungen zur QS in der WP-Praxis eine klare rechtliche Hierarchie aufweisen, an deren Spitze § 55 b WPO steht. Nicht die VO 1/2006 bildet den Kern des Regelungswerkes, vielmehr ist die Bedeutung der BS als untergesetzliche Norm hervorzuheben. Hier werden alle relevanten Bereiche der QS angesprochen; die VO 1/2006 hat insoweit erläuternden und ergänzenden Charakter.

## **2. Sachlicher Anwendungsbereich**

§ 55 b WPO gilt für alle Tätigkeitsbereiche der WP-Praxis. Betriebswirtschaftlich sollte dies unumstritten sein; jedenfalls bei ganzheitlicher Betrachtung. In den verschiedenen Tätigkeitsbereichen kann die QS je nach Anforderung durchaus abgestuft sein; im Sinne einer einheitlichen Führung der Praxis ist jedoch eine durchgängige Abstimmung erforderlich.

Auch in rechtlicher Hinsicht ist dies m. E. unbestritten, da die Einhaltung der allgemeinen Berufspflichten und der Regeln der Berufsausübung (§§ 43 ff. WPO) letztlich nicht teilbar ist.

Eine Begründung zur Geltung von § 55 b WPO in allen Tätigkeitsbereichen der WP-Praxis ergibt sich auch aus dem Gesetzestext selbst. Der Begriff „insbesondere“ ist insoweit nicht ausschließend, sondern hervorhebend zu interpretieren. Die Qualitätssicherung bei der Durchführung betriebswirtschaftlicher Prüfungen nach § 2 Abs. 1 WPO, bei denen das Berufssiegel geführt wird, hat im Hinblick auf die Vertrauensstellung des Wirtschaftsprüfers natürlich besondere Bedeutung. Es wäre demnach grundsätzlich falsch, aus dem Text zu schließen, dass ein QSS nur für diesen Bereich zu etablieren und zu dokumentieren wäre<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Vgl. ebenda, Tz 445.

Aus der neuen BS vom 23.11.2005 sind folgende Vorschriften hervorzuheben:

Teil 2

§§ 20 - 27 a      Besondere Berufspflichten bei der Durchführung von Prüfungen und der Erstattung von Gutachten

Teil 5

§§ 37 - 39      Besondere Berufspflichten zur Sicherung der Qualität der Berufsarbeit (§ 55 b WPO)

§ 37              Allgemeines

§ 38              QSS für Aufgaben nach § 2 Abs. 1 WPO, bei denen das Siegel verwendet wird

§ 39              Nachschau

Der sachliche Anwendungsbereich der VO 1/2006 lässt sich wie folgt umschreiben:

Regelungen zur	gelten
- Praxisorganisation	- wie bisher für alle Tätigkeitsbereiche
- Auftragsabwicklung	- für betriebswirtschaftliche Prüfungen nach § 2 Abs. 1 WPO - für die Prüfung von finanziellen Informationen und die Berichterstattung hierüber - für die Erstellung von Jahresabschlüssen mit Prüfungshandlungen - wichtige Ausnahmen bei der auftragsbezogenen QS
- Auftragsbezogenen QS	- hinsichtlich der Berichtskritik nur für Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt wird (§ 24 d Abs. 1 S. 1 BS) - hinsichtlich der auftragsbegleitenden QS (grundsätzlich nur) bei Prüfungen von Unternehmen gem. § 319 a HGB (§ 24 d Abs. 2 S. 1 BS)

Abb. 2: Sachliche Anwendungsbereiche der VO 1/2006

Die VO 1/2006 ist nicht einschlägig bei der Erbringung von Steuerberatungsleistungen (§ 2 Abs. 2 WPO) und Tätigkeiten nach § 2 Abs. 3 WPO, also der Sachverständigentätigkeit, der Beratung in wirtschaftlichen Angelegenheiten sowie bei der treuhänderischen Verwaltung.

### 3. Grundstruktur des Qualitätssicherungssystems (QSS)

Die Grundstrukturen eines QSS werden bereits in § 55 b WPO umschrieben. Inhaltlich geht es um

- die Schaffung von Regelungen zur Einhaltung der Berufspflichten,
- deren Durchsetzung und Überwachung sowie
- die Dokumentation des Systems.

Die einzelnen Bestandteile eines QSS werden in dem nachstehenden, grundsätzlich von Pfitzer<sup>7</sup> entworfenen Schaubild beschrieben, wobei diese Darstellung den Vorteil hat, die notwendige Prozessorientierung des QSS und deren Umsetzung in der VO 1/2006 anschaulich hervorzuheben.

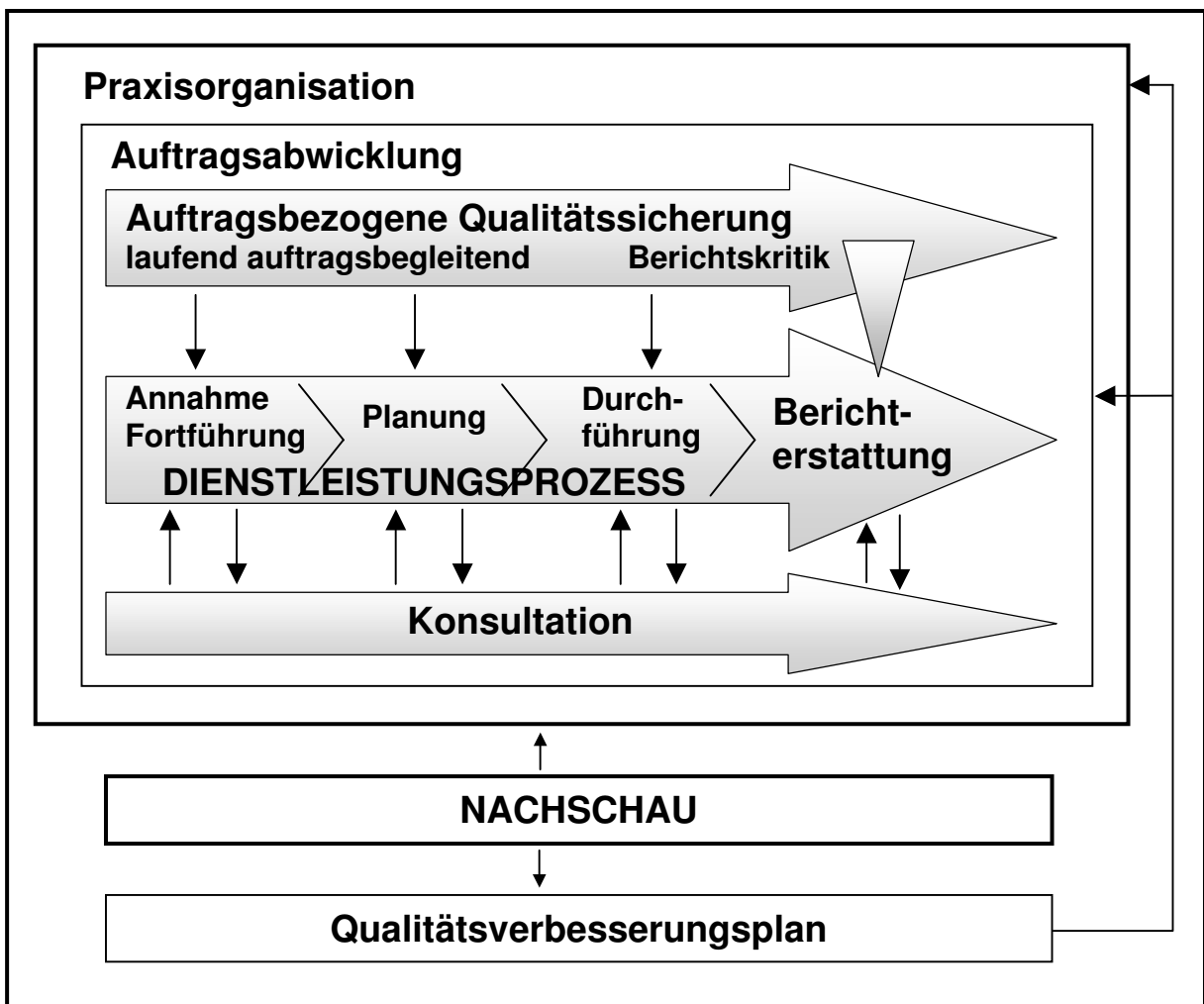


Abb. 3: Grundstruktur des QSS; Quelle: Pfitzer, in WPG 2006, S. 191

<sup>7</sup> Vgl. Pfitzer, Norbert: Aktuelles zur Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle, in: WPg 2006, S. 186 - 197.

Die Regelungen zur Praxisorganisation bilden den Rahmen für die gesamte QS; sie enthalten – in betriebswirtschaftlicher Terminologie – im wesentlichen Elemente der Aufbauorganisation, in untergeordnetem Umfang auch Elemente der Ablauforganisation<sup>8</sup>.

Kern der Ablauforganisation ist die Auftragsabwicklung, die prozessorientiert zu gestalten ist. Darauf wird im Abschnitt 4.3. vertiefend eingegangen.

Die Nachschau dient der gesetzlich geforderten Überwachung des Systems, die kein Selbstzweck, sondern betriebswirtschaftlich notwendig ist<sup>9</sup>, da sie entscheidende Bedeutung für das Erkennen von systemimmanenten Schwachstellen und die daraus folgende notwendige Verbesserung hat.

#### 4. Wesentliche mittelständische Aspekte des QSS

Es ist hier nicht der Ort, abschließend den Begriff „der mittelständischen WP-Praxis“ zu definieren. Es kann m. E. sogar dahingestellt bleiben, ob sich überhaupt eine allgemeinverbindliche Definition finden lässt.

Zur Struktur des Berufsstandes sind leider nur wenige Informationen vorhanden; dies betrifft insbesondere die Gliederung nach Betriebsgrößen. Dankenswerterweise hat die Wirtschaftsprüferkammer kürzlich eine Studie<sup>10</sup> vorgelegt, aus der die Betriebsgrößen für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften hervorgehen. Zusammenfassend ergibt sich Folgendes:

WPG nach Betriebsgrößenklassen	Anzahl der WPG			
	01.01.2005		01.01.2002	
Anzahl der tätigen WP und vBP	Anzahl	%	Anzahl	%
unter 5	1.932	87,0	1.763	86,8
5 bis 20	254	11,4	233	11,5
21 bis 50	26	1,2	25	1,2
51 bis 100	4	0,2	4	0,2
mehr als 100 (=„große WPG“)	5	0,2	7	0,3
<b>Gesamt</b>	<b>* 2.221</b>	<b>100,0</b>	<b>2.032</b>	<b>100,0</b>

\* inkl. 79 Tochterunternehmen großer WPG

Abb. 4: WPG nach Betriebsgrößenklassen

In den fünf großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften waren zum 01.01.2005 3.701 Wirtschaftsprüfer tätig (entsprechend 30,2 % des Gesamtbestandes); zum 01.01.2002 waren 3.266 Wirtschaftsprüfer (entsprechend 30,0 % des Gesamtbestandes) bei den großen WP-Gesellschaften angestellt<sup>11</sup>.

<sup>8</sup> Vgl. dazu grundlegend z. B. Schulte-Zurhausen, Manfred: Organisation, 4. Aufl., München, 2005, S. 13 ff. Zur Unterscheidung von Primär- und Sekundär- bzw. Kern- und Unterstützungsprozessen vgl. ebenda, S. 54 ff.

<sup>9</sup> Vgl. ebenda, S. 123 ff., S. 202, S. 237, S. 323, S. 366 ff.

<sup>10</sup> Vgl. Förster, Heinz Rudi, u. a.: Anbieterstruktur und Mandatsverteilung im Wirtschaftsprüfermarkt, in: WPK Magazin, 1/2006, S. 16 - 19.

<sup>11</sup> Vgl. ebenda, S. 16.

Zieht man andere Betriebsformen, also Sozietät und Einzelpraxis in Betracht und berücksichtigt man die Anzahl der zwischenzeitlich mitgeteilten Qualitätskontrollen, so ermittelt sich – ohne die großen Gesellschaften – eine durchschnittliche Praxisgröße, die eher bei zwei als bei drei Berufsangehörigen liegt<sup>12</sup>.

Wenn der Berufsstand derart kleinteilig organisiert ist, so ist es angesichts der Herausforderungen der QS nicht zutreffend, die durchschnittliche Praxis bereits als mittelständische Praxis zu bezeichnen.

Festzuhalten ist jedoch, dass in kopfzahlmäßiger Betrachtung 70 % des Berufsstandes zusammenfassend in kleinen oder mittleren WP-Praxen bzw. mittelständischen WP-Gesellschaften tätig sind. Diese Gruppe von Berufsangehörigen hat – bezogen auf die Schwerpunkte und Organisation der Berufstätigkeit – in der praktischen Ausgestaltung der Qualitätssicherung grundsätzlich andere Anforderungen zu gegenwärtigen als die großen WP-Gesellschaften.

#### **4.1. Flexibilisierung in der Berufssatzung (BS) und VO 1/2006**

Die zurückliegenden Erfahrungen aus der Qualitätskontrolle seit dem Jahre 2001 haben gezeigt, dass insbesondere in kleinen und mittleren Praxen die Anforderungen an die QS zu schemenhaft, in der Regel überdimensioniert, umgesetzt wurden. Dies beeinträchtigte nicht nur die fachliche Effizienz der Systeme, sondern war auch ein erheblicher Kostenfaktor.

Andererseits war erwartungsgemäß festzustellen, dass die kleinen und mittleren WP-Praxen aufgrund der personellen Situation besondere Probleme haben, die prozessunabhängige Überwachung des Systems zu gewährleisten, das heißt, die grundsätzlich geforderte Korrekturfunktion der Nachschau<sup>13</sup> war – und ist – insbesondere in kleinen Praxen unzweifelhaft nur unzureichend ausgebildet.

Wie eingangs erwähnt, erhöhte § 55 b WPO mit Wirkung zum 01.01.2005 als gesetzliche Vorschrift den rechtlichen Verpflichtungsgrad zur Unterhaltung eines QSS. Damit war allen Diskussionen nach dem Ob und Warum einer QS der Boden entzogen.

Für sich genommen brachte die Erhöhung des rechtlichen Verpflichtungsgrades jedoch keine Erleichterung für die kleinen und mittleren Praxen sowie die mittelständischen WP-Gesellschaften, sondern eher eine Verschärfung<sup>14</sup>.

Der Schlüssel zur Lösung des vorstehenden Konfliktes findet sich in § 37 Abs. 1 der BS. Dort heißt es:

*„Das Qualitätssicherungssystem nach § 55 b Satz 1 WPO hat die Regelungen zu umfassen, die nach dem Tätigkeitsbereich und den Verhältnissen der Praxis zur Einhaltung der Berufspflichten erforderlich sind.“*

---

<sup>12</sup> Vgl.: Zum Stand des Qualitätskontrollverfahrens, in: WPK Magazin 1/2006, S. 14  
Von rd. 3.600 mitgeteilten Qualitätskontrollen sind – ohne die großen Gesellschaften – zum 01. Januar 2006 rd. 5.900 WP erfasst; dies entspricht einer rechnerisch durchschnittlichen Betriebsgröße von 1,6 WP. Die Zahlen sind statistisch nicht exakt.

<sup>13</sup> Vgl. WP-Handbuch, a.a.O., A Tz 458 mit weiteren Nachweisen.

<sup>14</sup> Vgl. ergänzend Ziff. 4.5.

In den Erläuterungstexten zu § 37 BS<sup>15</sup> wird ergänzend ausgeführt:

*„§ 37 verdeutlicht, dass sich die berufsrechtlich erforderlichen Regelungen eines Qualitätssicherungssystems an dem Tätigkeitsbereich und den individuellen Verhältnissen der WP/vBP-Praxis zu orientieren haben. An das Qualitätssicherungssystem eines Einzel-WP/vBP sind insoweit berufsrechtlich andere Anforderungen zu stellen als an das Qualitätssicherungssystem einer international tätigen, großen WPG. Der Praxisleiter entscheidet in eigener Verantwortung, welche Regelungen in der Praxis einzuführen sind.“*

Die VO 1/2006 greift in Tz 4 diesen Gedanken auf und unterscheidet nach dem allgemeinen Regelungsbedarf und der individuellen Umsetzung.

Die Stellungnahme selbst berücksichtigt den Regelungsbedarf bei WP-Praxen unabhängig von deren Größe und Organisationsgrad.

Umfang und konkrete Ausgestaltung des QSS sind jedoch maßgeblich beeinflusst von der Art und Größe, den gegenwärtigen und zukünftigen Tätigkeitsbereichen sowie den qualitätsgefährdenden Risiken der WP-Praxis<sup>16</sup>.

*„Kleine und mittelgroße WP-Praxen werden deshalb ..... eine geringere Differenzierung und Formalisierung hinsichtlich der zu treffenden Regelungen und deren Dokumentation als größere WP-Praxen vorsehen.“<sup>17</sup>*

Welche Regelungen und Maßnahmen zur Einrichtung und Unterhaltung eines angemessenen und wirksamen QSS im Einzelfall zu treffen sind, orientiert sich vor allem an der übergeordneten Zielsetzung der QS, nämlich die Einhaltung der Berufspflichten und vor allem die ordnungsgemäße Abwicklung von Prüfungsaufträgen sicherzustellen.

---

<sup>15</sup> Vgl. WPK (Hrsg.): Textsammlung zur Wirtschaftsprüferordnung, 8. Aufl., 2006, S. 197.

<sup>16</sup> Zur graphischen Darstellung dieser Zusammenhänge siehe Lindgens in: Lindgens, Gergen, Schneider: Aktuelles zur Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle, Skript zur Gemeinsamen Vortragsreihe von IDW und WPK, Düsseldorf, 2006, S. 8 f.

<sup>17</sup> Tz 4 der VO 1/2006.

## 4.2. Explizite Erleichterungen für kleine und mittlere Praxen

Wie gesagt, bieten sowohl die BS als auch die VO 1/2006 ausreichend Raum für die risikoorientierte, individuelle Anpassung eines QSS.

Gegenüber der VO 1/1995 sind folgende Bereiche zu nennen, in denen die VO 1/2006 sowohl für alle Praxen als auch insbesondere für die kleineren und mittleren Praxen Erleichterungen vorsieht.

### Erleichterungen für alle Praxen:

- In Ausnahmefällen kann nach pflichtgemäßem Ermessen des verantwortlichen WP trotz Siegelführung und Abgabe eines Prüfungsberichtes auf eine Berichtskritik verzichtet werden. Hierbei sind insbesondere die mit dem Auftrag verbundenen Risiken zu berücksichtigen (Tz 115 ff.)<sup>18</sup>. Als relativ häufiges Beispiel ist für diesen Fall die freiwillige, mit Siegelführung verbundene Abschlussprüfung einer Komplementär-GmbH zu nennen. Aber auch andere Fälle sind denkbar, beispielsweise bei überragender Bonität oder Prosperität des geprüften Unternehmens; Tz 116 der VO 1/2006 nennt diesbezüglich weitere, mandatsbezogene Gesichtspunkte.
- Als Qualitätssicherer kommt grundsätzlich auch der Mitunterzeichner in Betracht (Tz 137). Die ernstgenommene Mitunterzeichnung ist per se bereits ein Instrument der QS (Vier-Augen-Prinzip); im internationalen Bereich ist hingegen aufgrund der Unterschriften- und Firmierungspraxis die Mitunterzeichnung nicht bekannt. Insoweit ist die auftragsbegleitende QS durch den im übrigen nicht in die Prüfungsabwicklung eingeschalteten Mitunterzeichner eine konsequente Fortentwicklung des Vier-Augen-Prinzips.
- Die Ergebnisse der externen Qualitätskontrolle können bei der Dimensionierung der eigenen internen Nachschau berücksichtigt werden (Tz 167).

### Erleichterungen für kleine bzw. ausschließlich für Kleinstpraxen:

- In Abhängigkeit von der Größe der WP-Praxis können faktische Erleichterungen bei der Dokumentation in Anspruch genommen werden (Tz 23 f.). Der Umfang der Dokumentation ist wesentlich abhängig von dem Ausmaß der Delegation von Aufgaben, der Komplexität der organisatorischen Strukturen sowie der Leitungsspanne.

Vereinfacht und im Beispielfalle ausgedrückt: Der Inhaber einer Einzelpraxis muss in seinem QS-Handbuch nicht niederschreiben, dass er persönlich für die QS oder die Annahme von Aufträgen zuständig ist; jedoch ist z.B. bei einer mittelständischen WPG klar zu regeln, dass jeweils zwei Partner für die Auftragsannahme verantwortlich sind und welcher Partner zuständig ist für die QS.

- Vereinfachungen bei der Gesamtplanung (Tz 80 ff.)

---

<sup>18</sup> Tz ohne besondere Kennzeichnung beziehen sich immer auf die VO 1/2006.

- Möglichkeit der Durchführung der Berichtskritik durch nicht wesentlich an der Prüfungsdurchführung beteiligte Mitarbeiter (Tz 119). Zur Vermeidung einer Selbstprüfung ist die Durchführung der Berichtskritik durch den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer ausgeschlossen, sodass bei grundsätzlichem Erfordernis einer Berichtskritik eine externe Person heranzuziehen ist.
- Schließlich ist es in eng definierten Fällen zulässig, die Nachschau im Sinne einer Selbstvergewisserung<sup>19</sup> durchzuführen (Tz 158). Voraussetzung ist, dass innerhalb der WP-Praxis geeignete Mitarbeiter zur Durchführung der Nachschau nicht zur Verfügung stehen und die Heranziehung eines Externen nach Art und Umfang der in der WP-Praxis abgewickelten Auftrage unzumutbar wäre. Bei der Prüfung von Unternehmen im Sinne des § 319 a Abs. 1 HGB ist jedoch immer eine Nachschau durchzuführen, ggf. durch externe Personen; im Zweifel eben durch einen Wirtschaftsprüfer.

### 4.3. Prozessorientierung

Während in der Berufssatzung die Vorschriften zur Qualitätssicherung verteilt sind auf Teil 2 und Teil 5 der Satzung und in ihrem Ineinandergreifen doch recht schwer zu lesen sind, liegt der Vorteil der VO 1/2006 in ihrer klaren und durchgängigen Prozessorientierung.

Die VO 1/2006 schildert den Kernprozess der Auftragsdurchführung als workflow von der Auftragsannahme über die Planung und Durchführung sowie Berichterstattung bis hin zur Dokumentation und Archivierung der Arbeitspapiere.

Daneben werden parallele Sicherungsprozesse, wie die auftragsbegleitende Qualitätssicherung und die Konsultation, sowie zeitpunktbezogene und nachgelagerte Sicherungsprozesse dargestellt, nämlich zum einen die Berichtskritik, zum anderen die interne Nachschau. Die folgende Abbildung zeigt die Prozessorientierung bei gleichzeitiger synoptischer Darstellung der Vorschriften der VO 1/2006 und der BS 2006.

---

<sup>19</sup> Die Selbstvergewisserung ist nicht in § 39 der BS vorgesehen; lediglich der Erläuterungstext zu § 39 BS geht hierauf ein; vgl. Textsammlung zur WPO, a.a.O., S. 200.

		<u>VO 1/2006</u>	<u>BS 2006</u>
<b>Kern-Prozess: Auftragsdurchführung</b>			
<b>Workflow:</b>		<b><u>Tz</u></b>	<b><u>§</u></b>
von der	Auftragsannahme	56 ff	38 Nr. 2 u. 3
über die	Planung	84 ff	24 a 38 Nr. 9
und	Durchführung/Überwachung/ Berichterstattung	95 ff	24 b 38 Nr. 10
bis zur	Dokumentation und Archivierung der AP	144 ff	ISA 230
<u>und</u>			
<b>Parallele Sicherungsprozesse</b>			
	Berichtskritik (zeitpunktbezogen)	112 ff	24 d Abs. 1
	auftragsbegleitende QS	121 ff	24 d Abs. 2
	Konsultation	98 ff	24 b Abs. 2
	Meinungsverschiedenheiten	140 ff	38 Nr. 10
	Beschwerden und Vorwürfe	81 ff	24 c 38 Nr. 11
<u>sowie</u>			
<b>Nachgelagerter Sicherungsprozess</b>			
	Nachschau	156 ff	38 Nr. 13 39

Abb. 5: Synopsis der VO 1/2006 und der BS 2006

Sachlich gliedert sich die VO 1/2006 in die folgenden Bereiche<sup>20</sup>:

- Regelungen zur allgemeinen Praxisorganisation
- Regelungen zur Auftragsabwicklung
- Regelungen zur Nachschau

Damit wird ein in sich geschlossenes QSS definiert. Die VO 1/2006 präsentiert sich insgesamt als kompakte und pragmatische Darstellung des Herangehens an einen Prüfungsauftrag. Unbestritten liefert das vorliegende Regelwerk einen guten Ansatz, den Dienstleistungsprozess der Abschlussprüfung gezielt zu strukturieren und durch qualitätsverbessernde Elemente anzureichern. Es ergänzt insoweit sehr wohl die bisherigen Versuche der Betriebswirtschaftslehre, eine in sich geschlossene Prüfungslehre zu entwickeln<sup>21</sup>.

<sup>20</sup> Vgl. WP-Handbuch, a.a.O., A Tz 438.

<sup>21</sup> Vgl. WP-Handbuch, a.a.O., R Tz 31 f.; Selchert, Friedrich Wilhelm: Jahresabschlussprüfung der Kapitalgesellschaften, 2. Aufl., Wiesbaden, 1996, S. 1 - 10; Marten, Kai-Uwe/Quick, Reiner/Runke, Klaus: Wirtschaftsprüfung, Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen, Stuttgart, 2001, S. 24 - 44.

Ein Problem der VO 1/2006 besteht darin, dass die Prüfung von Unternehmen im Sinne des § 319 a HGB als Musterfall im Vordergrund steht. Bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse ist zwischenzeitlich unbestritten, dass neben dem eigentlichen Dienstleistungsprozess der Abschlussprüfung parallele und nachgelagerte Sicherungsprozesse einzuführen sind, die auch eine bestimmte Personalstärke sowie eine interne Rotation<sup>22</sup> der verantwortlichen Wirtschaftsprüfer erfordern.

Für kleinere und mittlere Praxen ist die Ausrichtung nach diesem hohen Standard ein Problem; hier greift aber wiederum die schon mehrfach angesprochene Flexibilisierung und die sowohl von der Berufssatzung als auch von der VO ausdrücklich geforderte risikoindividuelle Adaption der Systeme. Kleinere und mittlere Praxen haben sich im Sinne einer Marktorientierung zu fragen, ob derart idealtypisch aufgebaute QSS nach der Art ihrer Aufträge überhaupt relevant sind. In aller Regel wird man hier zu Abstrichen kommen, die sowohl in diesem Beitrag als auch an anderer Stelle bereits skizziert sind.

Generell wird man jedoch nicht sagen können, dass die parallelen oder nachgelagerten Sicherungsprozesse in kleinen und mittleren Praxen überflüssig sind. Eine Berichtskritik, wie sie nunmehr in § 24 d Abs. 1 BS vorgeschrieben ist, ist bisher schon überwiegend gängige Praxis. Die interne Nachschau ist im Grunde für die Wirksamkeit des QSS und seine fortlaufende Verbesserung unverzichtbar.

Lediglich die laufende, auftragsbegleitende QS ist in insoweit ein entscheidender, wirklich neuer Prozess. Hier schreibt § 24 d Abs. 3 der BS (Tz 121 VO 1/2006) ausdrücklich vor, dass bei anderen Prüfungen als solche im Sinne von § 319 a HGB im einzelnen zu regeln ist, ob und unter welchen Umständen eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung stattzufinden hat. Diese Vorschrift sollte insbesondere von mittelständischen WP-Gesellschaften durchaus ernstgenommen werden. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die derzeitige, sehr stark einengende deutsche Interpretation von Unternehmen von öffentlichem Interesse im internationalen Bereich keine Anerkennung findet<sup>23</sup> und auf Dauer nicht haltbar ist. Unternehmen von öffentlichem Interesse können z. B. auch große Eigenbetriebe, Landesbetriebe oder Anstalten öffentlichen Rechts sein, oder auch große Privatunternehmen i. S. d. PublG. Im weiteren Beispiel ist nicht einsehbar, dass die Prüfung der Robert Bosch GmbH, nur weil diese nicht börsennotiert ist, nach anderen Grundsätzen abgewickelt werden sollte, als die Prüfung des Wettbewerbers Siemens AG.

Sowohl die VO 1/2006 (Tz 123) als auch die Erläuterungstexte zu § 24 d Abs. 3 der BS gehen nur sehr kurz auf die insoweit maßgeblichen Kriterien zur auftragsbegleitenden QS ein. Hier hätte man in der Tat mehr Unterstützung geben können. Da Unternehmen von öffentlichem Interesse – jedenfalls in einer breiteren Definition – recht häufig zur Klientel mittelständischer WP-Praxen gehören, wird man abwarten müssen, wo und wie hier ein benchmark gezogen wird.

---

<sup>22</sup> § 319 a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 HGB; vgl. WP-Handbuch, a.a.O., A 324.

<sup>23</sup> Siehe z. B. Forum of Firms: FoF-Constitution, approved February 23, 2006; dort heißt es innerhalb der Definitionen: "...other public interest entities which attract particular public attention because of their size, products or services provided", siehe [www.ifac.org/forum\\_of\\_firms/fof\\_constitution\\_february\\_23\\_2006\\_final.pdf](http://www.ifac.org/forum_of_firms/fof_constitution_february_23_2006_final.pdf). Im Rahmen des SME PROJECT des IASB werden "entities with public accountability" u. a. definiert via "...it is a public utility or similar entity that provides an essential public service or it is economically significant in its home country on the basis of financial criteria", siehe [www.iasb.org/current/active\\_projects.asp](http://www.iasb.org/current/active_projects.asp).

#### 4.4. Berücksichtigung internationaler Anforderungen

Wie bereits ausgeführt, gibt die BS in quasi allen Teilen eines QSS die notwendigen Regelungen vor. Die VO 1/2006 ist insoweit als ausführende Berufsrichtlinie zu sehen und setzt selbst keine materiellen Anforderungen.

Bei der Ausformulierung der VO 1/2006 wurden zwei wesentliche Quellen der Fortentwicklung der Qualitätssicherung berücksichtigt<sup>24</sup>. Nämlich einmal die Erfahrungen aus der nationalen Qualitätskontrolle, hier insbesondere die Anregungen der Qualitätskontrollkommission sowie des Qualitätskontrollbeirates; zum anderen die internationalen Entwicklungen zur Qualitätssicherung in der Abschlussprüfung, wie sie in der post-WorldCom/Enron-Phase insbesondere in Amerika und von den internationalen Berufsorganisationen propagiert wurden.

In diesem Sinne entspricht die VO 1/2006 folgenden internationalen Qualitätsstandards:

- ISQC 1:  
„Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information and Other Assurance and Related Services Engagements“
- ISA 220:  
„Quality Control for Audits of Historical Financial Information“
- ISA 230:  
„Audit Documentation“

Die Übereinstimmung mit ISQC 1 und ISA 220 wird in Tz 176/177 der VO ausdrücklich dargelegt. Hinsichtlich der Geltung in allen Tätigkeitsbereichen einer WP-Praxis, der erforderlichen Gesamtplanung aller Aufträge sowie einer grundsätzlich verpflichtenden Berichtskritik bei siegelführenden Prüfungen geht die VO 1/2006 über die genannten internationalen Standards hinaus. Lediglich bei der Nachschau wird mit der Zulassung der Selbstvergewisserung in kleinen Praxen im vertretbaren Rahmen von den strengen Regelungen des ISQC 1, Tz 1.79 abgewichen, der eine strikt prozessunabhängige Durchführung der Nachschau fordert.

In der Diskussion mit Vertretern kleinerer und mittlerer Praxen hat die klare, internationale Ausrichtung der Qualitätssicherungsvorschriften erhebliche Kritik hervorgerufen. Ohne dies hier im Einzelnen zu begründen, lässt sich festhalten, dass fachlich diese Kritik in wesentlichen Teilen nicht gerechtfertigt ist, dass aber darüber hinaus berufspolitisch diese Kritik vollständig zurückzuweisen ist.

---

<sup>24</sup> Vgl. WP-Handbuch, a.a.O., A Tz 441 ff.

Gerade kleine und mittelständische WP-Praxen wären ohne die Erfüllung der internationalen Anforderungen gegenüber den sehr großen WP-Gesellschaften immer und deutlich im Wettbewerbsnachteil. Jede mittelständische WPG wird den ein oder anderen Prüfungsauftrag mit internationalem Hintergrund durchführen; hierbei ist die Einhaltung internationaler Prüfungsstandards gegenüber dem ausländischen Gesellschafter und/oder gegenüber dem ausländischen Abschlussprüfer zu gewährleisten und zu versichern<sup>25</sup>. Dies kann nunmehr mit Verweis auf Abschnitt 5 der VO 1/2006 leicht und zutreffend erledigt werden. Würden die VO 1/2006 sowie die BS die internationalen Standards nicht berücksichtigen, so müsste jeweils im Einzelfalle dargelegt werden, ob und inwieweit die internationalen Standards bei der Durchführung von Aufträgen berücksichtigt werden.

Während die großen Gesellschaften mit Verweis auf ihre im wesentlichen einheitlichen Gruppen-Standards diesen Nachweis ohne weiteres führen können, ist ein solcher Nachweis von kleineren und mittleren Praxen nicht mit vertretbarem Aufwand und nachhaltiger Zuverlässigkeit zu erbringen.

Insgesamt ist daher aus Sicht mittelständischer WP-Praxen die Übereinstimmung der VO 1/2006 mit internationalen Standards als großer Vorteil zu begrüßen. Wenn im Einzelfalle bei kleineren Prüfungen mit ausschließlich nationalem Hintergrund die Vorschriften zu weitgehend sein sollten, sind die risikoindividuellen Adaptierungen der VO 1/2006 zu nutzen.

#### **4.5. Rückgriff auf externe Wirtschaftsprüfer (WP) oder Personen**

Die limitierten personellen Ressourcen in kleineren und mittleren WP-Praxen haben zur Folge, dass die Prozessunabhängigkeit der parallelen und nachgelagerten Sicherungsprozesse oftmals nicht ausreichend gewährleistet werden kann. Grundsätzlich können Qualitätssicherungen nur dann ihre volle Wirksamkeit entfalten, wenn sie vom eigentlichen Prozess der Leistungserstellung unabhängig sind und speziell im Fall der Abschlussprüfung der Grundsatz des Selbstprüfungsverbot<sup>26</sup> eingehalten wird.

Davon ausgehend, gibt es im Rahmen der VO 1/2006 einige bedeutende Vorschriften, die die Einschaltung externer WP oder ansonsten geeigneter Personen fordern, um die prozessunabhängige Durchführung von QS-Maßnahmen zu gewährleisten.

---

<sup>25</sup> Vgl. FoF-Constitution, a.a.O., part 2: Membership and Obligations; siehe auch ISA 600: The Audit of Group Financial Statements, revised and redrafted March 2006; ferner 8. EU-Richtlinie, Amtsblatt der Europäischen Union, L 157 vom 09. Juni 2006, S. 87 - 107, Präambel Tz 13: "Für alle nach Gemeinschaftsrecht vorgeschriebenen Abschlussprüfungen sollte eine gleichbleibend hohe Qualität gewährleistet werden. Alle Abschlussprüfungen sollten deshalb nach internationalen Prüfungsstandards durchgeführt werden."

<sup>26</sup> Vgl. WP-Handbuch, a.a.O., A Tz 294.

Als solche sind z. B. zu nennen:

- die Klärung von Beschwerden und Vorwürfen (Tz 83),
- die Klärung von Unabhängigkeitsgefährdungen (Tz 87),
- die Konsultation (Tz 103)
- die externe auftragsbegleitende QS (Tz 132),
- die externe Auflösung von Meinungsverschiedenheiten (Tz 142)
- die durch Externe durchgeführte interne Nachschau bei der Prüfung von Unternehmen im Sinne des § 319 a HGB (Tz 158),
- und im weiteren Sinne auch der jährliche Informationsaustausch bei mit anderen WP-Praxen gemeinsam organisierten QSS (Tz 175).

Wie gesagt, liegt der Rückgriff auf externe Ressourcen in den vorgenannten Bereichen in der Natur kleinerer und mittlerer Praxen; große WP-Gesellschaften werden hiermit in der Regel nicht konfrontiert werden.

Letztlich war hier zu entscheiden, ob die individuellen Verhältnisse der Praxen Vorrang haben vor den anerkannten Instrumenten wirksamer QS.

Die nach der 3. und 4. Änderung der BS<sup>27</sup> geäußerte Kritik, dass beispielsweise eine verpflichtende, in der Regel von einem anderen WP durchzuführende Berichtskritik quasi zu einem Berufsverbot führen würde, ist aus Sicht einer Einzelpraxis durchaus verständlich. Daher wurde auch versucht, mit der nun vorliegenden BS in der Fassung vom 23.11.2005 dieser Kritik zu entsprechen<sup>28</sup>. Dennoch sind auch hier zwei Anmerkungen erforderlich. Zum einen ist festzustellen, dass insbesondere die Durchführung von Prüfungsaufträgen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse eine stringente Qualitätssicherung erfordert; daneben verlangt die Einheitlichkeit des Berufes und der Berufsausübung, dass einheitliche Regeln gelten und diese nicht beliebig durch den Hinweis auf die beschränkten personellen Ressourcen einer Praxis außer Kraft gesetzt werden können.

Auch hier stellt sich die Frage, ob der Berufsstand nicht gut beraten wäre, aus eigenem Antrieb heraus sich in größeren Einheiten zusammenzuschließen; es wäre schon viel erreicht, wenn die durchschnittliche Praxisgröße<sup>29</sup> etwa auf vier Berufsträger ansteigen würde.

Soweit also bei bestimmten Prozessen je nach den individuellen Verhältnissen der WP-Praxis der Rückgriff auf externe Ressourcen unverzichtbar ist, ist mit der Zulässigkeit der Konsultation bei den Fachabteilungen der Berufsorganisationen oder des Rückgriffs auf andere geeignete Personen die Schärfe genommen. Nicht in jedem Fall muss die externe Person ein WP sein; es kommen z. B. auch Fachanwälte, Versicherungsmathematiker und andere Spezialisten in Betracht. Dennoch verlangt wahrscheinlich der eigene Anspruch, dass bei Bilanzierungs- und Prüfungsfragen der externe Ansprechpartner im Zweifelsfalle ein Berufskollege ist. Insgesamt ist festzuhalten, dass der Rückgriff auf externe WP oder Personen zur Darstellung bestimmter Qualitätssicherungsprozesse sich zukünftig noch wird einspielen müssen. Auch ist nicht von der Hand zu weisen, dass mit der Einbeziehung externer, dritter Personen Probleme entstehen können, die im Bereich der Haftung oder der Verschwiegenheitsverpflichtung liegen.

---

<sup>27</sup> Vgl. S. 4.

<sup>28</sup> § 24 d Abs. 4 BS (zwingende Einschaltung externer WP/vBP) ist entfallen; § 24 d Abs. 1 BS gilt nur noch für siegelführende Prüfungen und Berichte hierüber.

<sup>29</sup> Vgl. ergänzend Fn. 12.

## 4.6. Eigenverantwortlichkeit

Bei den Beratungen der VO 1/2006 im gemeinsamen, von den Berufsorganisationen gebildeten Arbeitskreis Qualitätssicherung hat die Frage, ob und inwieweit die nunmehr im Rahmen der Qualitätssicherung vorzusehenden parallelen Sicherungsprozesse den Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit beeinträchtigen, eine bedeutende Rolle gespielt. Der Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit gehört zu den allgemeinen Berufspflichten. Er ist sowohl in der WPO (§ 43 Abs. 1, § 44) als auch in der BS (§ 1 Abs. 1 S. 1 und § 11) verankert. Demnach haben WP unabhängig von der Art der beruflichen Tätigkeit ihr Handeln in eigener Verantwortung zu bestimmen, ihr Urteil selbst zu bilden und ihre Entscheidungen selbst zu treffen.

Vordergründig kann der Eindruck entstehen, dass die Prozesse der auftragsbezogenen Qualitätssicherung, ein eventuell notwendiger Eskalationsmechanismus zur Lösung von Meinungsverschiedenheiten und auch das Erfordernis der Konsultation, insbesondere auch in kleineren Praxen ggf. die Hinzuziehung externer WP, mit dem Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit kollidieren.

Immerhin besteht nach § 24 b Abs. 2 BS eine Verpflichtung, bei für das Prüfungsergebnis bedeutsamen Zweifelsfragen internen oder externen fachlichen Rat einzuholen, soweit dies bei pflichtgemäßer Beurteilung des verantwortlichen Berufsträgers nach den Umständen des Einzelfalles erforderlich ist. In den untergesetzlichen Regelungen der BS ist ein Vorrang für einen der beiden Grundsätze nicht zu erkennen; allerdings ist der Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit in der höherwertigen, gesetzlichen Regelung der WPO enthalten, so dass man hieraus rein formal ein Primat ableiten könnte.

Letztlich ist dies jedoch nicht sachgerecht, dass heißt, man wird nicht mit Hinweis auf den Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit die Verpflichtung zur Durchführung einer Konsultation ablehnen oder gar im konkreten Fall auf eine Konsultation verzichten können.

Der Grundsatz gewissenhafter Berufsausübung, wie er insbesondere in § 4 Abs. 1 und 2 der BS festgeschrieben ist, korreliert über § 11 Abs. 2 BS unmittelbar mit dem Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit. Nach § 4 BS dürfen WP Aufträge nur übernehmen, wenn sie über die dafür erforderliche Sachkunde verfügen. § 11 Abs. 2 BS drückt den gleichen Sachverhalt negativ aus; demnach dürfen WP berufliche Tätigkeiten nicht übernehmen, wenn die geforderte berufliche Verantwortung nicht getragen werden kann.

Nach § 4 BS fällt unter die gewissenhafte Berufsausübung auch die Fortbildungsverpflichtung; WP haben sich in einem Umfang fortzubilden, der die fachliche Kompetenz erhält und sicherstellt, dass man den gesetzlichen Aufgaben gerecht wird. Die Fortbildungsverpflichtung ist neben der BS auch in der WPO, also in der gesetzlichen Regelung, enthalten (§ 43 Abs. 2 S. 4 WPO). Im Ergebnis wird sich die Konsultation nicht anders darstellen als quasi die Fortbildung im konkreten Fall und Sachverhalt. Unabhängig von der Verpflichtung zur Konsultation und den gem. VO 1/2006 (Tz 140 ff.) vorgesehenen Regelungen zur Lösung von Meinungsverschiedenheiten bleibt es dabei, dass fachliche Divergenzen, die nach Abschluss des Konsultationsprozesses weiter bestehen, eben nach dem Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit von dem verantwortlichen WP entschieden werden müssen. Insoweit kann hier auf Tz 51 ff. der VO sowie auch § 11 Abs. 2 und § 12 BS verwiesen werden.

Abschließend lässt sich die Pflicht zur Konsultation begründen mit dem Oberziel der Qualitätssicherung, nämlich mit hinreichender Sicherheit zu gewährleisten, dass abgegebene Prüfungsurteile frei von wesentlichen Fehlern sind. Geübte Konsultation nutzt das Erfahrungswissen und die fachliche Kompetenz der Praxis – im weiteren Sinne auch des Berufsstandes – um Fehlentscheidungen zu vermeiden; sie ist somit Ausdruck eines verantwortungsvollen Umgangs mit Risiken der Abschlussprüfung<sup>30</sup>.

#### 4.7. Kosten und Nutzen der Qualitätssicherung (QS)<sup>31</sup>

Bei den Kosten der Qualitätssicherung ist zu unterscheiden zwischen periodisch anfallenden Kosten einerseits und einmaligen oder nicht periodischen Kosten andererseits. Die Kosten können sowohl intern als auch extern begründet sein.

Die Erörterung der Kosten der Qualitätssicherung geht zurück auf die Beschwerden insbesondere kleiner WP-Praxen, wonach bis zu 10 % der gesamten Honorareinnahmen für die Qualitätssicherung und Kontrolle aufzuwenden sind. In Ausnahmefällen kann dies bei (sehr) kleinen Praxen durchaus zutreffen, wird jedoch nicht die Regel sein.

Die wesentlichen Kosten zur Schaffung eines internen Qualitätssicherungssystems sind in den Praxen entstanden nach der VO 1/1995 zur Vorbereitung auf den ersten Turnus der externen Qualitätskontrolle gem. § 57 a WPO. Die Vorbereitungen auf den ersten Peer Review beanspruchten in der Regel einen Zeitraum von bis zu 2 Jahren; die Kosten eines solchen Prozesses sind abhängig von der individuellen Situation der Praxis. Nach den eigenen Erfahrungen einer WP-Praxis mit etwa 20% Anteil siegelführender Stunden und etwa 70 Beschäftigten (FTE) ist davon auszugehen, dass rund 3.300 Partner- und Mitarbeiterstunden angefallen sind, um sich der ersten externen Qualitätskontrolle stellen zu können. Die in- und externen Kosten für den zweiten, dreijährigen Review-Turnus belaufen sich pro Jahr auf etwa TEUR 30; hiervon sind 1/3 externe Kosten. Bei 20.000 siegelführenden Stunden ergibt sich hieraus ein Aufwand pro Prüfungsstunde von EUR 1,50. In der vorstehenden Zahl nicht enthalten sind eventuelle Budget-Unterdeckungen in den Aufträgen wegen erhöhtem Dokumentationsaufwand, die in Einzelfällen 5 % oder mehr des Budgets ausmachen können.

Es ist unmittelbar zu erkennen, dass die Kosten der Qualitätssicherung einem nennenswerten Degressionseffekt unterliegen, sowohl in Abhängigkeit von der Größe der Praxis, als auch in Abhängigkeit von der Anzahl siegelführender Stunden. Diese Degression stellt einen deutlichen Vorteil für die mittelgroßen und größeren Praxen dar. Jedoch ist anzunehmen, dass bei den sehr großen Berufsgesellschaften die Kosten der Qualitätssicherung pro Prüfungsstunde wieder zunehmen. Zusammen mit dem erforderlichen Personalbedarf zur Abdeckung der verschiedenen, unabhängigen Funktionen in den Dienstleistungs- und Sicherungsprozessen sind die Kosten der Qualitätssicherung sicherlich ein Argument für den erkennbar notwendigen Trend zu größeren Praxiseinheiten.

---

<sup>30</sup> Vgl. Schneider, in: Lindgens, Gergen, Schneider, a.a.O., S. 26.

<sup>31</sup> Vgl. Schneider, W. Edelfried: Qualitätssicherung und Wettbewerbslage mittelständischer Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, in: HLB Dr. Stückmann und Partner (Hrsg.): Jahresabschlussprüfung und Steuerberatung für den Mittelstand, Köln, 2006, S. 38 ff., insb. S. 58 - 67.

Während sich die Kosten der Qualitätssicherung leicht quantifizieren lassen, ist der Nutzen nur schwer zu beschreiben. Er liegt vorwiegend in qualitativen Aspekten, wobei die Aufrechterhaltung des Marktzuganges zu gesetzlichen Abschlussprüfungen überragende Bedeutung hat. Ein positives Qualitätsumfeld und eine einheitliche Praxisorganisation werden darüber hinaus qualitätsfördernde Auswirkungen auf die nicht unmittelbar von der Qualitätssicherung betroffenen Tätigkeiten haben. Insgesamt wird sich der Nutzen der Qualitätssicherung in dem personellen und wirtschaftlichen Erhalt der Praxis zeigen. Ohne eine wirksame Qualitätssicherung, dokumentiert durch die erfolgreiche Teilnahme an einer externen Qualitätskontrolle, wird eine Praxis sehr schnell an Attraktivität für bestehende und potentielle Kunden verlieren, auch im Hinblick auf die Rekrutierung qualifizierten Personals.

Daraus ist ohne weiteres abzuleiten, dass es zur Einrichtung eines Qualitätssicherungssystems und zur Teilnahme an der externen Qualitätskontrolle keine wirklichen Alternativen gibt, jedenfalls nicht für Praxen mit nennenswertem Anteil an siegelführenden Prüfer-Stunden.

Oft diskutiert wird die Ausgliederung der Prüfungsaufträge in eine gesonderte oder in eine gemeinsame Berufsgesellschaft mit Kollegen. Hierzu ist anzumerken, dass auch diese Organisationsformen für die Durchführung gesetzlicher Prüfungsaufträge einer Qualitätssicherung und einer externen Qualitätskontrolle bedürfen und die oben erwähnten Kosten nur partiell vermieden werden. Ob sich andererseits der Nutzen der Qualitätssicherung entfalten kann, ist in Frage zu stellen, da es an einer einheitlichen Praxisführung fehlt.

Schließlich kommt auch die Aufgabe der gesetzlichen Prüfungsmandate und insoweit die Kooperation mit Kollegen in Betracht. Die eigene Praxis beschränkt sich dann auf die im übrigen zulässigen Tätigkeiten gemäß § 2 WPO.

Auch hier stellt sich nochmals die Frage, ob nicht eine notwendige Tendenz zu größeren Praxen zu erkennen ist. Wenn eingangs die durchschnittliche Praxisgröße (ohne die großen Gesellschaften) mit etwa 2 Berufsträgern<sup>32</sup> beschrieben wurde, so kann man sich jedenfalls auf Dauer nicht vorstellen, dass man in dieser Praxisgröße langfristig wettbewerbsfähig kompetieren kann mit den mittelständischen und großen Praxen. Es ist jedenfalls bei substanziellen Prüfungsaufträgen davon auszugehen, dass entsprechende organisatorische und personelle Ressourcen erforderlich sind, die kleine Praxen in der Regel eben nicht bieten können.

---

<sup>32</sup> Vgl. ergänzend Fn. 12.

Die 7. WPO-Novelle<sup>33</sup> sieht vor, dass der dreijährige Turnus zur externen Qualitätskontrolle für die weitaus überwiegende Mehrzahl der Praxen, nämlich solche ohne börsennotierte Mandate, verlängert werden soll auf sechs Jahre. Aus der eigenen Erfahrung heraus erscheint dies nicht sinnvoll, weil damit eine klare Zweiteilung und Abstufung in der QS eintritt, die der Einheitlichkeit des Berufsstandes widerspricht. Gerade mittelständische WP-Gesellschaften mit substantiellen öffentlichen und auch internationalen Mandaten außerhalb der Börsennotierung werden sich schwer tun, ihren Mandanten gegenüber die Abstufung in der QS zu begründen. Insoweit sollte zumindest die Möglichkeit eröffnet werden, dass diejenigen Praxen mit entsprechendem Bedarf sich freiwillig im kürzeren, dreijährigen Turnus der externen QS unterziehen. Auch ist nicht von der Hand zu weisen, dass erst die Einführung einer externen Qualitätskontrolle den Gedanken der internen QS und deren Umsetzung entscheidend nach vorne gebracht hat. Dieser Effekt wird bei der 100%igen Verlängerung des Kontrollturnus recht eindeutig verflachen und es wird zu merklichen Qualitätsschwankungen innerhalb der Review-Periode kommen.

## **5. Konkreter Handlungsbedarf in der Wirtschaftsprüferpraxis (WP-Praxis)**

Die Verantwortlichkeit für die Qualitätssicherung in der WP-Praxis ist festzulegen. Die ultimative Verantwortung liegt immer bei der Praxisleitung; die operative Verantwortung kann delegiert werden.

Das QSS ist auf Basis der individuellen Risikoverhältnisse der WP-Praxis festzulegen und durch die permanente Analyse qualitätsgefährdender Risiken weiterzuentwickeln. Neben der Aufnahme und Beschreibung existierender Risiken aufgrund bestehender Mandats- und Auftragsverhältnisse wird es darauf ankommen, auch zukunftsgerichtet die aufgrund der angestrebten Praxisentwicklung entstehenden Risiken zu erfassen. Sofern außergewöhnliche Aufträge an die WP-Praxis herangetragen werden, ist grundsätzlich zu fragen, ob diese mit den vorhandenen Ressourcen, einschließlich der Qualitätssicherung, bewältigt werden können.

Als wesentliche Prozesse, die Änderungen bzw. Ergänzungen bestehender QSS erforderlich machen, sind zu nennen:

- Schaffung eines positiven Qualitätsumfeldes durch die Praxisleitung

Ausgehend von der generellen Verpflichtung zur Einrichtung eines QSS, unterstreicht die VO 1/2006 in den Tz 14 bis 17 die Bedeutung eines positiven Qualitätsumfeldes. Eine fördernde Einstellung der Praxisleitung zur Qualitätssicherung ist entscheidende Voraussetzung dafür, dass Grundgedanken und Bedeutung der Qualitätssicherung in der gesamten Praxis und insbesondere auch bei den Mitarbeitern verankert werden.

- Erweiterte Dokumentationspflichten

Diese ergeben sich zum einen aus den neu eingeführten Prozessen, im übrigen aus Abschnitt 4.6.9 der VO 1/2006, betreffend den Abschluss der Dokumentation der Auftragsabwicklung und die Archivierung der Arbeitspapiere. Hierbei wird es mehr auf die Zuverlässigkeit der Regelungen und den sachlichen Inhalt der Dokumentation ankommen, als auf den äußeren Umfang.

---

<sup>33</sup> Vgl. Berufsaufsichtsreformgesetz - BARefG (7. WPO-Novelle), Kabinettsentwurf vom Stand 31.07.2006.

- Auftragsbegleitende QS durch prozessunabhängige Personen

Da mittlere und kleinere WP-Praxen nur in Ausnahmefällen Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 319 a HGB durchführen, wird die obligatorische auftragsbegleitende Qualitätssicherung vorerst nur untergeordnete Bedeutung in diesen Praxen haben. Allerdings ist in sämtlichen Praxen der Vorschrift von § 24 d Abs. 3 BS besondere Beachtung zu schenken, wonach bei anderen Prüfungen unter Abwägung von Relevanz und Risikogesichtspunkten eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung vorzusehen ist.

- Einholung von fachlichem Rat (Konsultationen)

In mittleren und kleineren Praxen werden sich die Möglichkeiten zur Einholung internen fachlichen Rates relativ schnell erschöpfen; insoweit wird es darauf ankommen, die gegebenen externen Möglichkeiten zur Konsultation zu nutzen. Zu Inhalt und Umfang der Dokumentation der Konsultationsergebnisse werden sich noch Maßstäbe herausbilden müssen.

- Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen

Ein wirksames Beschwerdemanagement gewinnt zunehmend an Bedeutung und ist in das Risikomanagement der Praxis zu integrieren. Proforma-Regelungen im Sinne eines Briefkastenonkels helfen nicht weiter und sind der Ernsthaftigkeit des Prozesses nicht angemessen.

Anders als die VO 1/1995 umfasst die VO 1/2006 sämtliche betriebswirtschaftlichen Prüfungen gemäß § 2 Abs. 1 WPO, sodass Handlungsbedarf bezüglich der Prüfungen – mit oder ohne Siegelführung – außerhalb der gesetzlichen Jahresabschlussprüfung besteht, auch bei der Erstellung von Jahresabschlüssen mit Siegelführung.

Das QSS ist sachgerecht zu dokumentieren. Der Umfang der Dokumentation ist abhängig von den individuellen Verhältnissen der Praxis; ganz entscheidend sind z.B. die Praxisgröße, die Anzahl der tätigen Wirtschaftsprüfer und die Leitungsspanne. Größere Praxen werden systemimmanent eine tiefergehende Dokumentation benötigen.

Die Qualitätssicherung sollte als marktorientierte Chance gesehen werden. Die Neuregelung und die Erweiterung der QS-Anforderungen stärkt das Vertrauen in die Arbeit der einzelnen Praxis und des gesamten Berufsstandes.

## Literaturverzeichnis

### Achte EU-Richtlinie

Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, Amtsblatt der Europäischen Union, L 157 vom 09. Juni 2006, S. 87 - 107

Berufsaufsichtsreformgesetz - BARefG (7. WPO-Novelle)  
Kabinettsentwurf vom Stand 31. Juli 2006

### Forum of Firms

FoF-Constitution, approved February 23, 2006,  
[www.ifac.org/forum\\_of\\_firms/fof\\_constitution\\_february\\_23\\_2006\\_final.pdf](http://www.ifac.org/forum_of_firms/fof_constitution_february_23_2006_final.pdf)

### Förster, Heinz-Rudi, u.a.

Anbieterstruktur und Mandatsverteilung im Wirtschaftsprüfermarkt,  
in: WPK Magazin, 1/2006, S. 16 - 19

### Gemeinsame Stellungnahme der WPK und des IdW

Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (VO 1/2006),  
verabschiedet am 27.03.2006

### IASB

SME PROJECT (NPAE), [www.iasb.org/current/active\\_projects.asp](http://www.iasb.org/current/active_projects.asp)

IdW (Hrsg.): WP-Handbuch 2006, Band I, 13. Aufl., Düsseldorf 2006

### Lindgens, Ursula / Gergen, Rosemarie / Schneider, W. Edelfried

Aktuelles zur Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle,  
Skript zur Gemeinsamen Vortragsreihe von WPK und IdW, Düsseldorf 2006

### Marten, Kai-Uwe / Quick, Reiner / Ruhnke, Klaus

Wirtschaftsprüfung, Grundlagen des betriebswirtschaftlichen  
Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen, Stuttgart 2001

### Pfitzer, Norbert

Aktuelles zur Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle,  
in: WPg 2006, S. 186 - 197

Satzung der Wirtschaftsprüferkammer über die Rechte und Pflichten  
bei der Ausübung der Berufe des Wirtschaftsprüfers und des vereidigten Buchprüfers  
(BS-WP/vBP) vom 11. Juni 1996, zuletzt geändert am 23.11.2005  
(in Kraft getreten am 1. März 2006), BAnz. 2005, S. 16872

Schneider, W. Edelfried  
Qualitätssicherung und Wettbewerbslage mittelständischer Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, in: HLB Dr. Stückmann und Partner (Hrsg.): Jahresabschlussprüfung und Steuerberatung für den Mittelstand, Köln 2006, S. 38 - 80

Schulte-Zurhausen, Manfred  
Organisation, 4. Aufl., München 2005

Selchert, Friedrich-Wilhelm  
Jahresabschlussprüfung der Kapitalgesellschaften, 2. Aufl., Wiesbaden 1996

WPK (Hrsg.)  
Textsammlung zur Wirtschaftsprüferordnung, 8. Aufl., Berlin 2006

Zum Stand des Qualitätskontrollverfahrens, in: WPK Magazin 1/2006, S. 14