

# Wesentliche Anpassungen des Qualitätskontrollverfahrens

*WPI/StB Dipl.-Kfm Joachim Riese, Dr. Reiner J. Veidt, RA/StB Carsten Clauß*



Was gibt es Neues im Qualitätskontrollverfahren, was ist nicht so neu? Die Autoren stellen das Verfahren dar und geben Hinweise zu Änderungen für Prüfer für Qualitätskontrolle nach dem APAReG.<sup>1</sup>

- I. Vorbemerkungen
- II. Registrierung als Abschlussprüfer bei der WPK
  - 1. Anzeige der Tätigkeit als Abschlussprüfer und Eintragung in das Berufsregister
  - 2. Löschung der Eintragung als gesetzlicher Abschlussprüfer aus dem Berufsregister
  - 3. Verhältnis von WPO und HGB (§ 319 Abs. 1 Satz 3 HGB)
- III. Neuerungen bei der Durchführung von Qualitätskontrollen
  - 1. Anordnung einer Qualitätskontrolle nach einer Risikoanalyse durch die KfQK
  - 2. Prüfvorschlagsverfahren – Recht der KfQK zur Benennung des PfQK in einem besonderen Fall
  - 3. Recht der KfQK zur Teilnahme an Qualitätskontrollen
- IV. Durchführung von Qualitätskontrollen
  - 1. Prüfungsgegenstand einer Qualitätskontrolle

- 2. Prüfungsansatz
- 3. Berichterstattung und Prüfungsurteil
- 4. Wegfall der Firewall
- 5. Grundsatz der Verhältnismäßigkeit
- V. Auswertung von Qualitätskontrollberichten
  - 1. Maßnahmen der KfQK
  - 2. Festsetzung von Zwangsmitteln
- VI. Neuerungen für Prüfer für Qualitätskontrolle
  - 1. Spezielle Ausbildung als PfQK
  - 2. Widerrufsgründe
  - 3. Aufsicht der KfQK über PfQK
- VII. Fazit

<sup>1</sup> Im WPK Magazin 1 und 2/2016 wurde bereits ein Beitrag zu den Neuerungen des Qualitätskontrollverfahrens durch die Regelungen des APAReG veröffentlicht („Qualitätskontrolle – alter Wein in neuen Schläuchen?“). Dieser Beitrag ist angesichts der abgeschlossenen Beratungen und des Inkrafttretens der Neufassung der Satzung für Qualitätskontrolle am 8. September 2016 überarbeitet und ergänzt worden.

## I. Vorbemerkungen

Mit Inkrafttreten der Änderungen der WPO durch das APAReG und der Neufassung der Satzung für Qualitätskontrolle (SaQK) ist die Anpassung der rechtlichen Rahmen zum Qualitätskontrollverfahren an die in 2014 in Kraft getretene EU-Abschlussprüferrichtlinie<sup>2</sup> (EU-RL) und die EU-Verordnung<sup>3</sup> (EU-VO) abgeschlossen.

Das Qualitätskontrollverfahren ist durch die Regelungen des APAReG nicht grundlegend verändert worden. Vieles, das zunächst als Neuerung erschien, ist gar nicht so neu. Mitunter wurde beispielsweise die Abschaffung der Teilnahmebescheinigung als Bürokratieabbau angesehen, weil vor Aufnahme der Tätigkeit als gesetzlicher Abschlussprüfer keine Qualitätskontrolle mehr durchgeführt werden muss. Es ist jedoch festzustellen, dass in der Zeit vor dem APAReG die Tätigkeit als gesetzlicher Abschlussprüfer ebenfalls ohne eine Qualitätskontrolle aufgenommen werden konnte. Regelmäßig wurde einem WP/vBP zunächst eine Ausnahmegenehmigung erteilt.

Das Qualitätskontrollverfahren hat auch keinen grundsätzlichen Systemwechsel erfahren. Eine Qualitätskontrolle wird weiterhin von einem als Prüfer für Qualitätskontrolle (PfQK) registrierten WP/vBP durchgeführt, den die Praxis unverändert selbst auswählt. Auch kann die Kommission für Qualitätskontrolle (KfQK) weiterhin PfQK ablehnen. Die Ablehnungsgründe bleiben unverändert. Neu hinzugekommen ist, dass die KfQK nach mehrfach ungeeigneten Prüfvorschlägen selbst einen PfQK bestimmen kann. Gegenstand der Qualitätskontrolle ist unverändert die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems. Allerdings ist von dem PfQK kein positives Gesamturteil mehr abzugeben. Er hat lediglich eine negative Prüfungsaussage zu machen (negative assurance). Dies hat eine Anpassung des Prüfungsansatzes zur Folge, der nunmehr in der SaQK beschrieben ist. Die KfQK wertet unverändert den Qualitätskontrollbericht aus und entscheidet bei Mängeln über Maßnahmen zu deren Beseitigung.

Mit dem APAReG sollten die EU-RL und EU-VO eins zu eins umgesetzt werden. Dies machte Anpassungen der WPO erforderlich, die zu Erleichterungen, aber auch zu neuen Belastungen führen. So wird einerseits beispielsweise die Grundgesamtheit für die Auftragsprüfung auf gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB begrenzt, andererseits werden höhere Anforderungen für die Aufrechterhaltung der Registrierung als PfQK eingeführt (Pflicht

zur Fortbildung auch für inaktive PfQK oder regelmäßiger Nachweis der Tätigkeit im Bereich der Abschlussprüfung). Außerdem werden die Erfahrungen der letzten 15 Jahre mit dem Qualitätskontrollverfahren aufgegriffen und Schwächen beseitigt, wie sie auch in den Tätigkeitsberichten der KfQK und der Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) beschrieben wurden.

## II. Registrierung als Abschlussprüfer bei der WPK

Die Tätigkeit als Abschlussprüfer kann künftig ohne eine Ausnahmegenehmigung oder Qualitätskontrolle aufgenommen werden. Die Aufnahme ist der WPK künftig nur noch anzuzeigen.<sup>4</sup> Diese Anzeige hat spätestens zwei Wochen nach Annahme des Prüfungsauftrages zu erfolgen.<sup>5</sup> Mit dieser Anzeige sollte zugleich die Erteilung des Registerauszugs aus dem Berufsregister beantragt werden.<sup>6</sup>

Die Anzeige kann aber bereits vor Annahme eines Prüfungsauftrages erfolgen, wenn die konkrete Absicht der Durchführung gesetzlicher Abschlussprüfungen nach § 316 HGB besteht.<sup>7</sup> Mitunter ist festzustellen, dass, insbesondere im öffentlichen Bereich, eine Eintragung als gesetzlicher Abschlussprüfer in das Berufsregister gefordert wird, obwohl diese rechtlich nicht erforderlich ist. WP/vBP-Praxen, die nicht als Abschlussprüfer im Berufsregister eingetragen sind, wären in diesen Fällen von der Teilnahme an der Ausschreibung ausgeschlossen. Dieser Ausschluss würde aber zu einer nicht berechtigten Benachteiligung der WP/vBP-Praxen führen.

### 1. Anzeige der Tätigkeit als Abschlussprüfer und Eintragung in das Berufsregister

Die Pflicht zur Anzeige ist prinzipiell keine Neuerung. Bisher musste vor Aufnahme der Tätigkeit als Abschlussprüfer eine Ausnahmegenehmigung beantragt werden. Dabei waren auch Art und Umfang der Tätigkeit als Abschlussprüfer mitzuteilen. Die nun-

<sup>2</sup> Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen.

<sup>3</sup> Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlamentes 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.

<sup>4</sup> Ein Musterschreiben für die Anzeige und ein Merkblatt sind abrufbar unter [www.wpk.de/service-center/qualitaetskontrolle/anzeige/](http://www.wpk.de/service-center/qualitaetskontrolle/anzeige/).

<sup>5</sup> § 57a Abs. 1 Satz 2 WPO.

<sup>6</sup> § 40 Abs. 3 WPO, § 319 Abs. 1 Satz 3 HGB.

<sup>7</sup> § 7 Abs. 1 Satz 1 SaQK.

mehr bei der Anzeige erforderlichen Angaben sind mit diesen Angaben im Wesentlichen identisch. Mitzuteilen ist, ob gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB, solche von Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne von § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB sowie betriebswirtschaftliche Prüfungen, die von der BaFin beauftragt wurden, durchgeführt werden.<sup>8</sup> Mitzuteilen ist darüber hinaus auch die Anzahl der jährlich abzuwickelnden Prüfungen unter Angabe der zu prüfenden Geschäftsjahre, sowie der Größenklassen nach § 267 HGB und deren Rechtsformen.<sup>9</sup> Kann das zu erwartende Stundenvolumen der einzelnen Prüfungen abgeschätzt werden, soll dies, wie auch die Anzahl der prüfenden WP/vBP und eventuelle Niederlassungen oder eine Mitgliedschaft in einem Netzwerk mitgeteilt werden.<sup>10</sup>

Neu dagegen ist, dass wesentliche Veränderungen von Art und Umfang der angezeigten Prüfungstätigkeit der WP/vBP-Praxis der WPK mitzuteilen sind.<sup>11</sup> Die Frage, ob eine Änderung wesentlich ist und damit die Pflicht zur Anzeige begründet, ist immer anhand der konkreten Gegebenheiten der WP/vBP-Praxis und den Auswirkungen auf das Qualitätssicherungssystem zu beurteilen. Wesentlich ist immer die erstmalige Bestellung als Abschlussprüfer eines Unternehmens im Sinne von § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB und auch die Aufgabe der Prüfung dieser Unternehmen.

Die Anzeige ist nur erforderlich, wenn die WP/vBP-Praxis noch nicht im Berufsregister als gesetzlicher Abschlussprüfer nach § 316 HGB eingetragen ist.<sup>12</sup> Ist die WP/vBP-Praxis eingetragen, ist keine Anzeige mehr erforderlich. Im Internet steht ein Musterantrag zur Verfügung. In einem ebenfalls dort hinterlegten Merkblatt finden Antragsteller Erläuterungen zu den erforderlichen Angaben.<sup>13</sup>

## 2. Löschung der Eintragung als gesetzlicher Abschlussprüfer aus dem Berufsregister

Die nunmehr vorgesehene Löschung als Abschlussprüfer aus dem Berufsregister ist neu. Inhaltlich korrespondiert sie mit der bisherigen Versagung des Prüfungsurteils durch den PfQK oder dem Wider-



**WP/StB Dipl.-Kfm Joachim Riese** ist Vorsitzender der Kommission für Qualitätskontrolle der WPK.



**Dr. Reiner J. Veidt** ist Geschäftsführer der WPK.



**RA/StB Carsten Clauß** ist Leiter der Abteilung Qualitätskontrolle bei der WPK.

ruf der Teilnahmebescheinigung.<sup>14</sup> Natürlich bleiben nach einer Löschung als gesetzlicher Abschlussprüfer nach § 316 HGB alle übrigen Eintragungen im Berufsregister erhalten.

Eine Löschung kann aus unterschiedlichen Gründen erforderlich sein. Eine Praxis ist zu löschen, wenn keine Qualitätskontrolle innerhalb der von der KfQK gesetzten Befristung durchgeführt wird.<sup>15</sup> Dies entspricht dem bisherigen Ablauf der Befristung der Teilnahmebescheinigung, wenn keine neue Qualitätskontrolle durchgeführt worden ist. Eine Löschung erfolgt auch bei wesentlichen Prüfungshemmnissen<sup>16</sup> oder wesentlichen Mängeln, die das Qualitätssicherungssystem als unangemessen oder unwirksam erscheinen lassen.<sup>17</sup> Auch dies entspricht einer bisherigen Versagung des Prüfungsurteils durch den PfQK oder, wenn dieser sein Prüfungsurteil unzutreffender Weise nicht versagte, dem Widerruf der bereits erteilten Teilnahmebescheinigung.

Ein Unterschied ist allerdings darin zu sehen, dass in der Vergangenheit die Löschung aus dem Berufsregister durch den Ablauf der Befristung einer Teilnahmebescheinigung oder Ausnahmegenehmigung erfolgte. Nunmehr bedarf es eines positiven Entscheidungsprozesses der KfQK.<sup>18</sup>

<sup>8</sup> § 7 Abs. 2 Satz 2 SaQK.

<sup>9</sup> § 7 Abs. 2 Satz 3 SaQK.

<sup>10</sup> § 7 Abs. 2 Satz 4 SaQK.

<sup>11</sup> § 57a Abs. 1 Satz 4 WPO, § 7 Abs. 3 SaQK.

<sup>12</sup> § 7 Abs. 1 Satz 3 SaQK.

<sup>13</sup> [www.wpk.de/service-center/qualitaetskontrolle/anzeige/](http://www.wpk.de/service-center/qualitaetskontrolle/anzeige/).

<sup>14</sup> § 57a Abs. 6a WPO.

<sup>15</sup> § 57a Abs. 6a Satz 2 Nr. 1, 1. Alt. WPO.

<sup>16</sup> § 57a Abs. 6a Satz 2 Nr. 2 WPO

<sup>17</sup> § 57a Abs. 6a Satz 2 Nr. 3 WPO

<sup>18</sup> § 57a Abs. 6a Satz 2 WPO.

### 3. Verhältnis von WPO und HGB (§ 319 Abs. 1 Satz 3 HGB)

Voraussetzung für die wirksame Bestellung einer WP/vBP-Praxis zum gesetzlichen Abschlussprüfer nach § 316 HGB ist ein von der WPK zu erteilender Auszug aus dem Berufsregister über die Eintragung als gesetzlicher Abschlussprüfer.<sup>19</sup> War der Wegfall der Teilnahmebescheinigung noch als Beitrag zur Entbürokratisierung gesehen worden, ersetzt nun der Registerauszug de facto die bisherige Teilnahmebescheinigung.

Der Vorstand der WPK hat im gesamten Gesetzgebungsverfahren die Streichung von § 319 Abs. 1 Satz 3 HGB gefordert. Die Vorschrift ist systemfremd und auch nicht erforderlich. Konsequenzen eines Verstoßes gegen die Berufspflicht zur Durchführung einer Qualitätskontrolle sollten nicht im Gesellschaftsrecht, sondern vielmehr abschließend im Berufsrecht geregelt werden. Durch die Berufsaufsicht stehen ausreichend Instrumente zur angemessenen Ahndung eines Berufsrechtsverstoßes zur Verfügung, so dass das Damoklesschwert der Nichtigkeit des geprüften Jahresabschlusses nicht nötig gewesen wäre. Die Nichtigkeit des geprüften Jahresabschlusses betrifft materiell die geprüften Unternehmen. Bei Einführung des Qualitätskontrollverfahrens in 2001 war darauf geachtet worden, bei Verstößen einer WP/vBP-Praxis, Auswirkungen auf die geprüften Unternehmen zu vermeiden.

### III. Neuerungen bei der Durchführung von Qualitätskontrollen

Das APAReG bringt folgende wesentlichen Neuerungen mit sich:

- Anordnung einer Qualitätskontrolle nach einer Risikoanalyse durch die KfQK,
- Vorschlagsverfahren – das Recht der KfQK zur Benennung des PfQK in einer besonderen Ausnahmesituation,
- Recht der KfQK zur Teilnahme an Qualitätskontrollen,
- Aufsicht der KfQK über PfQK,
- Prüfungsansatz und -urteil sowie
- Wegfall der Firewall.

#### 1. Anordnung einer Qualitätskontrolle nach einer Risikoanalyse durch die KfQK

Bisher war die nächste Qualitätskontrolle nach einem festen Turnus durchzuführen. Nunmehr wird

der Zeitpunkt, bis zu dem die nächste Qualitätskontrolle durchzuführen ist, von der KfQK individuell für die einzelne Praxis auf der Grundlage einer Risikoanalyse festgelegt.<sup>20</sup> Diese Neuerung ergibt sich aus der EU-RL, wonach der feste Rhythmus von dieser Risikoanalyse abgelöst wird.

Für Praxen, deren Qualitätssicherungssystem in der Vergangenheit bereits durch eine Qualitätskontrolle geprüft wurde, findet eine Qualitätskontrolle mindestens alle sechs Jahre statt.<sup>21</sup> Nach einer erstmaligen Anzeige hat die erste Qualitätskontrolle mindestens drei Jahre nach Beginn der ersten gesetzlichen Abschlussprüfung stattzufinden.<sup>22</sup> Insofern hat der Gesetzgeber für Neueinsteiger eine antizipierte Risikoanalyse vorgenommen. Bei der Würdigung, ob eine Praxis erstmals als Abschlussprüfer tätig wird, werden die tatsächlichen Verhältnisse der Praxis und deren Praxisumfeld berücksichtigt.<sup>23</sup> Dies bedeutet, dass auch eine prüferische Tätigkeit der Praxis vor der Anzeige in einem anderen Rechtsträger berücksichtigt wird. Errichtet zum Beispiel ein Einzel-WP eine WPG und führt seine Tätigkeit als Abschlussprüfer künftig in der WPG fort, so handelt es sich bei dieser nicht um eine erstmalige Aufnahme der Tätigkeit als Abschlussprüfer, sondern lediglich um die Fortführung der Tätigkeit als Abschlussprüfer in einem anderen Rechtsträger. Bei der Risikoanalyse wird auch berücksichtigt, ob eine Praxis die Tätigkeit als Abschlussprüfer zwischen mehreren Rechtsträgern hin und her schiebt (sogenanntes „Rechtsträgerhopping“), um den Aufwand für eine Qualitätskontrolle zu reduzieren.

Die weit überwiegende Anzahl aller Qualitätskontrollen wird jedoch bei Praxen durchgeführt werden, die bereits Qualitätskontrollen abgewickelt haben. In diesen Fällen erfolgt die Risikoanalyse insbesondere auf der Grundlage des Ergebnisses der letzten Qualitätskontrolle. Hat diese keine Mängel des Qualitätssicherungssystems ergeben, sind das Qualitätsrisiko und damit das Risiko aus Sicht der Öffentlichkeit gering.

Weiter wird die Struktur der Praxis in die Analyse einfließen.<sup>24</sup> Strukturmerkmale sind: Art, Anzahl und Komplexität der künftig abzuwickelnden gesetzlichen Abschlussprüfungen, Rechtsformen der zu prüfenden Gesellschaften und deren Größenklassen, Anzahl der prüfenden WP/vBP und der im Prüfungs-

<sup>19</sup> § 319 Abs. 1 Satz 3 HGB.

<sup>20</sup> § 57a Abs. 2 Satz 4 und 6 WPO, § 12 f. SaQK.

<sup>21</sup> § 57a Abs. 2 Satz 4 WPO.

<sup>22</sup> § 57a Abs. 2 Satz 5 WPO.

<sup>23</sup> § 13 Abs. 1 Satz 2 SaQK.

<sup>24</sup> § 13 SaQK.

bereich eingesetzten Mitarbeiter, Auslagerungen von Prüfungsleistungen sowie Niederlassungen und Mitgliedschaft in einem Netzwerk.

Die KfQK wird die Entscheidung über den Zeitpunkt, bis zu dem die nächste Qualitätskontrolle durchzuführen ist, so früh wie möglich treffen.<sup>25</sup> Diese erfolgt

- nach einer Qualitätskontrolle<sup>26</sup> mit Abschluss der Auswertung des Qualitätskontrollberichtes;
- nach einer erstmaligen Anzeige<sup>27</sup> nach Vorlage aller erforderlichen Informationen zu Art und Umfang der zu erwartenden Tätigkeit als gesetzlicher Abschlussprüfer (vergleichbar mit den Angaben, die bereits zur Erteilung einer Ausnahmegenehmigung mitzuteilen waren);
- aus gegebenem Anlass<sup>28</sup> bei Bekanntwerden von Umständen, die die Anordnung einer Qualitätskontrolle erfordern (zum Beispiel durch Veröffentlichung in der Presse oder durch Informationen aus Berufsaufsichtsverfahren).<sup>29</sup> Diese Möglichkeit ist im Grunde nicht neu. Bereits bisher konnte die KfQK außerhalb einer Qualitätskontrolle Maßnahmen (Auflage, Sonderprüfung, Widerruf der Teilnahmebescheinigung) erlassen.<sup>30</sup>

Im Grunde ist auch die nunmehr explizit geregelte Risikoanalyse und Anordnung einer vorzeitigen Qualitätskontrolle nichts Neues. Bereits vor Änderung der WPO durch das APAReG war der KfQK durch die Anordnung einer Sonderprüfung im Umfang einer vorgezogenen Qualitätskontrolle diese Möglichkeit eröffnet. Im Zuge der Auswertung eines Qualitätskontrollberichts und der Entscheidung über den Erlass von Maßnahmen nach einer Qualitätskontrolle erfolgte eine Analyse des Risikos, das von der geprüften Praxis ausging.

Eine Risikoanalyse erfolgt auch, wenn eine Praxis wesentliche Änderungen von Art und Umfang ihrer Prüfungstätigkeit mitteilt.<sup>31</sup>

Bis Ende 2016 wird die KfQK allen Praxen, deren Teilnahmebescheinigung/Ausnahmegenehmigung eine Laufzeit bis Ende 2022 hat, eine Prüfungsanordnung zukommen lassen.

## Neuerungen des Qualitätskontrollverfahrens durch das APAReG

Bisher	Neuerungen
Ausnahmegenehmigung	Anzeige der Aufnahme der Tätigkeit als Abschlussprüfer
Peer prüft Peer	unverändert
Freie Prüferauswahl	unverändert
Recht der KfQK zur Ablehnung eines Prüfervorschlages	unverändert
–	KfQK kann bei mehrfach ungeeigneten Prüfervorschlägen einer Praxis einen PfQK bestimmen
Gegenstand der Qualitätskontrolle (Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems)	unverändert
Gesetzliche Abschlussprüfungen und betriebswirtschaftliche Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt wurde	Gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB und Aufträge, die von der BaFin erteilt werden
Positives Gesamturteil	Negative Prüfungsaussage
–	Recht der KfQK zur Teilnahme an Qualitätskontrollen
–	Aufsicht der KfQK über die PfQK
–	Regelung des Prüfungsansatzes in der SaQK
Teilnahmebescheinigung	Ersetzung durch einen Auszug aus dem Berufsregister über die Eintragung als gesetzlicher Abschlussprüfer
Voraussetzung der Registrierung als PfQK: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Nachweis der Kenntnisse in der Qualitätssicherung (auch durch freiwillige Teilnahme an einem Schulungskurs)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verpflichtende Teilnahme an einer Ausbildungsveranstaltung</li> </ul>
Voraussetzung für die Aufrechterhaltung der Registrierung: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pflicht zur speziellen Fortbildung nur für aktive PfQK</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pflicht zur speziellen Fortbildung für alle, auch nicht aktive PfQK</li> <li>• Nachweis der Tätigkeit im Bereich der Abschlussprüfung</li> </ul>

<sup>25</sup> § 12 SaQK.

<sup>26</sup> § 12 Abs. 2 SaQK.

<sup>27</sup> § 12 Abs. 3 SaQK.

<sup>28</sup> § 12 Abs. 4 SaQK.

<sup>29</sup> § 57e Abs. 6 WPO.

<sup>30</sup> § 57e Abs. 6 WPO i. d. F. v. dem APAReG.

<sup>31</sup> § 57a Abs. 1 Satz 4 WPO.

## 2. Prüfvorschlagsverfahren – Recht der KfQK zur Benennung des PfQK in einem besonderen Fall<sup>32</sup>

Die zu prüfenden Praxen sind unverändert frei in der Auswahl des PfQK. Diese freie Auswahl wird nur für den Fall beschränkt, dass allgemeine oder besondere Ausschlussgründe bestehen.<sup>33</sup> Neu ist, dass PfQK nicht nur von der Durchführung einer Qualitätskontrolle ausgeschlossen sind, wenn Ausschlussgründe oder sonstige Umstände die Besorgnis der Befangenheit begründen, sondern auch in den letzten drei Jahren vor Beauftragung der Qualitätskontrolle bestanden haben.<sup>34</sup> PfQK haben daher auch zu prüfen, ob in diesem zurückliegenden Zeitraum Ausschlussgründe bestanden. Der PfQK hat das Nichtvorliegen derartiger Gründe in seiner Unabhängigkeitsbestätigung zu erklären.<sup>35</sup>

Die KfQK kann zukünftig einen PfQK zur Durchführung einer Qualitätskontrolle benennen,<sup>36</sup> wenn Praxen die Durchführung einer Qualitätskontrolle durch wiederholte Vorschläge von „ungeeigneten“ PfQK, die die KfQK zur wiederholten Ablehnung zwingen,<sup>37</sup> verzögern würden. Nach Wegfall der befristeten Teilnahmebescheinigung erfordert die fristgerechte Durchführung von Qualitätskontrollen eine entsprechende Regelung. Die Regelung sollte eher als Ausnahmefall zu verstehen sein, da der Vorschlag eines geeigneten PfQK in der Hand der zu prüfenden Praxis liegt. Seit der Einführung des Qualitätskontrollverfahrens wurden bislang noch nie zwei Vorschläge einer Praxis nacheinander abgelehnt. Insoweit dürfte diese Regelung zukünftig wenig praktische Relevanz haben.

## 3. Recht der KfQK zur Teilnahme an Qualitätskontrollen

Bisher war es der KfQK nicht möglich, an Qualitätskontrollen teilzunehmen. Nunmehr wird der KfQK eine Teilnahme vor Ort in Abstimmung mit der Abschlussprüferaufsichtsstelle APAS beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (im Folgenden: APAS) eröffnet.<sup>38</sup> Der Gesetzgeber verfolgt mit dieser Änderung des Qualitätskontrollverfahrens den Zweck, die Ordnungsmäßigkeit von Qualitätskontrollen vor Ort zu gewährleisten. Regelmäßig, aber nicht nur, wird dies durch Teilnahme an Schlussbesprechungen erfolgen.<sup>39</sup> Das Recht der KfQK zur Teilnahme soll die Qualität von Qualitätskontrollen verbessern, ohne das System der Qualitätskontrolle grundlegend ändern zu müssen.<sup>40</sup> Es ist auch als ein Element der nunmehr der KfQK obliegenden Aufsicht über die PfQK zu verstehen.

## IV. Durchführung von Qualitätskontrollen

Die Grundsätze für die Durchführung von Qualitätskontrollen waren bisher nicht in der SaQK geregelt. Mit dem APAReG wurde die WPK ermächtigt, entsprechende Regelungen über Inhalt und Umfang einer Qualitätskontrolle in der SaQK zu regeln.<sup>41</sup> Dies ist in dem neu gefassten Teil 4 der SaQK (§§ 16 bis 24 SaQK) erfolgt.

### 1. Prüfungsgegenstand einer Qualitätskontrolle

Gegenstand einer Qualitätskontrolle ist unverändert die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems.<sup>42</sup> Allerdings wird die Qualitätskontrolle bezüglich der Auftragsarten auf gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB und auf betriebswirtschaftliche Prüfungen, die von der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) beauftragt werden, beschränkt.<sup>43</sup> Damit wird die auftragsbezogene Funktionsprüfung, abgesehen von den Prüfungen der BaFin, auf den Umfang der EU-RL beschränkt.

Das bisherige Abgrenzungsmerkmal „Siegelführung“ ist damit entfallen. Freiwillige Abschlussprüfungen oder andere betriebswirtschaftliche Prüfungen, bei denen das Berufssiegel geführt wurde, und damit auch Qualitätskontrollen, zählen somit nicht mehr zur Grundgesamtheit einer Qualitätskontrolle. Die Grundgesamtheit zur Prüfung der Regelungen der Auftragsabwicklung kann sich damit, in Abhängigkeit von der Anzahl der bisher in eine Qualitätskontrolle einzubeziehenden betriebswirtschaftlichen Prüfungen mit Siegelführung, deutlich reduzieren. Inwiefern sich dies auch darauf auswirkt, dass sich die aus dieser Grundgesamtheit zu ermittelnde Stichprobe reduziert, ist offen. Bereits vor dieser Änderung haben PfQK bei der Ermittlung der Stichprobe den Schwerpunkt auf gesetzliche Abschlussprüfungen gelegt, so dass auch bereits in der Vergangenheit andere betriebswirtschaftliche Prüfungen in deutlich

<sup>32</sup> § 57a Abs. 6 Satz 5 SaQK, § 9 SaQK.

<sup>33</sup> § 57a Abs. 6 Satz 3 WPO, § 8 Abs. 3 und 4 SaQK.

<sup>34</sup> § 57a Abs. 4 Satz 1 WPO.

<sup>35</sup> § 57a Abs. 6 Satz 2 WPO, Anlage zu § 11 SaQK.

<sup>36</sup> § 57a Abs. 6 Satz 5 WPO.

<sup>37</sup> §§ 57a Abs. 4, 49 WPO, § 10 SaQK.

<sup>38</sup> § 57e Abs. 1 Satz 6 WPO.

<sup>39</sup> § 15 Abs. 1 SaQK.

<sup>40</sup> Gesetzesbegründung zu § 57e.

<sup>41</sup> § 57c Abs. 2 Nr. 6 WPO.

<sup>42</sup> § 57a Abs. 2 Satz 1 und 3 WPO.

<sup>43</sup> § 57a Abs. 2 Satz 2 WPO, siehe dazu auch den Hinweis der KfQK „Grundgesamtheit von Qualitätskontrollen nach APAReG“ vom 3. Mai 2016, abrufbar unter [www.wpk.de/mitglieder/praxisinweise/kfqk/#c7367](http://www.wpk.de/mitglieder/praxisinweise/kfqk/#c7367).

geringerem Umfang oder auch gar nicht Gegenstand der Stichprobe waren.

## 2. Prüfungsansatz

Die WPO enthält auch weiterhin unmittelbar keine Ausführungen zum Prüfungsansatz. Mittelbar erfolgt dies nur durch die Formulierung des Prüfungsurteils in § 57a Abs. 5 Satz 4 WPO. Danach ist vom PfQK, wenn er keine wesentlichen Mängel festgestellt hat, zu erklären, dass ihm keine Sachverhalte bekannt geworden sind, die gegen die Annahme sprechen, dass das Qualitätssicherungssystem der geprüften Praxis in Einklang mit den gesetzlichen und satzungsmäßigen Anforderungen steht und mit hinreichender Sicherheit eine ordnungsgemäße Abwicklung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB und der BaFin-Aufträge gewährleistet.

Konkretisiert wird der Prüfungsansatz durch im Gesetz genannte Prüfungshandlungen. Danach hat auf der Grundlage einer angemessenen Überprüfung ausgewählter Prüfungsunterlagen eine Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems nach § 55 b WPO zu erfolgen, insbesondere bezogen auf

- die Einhaltung der einschlägigen Berufsausübungsregelungen,
- die Unabhängigkeitsanforderungen,
- die Quantität und Qualität der eingesetzten Mittel und des Personals sowie
- auf die berechnete Vergütung.<sup>44</sup>

Für Praxen, die auch Unternehmen von öffentlichem Interesse<sup>45</sup> prüfen (sogenannte Mischpraxen), ist vom PfQK auf der Grundlage des aktuellen Inspektionsberichtes ausschließlich die Wirksamkeit der Regelungen des Qualitätssicherungssystems in Bezug auf die Prüfung von Unternehmen, die nicht von öffentlichem Interesse im Sinne von § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB sind, zu beurteilen.<sup>46</sup> Diese Wirksamkeitsprüfung umfasst die Regelungen zur Auftragsabwicklung, zur Praxisorganisation und zur Nachschau. Die Prüfung und Beurteilung umfasst bei diesen gemischten Praxen selbstverständlich auch die Wirksamkeitsprüfung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems in Bezug auf die von der BaFin beauftragten betriebswirtschaftlichen Prüfungen.

Der PfQK prüft und beurteilt bei diesen WP/vBP-Praxen nicht mehr die Angemessenheit der Regelungen des Qualitätssicherungssystems.<sup>47</sup> Dies erfolgt künftig durch die Inspektoren der APAS.<sup>48</sup> Grundlage für die Wirksamkeitsprüfung des PfQK in diesem Bereich ist allerdings die Kenntnis der Angemessen-

heit der Regelungen des Qualitätssicherungssystems. Diese soll ihm nach der WPO der aktuelle Inspektionsbericht verschaffen.<sup>49</sup> Ist dieser jedoch nicht geeignet, dem PfQK die erforderliche Kenntnis zu verschaffen (zum Beispiel: Der Bericht ist nicht aktuell oder die Praxis hat seit der letzten Inspektion erhebliche Veränderungen erfahren), so muss der PfQK durch eigene Prüfungshandlungen die erforderlichen Kenntnisse erlangen.

## 3. Berichterstattung und Prüfungsurteil

Die Regelungen zur Berichterstattung bleiben weitgehend unberührt.<sup>50</sup> Der Qualitätskontrollbericht hat neuerdings auch die Aufgabe, der KfQK die erforderlichen Kenntnisse für die Risikoanalyse und die Bemessung der Frist für die nächste Qualitätskontrolle zur Verfügung zu stellen.<sup>51</sup> Dies dürfte jedoch nicht zu wesentlich neuen Berichterstattungspflichten führen, da PfQK bereits gegenwärtig im Qualitätskontrollbericht Angaben zur Praxis gemacht haben, die dann Grundlage für die Risikoanalyse sein können.

Der PfQK hat nunmehr auch bei nicht wesentlichen Mängeln Empfehlungen zur Beseitigung dieser Mängel zu geben.<sup>52</sup> Er hat zudem über Prüfungshemmnisse und deren Wesentlichkeit zu berichten.<sup>53</sup> Ist das Prüfungshemmnis so wesentlich, dass das Qualitätssicherungssystem in seiner Gesamtheit nicht beurteilt werden kann, ist darauf gesondert einzugehen, da die KfQK in diesem Fall über eine Löschung als Abschlussprüfer aus dem Berufsregister entscheiden muss. Wurden alternative Prüfungshandlungen durchgeführt, so ist auch darüber zu berichten. Dem Wortlaut des Gesetzes nach hat der PfQK bei einem wesentlichen Prüfungshemmnis das Prüfungsurteil nicht mehr einzuschränken.<sup>54</sup> Hier hat das BMWi jedoch im Zuge der Genehmigung der Neufassung der SaQK klargestellt, dass ein Redaktionsversehen vorliegt und eine Einschränkung des Prüfungsurteils bei einem wesentlichen Prüfungshemmnis, entgegen § 23 Abs. 2 Satz 2 SaQK, auch weiterhin gewollt ist.

<sup>44</sup> § 57a Abs. 2 Satz 3 WPO.

<sup>45</sup> § 319a Abs. 1 Satz 1 HGB.

<sup>46</sup> § 57a Abs. 5a Satz 3 WPO.

<sup>47</sup> § 57a Abs. 5a Satz 2 WPO.

<sup>48</sup> Art. 26 (6) a) EU-VO.

<sup>49</sup> § 57a Abs. 5a Satz 3 WPO.

<sup>50</sup> § 57a Abs. 5, 5a Satz 4 und 5 WPO.

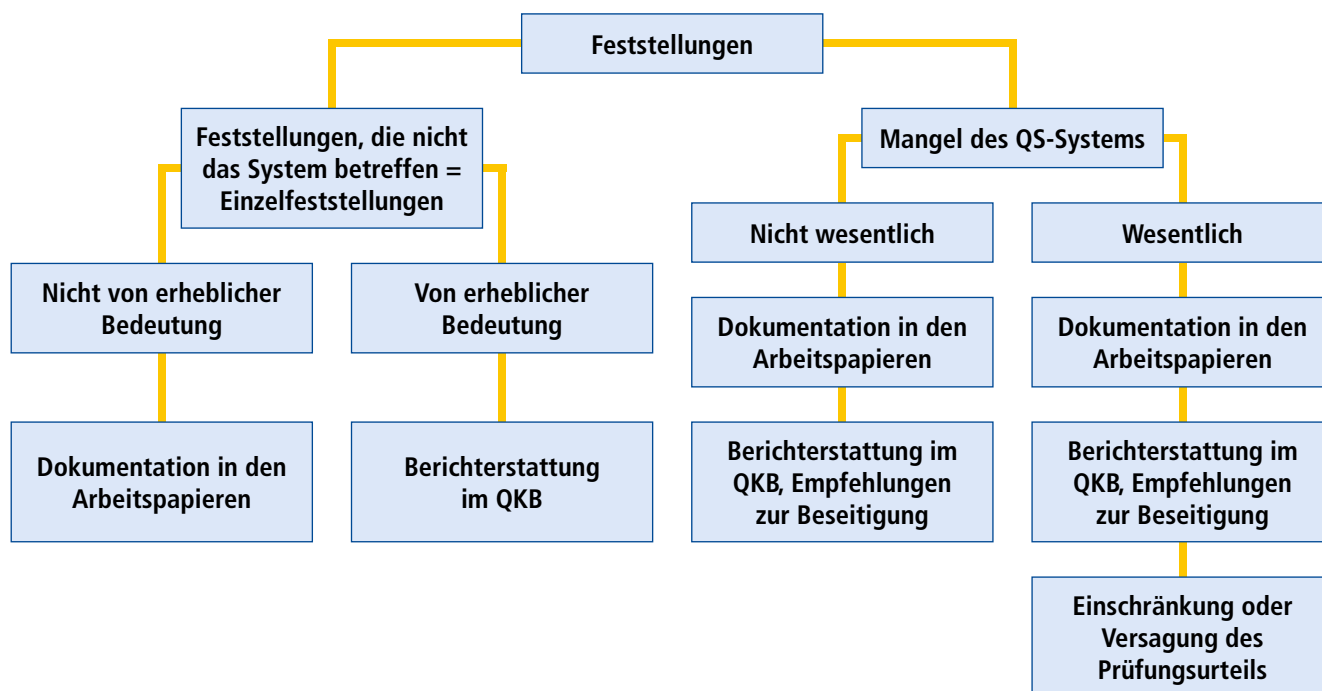
<sup>51</sup> § 25 Abs. 2 Satz 2 SaQK.

<sup>52</sup> § 57a Abs. 5 Satz 5 WPO.

<sup>53</sup> § 25 Abs. 4 Satz 1 ff. SaQK.

<sup>54</sup> § 57a Abs. 5 Satz 5 WPO.

## Feststellungen und deren Würdigung, Dokumentation und Berichterstattung



Neu ist jedoch, dass der PfQK zukünftig auch über Einzelfeststellungen (also Nicht-Systemfeststellungen) von erheblicher Bedeutung berichten muss.<sup>55</sup> Diese Berichterstattung ist erforderlich, da die Firewall entfallen ist und die KfQK gegebenenfalls über die Abgabe dieser Feststellung zur berufsaufsichtlichen Würdigung entscheiden muss. Eine Abgabe kommt immer dann in Betracht, wenn die (Einzel-)Feststellung derart erheblich ist, dass eine berufsaufsichtliche Sanktion als geboten und angemessen erscheint.<sup>56</sup> Einzelfeststellungen, die nicht von erheblicher Bedeutung sind, hat der PfQK in seinen Arbeitspapieren zu dokumentieren.<sup>57</sup>

Der PfQK berichtet unverändert an die Praxis und die KfQK. Die APAS erhält den Qualitätskontrollbericht unmittelbar nur bei einer Praxis, die auch Unternehmen von öffentlichem Interesse prüft.<sup>58</sup> Nur für diese Mischpraxen besteht im Hinblick auf die Beurteilung der Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems insgesamt eine originäre Zuständigkeit der APAS.<sup>59</sup> Für Praxen, die keine Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, steht der APAS weiterhin das Letztentscheidungsrecht zu.<sup>60</sup> Hier erfolgt die Information der APAS unverändert über die WPK.<sup>61</sup>

Vertiefende Ausführungen über die Anforderungen an die Berichterstattung enthält der von der KfQK überarbeitete Hinweis zur Berichterstattung.<sup>62</sup>

Das Prüfungsurteil enthält künftig eine negativ formulierte Bestätigungsaussage. Der PfQK muss er-

klären,<sup>63</sup> dass ihm keine Sachverhalte bekannt geworden sind, die gegen die Annahme sprechen, dass das Qualitätssicherungssystem der Praxis in Einklang mit den gesetzlichen und satzungsmäßigen Anforderungen steht und mit hinreichender Sicherheit eine ordnungsgemäße Abwicklung von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB und von betriebswirtschaftlichen Prüfungen, die von der BaFin beauftragt wurden, gewährleistet. Stellt der PfQK Mängel des Qualitätssicherungssystems oder Prüfungshemmnisse fest, hat er diese in seinem Qualitätskontrollbericht zu benennen und Empfehlungen zur Beseitigung der Mängel zu geben.<sup>64</sup> Stellt der PfQK ein Prüfungshemmnis fest, ist über dieses Prüfungshemmnis zu berichten, auch wenn alternative Prüfungshandlungen durchgeführt wurden.

Sind Mängel oder das Prüfungshemmnis wesentlich, hat er unverändert sein Prüfungsurteil einzuschränken oder zu versagen.<sup>65</sup> Im Fall wesentlicher Feststellungen (Mängel oder Prüfungshemmnisse)

<sup>55</sup> Gesetzesbegründung zu § 57a Abs. 5 WPO, § 25 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7b SaQK.

<sup>56</sup> Gesetzesbegründung zu § 57e Abs. 4 WPO.

<sup>57</sup> § 22 Abs. 5 Satz 4 SaQK.

<sup>58</sup> § 57a Abs. 5a Satz 4 WPO.

<sup>59</sup> Art. 26 (6) EU-VO.

<sup>60</sup> § 66a Abs. 4 WPO.

<sup>61</sup> § 66a Abs. 3 Satz 2 und 3 WPO.

<sup>62</sup> [www.wpk.de/mitglieder/praxisinweise/kfqk/](http://www.wpk.de/mitglieder/praxisinweise/kfqk/).

<sup>63</sup> § 57a Abs. 5 Satz 4 WPO.

<sup>64</sup> § 57a Abs. 5 Satz 5 WPO.

<sup>65</sup> § 57a Abs. 5 Satz 5 WPO.



muss die KfQK über die Löschung der Praxis als gesetzlicher Abschlussprüfer nach § 316 HGB aus dem Berufsregister entscheiden.<sup>66</sup>

#### 4. Wegfall der Firewall

Die sogenannte Firewall entfällt.<sup>67</sup> Sie ist mit den europarechtlichen Vorgaben nicht vereinbar. Künftig dürfen in einer Qualitätskontrolle erlangte Auskünfte und Unterlagen/Daten auch in anderen Aufsichtsverfahren verwendet werden.<sup>68</sup> Sind die Unterlagen/Daten für solche Verfahren nicht mehr erforderlich, sind sie unverzüglich zurückzugeben oder zu löschen. Dies führt im Berufsstand zu der Frage, ob nunmehr in einer Qualitätskontrolle alle festgestellten Berufsrechtsverstöße, neben präventiven Maßnahmen der KfQK, zu repressiven berufsaufsichtlichen Maßnahmen der Vorstandsabteilung Berufsaufsicht führen. Diesbezüglich führt der Gesetzgeber ausdrücklich aus,<sup>69</sup> dass (System)Feststellungen grundsätzlich wie bisher durch präventive Maßnahmen beantwortet und dadurch Mängel des Qualitätssicherungssystems (Gefahren) beseitigt werden sollen. Folglich soll die KfQK Feststellungen nur dann an die Berufsaufsicht im engeren Sinne abgeben, wenn die Feststellungen derart erheblich sind, dass eine berufsaufsichtliche Sanktion geboten und angemessen erscheint. Die Berufsaufsicht entscheidet über die Einleitung eines Berufsaufsichtsverfahrens.<sup>70</sup> Damit bringt der Gesetzgeber deutlich zum Ausdruck, dass der Schwerpunkt der Qualitätskontrolle eindeutig in dem Bereich der Gefahrenabwehr liegt und nicht in der Verfolgung berufsunrechtl. Fehlverhaltens.

Weil die Firewall wegfällt, wird darauf verwiesen,<sup>71</sup> dass die Berufsangehörigen nicht gezwungen sind, Berufspflichtverletzungen zu offenbaren und ihre Mitwirkung versagen können. In der seit 2001 geltenden Fassung von § 57 d WPO wird bereits darauf hingewiesen, dass eine Mitwirkung nicht im Wege des Verwaltungszwanges durchgesetzt werden kann.<sup>72</sup> Ein Berufsangehöriger, der seiner Pflicht zur Mitwirkung nicht nachkommt, läuft dann allerdings Gefahr, dass der PfQK seiner Aufgabenstellung wegen eines Prüfungshemmnisses nicht nachkommen kann. Die KfQK muss dann entscheiden, ob das Prüfungshemmnis so wesentlich ist, dass die Praxis als Abschlussprüfer aus dem Berufsregister zu löschen ist.

Letztlich führt der Verweis auf § 62 Abs. 2 und 3 WPO auch ins Leere. Nach § 62 Abs. 2 WPO kann ein Berufsangehöriger im Berufsaufsichtsverfahren die Auskunft und Vorlage von Unterlagen verweigern, wenn er dadurch seine Pflicht zur Verschwie-

genheit verletzen würde oder sich durch Vorlage von Unterlagen einer berufsaufsichtlichen Verfolgung aussetzen würde. Im Qualitätskontrollverfahren ist allerdings die Verschwiegenheitspflicht eines Berufsangehörigen gegenüber dem PfQK und der Wirtschaftsprüferkammer aufgehoben,<sup>73</sup> so dass ein Verstoß gegen diese Berufspflicht nicht möglich ist.

Das Recht zur Verweigerung der Auskunft und der Vorlage von Unterlagen wird eingeschränkt, wenn diese im Zusammenhang mit einer gesetzlichen Abschlussprüfung stehen.<sup>74</sup> Gegenstand der auftragsbezogenen Funktionsprüfung der Qualitätskontrolle sind künftig nur noch gesetzliche Abschlussprüfungen und die von der BaFin beauftragten Prüfungen. Für gesetzliche Abschlussprüfungen ist damit das Recht zur Verweigerung der Auskunft und Vorlage von Unterlagen aufgehoben.

#### 5. Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

Die Ausführungen zum Verhältnismäßigkeitsgrundsatz<sup>75</sup> wurden zwar neu in die EU-RL aufgenommen, stellen aber materiell keine Neuerung des Qualitätskontrollverfahrens dar.

Zunächst ist festzustellen, dass hier die verhältnismäßige Durchführung von Qualitätskontrollen durch den PfQK angesprochen ist, nicht das Verfahren im Übrigen. Die Durchführung der Qualitätskontrolle muss angesichts des Umfangs und der Komplexität der Tätigkeit der Praxis geeignet und angemessen sein. Auch aus Art. 29 Abs. 3 EU-RL ergibt sich nichts anderes. Dort wird lediglich verlangt, dass die „Prüfungsstandards in einer Weise angewandt werden sollen, die dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit des geprüften Unternehmens angemessen ist“.

Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz<sup>76</sup> gilt bereits seit Einführung des Qualitätskontrollverfahrens. Die Verfassungs- und Verhältnismäßigkeit des Qualitätskontrollverfahrens selbst wurde auch mehrfach in Gerichtsverfahren, in denen derartige Beschwerden vorgetragen wurden, sowie durch die APAK bestätigt.

<sup>66</sup> § 57a Abs. 6 a Satz 2 Nr. 2 und 3 WPO.

<sup>67</sup> § 57e Abs. 5 WPO in der Fassung vor dem APAReG.

<sup>68</sup> § 57e Abs. 5 WPO.

<sup>69</sup> Gesetzesbegründung zu § 57e Abs. 4 und 5 WPO.

<sup>70</sup> Gesetzesbegründung zu § 57e Abs. 4 WPO.

<sup>71</sup> § 57 d Satz 2 und 3 WPO mit Verweis auf § 62 Abs. 2 und 3 WPO.

<sup>72</sup> § 57 d Satz 2 WPO in der Fassung vor dem APAReG, jetzt Satz 3.

<sup>73</sup> § 57 b WPO.

<sup>74</sup> § 62 Abs. 3 WPO.

<sup>75</sup> Art. 29 Abs. (1) k) EU-RL.

<sup>76</sup> Art. 1 Abs. 3, 2 Abs. 1, 20 Abs. 3 GG.

## V. Auswertung von Qualitätskontrollberichten

Die KfQK nimmt die Qualitätskontrollberichte entgegen und wertet sie aus. Diese Aufgabe ist der KfQK seit 2001 übertragen, auch wenn dies bisher nicht explizit in der WPO genannt war.<sup>77</sup> Die nunmehr vorgenommene Ergänzung dient lediglich der Klarstellung.<sup>78</sup>

### 1. Maßnahmen der KfQK

Die der KfQK zur Verfügung stehenden Maßnahmen (Auflage, Sonderprüfung und Löschung der Eintragung aus dem Berufsregister) erfahren keine Veränderung. Die Löschung der Eintragung der Tätigkeit als Abschlussprüfer aus dem Berufsregister ersetzt lediglich den Wegfall der Teilnahmebescheinigung. Bisher war Voraussetzung für eine wirksame Bestellung als Abschlussprüfer die Teilnahmebescheinigung.

### 2. Festsetzung von Zwangsmitteln

Zu den Maßnahmen der KfQK gehört auch, diese mit Zwangsmitteln durchsetzen zu können. Hierzu kann die KfQK unverändert ein Zwangsgeld festsetzen. Dies war in der Vergangenheit selten erforderlich. Für das Verfahren zur Festsetzung eines Zwangsmittels gilt unverändert das Verwaltungsvollstreckungsgesetz,<sup>79</sup> da es sich bei den Maßnahmen der KfQK um verwaltungsverfahrensrechtliche und nicht um repressive Maßnahmen handelt. Bei Streitigkeiten ist, wie bei allen Streitigkeiten im Bereich der Qualitätskontrolle, das Verwaltungsgericht zuständig.

## VI. Neuerungen für Prüfer für Qualitätskontrolle

Die in der WPO getroffenen Regelungen sind im Wesentlichen mit den gegenwärtig geltenden Registrierungs Voraussetzungen identisch. Insgesamt werden die nachfolgend dargestellten Neuerungen nur dazu führen, dass registrierte PfQK, die sich nicht fortbilden oder auch nicht im Bereich der Abschlussprüfung tätig sind, spätestens nach drei Jahren zu deregistrieren sind. Letztlich dürfte dies de facto keine wesentlichen Auswirkungen auf das Qualitätskontrollverfahren haben, da von den in der Vergangenheit 2.600 bis 2.700 registrierten PfQK nur rund 400 aktiv tätig waren.

### 1. Spezielle Ausbildung als PfQK

PfQK müssen vor einer Registrierung nunmehr eine spezielle Ausbildung in der Qualitätskontrolle absolviert haben.<sup>80</sup> Dieses Tatbestandsmerkmal ersetzt den bisher erforderlichen Nachweis der „Kenntnisse in der Qualitätssicherung“. Die vom Richtliniengeber verwendete Formulierung<sup>81</sup> zeigt, dass Kenntnisse in der Qualitätssicherung allein nicht mehr ausreichen, sondern eine spezielle Ausbildung gefordert wird. Diese Ausbildung soll künftig durch die Teilnahme an einer Ausbildungsveranstaltung vermittelt werden.<sup>82</sup> Umfang und Inhalt der Ausbildungsveranstaltung sollen im Wesentlichen dem bekannten, jedoch bisher nicht obligatorischen Schulungskurs<sup>83</sup> entsprechen. Faktisch wird sich wenig ändern, da bereits bisher fast alle WP/vBP, die sich als PfQK registrieren ließen, zuvor an dem freiwilligen Schulungskurs teilnahmen.

Die Ausbildungsveranstaltungen können weiterhin von gewerblichen Anbietern, aber neuerdings auch von der WPK durchgeführt werden.

### 2. Widerrufsgründe

Neu ist, dass die Gründe für einen Widerruf der Registrierung als PfQK nunmehr unmittelbar in der WPO geregelt sind.<sup>84</sup> Die bisher in der SaQK geregelten Widerrufsgründe<sup>85</sup> sind dabei im Wesentlichen in die WPO übernommen worden. Neu hinzugekommen ist allerdings der Widerrufsgrund einer fehlenden Tätigkeit des PfQK im Bereich der Abschlussprüfung.<sup>86</sup> Bisher war dies nicht Voraussetzung für die Aufrechterhaltung der Registrierung, so dass auch WP/vBP Qualitätskontrollen durchführten, die selber, teilweise auch über einen längeren Zeitraum, keine gesetzlichen Abschlussprüfungen durchführen. Die Erfüllung dieser Registrierungs voraussetzung ist von den PfQK alle drei Jahre nachzuweisen. Eine Tätigkeit als verantwortlicher WP/vBP wie auch eine überwiegende oder ausschließliche Tätigkeit im Bereich der Abschlussprüfung wird nicht gefordert.

<sup>77</sup> § 57e Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 WPO in der Fassung vor dem APAReG.

<sup>78</sup> § 57e Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 WPO.

<sup>79</sup> BT-Drucks. 14/3649, S. 28.

<sup>80</sup> § 57a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 WPO.

<sup>81</sup> Art. 29 (1) d) und (2) a) EU-RL.

<sup>82</sup> § 2 SaQK.

<sup>83</sup> § 2 Abs. 2 SaQK in der Fassung vor dem 8. September 2016.

<sup>84</sup> § 57a Abs. 3a WPO.

<sup>85</sup> § 5 Abs. 1 SaQK in der Fassung vor dem 8. September 2016.

<sup>86</sup> § 57a Abs. 3a Satz 2 Nr. 2 WPO.

Unverändert muss ein PfQK die spezielle Fortbildung erbringen.<sup>87</sup> Neu ist allerdings, dass jeder PfQK, also auch ein nicht aktiv als PfQK Tätiger, diese Fortbildungsverpflichtung zu erfüllen hat. Die bisherige Regelung hat dazu geführt, dass es ca. 2.600 PfQK gab, von denen allerdings nur wenige als PfQK aktiv tätig sind. Diese hohe Zahl an registrierten PfQK folgt daraus, dass zu Beginn des Qualitätskontrollverfahrens die Anforderungen für eine Registrierung als PfQK sehr gering waren und sich somit sehr viele WP/vBP als PfQK registrieren ließen. Es ist zu erwarten, dass sich über die nächsten Jahre die Anzahl der registrierten PfQK deutlich verringern wird.

### 3. Aufsicht der KfQK über PfQK

Die KfQK untersucht bei PfQK, ob diese bei den Qualitätskontrollen die gesetzlichen Anforderungen und die Berufsausübungsregelungen eingehalten haben.<sup>88</sup> Zu Beginn des Gesetzgebungsverfahrens sollte diese Aufsicht über die PfQK noch von der APAS wahrgenommen werden.<sup>89</sup>

Mit dieser Regelung soll die Qualität von Qualitätskontrollen und die Glaubwürdigkeit des Qualitätskontrollverfahrens, auch in der öffentlichen Wahrnehmung, erhöht werden.<sup>90</sup> Ohne diese Aufsicht unterliegt die Tätigkeit der PfQK nur einer eingeschränkten Kontrolle. Bisher gehörten Qualitätskontrollen als betriebswirtschaftliche Prüfungen, bei denen das Berufssiegel zu führen ist, zur Grundgesamtheit einer Qualitätskontrolle und wurden daher in diesem Rahmen geprüft. Mit der Änderung der Grundgesamtheit sind Qualitätskontrollen nicht mehr in ihr enthalten. Die Aufsicht wird auch damit begründet, dass die Wahrnehmung staatlicher Aufsichtsaufgaben durch Private (PfQK) eine wirksame Kontrolle der eingesetzten PfQK verlangt.

Der Wechsel der Zuständigkeit für die Aufsicht über die PfQK von der APAS auf die KfQK wird als Stärkung der Selbstverwaltung des Berufsstandes verstanden. Die KfQK erarbeitet gegenwärtig einen Hinweis zu dem Verfahren der Aufsicht über PfQK. Die Aufsicht über PfQK soll risikoorientiert wahrgenommen werden.

## VII. Fazit

Die Änderungen des Qualitätskontrollverfahrens durch das APAReG sind überschaubar. Dies liegt auch daran, dass Art. 29 EU-RL nur marginale materielle Anpassungen erfahren hat, die in Teilen schon im Qualitätskontrollverfahren implementiert waren.

- Die KfQK hat den Zeitpunkt der nächsten Qualitätskontrolle nach einer Risikoanalyse zu ermitteln.<sup>91</sup>
- Qualitätskontrollen folgen in der Regel unverändert einem Turnus von sechs Jahren. Gegenstand der Qualitätskontrolle ist weiterhin die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems, so dass auch dieses im Mittelpunkt der Risikoanalyse steht. Eine Praxis, die regelmäßig erfolgreich ohne Beanstandungen eine Qualitätskontrolle absolviert hat, stellt unter diesem Gesichtspunkt ein geringes Risiko für die Öffentlichkeit dar, so dass kein Grund für die vorzeitige Anordnung einer Qualitätskontrolle erkennbar ist. Der Turnus beträgt bei Neueinsteigern drei Jahre.
- Der Grundsatz, dass sich eine Qualitätskontrolle an den konkreten Gegebenheiten einer Praxis zu orientieren hat, ist neu in die EU-RL aufgenommen worden.<sup>92</sup> Dies ist jedoch für das Qualitätskontrollverfahren nicht neu, da dies bei einer fachlich zutreffenden Anwendung des risikoorientierten Prüfungsansatzes durch den PfQK bereits bisher umgesetzt wurde. Für das hoheitliche Handeln der KfQK gilt der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz aufgrund Verfassungsrechts seit Beginn des Verfahrens im Jahr 2001.
- Ausschlussgründe für eine Beauftragung eines PfQK dürfen in den letzten drei Jahren nicht bestanden haben. Dies muss in der Unabhängigkeitsbestätigung erklärt werden.
- PfQK müssen künftig neben der auch bisher erforderlichen fachlichen Ausbildung (WP/vBP-Examen) und Erfahrung in der Abschlussprüfung und Rechnungslegung neuerdings eine Ausbildung in der Qualitätskontrolle erhalten.<sup>93</sup> Auch dies ist aber dem Grunde nach nichts Neues, da PfQK bereits bisher an dem, bislang freiwilligen, Schulungskurs teilnahmen.

Erleichterungen ergeben sich für die Praxen durch die Beschränkung der auftragsbezogenen Grundgesamtheit auf gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB und von der BaFin beauftragte Prüfungen. Für Praxen, die auch Jahresabschlüsse von Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 319a Abs. 1 Satz 1 HGB) prüfen, ergibt sich eine Verlängerung

<sup>87</sup> § 57a Abs. 3 a Satz 2 Nr. 4 WPO.

<sup>88</sup> § 57e Abs. 7 WPO.

<sup>89</sup> Referentenentwurf zu § 66 a Abs. 6 Satz 4 WPO-E.

<sup>90</sup> Gesetzesbegründung des Referentenentwurfes zu § 66 a Abs. 6 WPO.

<sup>91</sup> Art. 29 (1) h) EU-RL.

<sup>92</sup> Art. 29 Abs. (1) k) und Abs. 3 EU-RL.

<sup>93</sup> Art. 29 Abs. 2 EU-RL.

des Qualitätskontrollturnus für deren gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB von drei auf sechs Jahre.

Unverändert wird das Qualitätskontrollverfahren durch eine Fachaufsicht überwacht. Zu Beginn des Verfahrens war dies der Qualitätskontrollbeirat, ab 2005 dann die APAK und nunmehr seit 17. Juni 2016 die APAS bei dem Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle. Die APAS kann, wie ihre Vorgänger, an Sitzungen der KfQK teilnehmen, hat ein Informations- und Einsichtsrecht und kann Qualitätskontrollen vor Ort begleiten.<sup>94</sup> Ihr steht unverändert das Recht zur Zweitprüfung und, in letzter Konsequenz, auch das Letztentscheidungsrecht zu.<sup>95</sup> Zur Ausführung ihrer Aufgaben kann sie Vertreter der WPK, Berufsangehörige und Dritte als Sachverständige im Einzelfall hinzuziehen.<sup>96</sup> Auch dies ist nicht neu.<sup>97</sup> Die Aufsicht über das Qualitätskontrollverfahren hat sich durch die Neuregelungen materiell kaum verändert. Für gemischte Praxen, die auch § 319a HGB-Mandate prüfen, wird sich verstärkt Abstimmungsbedarf zwischen APAS und KfQK ergeben.

In der Summe werden sich für sogenannte Nicht-§ 319a HGB-Praxen kaum Veränderungen er-

geben. Allerdings werden der KfQK nunmehr ergänzende Instrumente zur Verfügung gestellt, um wirksame Qualitätskontrollen durchzusetzen, aber auch Umgehungs- und Missbrauchsversuchen entgegenzutreten. WP/vBP-Praxen sowie PfQK, die die gesetzlichen Vorgaben beachten, werden feststellen, dass sich für sie wenig ändern wird.

Gegenüberstellung der Satzung für Qualitätskontrolle alt/neu abrufbar unter [www.wpk.de/link/mags11601/](http://www.wpk.de/link/mags11601/)  
[www.wpk.de/magazin/s1-2016/](http://www.wpk.de/magazin/s1-2016/)

<sup>94</sup> § 66a Abs. 3 Satz 2 WPO.

<sup>95</sup> § 66a Abs. 4 Satz 1 und 2 WPO.

<sup>96</sup> § 66a Abs. 3 Satz 6 WPO.

<sup>97</sup> § 15 Abs. 3 SaQK in der Fassung vor dem 8. September 2016.



Der Aufsatz als PDF:

## WPK-Praxishinweise

[www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/](http://www.wpk.de/mitglieder/praxishinweise/)



In der Rubrik **Praxishinweise** stellt die Wirtschaftsprüferkammer Informationen zu unterschiedlichen, für die Berufspraxis der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer relevanten Themen zusammen.

- Bestechungsbekämpfung (OECD-Empfehlung)
- Datenschutz
- Durchsuchung/Beschlagnahme
- Erstellung Jahresabschluss
- Geldwäschebekämpfung
- Hinweise der Kommission für Qualitätskontrolle
- Honorare Prüfung kommunale Eigenbetriebe
- Honorarumfrage der WPK
- Informationspflichten (E-Mails/Internet/AGB)
- Kundmachung/Werbung
- Offenlegung/Hinterlegung
- PartGmbH
- Siegelführung
- Skalierte Prüfungsdurchführung
- Transparenzberichte
- Vergabeverfahren
- Versicherung