

Entwurf eines IDW Qualitätsmanagementstandards: Auftragsbegleitende Qualitätssicherung (IDW EQMS 2 (12.2021))

Stand: 13.12.2021¹

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf eines IDW Qualitätsmanagementstandards: Auftragsbegleitende Qualitätssicherung (IDW EQMS 2 (12.2021)) verabschiedet.

Die Erarbeitung dieses IDW Qualitätsmanagementstandards ist aufgrund des im Dezember 2020 seitens des IAASB veröffentlichten International Standard on Quality Management (ISQM) 2 „Engagement Quality Reviews“ erforderlich geworden. ISQM 2 steht im Zusammenhang mit dem International Standard on Quality Management (ISQM) 1 „Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements“ sowie dem International Standard on Auditing (ISA) 220 (Revised) „Quality Control for an Audit of Financial Statements“, die zeitgleich mit ISQM 2 veröffentlicht wurden. Gemäß ISQM 1 haben die Reaktionen auf die im Rahmen des Qualitätsmanagements in der Wirtschaftsprüferpraxis identifizierten und beurteilten Qualitätsrisiken auch Regelungen oder Maßnahmen in Bezug auf die auftragsbegleitende Qualitätssicherung in Übereinstimmung mit ISQM 2 zu umfassen. Vor diesem Hintergrund ersetzt dieser IDW Qualitätsmanagementstandard in seiner endgültigen Fassung – zusammen mit IDW EQMS 1 (12.2021) und ISA [E-DE] 220 (Revised) in den jeweils endgültigen Fassungen – den IDW Qualitätssicherungsstandard: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QS 1) vom 09.06.2017.

IDW EQMS 1 (12.2021) sieht in Übereinstimmung mit ISQM 1 vor, dass eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung – anders als nach IDW QS 1 – auch bei Abschlussprüfungen kapitalmarktnotierter Unternehmen vorzunehmen ist. Der Begriff der kapitalmarktnotierten Unternehmen i.S. des ISQM 1 umfasst über die kapitalmarktorientierten Unternehmen i.S. des § 264d HGB hinaus, die gemäß § 316a Satz 2 Nr. 1 HGB zum Kreis der Unternehmen von öffentlichem Interesse gehören und daher von der Pflicht zur Durchführung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung gemäß Artikel 8 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 erfasst sind, insb. auch Unternehmen, deren Wertpapiere im Freiverkehr i.S. des § 48 BörsG gehandelt werden.

In diesem IDW Qualitätsmanagementstandard werden die Anforderungen an die Benennung und Eignung des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers sowie an die Durchführung und Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung gegenüber den Ausführungen in IDW QS 1, Tz. 157 ff. präzisiert. Dies betrifft bspw. das Erfordernis ausreichend verfügbarer Zeit für die Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung, die Beurteilung der vom Auftragssteam ausgebübten kritischen Grundhaltung und der angemessenen und ausrei-

¹ Vorbereitet vom Arbeitskreis „Prüfungsqualität“. Verabschiedet vom Hauptfachausschuss (HFA) am 13.12.2021.

chenden Einbindung des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers während der gesamten Auftragsabwicklung sowie die Übernahme der Gesamtverantwortung für die Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung bei Einbeziehung von unterstützenden Personen, bspw. im Kontext einer Konzernabschlussprüfung. Darüber hinaus sieht dieser IDW Qualitätsmanagementstandard in Übereinstimmung mit ISQM 2 eine zweijährige Abkühlungsphase für den Fall vor, dass eine Person zum auftragsbegleitenden Qualitätssicherer ernannt wird, die zuvor als verantwortlicher Wirtschaftsprüfer oder – im Fall der gesetzlichen Abschlussprüfung – als weiterer verantwortlicher Prüfungspartner für den betreffenden Auftrag tätig war.

Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf oder stellungnahmen@idw.de) bis zum 15.06.2022 erbeten. Die Änderungs- oder Ergänzungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik IDW Verlautbarungen zur Verfügung.

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

1	Vorbemerkungen	2
1.1	Gegenstand und Anwendungsbereich	2
1.2	Bedeutung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung im Rahmen des Qualitätsmanagementsystems.....	4
2	Anwendungszeitpunkt.....	5
3	Ziel der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung.....	5
4	Definitionen	6
5	Anforderungen an die auftragsbegleitende Qualitätssicherung	6
5.1	Verbindlichkeit der relevanten Anforderungen	6
5.2	Benennung und Eignung des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers.....	6
5.3	Art, zeitliche Einteilung und Umfang der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung	8
5.4	Dokumentation	11
6	Anwendungshinweise und Erläuterungen	12

1 Vorbemerkungen

1.1 Gegenstand und Anwendungsbereich

- 1 In diesem *IDW Qualitätsmanagementstandard* legt das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) die Berufsauffassung dar, wie die Benennung eines auftragsbegleitenden Qualitätssicherers in WP-Praxen erfolgt, nach welchen Kriterien dessen Eignung zu beurteilen ist und wie die auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchzuführen und zu dokumentieren ist, um die Einhaltung der diesbezüglichen gesetzlichen und satzungsrechtlichen

Anforderungen sicherzustellen.² [ISQM 2.1] Darüber hinaus setzt dieser *IDW Qualitätsmanagementstandard* die Anforderungen des International Standard on Quality Management (ISQM) 2 „Engagement Quality Reviews“ um. Neben Ziel (Abschn. 3), Definitionen (Abschn. 4) und Anforderungen (Abschn. 5) enthält dieser *IDW Qualitätsmanagementstandard* Anwendungshinweise und Erläuterungen (Abschn. 6). [ISQM 2.10]

- 2 Dieser *IDW Qualitätsmanagementstandard* ersetzt den *IDW Qualitätssicherungsstandard: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW QS 1)* (Stand: 09.06.2017), soweit *IDW QS 1* die Benennung und Eignung eines auftragsbegleitenden Qualitätssicherers sowie die Durchführung und Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung zum Gegenstand hat.
- 3 Dieser *IDW Qualitätsmanagementstandard* gilt für alle Aufträge, für die die Durchführung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung gemäß *IDW EQMS 1 (12.2021)*³ erforderlich ist (vgl. Tz. 4). [ISQM 2.2. Satz 1] Eine nach diesem *IDW Qualitätsmanagementstandard* durchgeführte auftragsbegleitende Qualitätssicherung ist eine Reaktion auf festgestellte Qualitätsrisiken im Rahmen des Qualitätsmanagementsystems der WP-Praxis, die von der WP-Praxis in Übereinstimmung mit *IDW EQMS 1 (12.2021)* ausgestaltet und implementiert wird (vgl. auch Tz. 8 ff.). [ISQM 2.3.]
- 4 Eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung ist gemäß *IDW EQMS 1 (12.2021)* bei Abschlussprüfungen kapitalmarktnotierter Unternehmen⁴ durchzuführen.⁵ Zudem ist gemäß Artikel 8 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014⁶ (im Folgenden: EU-APrVO) eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung bei gesetzlichen Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse i.S. des § 316a Satz 2 HGB erforderlich.⁷ Darüber hinaus ist gemäß *IDW EQMS 1 (12.2021)* eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung immer dann bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen nach § 2 Abs. 1 WPO (einschließlich Abschlussprüfungen und prüferischen Durchsichten von Abschlüssen) sowie Aufträgen zu verwandten Dienstleistungen⁸ durchzuführen, wenn es sich nach den Regeln der WP-Praxis um eine geeignete Reaktion auf festgestellte Qualitätsrisiken handelt.⁹ Damit wird auch die Vorgabe gemäß § 48 Abs. 1 Satz 1 der Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer (Berufssatzung WP/vBP) für gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB erfüllt, wonach bei diesen Prüfungen in Abhängigkeit von dem Risiko des Prüfungsmandats (Art, Branche und Komplexität) zu entscheiden ist, ob und welche Maßnahmen zur auftragsbezogenen Qualitätssicherung zu ergreifen

² Dieser *IDW Qualitätsmanagementstandard* findet für die genossenschaftlichen Prüfungsverbände und die Prüfungsstellen der Sparkassen- und Giroverbände entsprechend Anwendung.

³ *Entwurf eines IDW Qualitätsmanagementstandards: Anforderungen an das Qualitätsmanagement in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW EQMS 1 (12.2021))* (Stand: 13.12.2021).

⁴ Vgl. die Definition in *IDW EQMS 1 (12.2021)*, Tz. 8 Buchst. I.

⁵ Vgl. *IDW EQMS 1 (12.2021)*, Tz. 72 Buchst. a.

⁶ Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission, ABl. EU Nr. L 158 vom 27.05.2014, S. 77.

⁷ Vgl. *IDW EQMS 1 (12.2021)*, Tz. 72 Buchst. b.

⁸ Vgl. *IDW EQMS 1 (12.2021)*, Tz. 3.

⁹ Vgl. *IDW EQMS 1 (12.2021)*, Tz. 72 Buchst. c.

sind. Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung gehört neben der Konsultation¹⁰ und der Berichtskritik¹¹ zu den Maßnahmen der auftragsbezogenen Qualitätssicherung (vgl. § 48 Abs. 1 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP).

- 5 Art, zeitliche Einteilung und Umfang der nach diesem *IDW Qualitätsmanagementstandard* erforderlichen Tätigkeiten des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers variieren je nach Art und Umständen des Auftrags sowie Art, Branche und Komplexität des betreffenden Unternehmens. Beispielsweise werden die Tätigkeiten des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers bei Aufträgen mit nur wenigen bedeutsamen Beurteilungen des Auftragsteams regelmäßig weniger umfangreich sein. [ISQM 2.4]
- 6 Dieser *IDW Qualitätsmanagementstandard* ist im Zusammenhang mit den für die auftragsbegleitende Qualitätssicherung relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen (vgl. Tz. 19 und Tz. A12 f.) zu lesen, auch wenn diese nicht sämtlich in diesem *IDW Qualitätsmanagementstandard* aufgeführt sind. [ISQM 2.2. Satz 3] Bei der Darstellung der relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen in diesem *IDW Qualitätsmanagementstandard* wird auf die einschlägigen deutschen Rechtsnormen verwiesen, die in Einklang mit den Prinzipien des IESBA Code stehen, sowie auf die einschlägigen europäischen Rechtsnormen.
- 7 Die im Rahmen einer Abschlussprüfung seitens des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers im Zusammenhang mit der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung zu beachtenden Anforderungen legt ISA [E-DE] 220 (Revised) fest.¹² [ISQM 2.A25]

1.2 Bedeutung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung im Rahmen des Qualitätsmanagementsystems

- 8 In *IDW EQMS 1 (12.2021)* legt das IDW die Berufsauffassung dar, wie ein Qualitätsmanagementsystem in WP-Praxen auszugestalten, einzurichten und durchzusetzen ist. Danach hat die WP-Praxis Qualitätsrisiken zu identifizieren und zu beurteilen und als Reaktion hierauf Regelungen oder Maßnahmen einzuführen.¹³ Diese Reaktion umfasst gemäß *IDW EQMS 1 (12.2021)* auch Regelungen oder Maßnahmen in Bezug auf die auftragsbegleitende Qualitätssicherung in Übereinstimmung mit diesem *IDW Qualitätsmanagementstandard*. [ISQM 2.5]
- 9 Gegenstand der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung ist die objektive Beurteilung der vom Auftragsteam vorgenommenen bedeutsamen Beurteilungen und der hierzu gezogenen Schlussfolgerungen (vgl. Tz. 13 Buchst. a). Diese Beurteilung nimmt der auftragsbegleitende Qualitätssicherer vor dem Hintergrund der für die jeweilige Auftragsabwicklung relevanten Berufspflichten vor. Eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung ist jedoch keine Beurteilung darüber, ob die relevanten Berufspflichten bzw. die diesbezüglichen Regelungen oder Maßnahmen der WP-Praxis bei der gesamten Auftragsabwicklung vollumfänglich eingehalten werden. [ISQM 2.8.]

¹⁰ § 39 Abs. 3 Berufssatzung WP/vBP; vgl. *IDW EQMS 1 (12.2021)*, Tz. 70.

¹¹ § 48 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP; vgl. *IDW EQMS 1 (12.2021)*, Tz. 71.

¹² International Standard on Auditing [Entwurf-DE] 220 (Revised) „Qualitätsmanagement bei einer Abschlussprüfung“ (ISA [E-DE] 220 (Revised)), wird derzeit entwickelt.

¹³ Vgl. *IDW EQMS 1 (12.2021)*, Abschn. 5.

- 10 Der auftragsbegleitende Qualitätssicherer ist kein Mitglied des Auftragsteams. Die Durchführung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung ändert zudem nichts an der Verantwortung des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers dafür, den Auftrag zu steuern und eine hohe Qualität zu gewährleisten sowie die Mitglieder des Auftragsteams anzuleiten und zu überwachen und deren Arbeitsergebnisse durchzusehen. Es ist nicht die Aufgabe des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers, Nachweise zu erlangen, welche das Prüfungsurteil bzw. die Schlussfolgerungen des Auftragsteams untermauern. Gleichwohl kann das Auftragsteam als Reaktion auf während der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung aufgeworfene Fragen weitere Nachweise erlangen. [ISQM 2.9.]

2 Anwendungszeitpunkt

- 11 Dieser *IDW Qualitätsmanagementstandard* ist anzuwenden für
- a. Prüfungen und prüferische Durchsichten von Abschlüssen für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15. Dezember 2023 beginnen und
 - b. sonstige betriebswirtschaftliche Prüfungen nach § 2 Abs. 1 WPO sowie Aufträge zu verwandten Dienstleistungen, bei denen die Auftragsabwicklung am oder nach dem 15. Dezember 2023 beginnt. [ISQM 2.11]

Eine freiwillige frühere Anwendung ist zulässig, wenn die in diesem *IDW Qualitätsmanagementstandard* sowie die in *IDW EQMS 1 (12.2021)* und bei der Durchführung von Abschlussprüfungen die in ISA [E-DE] 220 (Revised) enthaltenen Anforderungen vollständig beachtet werden.

3 Ziel der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung

- 12 Die WP-Praxis verfolgt mit der Ausgestaltung, Einrichtung und Durchsetzung von Regelungen oder Maßnahmen in Bezug auf die auftragsbegleitende Qualitätssicherung in Übereinstimmung mit diesem *IDW Qualitätsmanagementstandard* das Ziel, eine objektive Beurteilung der vom Auftragsteam vorgenommenen bedeutsamen Beurteilungen und der hierzu gezogenen Schlussfolgerungen durchzuführen. [ISQM 2.12] Dies entspricht der Zielsetzung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung bei der gesetzlichen Abschlussprüfung eines Unternehmens von öffentlichem Interesse gemäß der EU-APrVO, wonach anhand der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung beurteilt werden soll, ob das Prüfungsteam nach vernünftigem Ermessen zu dem in der Berichterstattung vorgesehenen Prüfungsurteil und den darin enthaltenen Schlussfolgerungen gelangen konnte (Artikel 8 Abs. 1 EU-APrVO). Die Durchführung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung in Übereinstimmung mit diesem *IDW Qualitätsmanagementstandard* erlaubt auch die nach § 48 Abs. 3 Satz 1 Berufssatzung WP/vBP – bezogen auf die Qualitätssicherung bei gesetzlichen Abschlussprüfungen von Unternehmen, die keine Unternehmen von öffentlichem Interesse sind – erforderliche Beurteilung, ob Anhaltspunkte dafür vorliegen, die darauf hindeuten, dass der Auftrag nicht unter Beachtung der gesetzlichen Vorschriften und fachlichen Regeln durchgeführt wird und ob die Behandlung wesentlicher Sachverhalte angemessen ist.

4 Definitionen

- 13 Die folgenden Begriffe haben für Zwecke dieses *IDW Qualitätsmanagementstandards* die nachstehende Bedeutung:¹⁴
- a. Auftragsbegleitende Qualitätssicherung: Eine vom auftragsbegleitenden Qualitätssicherer durchgeführte objektive Beurteilung der vom Auftragsteam¹⁵ vorgenommenen bedeutsamen Beurteilungen und der hierzu gezogenen Schlussfolgerungen, die zum oder vor dem Vermerks- bzw. Berichtsdatum abgeschlossen wird.
 - b. Auftragsbegleitender Qualitätssicherer: Ein Partner¹⁶, ein fachlicher Mitarbeiter¹⁷ der WP-Praxis oder eine externe Person, der bzw. die von der WP-Praxis benannt wird, um die auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchzuführen.
 - c. Relevante berufliche Verhaltensanforderungen: Die für die Berufsausübung geltenden gesetzlichen und sonstigen rechtlichen Bestimmungen, soweit sie bei der Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung anwendbar sind; dies umfasst je nach den Umständen bestimmte im HGB, in der WPO und der Berufssatzung WP/vBP niedergelegte berufliche Verhaltensforderungen sowie die bei der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse gemäß Titel II der EU-APrVO zu beachtenden einschlägigen Verhaltensanforderungen (vgl. Tz. A12 f.). [ISQM 2.13]

5 Anforderungen an die auftragsbegleitende Qualitätssicherung

5.1 Verbindlichkeit der relevanten Anforderungen

- 14 Die WP-Praxis bzw. der auftragsbegleitende Qualitätssicherer haben ein Verständnis von diesem *IDW Qualitätsmanagementstandard* einschließlich der Anwendungshinweise und sonstigen Erläuterungen zu erlangen und die sie betreffenden Anforderungen einzuhalten, es sei denn, eine Anforderung ist unter den gegebenen Umständen des Auftrags nicht relevant. [ISQM 2.14 und .15]
- 15 Die sachgerechte Anwendung der Anforderungen wird regelmäßig eine ausreichende Grundlage für die Erreichung des in Tz. 12 dargelegten Ziels dieses *IDW Qualitätsmanagementstandards* darstellen. Ist dies im Einzelfall nicht gegeben, haben die WP-Praxis bzw. der auftragsbegleitende Qualitätssicherer weitere über die relevanten Anforderungen dieses *IDW Qualitätsmanagementstandards* hinausgehende Maßnahmen zu ergreifen. [ISQM 2.16]

5.2 Benennung und Eignung des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers

- 16 Die WP-Praxis hat Regelungen oder Maßnahmen einzuführen, nach denen die Verantwortlichkeit für die Benennung des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers einer oder mehreren Personen zuzuweisen ist, die über die Kompetenz, die Fähigkeiten und die entsprechende

¹⁴ Die Bedeutung weiterer Begriffe, die in diesem *IDW Qualitätsmanagementstandard* verwendet werden, wird in *IDW EQMS 1 (12.2021)*, Tz. 8 erläutert.

¹⁵ Vgl. die Definition in *IDW EQMS 1 (12.2021)*, Tz. 8 Buchst. c.

¹⁶ Vgl. die Definition in *IDW EQMS 1 (12.2021)*, Tz. 8 Buchst. n.

¹⁷ Vgl. die Definition in *IDW EQMS 1 (12.2021)*, Tz. 8 Buchst. h.

Durchsetzungskraft innerhalb der WP-Praxis zur Erfüllung dieser Verantwortlichkeit verfügen. Diese Regelungen oder Maßnahmen müssen vorsehen, dass eben diese Person bzw. Personen den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer für einen Auftrag benennen (Vgl. Tz. A1-A3). [ISQM 2.17]

- 17 Die WP-Praxis hat Regelungen oder Maßnahmen einzuführen, durch die die Kriterien für die Eignung als auftragsbegleitender Qualitätssicherer festgelegt werden (für gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB vgl. § 60 Abs. 1 Satz 3 Berufssatzung WP/vBP). Diese Regelungen oder Maßnahmen müssen vorsehen, dass der auftragsbegleitende Qualitätssicherer kein Mitglied des Auftragsteams sein darf, was auch impliziert, dass der von der WP-Praxis zu dem betreffenden Auftrag herausgegebene Vermerk bzw. Bericht nicht von dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer (mit-)unterzeichnet wird (vgl. Tz. A4-A5). Dementsprechend sehen auch § 48 Abs. 3 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP für gesetzliche Abschlussprüfungen nach § 316 HGB sowie Artikel 8 Abs. 2 Satz 2 EU-APrVO für gesetzliche Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse vor, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung nur von Personen wahrgenommen werden darf, die an der Durchführung der Prüfung nicht beteiligt sind. [ISQM 2.18 Satz 1]
- 18 Die Regelungen oder Maßnahmen der WP-Praxis zu den Kriterien für die Eignung als auftragsbegleitender Qualitätssicherer müssen vorsehen, dass der auftragsbegleitende Qualitätssicherer über die Kompetenz und die Fähigkeiten sowie über ausreichende Zeit und über eine angemessene Durchsetzungskraft verfügt, um die auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchzuführen (vgl. Tz. A6-A11). §§ 48 Abs. 3 Satz 2, 60 Abs. 1 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP sehen diesbezüglich vor, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung nur von fachlich (Fach- und Branchenkenntnisse) und persönlich (Prüfungserfahrung und Objektivität) geeigneten Personen wahrgenommen werden darf, die indes nicht Berufsangehörige sein müssen. Bei der gesetzlichen Abschlussprüfung eines Unternehmens von öffentlichem Interesse darf die auftragsbegleitende Qualitätssicherung gemäß Artikel 8 Abs. 2 Satz 2 EU-APrVO nur von einem EU-Abschlussprüfer durchgeführt werden (vgl. Tz. A14). [ISQM 2.18 (a) und (c)]
- 19 Die Regelungen oder Maßnahmen der WP-Praxis zu den Kriterien für die Eignung als auftragsbegleitender Qualitätssicherer müssen ferner vorsehen, dass der auftragsbegleitende Qualitätssicherer die relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen erfüllt (vgl. Tz. A12 f.), einschließlich derjenigen in Bezug auf Objektivitäts- und Unabhängigkeitsgefährdungen des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers. [ISQM 2.18 (b)]
- 20 Die in Übereinstimmung mit Tz. 19 einzuführenden Regelungen oder Maßnahmen der WP-Praxis haben sich auch auf Gefährdungen der Objektivität zu beziehen, die dadurch entstehen können, dass eine Person zum auftragsbegleitenden Qualitätssicherer ernannt wird, die zuvor als verantwortlicher Wirtschaftsprüfer oder – im Fall von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB – als weiterer verantwortlicher Prüfungspartner für den betreffenden Auftrag tätig war. Solche Regelungen oder Maßnahmen müssen vorsehen, dass der verantwortliche Wirtschaftsprüfer (sowie ein etwaiger weiterer verantwortlicher Prüfungspartner) frühestens zwei Jahre nach Beendigung der Teilnahme an der Auftragsdurchführung die Rolle des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers übernehmen kann (Erfordernis einer Abkühlungsphase) (vgl. Tz. A15-A17). [ISQM 2.19]

- 21 Die WP-Praxis hat Eignungskriterien für Personen einzuführen, die den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer unterstützen. Diese Regelungen oder Maßnahmen müssen vorsehen, dass diese unterstützenden Personen
- a. keine Mitglieder des Auftragsteams sein dürfen,
 - b. über die Kompetenz und die Fähigkeiten sowie über ausreichender Zeit verfügen, um den ihnen übertragenen Pflichten nachzukommen und (vgl. Tz. A18)
 - c. die relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen, einschließlich derjenigen in Bezug auf Objektivitäts- und Unabhängigkeitsgefährdungen, erfüllen (vgl. Tz. A19-A20). [ISQM 2.20]
- 22 Die WP-Praxis hat für den Fall, dass der auftragsbegleitende Qualitätssicherer von Personen unterstützt wird, Regelungen oder Maßnahmen einzuführen, die
- a. den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer dazu verpflichten, die Gesamtverantwortung für die Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung zu übernehmen (vgl. Tz. A30) und
 - b. die Verantwortlichkeiten des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers für Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Anleitung und Überwachung der bei der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung eingesetzten Personen sowie für die Durchsicht von deren Arbeitsergebnissen festlegen (vgl. Tz. A20). [ISQM 2.21]
- 23 Die WP-Praxis hat Regelungen oder Maßnahmen in Bezug auf Situationen oder Umstände einzuführen, in denen die Eignung als auftragsbegleitender Qualitätssicherer nachträglich beeinträchtigt ist. Diese Regelungen oder Maßnahmen haben die Vorgehensweise in der WP-Praxis in diesen Fällen einschließlich des Verfahrens zur Identifizierung und Benennung eines anderen auftragsbegleitenden Qualitätssicherers zu beinhalten (vgl. Tz. A22). [ISQM 2.22]
- 24 Wird der auftragsbegleitende Qualitätssicherer auf Umstände aufmerksam, die seine Eignung beeinträchtigen, hat er dies der (den) zuständige(n) Person(en) in der WP-Praxis mitzuteilen und darf die Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung nicht fortsetzen (vgl. Tz. A23; siehe auch Tz. 25 Buchst. c). Wenn mit der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung noch nicht begonnen wurde, hat er die Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung abzulehnen. [ISQM 2.23]

5.3 Art, zeitliche Einteilung und Umfang der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung

- 25 Die WP-Praxis hat Regelungen oder Maßnahmen hinsichtlich der Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung einzuführen (vgl. Tz. A26–A32), die sich auf Folgendes beziehen:
- a. die Verantwortlichkeiten des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers zur Durchführung der in Tz. 26-34 vorgesehenen Tätigkeiten zu angemessenen Zeitpunkten während der Auftragsabwicklung, um eine angemessene Grundlage für die objektive Beurteilung der vom Auftragsteam vorgenommenen bedeutsamen Beurteilungen und der hierzu gezogenen Schlussfolgerungen zu schaffen;
 - b. die Pflichten des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers in Bezug auf die auftragsbegleitende Qualitätssicherung, einschließlich der Anforderung, dass das Datum des vom

verantwortlichen Wirtschaftsprüfer zu unterzeichnenden Vermerks bzw. Berichts zum Auftrag nicht vor dem Datum liegen darf, zu dem er vom auftragsbegleitenden Qualitätssicherer die Mitteilung erhalten hat, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung abgeschlossen wurde (vgl. Tz. 35 und A24);¹⁸ und

- c. Situationen, in denen Art und Umfang der Diskussionen des Auftragsteams mit dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer über bedeutsame Beurteilungen des Auftragsteams zu einer Gefährdung der Objektivität des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers führen können und die in diesen Fällen angemessene Vorgehensweise (vgl. Tz. A25). [ISQM 2.24]
- 26 Der auftragsbegleitende Qualitätssicherer hat ein Verständnis von den seitens des Auftragsteams kommunizierten Informationen über Art und Umstände des Auftrags sowie über Art, Branche und Komplexität des betreffenden Unternehmens zu erlangen (vgl. Tz. A32). Das Gleiche gilt für die von der WP-Praxis im Zusammenhang mit dem Nachschau- und Verbesserungsprozess kommunizierten Informationen, insb. zu identifizierten Mängeln im Qualitätsmanagementsystem (QMS-Mängel)¹⁹, die sich auf Auftragsbereiche beziehen oder auswirken können, in denen das Auftragsteam bedeutsame Beurteilungen vorgenommen hat. [ISQM 2.25 (a)]
- 27 Der auftragsbegleitende Qualitätssicherer hat mit dem verantwortlichen Wirtschaftsprüfer und ggf. anderen Mitgliedern des Auftragsteams bedeutsame Sachverhalte²⁰ sowie bedeutsame Beurteilungen²¹, die bei der Planung und Durchführung des Auftrags und der Berichterstattung hierüber vorgenommen wurden, zu erörtern (vgl. Tz. A30 f., A33-A35). [ISQM 2.25 (b)]
- 28 Der auftragsbegleitende Qualitätssicherer hat auf Grundlage der gemäß Tz. 26 f. erlangten Informationen, ausgewählte Teile der Arbeitspapiere, die im Zusammenhang mit bedeutsamen Beurteilungen des Auftragsteams stehen, durchzusehen und Folgendes zu beurteilen (vgl. Tz. A36-A41):
- a. die Grundlage für die bedeutsamen Beurteilungen einschließlich – bei der Durchführung von Prüfungen²² – der Ausübung kritischer Grundhaltung durch das Auftragsteam (vgl. § 43 Abs. 4 WPO, § 37 Berufssatzung WP/vBP);
- b. ob die Arbeitspapiere die gezogenen Schlussfolgerungen untermauern (so auch Artikel 8 Abs. 5 Buchst. h) EU-APrVO zur auftragsbegleitenden Qualitätssicherung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse nach § 316a Satz 2 HGB); und
- c. ob die gezogenen Schlussfolgerungen angemessen sind. [ISQM 2.25 (c)]
- 29 Im Rahmen einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung bei der gesetzlichen Abschlussprüfung eines Unternehmens von öffentlichem Interesse sind zusätzlich die folgenden typisierten Beurteilungsgegenstände zu beachten (vgl. Artikel 8 Abs. 5 Buchst. b)-g) EU-APrVO) (vgl. Tz. A38):

¹⁸ Bezogen auf die Abschlussprüfung vgl. ISA [E-DE] 220 (Revised), Tz. 36.

¹⁹ Zum Begriff des QMS-Mangels vgl. *IDW EQMS 1 (12.2021)*, Tz. 8 Buchst. q.

²⁰ Vgl. International Standard on Auditing [DE] 230 „Prüfungsdokumentation“ (ISA [DE] 230), Tz. 8(c).

²¹ Vgl. die Beispiele in ISA [E-DE] 220 (Revised), Tz. A92.

²² Zur entsprechenden Anwendung bei Erstattung von Gutachten siehe § 37 Satz 4 Berufssatzung WP/vBP.

- a. die bedeutsamen Risiken²³, die für die Abschlussprüfung relevant sind und die bei Durchführung der Abschlussprüfung festgestellt wurden, und die Maßnahmen, die zur angemessenen Reaktion auf diese Risiken getroffen wurden;
 - b. die Argumentation des Abschlussprüfers, insb. im Hinblick auf die Festlegung der Wesentlichkeit und der bedeutsamen Risiken;
 - c. die Entscheidung über die Notwendigkeit zur Einbeziehung von externen Sachverständigen sowie die Prüfungshandlungen zur Nutzung der Arbeiten dieser Sachverständigen²⁴;
 - d. Art und Umfang der korrigierten und nicht korrigierten falschen Darstellungen im Abschluss, die bei Durchführung der Prüfung festgestellt wurden;
 - e. die mit dem Prüfungsausschuss und der Unternehmensleitung und/oder dem Aufsichtsgremium des geprüften Unternehmens erörterten Themen; und
 - f. die mit den zuständigen Behörden und ggf. mit anderen Dritten erörterten Themen.
- 30 Bei Abschlussprüfungen hat der auftragsbegleitende Qualitätssicherer die Grundlage für die Feststellung des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers zu beurteilen, dass die relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen in Bezug auf die Unabhängigkeit eingehalten wurden (vgl. auch Artikel 8 Abs. 5 Buchst. a) EU-APrVO zur auftragsbegleitenden Qualitätssicherung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse) (vgl. Tz. A42).²⁵ [ISQM 2.25 (d)]
- 31 Der auftragsbegleitende Qualitätssicherer hat zu beurteilen, ob zu schwierigen oder strittigen Sachverhalten²⁶ und zu mit Meinungsverschiedenheiten²⁷ einhergehenden Sachverhalten angemessene Konsultationen stattgefunden haben, und ob angemessene Schlussfolgerungen aus den Konsultationen gezogen wurden. [ISQM 2.25 (e)]
- 32 Bei Abschlussprüfungen hat der auftragsbegleitende Qualitätssicherer die Grundlage für die nach ISA [E-DE] 220 (Revised), Tz. 40(a), erforderliche Feststellung des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers zu beurteilen, dass seine Einbindung während der gesamten Auftragsabwicklung angemessen und ausreichend dafür war, um feststellen zu können, dass die vorgenommenen bedeutsamen Beurteilungen und gezogenen Schlussfolgerungen angesichts von Art und Umständen des Auftrags angemessen sind (vgl. Tz. A43). [ISQM 2.25 (f)]
- 33 Der auftragsbegleitende Qualitätssicherer hat folgende Unterlagen durchzusehen:
- a. bei Abschlussprüfungen den Abschluss (und ggf. den Lagebericht) sowie den Bestätigungs- bzw. Versagungsvermerk einschließlich – sofern einschlägig – der Beschreibung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte²⁸ und den Prüfungsbericht (vgl. Tz. A44 und A46);

²³ Vgl. International Standard on Auditing [Entwurf-DE] 315 (Revised 2019) „Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen“ (ISA [E-DE] 315 (Revised 2019)), Tz. 4(e).

²⁴ Vgl. International Standard on Auditing [DE] 620 „Nutzung der Tätigkeit eines Sachverständigen des Abschlussprüfers“ (ISA [DE] 620).

²⁵ Vgl. ISA [E-DE] 220 (Revised), Tz. 21.

²⁶ Vgl. IDW EQMS 1 (12.2021), Tz. 30 Buchst. d.

²⁷ Vgl. IDW EQMS 1 (12.2021), Tz. 30 Buchst. e.

²⁸ Vgl. IDW Prüfungsstandard: Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk (IDW PS 401 n.F. (10.2021)) (Stand: 29.10.2021).

- b. bei prüferischen Durchsichten von Abschlüssen oder Finanzinformationen den Abschluss (und ggf. den Lagebericht) oder die Finanzinformationen sowie die dazugehörige Bescheinigung und ggf. den Bericht über die prüferische Durchsicht (vgl. Tz. A44);
 - c. bei sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen nach § 2 Abs. 1 WPO oder Aufträgen zu verwandten Dienstleistungen den Prüfungsvermerk, die Bescheinigung oder den Bericht zum Auftrag und ggf. weitergehende Berichterstattung sowie ggf. Sachverhaltsinformationen zum Auftragsgegenstand (vgl. Tz. A45). [ISQM 2.25 (g)]
- 34 Wenn der auftragsbegleitende Qualitätssicherer Bedenken hinsichtlich der Angemessenheit der vom Auftragsteam vorgenommenen bedeutsamen Beurteilungen und hierzu gezogenen Schlussfolgerungen hat, muss er dies dem verantwortlichen Wirtschaftsprüfer mitteilen (zur verpflichtenden Erörterung von Ergebnissen der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung bei gesetzlichen Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse vgl. Artikel 8 Abs. 6 Satz 1 EU-APrVO). Werden solche Bedenken nicht zur Zufriedenheit des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers ausgeräumt, muss dieser die zuständige(n) Person(en) in der WP-Praxis darüber in Kenntnis setzen, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung nicht abgeschlossen werden kann (vgl. Tz. A47). [ISQM 2.26]
- 35 Der auftragsbegleitende Qualitätssicherer hat festzustellen, ob die Anforderungen dieses *IDW Qualitätsmanagementstandards* in Bezug auf die Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung erfüllt wurden und die auftragsbegleitende Qualitätssicherung damit abgeschlossen ist. Ist dies der Fall, hat der auftragsbegleitende Qualitätssicherer dem verantwortlichen Wirtschaftsprüfer mitzuteilen, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung abgeschlossen ist. [ISQM 2.27]

5.4 Dokumentation

- 36 Die WP-Praxis hat festzulegen, dass der auftragsbegleitende Qualitätssicherer für die Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung verantwortlich ist. [ISQM 2.28].
- 37 Die WP-Praxis hat Regelungen oder Maßnahmen zum Inhalt der Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung einzuführen. [ISQM 2.29] Danach hat sich der auftragsbegleitende Qualitätssicherer zu vergewissern, dass die Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung ausreichend ist, einen erfahrenen, zuvor nicht mit dem Auftrag befassten Berufsangehörigen, in die Lage zu versetzen, ein Verständnis von der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung zu erlangen. Dieses Verständnis betrifft Art, zeitliche Einteilung und Umfang der vom auftragsbegleitenden Qualitätssicherer und etwaigen unterstützenden Personen durchgeführten Tätigkeiten sowie die hierbei gezogenen Schlussfolgerungen. Der auftragsbegleitende Qualitätssicherer hat zudem festzustellen, dass die Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung Folgendes enthält (vgl. Tz. A48-A50):
- a. den Namen des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers und von etwaigen diesen unterstützenden Personen;
 - b. eine Kennzeichnung der durchgesehenen Arbeitspapiere;
 - c. die Grundlage der gemäß Tz. 35 getroffenen Feststellungen des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers (zur gesetzlichen Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse vgl. auch Artikel 8 Abs. 4 Buchst. a) EU-APrVO);
 - d. die erforderliche(n) Mitteilung(en) gemäß Tz. 34 und/oder Tz. 35; und

- e. das Datum des Abschlusses der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung.
[ISQM 2.30]

Bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse ist auch das im Entwurf des Bestätigungsvermerks und Prüfungsberichts vorgesehene Prüfungsurteil Bestandteil der anzufertigenden Dokumentation des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers (Artikel 8 Abs. 4 Buchst. b) EU-APrVO).

- 38 Die WP-Praxis hat Regelungen oder Maßnahmen einzuführen, die vorsehen, dass die Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung den Arbeitspapieren beizufügen ist (so auch Artikel 8 Abs. 7 EU-APrVO, vgl. Tz. A51). [ISQM 2.29]

6 Anwendungshinweise und Erläuterungen

Benennung und Eignung des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers (Abschn. 5.2)

Zuweisung der Verantwortlichkeit für die Benennung des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers (vgl. Tz. 16)

- A1 Zu den für die Benennung eines auftragsbegleitenden Qualitätssicherers relevanten Kompetenzen und Fähigkeiten können z.B. angemessene Kenntnisse gehören in Bezug auf
- die Verantwortlichkeiten eines auftragsbegleitenden Qualitätssicherers,
 - die für den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer geltenden Eignungskriterien (vgl. Tz. 18-20) und
 - Art und Umstände des Auftrags, einschließlich der Zusammensetzung des Auftragsteams, sowie Art, Branche und Komplexität des betreffenden Unternehmens.
- A2 Die Regelungen oder Maßnahmen der WP-Praxis können bestimmen, dass die für die Benennung eines auftragsbegleitenden Qualitätssicherers verantwortliche Person kein Mitglied des betreffenden Auftragsteams sein darf. Unter bestimmten Umständen (z.B. bei einer kleineren WP-Praxis, etwa einem in Einzelpraxis tätigen Berufsangehörigen) kann es indes praktisch nicht durchführbar sein, dass eine Person, die nicht Mitglied des Auftragsteams ist, den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer benennt.
- A3 Die WP-Praxis kann die Verantwortlichkeit für die Benennung eines auftragsbegleitenden Qualitätssicherers mehr als einer Person übertragen. Beispielsweise können die Regelungen oder Maßnahmen der WP-Praxis für die Benennung eines auftragsbegleitenden Qualitätssicherers bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse eine andere Vorgehensweise für die Benennung vorsehen als bei Abschlussprüfungen von sonstigen Unternehmen oder bei sonstigen Aufträgen, mit jeweils unterschiedlichen Personen, die für die Benennung verantwortlich sind.

Beauftragung externer Personen mit der Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung (vgl. Tz. 17)

- A4 Unter bestimmten Umständen, z.B. bei einer kleineren WP-Praxis, etwa einem in Einzelpraxis tätigen Berufsangehörigen, kann es sein, dass es keinen Partner oder fachlichen Mitarbeiter

der WP-Praxis gibt, der zur Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung geeignet ist. In diesem Fall kann die WP-Praxis externe Personen mit der Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung beauftragen. Bei der externen Person kann es sich bspw. um einen Mitarbeiter einer anderen WP-Praxis oder sonstigen Organisationseinheit innerhalb des Netzwerks handeln (z.B. eines zu einem anderen Netzwerkmitglied oder zum Netzwerk selbst gehörenden sog. Service Delivery Centers). In Frage käme auch ein Dienstleister²⁹, z.B. ein in eigener, nicht dem Netzwerk angehörender WP-Praxis tätiger Berufstätiger. Im Fall der Beauftragung externer Personen gelten die Ausführungen in *IDW EQMS 1 (12.2021)* zu Netzwerkanforderungen und Netzwerkdienstleistungen bzw. zu Dienstleistern einschließlich – bei Abschlussprüfungen nach § 316 HGB – der Vorgaben des § 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 9 WPO i.V.m. § 62 Berufssatzung WP/vBP.³⁰ Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse kommt für die externe Beauftragung nur ein EU-Abschlussprüfer in Betracht (vgl. Artikel 8 Abs. 3 Satz 1 EU-APrVO und Tz. A14).

- A5 Die Offenlegung von Unterlagen oder Informationen gegenüber einem externen auftragsbegleitenden Qualitätssicherer für Zwecke der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung bei der Abschlussprüfung eines Unternehmens von öffentlichem Interesse gilt gemäß Artikel 8 Abs. 3 Satz 2 EU-APrVO nicht als Verletzung des Verschwiegenheitsgebots. Bei anderen Aufträgen kann es sich anbieten, in der Auftragsvereinbarung mit dem Mandanten auf eine geplante Einbeziehung eines externen Qualitätssicherers hinzuweisen. Hinsichtlich der vertraglichen Vereinbarung mit einer externen Person, welche die auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchführt, bzw. der WP-Praxis oder sonstigen Einheit, bei welcher die externe Person beschäftigt ist, gelten die Vorgaben des § 50a WPO.

Eignungskriterien für den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer – Kompetenz und Fähigkeiten sowie ausreichende Zeit (vgl. Tz. 18)

- A6 *IDW EQMS 1 (12.2021)* beschreibt Merkmale, die sich auf die Kompetenz des Fachpersonals beziehen, einschließlich der Verbindung von fachlichen Kenntnissen, beruflichen Fähigkeiten und relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen sowie Werten und Einstellungen.³¹ Aspekte, die der WP-Praxis Aufschluss darüber geben können, ob eine Person über die notwendige Kompetenz zur Durchführung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung verfügt, sind z.B.:

- vorhandenes Verständnis von den Berufspflichten sowie von maßgebenden Gesetzen und sonstigen Rechtsvorschriften und von für den Auftrag relevanten Regelungen oder Maßnahmen der Praxis;
- relevante Branchenkenntnis;
- Erfahrungen mit Aufträgen ähnlicher Art und Komplexität; und

²⁹ Zum Begriff vgl. *IDW EQMS 1 (12.2021)*, Tz. 8 Buchst. f.

³⁰ Vgl. *IDW EQMS 1 (12.2021)*, Tz. 29 Buchst. h und Tz. 59 f. sowie Abschn. 6.7.

³¹ Vgl. *IDW EQMS 1 (12.2021)*, Tz. A44.

- vorhandenes Verständnis von den Verantwortlichkeiten des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers bei der Durchführung und Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung, wobei dieses durch entsprechende Schulungen der WP-Praxis erlangt oder verbessert werden kann.
- A7 Die konkreten Aspekte, die von der WP-Praxis bei der Entscheidung herangezogen werden, dass eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung eine geeignete Reaktion auf festgestellte Qualitätsrisiken ist³², können bei der Festlegung der erforderlichen Kompetenz und Fähigkeiten sowie des Zeitbedarfs des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers für den betreffenden Auftrag von Bedeutung sein. Andere Überlegungen können z.B. sein:
- die Art des Unternehmens;
 - die Spezialisierung und die Komplexität der Branche des Unternehmens sowie das regulatorische Umfeld, in dem das Unternehmen tätig ist (z.B. bei der Prüfung von Kreditinstituten);
 - das Ausmaß, zu dem sich der Auftrag auf Sachverhalte bezieht, die spezielle Fachkenntnisse (z.B. in Bezug auf IT oder spezielle Bereiche der Rechnungslegung oder Prüfung) oder spezielle wissenschaftliche und technische Kenntnisse erfordern, wie sie für bestimmte betriebswirtschaftliche Prüfungsaufträge notwendig sein können (vgl. auch Tz. A19).
- A8 Bei der Beurteilung der Kompetenz und Fähigkeiten einer Person, die als auftragsbegleitender Qualitätssicherer benannt werden soll, können auch Feststellungen relevant sein, die sich im Zuge von Nachschautätigkeiten der Praxis ergeben haben (z.B. Feststellungen bei der Auftragsnachschau, wenn die Person Mitglied des betreffenden Auftragsteams oder auftragsbegleitender Qualitätssicherer war), und Ergebnisse externer Überprüfungen³³.
- A9 Sind Kompetenz oder Fähigkeiten einer Person nicht ausreichend, beeinträchtigt dies deren Vermögen, pflichtgemäßes Ermessen bei der Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung angemessen auszuüben. Mangelt es einem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer bspw. an einschlägiger Branchenerfahrung, verfügt er möglicherweise nicht über die erforderlichen Fähigkeiten oder das erforderliche Selbstvertrauen, um vom Auftragsteam vorgenommene bedeutsame Beurteilungen und die Ausübung der kritischen Grundhaltung durch das Auftragsteam in Bezug auf komplexe, branchenspezifische Rechnungslegungs- oder Prüfungssachverhalte zu beurteilen und ggf. kritisch zu hinterfragen.

Angemessene Durchsetzungskraft (vgl. Tz. 18)

- A10 Die WP-Praxis kann dazu beitragen, die Durchsetzungskraft des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers zu stärken. Kann bspw. in der WP-Praxis eine Kultur des Respekts für die Rolle des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers geschaffen werden, ist es weniger wahrscheinlich, dass der auftragsbegleitende Qualitätssicherer durch den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer oder durch anderes Fachpersonal unter Druck gesetzt wird, um das Ergebnis der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung unangemessen zu beeinflussen. Ferner kann die Durch-

³² Vgl. IDW EQMS 1 (12.2021), Tz. A123.

³³ Zum Begriff vgl. IDW EQMS 1 (12.2021), Tz. 8 Buchst. g.

setzungskraft des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers durch die Regelungen oder Maßnahmen der WP-Praxis zum Umgang mit Meinungsverschiedenheiten gefördert werden, die auch das Vorgehen des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers für den Fall einer Meinungsverschiedenheit zwischen dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer und dem Auftragsteam umfassen (vgl. auch Tz. A47).

- A11 Die Durchsetzungskraft des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers kann beeinträchtigt werden, wenn
- die Unternehmenskultur innerhalb der WP-Praxis ausschließlich die Achtung der Autorität von Fachpersonal höherer Hierarchieebenen fördert oder
 - der verantwortliche Wirtschaftsprüfer eine Leitungsposition in der Praxis innehat und der auftragsbegleitende Qualitätssicherer nach den Berichtsstrukturen der WP-Praxis an den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer zu berichten hat oder der verantwortliche Wirtschaftsprüfer die Vergütung des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers festlegt.

Relevante berufliche Verhaltensanforderungen (vgl. Tz. 13 Buchst. c, 19)

- A12 Vor dem Hintergrund des Charakters der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung als prozessunabhängige Kontrolle ist das Objektivitätsgebot eine wesentliche berufliche Verhaltensanforderung, die bei der Durchführung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung anzuwenden ist (im Hinblick auf Abschlussprüfungen nach § 316 HGB vgl. § 60 Abs. 1 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP). Gefährdungen der Objektivität des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers können durch ein breites Spektrum von Tatsachen und Umständen entstehen, z.B.:
- Gefährdungen durch Selbstprüfung (vgl. § 33 Berufssatzung WP/vBP), die entstehen können, wenn der auftragsbegleitende Qualitätssicherer zuvor in bedeutsame Beurteilungen des Auftragsteams, insb. als verantwortlicher Wirtschaftsprüfer oder sonstiges Mitglied des Auftragsteams eingebunden war;
 - Gefährdungen durch persönliche Vertrautheit (vgl. § 35 Berufssatzung WP/vBP) oder Eigeninteressen (vgl. § 32 Berufssatzung WP/vBP) die z.B. auftreten können, wenn der auftragsbegleitende Qualitätssicherer ein nahes oder unmittelbares Familienmitglied des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers oder eines anderen Mitglieds des Auftragsteams ist oder wenn enge persönliche Beziehungen zu Mitgliedern des Auftragsteams bestehen;
 - Gefährdungen durch Einschüchterung (vgl. § 36 Berufssatzung WP/vBP), die auftreten können, wenn tatsächlicher oder wahrgenommener Druck auf den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer ausgeübt wird (z.B. wenn der verantwortliche Wirtschaftsprüfer aggressiv oder dominant auftritt oder der auftragsbegleitende Qualitätssicherer nach den Berichtsstrukturen der WP-Praxis an den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer zu berichten hat).

Insbesondere im Hinblick auf die beiden zuletzt genannten Gefährdungstatbestände kann es problematisch sein, wenn der verantwortliche Wirtschaftsprüfer Einfluss auf die Auswahl des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers nimmt (vgl. auch Tz. A2).

- A13 Die relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen, die bei der Durchführung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung anzuwenden sind, können in Abhängigkeit von der Art des Auftrags variieren. Um die vom Auftragsteam vorgenommenen bedeutsamen Beurteilungen

unter Wahrung der Objektivität beurteilen zu können, muss der auftragsbegleitende Qualitätssicherer unbefangen sein. Dies bedeutet bei der Durchführung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung, die sich auf eine betriebswirtschaftliche Prüfung nach § 2 Abs. 1 WPO (einschließlich Abschlussprüfungen und prüferischen Durchsichten von Abschlüssen) oder ein Gutachten bezieht, dass der auftragsbegleitende Qualitätssicherer als Person, die das Auftragsergebnis nicht nur geringfügig beeinflussen kann, unabhängig vom Mandanten sein muss (§ 29 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP; zu Abschlussprüfungen vgl. auch § 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 und Abs. 4 Satz 1 HGB). Unabhängigkeitsgefährdungen können sich insofern auch aus langjährigen Beziehungen zum Mandanten ergeben. Je nach Dauer und Intensität der Beziehung kann eine Vertrautheit gegeben sein, die zur Besorgnis der Befangenheit des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers führt (vgl. § 35 Berufssatzung WP/vBP) und ggf. durch Schutzmaßnahmen auf ein vertretbares Maß abgeschwächt werden kann (vgl. §§ 29 Abs. 2 Satz 2, 30 Abs. 1 Satz 2 Berufssatzung WP/vBP). Die entsprechende Anwendung von Tz. 20 (Anwendung einer Abkühlungsphase) kann in diesem Zusammenhang als mögliche Schutzmaßnahme gesehen werden.

Besondere Anforderungen der EU-APrVO an die Eignung des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers (vgl. Tz. 18)

- A14 Bei dem EU-Abschlussprüfer, der gemäß Artikel 8 Abs. 2 Satz 2 EU-APrVO die auftragsbegleitende Qualitätssicherung bei der gesetzlichen Abschlussprüfung eines Unternehmens von öffentlichem Interesse durchführen muss, handelt es sich entweder um einen Abschlussprüfer nach Artikel 2 Nr. 2 der Richtlinie 2006/43/EG oder um einen Wirtschaftsprüfer einer zugelassenen Prüfungsgesellschaft nach Artikel 2 Nr. 3 der Richtlinie 2006/43/EG. Geeignet sind auch Personen, die von den zuständigen Stellen eines anderen EU-Mitgliedstaats als gesetzlicher Abschlussprüfer zugelassen sind (vgl. § 60 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP).

Abkühlungsphase im Fall der vorherigen Teilnahme der Person des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers an der Abschlussprüfung (vgl. Tz. 20)

- A15 Grundlegende Sachverhalte, zu denen bedeutsame Beurteilungen vorgenommen werden, ändern sich im Zeitablauf oftmals nicht. Daher können bedeutsame Beurteilungen, die in früheren Perioden vorgenommen wurden, auch die Beurteilungen des Auftragsteams bei aktuellen Aufträgen beeinflussen. Die Fähigkeit eines auftragsbegleitenden Qualitätssicherers, die vom Auftragssteam vorgenommenen bedeutsamen Beurteilungen objektiv zu beurteilen, ist daher beeinträchtigt, wenn die Person zuvor in die Beurteilungen als verantwortlicher Wirtschaftsprüfer oder – im Fall von Abschlussprüfungen nach § 316 HGB – als weiterer verantwortlicher Prüfungspartner – eingebunden war. Unter solchen Umständen ist es wichtig, dass geeignete Schutzmaßnahmen getroffen werden, um die Gefährdungen der Objektivität, insb. die Gefährdung durch Selbstprüfung, soweit abzuschwächen, dass die genannten Umstände zusammen mit den Schutzmaßnahmen insgesamt betrachtet unbedeutend sind und somit aus Sicht eines verständigen Dritten die Gefährdung insgesamt als unwesentlich zu beurteilen ist (vgl. §§ 29 Abs. 2 Satz 2, 30 Abs. 1 Berufssatzung WP/vBP). Dementsprechend sieht dieser *IDW Qualitätsmanagementstandard* die Einführung von Regelungen oder Maßnahmen in der WP-Praxis hinsichtlich einer Abkühlungsphase vor, während derer der verantwortliche Wirtschaftsprüfer

(und ein etwaiger weiterer verantwortlicher Prüfungspartner) als auftragsbegleitender Qualitätssicherer für den betreffenden Auftrag ausgeschlossen ist.

- A16 Die Regelungen oder Maßnahmen der WP-Praxis können sich darüber hinaus auch darauf beziehen, ob eine Abkühlungsphase auch für eine andere Person als den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer (und einen etwaigen weiteren verantwortlichen Prüfungspartner) angemessen ist, bevor diese Person als auftragsbegleitender Qualitätssicherer für diesen Auftrag benannt werden kann. In diesem Zusammenhang kann die WP-Praxis die Rolle dieser Person im Auftragsteam und deren vorherige Einbindung in die vom Auftragsteam vorgenommenen bedeutsamen Beurteilungen würdigen. Beispielsweise kann die WP-Praxis festlegen, dass ein für die Prüfung des Abschlusses eines Teilbereichs im Rahmen einer Konzernabschlussprüfung verantwortlicher Wirtschaftsprüfer nicht dazu geeignet ist, ohne Abkühlungsphase zum auftragsbegleitenden Qualitätssicherer für die Konzernabschlussprüfung ernannt zu werden, sofern er als verantwortlicher Wirtschaftsprüfer an bedeutsamen Beurteilungen, welche die Konzernabschlussprüfung beeinflussen, beteiligt war. Bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse gilt gemäß § 43 Abs. 3 Satz 4 WPO als verantwortlicher Prüfungspartner auf Konzernebene auch, wer als Wirtschaftsprüfer auf Ebene bedeutender Tochterunternehmen als für die Durchführung von deren Abschlussprüfung vorrangig verantwortlich bestimmt worden ist. Dies hat zur Folge, dass die Einführung von Regelungen oder Maßnahmen hinsichtlich einer Abkühlungsphase in Übereinstimmung mit Tz. 20 sich bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse auch auf für die Abschlussprüfung von bedeutenden Tochterunternehmen verantwortliche Wirtschaftsprüfer erstreckt.
- A17 Die WP-Praxis kann es für erforderlich halten, unter bestimmten Umständen eine Rotationspflicht des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers einzuführen. Die Regelungen oder Maßnahmen der WP-Praxis können diesbezüglich entsprechend den Vorgaben des IESBA Code vorsehen, dass bei der gesetzlichen Abschlussprüfung von kapitalmarktnotierten Unternehmen und Unternehmen von öffentlichem Interesse eine Person von der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung ausgeschlossen ist, wenn sie seit mindestens sieben Jahren die auftragsbegleitende Qualitätssicherung bei der Prüfung des Jahresabschlusses oder Konzernabschlusses des Unternehmens durchgeführt hat, es sei denn, es ist seit der letzten auftragsbegleitenden Qualitätssicherung eine Abkühlungsphase verstrichen. Diese Abkühlungsphase beträgt nach den Vorgaben des IESBA Code unter den genannten Umständen drei Jahre.³⁴ Darüber hinaus kann die WP-Praxis festlegen, dass die notwendige Abkühlungsphase gemäß Tz. 20 sich unter bestimmten Umständen verlängert, insb. wenn der auftragsbegleitende Qualitätssicherer über einen verhältnismäßig langen Zeitraum als verantwortlicher Prüfungspartner für den betreffenden Auftrag tätig war.³⁵

³⁴ Vgl. IESBA Code of Ethics for Professional Accountants, Handbook 2018, R540.12.

³⁵ Nach den Vorgaben des IESBA Code (R540.11) beträgt die Abkühlungsphase fünf Jahre, wenn die Person mindestens sieben Jahre verantwortlicher Prüfungspartner für die Jahres- oder Konzernabschlussprüfung war. Eine siebenjährige mandatsbezogene Verweildauer des verantwortlichen Prüfungspartners ist indes bei gesetzlichen Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse gemäß § 43 Abs. 6 Satz 2 WPO nicht zulässig (maximal fünf Jahre).

Umstände, unter denen der auftragsbegleitende Qualitätssicherer weitere Personen bei der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung einsetzt (vgl. Tz. 21-22)

- A18 Unter bestimmten Umständen kann es aus Sicht des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers angemessen sein, durch einzelne Personen oder ein Team mit relevanter Expertise unterstützt zu werden. Beispielsweise können hochspezialisierte Fähigkeiten oder Fachkenntnisse für das Verständnis bestimmter Geschäftsvorfälle des Unternehmens nützlich sein und dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer dabei helfen, bedeutsame Beurteilungen des Auftragsteams im Zusammenhang mit diesen Geschäftsvorfällen zu beurteilen.
- A19 Bei der Einführung von Regelungen oder Maßnahmen zur Begegnung von Gefährdungen der Objektivität der Personen, die den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer unterstützen, können die in Tz. A12 f. dargestellten Überlegungen hilfreich sein.
- A20 Wird der auftragsbegleitende Qualitätssicherer durch externe Personen unterstützt, können deren Verantwortlichkeiten, einschließlich der Einhaltung relevanter beruflicher Verhaltensanforderungen, vertraglich festgelegt werden. Es gelten die Vorgaben des § 50a WPO. Werden bei Abschlussprüfungen externe Personen zur Unterstützung des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers eingesetzt, kann es sich um die Auslagerung wichtiger (Prüfungs-)Tätigkeiten i.S.d. § 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 9 WPO i.V.m. § 62 Berufssatzung WP/vBP auf Dritte handeln, mit der Folge, dass die genannten Bestimmungen zu beachten sind. Hierzu gehört z.B. die Verpflichtung des Dritten, die Anforderungen an das Qualitätsmanagement einzuhalten und im Fall von Ermittlungen der Berufsaufsicht oder im Rahmen einer Qualitätskontrolle für erforderliche Auskünfte zur Verfügung zu stehen und diesbezüglich Unterlagen zur Verfügung zu stellen (vgl. § 62 Satz 2 Nr. 6 Berufssatzung WP/vBP).
- A21 Die Regelungen oder Maßnahmen der WP-Praxis im Zusammenhang mit dem Einsatz unterstützender Personen können den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer bspw. verpflichten:
- zu würdigen, ob die unterstützenden Personen die erteilten Anweisungen verstehen und die Tätigkeiten in Übereinstimmung mit dem geplanten Vorgehen bei der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung durchgeführt werden;
 - durch die unterstützenden Personen aufgeworfene Sachverhalte aufzugreifen, deren Bedeutsamkeit zu würdigen und ggf. die geplante Vorgehensweise anzupassen.

Beeinträchtigung der Eignung des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers (vgl. Tz. 23-24)

- A22 Aspekte, die bei der Würdigung relevant sein können, ob die Eignung des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers beeinträchtigt ist, umfassen z.B.:
- Änderungen der Umstände des Auftrags, die dazu führen können, dass der auftragsbegleitende Qualitätssicherer nicht mehr über die für die Durchführung der Qualitätssicherung erforderliche Kompetenz und erforderlichen Fähigkeiten verfügt;
 - Änderungen anderer Verantwortlichkeiten des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers, die darauf hindeuten, dass die betreffende Person nicht länger über ausreichende Zeit verfügt, die Qualitätssicherung durchzuführen;

- neu hinzutretende Umstände, die die Unabhängigkeit des Qualitätssicherers vom betreffenden Mandanten oder aus anderen Gründen die Objektivität des Qualitätssicherers beeinträchtigen können (vgl. Tz. A25);
- Mitteilungen des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers in Übereinstimmung mit Tz. 24 zu Umständen, die seine Eignung beeinträchtigen.

A23 Die Regelungen oder Maßnahmen der WP-Praxis in Bezug auf Fälle, in denen die Eignung des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers zur Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung beeinträchtigt ist, können sich außer auf das einzuhaltende Verfahren für die Benennung einer anderen Person als auftragsbegleitenden Qualitätssicherer auch auf die Verantwortlichkeiten des ersatzweise benannten auftragsbegleitenden Qualitätssicherers beziehen und z.B. die Notwendigkeit von Konsultationen vorsehen.

Art, zeitliche Einteilung und Umfang der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung (Abschn. 5.3)

Pflichten des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers in Bezug auf die auftragsbegleitende Qualitätssicherung (vgl. Tz. 25 Buchst. b)

A24 ISA [E-DE] 220 (Revised)³⁶ enthält Anforderungen, die der verantwortliche Wirtschaftsprüfer bei Abschlussprüfungen, für die eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung erforderlich ist, zu erfüllen hat. Diese betreffen

- die Feststellung, dass ein auftragsbegleitender Qualitätssicherer benannt wurde,
- die Kooperation mit dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer und die Information der anderen Mitglieder des Prüfungsteams über ihre diesbezüglichen Pflichten,
- die Diskussion bedeutsamer Sachverhalte und bedeutsamer Beurteilungen, die sich während der Abschlussprüfung ergeben, einschließlich derjenigen, die im Rahmen der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung identifiziert werden, mit dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer, und
- das Datum des Bestätigungs-/Versagungsvermerks, das nicht vor Abschluss der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung liegen darf.

Diskussionen zwischen dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer und dem Auftragsteam (vgl. Tz. 25 Buchst. c)

A25 Die regelmäßige Kommunikation zwischen dem Auftragsteam und dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer während der Auftragsdurchführung kann zu einer wirksamen und zeitgerechten auftragsbegleitenden Qualitätssicherung beitragen. Gleichwohl kann in Abhängigkeit von Art und Umfang der Diskussionen mit dem Auftragsteam über bedeutsame Beurteilungen eine Gefährdung der Objektivität des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers entstehen. Die Regelungen oder Maßnahmen der WP-Praxis können daher darauf abzielen, Situationen zu vermeiden, in denen der auftragsbegleitende Qualitätssicherer für das Auftragsteam Entscheidungen trifft oder auch nur dieser Eindruck entstehen könnte. Abhängig von Art und Umfang der Diskussionen über bedeutsame Beurteilungen kann es bspw. erforderlich sein, dass die

³⁶ Vgl. ISA [E-DE] 220 (Revised), Tz. 36.

WP-Praxis hinsichtlich der betreffenden bedeutsamen Beurteilungen eine Konsultation mit einer anderen Person in Übereinstimmung mit den Konsultationsregelungen der WP-Praxis vorsieht.

Tätigkeiten des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers (vgl. Tz. 25-35)

- A26 Die Regelungen oder Maßnahmen der WP-Praxis können Art, zeitliche Einteilung und Umfang der vom auftragsbegleitenden Qualitätssicherer durchzuführenden Tätigkeiten spezifizieren und können darüber hinaus die Bedeutung der Ausübung pflichtgemäßen Ermessens bei der Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung betonen.
- A27 Die zeitliche Einteilung der vom auftragsbegleitenden Qualitätssicherer durchzuführenden Tätigkeiten kann von der Art und den Umständen des Auftrags sowie von Art, Branche und Komplexität des betreffenden Unternehmens abhängen und damit auch von der Art der konkreten Sachverhalte, die der Durchsicht unterliegen. Die zeitgerechte Durchsicht ausgewählter Teile der Arbeitspapiere durch den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer während sämtlicher Auftragsphasen (z.B. während der Planung, Durchführung und Berichterstattung) ermöglicht es, dass Sachverhalte umgehend adressiert und bis zum Vermerks- bzw. Berichtsdatum zur Zufriedenheit des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers geklärt werden können. Der auftragsbegleitende Qualitätssicherer kann bspw. bis zum Ende der Planungsphase Beurteilungen in Bezug auf die Prüfungsstrategie und das Prüfungsprogramm durchführen. Die zeitgerechte Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung kann auch die Ausübung pflichtgemäßen Ermessens und – soweit für die Auftragsart relevant – der kritischen Grundhaltung des Auftragsteams bei der Planung und Durchführung des Auftrags stärken.
- A28 Art und Umfang der Tätigkeiten des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers für einen bestimmten Auftrag können unter anderem von folgenden Faktoren abhängen:
- von den der Beurteilung der Qualitätsrisiken³⁷ zugrunde gelegten Erwägungen, z.B. dass der betreffende Mandant in einem mit hoher Unsicherheit behafteten wirtschaftlichen Umfeld (bspw. in einem Schwellenland) aktiv ist oder komplexe Geschäftsvorfälle aufweist;
 - von im Rahmen des Nachschau- und Verbesserungsprozesses der WP-Praxis identifizierten QMS-Mängeln und den Maßnahmen zu deren Behebung sowie von der WP-Praxis kommunizierten Anleitungen, aus denen sich Hinweise auf Bereiche ergeben können, in denen umfangreichere Tätigkeiten des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers notwendig sind;
 - von der Komplexität des Auftrags;
 - von der Größe und Art des Unternehmens, etwa ob es sich um ein Unternehmen von öffentlichem Interesse handelt;
 - von Feststellungen der Auftragsnachschau oder im Rahmen von externen Überprüfungen, z.B. Inspektionen nach § 62b WPO, in Bezug auf einen vorhergehenden Auftragszeitraum, oder anderen aufgeworfenen Bedenken bezüglich der Qualität der Arbeiten des Auftragsteams;

³⁷ Vgl. IDW EQMS 1 (12.2021), Tz. A68.

- von den erlangten Informationen aus dem Auftragsannahme- und Auftragsfortführungsprozess der WP-Praxis;
- bei Prüfungen: von der Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen durch das Auftragsteam sowie dessen Reaktionen auf die beurteilten Risiken; und
- davon, ob die Mitglieder des Auftragsteams mit dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer kooperiert haben. Die Regelungen oder Maßnahmen der WP-Praxis können festlegen, welche Maßnahmen der auftragsbegleitende Qualitätssicherer für den Fall zu ergreifen hat, dass das Auftragsteam nicht mit dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer kooperiert hat. Diese Regelungen und Maßnahmen können z.B. die Information einer geeigneten Person in der WP-Praxis vorsehen, damit diese angemessene Maßnahmen ergreifen kann, um das Problem zu lösen.

A29 Es kann notwendig sein, Art, zeitliche Einteilung und Umfang der Tätigkeiten des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers je nach den gegebenen Umständen während der Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung anzupassen.

Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen (vgl. Tz. 22 Buchst. a, 27)

- A30 Die Durchführung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung für Konzernabschlussprüfungen kann je nach Größe und Komplexität des Konzerns zusätzliche Überlegungen erfordern. Gemäß Tz. 22 Buchst. a hat die WP-Praxis Regelungen oder Maßnahmen einzuführen, die den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer dazu verpflichten, die Gesamtverantwortung für die Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung zu übernehmen. Die Übernahme der Gesamtverantwortung kann es im Fall von größeren und komplexeren Konzernabschlussprüfungen erfordern, dass die für die auftragsbegleitende Qualitätssicherung der Konzernabschlussprüfung verantwortliche Person bedeutsame Sachverhalte und bedeutsame Beurteilungen mit Mitgliedern des Prüfungsteams mit Schlüsselfunktionen diskutiert, die keine Mitglieder des Konzernprüfungsteams sind (z.B. Teilbereichsprüfer). In diesen Fällen kann der auftragsbegleitende Qualitätssicherer von Personen unterstützt werden, die den in Übereinstimmung mit Tz. 21 festgelegten Eignungskriterien der WP-Praxis entsprechen. Wenn solche unterstützenden Personen eingesetzt werden, können vom auftragsbegleitenden Qualitätssicherer die Erläuterungen in Tz. A21 herangezogen werden.
- A31 Sofern ein auftragsbegleitender Qualitätssicherer für die Jahresabschlussprüfung eines Unternehmens benannt wird, das Teil eines Konzerns ist, kann die Kommunikation mit dem für die Jahresabschlussprüfung verantwortlichen auftragsbegleitenden Qualitätssicherer dabei helfen, dass der für die Konzernabschlussprüfung verantwortliche auftragsbegleitende Qualitätssicherer seine Verpflichtung zur Übernahme der Gesamtverantwortung gemäß Tz. 22 Buchst. a erfüllt. Dies kann bspw. der Fall sein, wenn das Konzernunternehmen für Zwecke der Konzernabschlussprüfung als in den Konzernabschluss einzubeziehender Teilbereich identifiziert wurde und im Zusammenhang mit der Konzernabschlussprüfung bedeutsame Beurteilungen auf Ebene dieses Teilbereichs vorgenommen wurden.

Vom Auftragsteam und von der WP-Praxis kommunizierte Informationen (vgl. Tz. 26)

A32 Das erlangte Verständnis der vom Auftragsteam und von der WP-Praxis kommunizierten Informationen nach Tz. 26 kann dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer dabei helfen, sich ein Bild von den bei dem Auftrag zu erwartenden bedeutsamen Beurteilungen zu verschaffen. Ein solches Verständnis kann auch als Grundlage für Diskussionen mit dem Auftragsteam zu bedeutsamen Sachverhalten und bedeutsamen Beurteilungen bei dem Auftrag dienen. Wurden bspw. QMS-Mängel identifiziert, die sich auf bedeutsame Beurteilungen im Zusammenhang mit geschätzten Werten in der Rechnungslegung von Mandanten einer bestimmten Branche beziehen, können innerhalb der WP-Praxis hierzu kommunizierte Informationen für die Prüfung eines Unternehmens der gleichen Branche relevant sein. In diesem Fall können solche Informationen dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer als Grundlage für die nach Tz. 27 erforderlichen Erörterungen mit dem Auftragsteam dienen.

Bedeutsame Sachverhalte und bedeutsame Beurteilungen (vgl. Tz. 27-29)

- A33 ISA [E-DE] 220 (Revised)³⁸ *verpflichtet* den für eine Abschlussprüfung verantwortlichen Wirtschaftsprüfer dazu, die Arbeitspapiere in Bezug auf bedeutsame Sachverhalte³⁹ und bedeutsame Beurteilungen – einschließlich solcher im Zusammenhang mit schwierigen oder strittigen Sachverhalten, die während der Abschlussprüfung identifiziert wurden – sowie in Bezug auf die diesbezüglichen Schlussfolgerungen durchzusehen.
- A34 ISA [E-DE] 220 (Revised)⁴⁰ enthält zudem Beispiele für bedeutsame Beurteilungen, die von dem verantwortlichen Wirtschaftsprüfer in Bezug auf die Prüfungsstrategie und das Prüfungsprogramm sowie in Bezug auf die Prüfungsdurchführung und die vom Prüfungsteam insgesamt gezogenen Schlussfolgerungen identifiziert werden können.
- A35 Wenn der auftragsbegleitende Qualitätssicherer auf Basis der Durchsicht der Arbeitspapiere und der Erörterungen mit dem Auftragsteam von Bereichen Kenntnis erlangt, in denen keine bedeutsame Beurteilungen des Auftragsteams erkennbar sind, obwohl diese nach Einschätzung des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers zu erwarten gewesen wären, können weitere Informationen über die vom Auftragsteam durchgeführten Tätigkeiten und die Grundlagen für die gezogenen Schlussfolgerungen des Auftragsteams notwendig sein. In diesem Fall kann das Auftragsteam aufgrund von Diskussionen mit dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer zu dem Schluss gelangen, dass zusätzliche Tätigkeiten durchgeführt werden müssen.
- A36 Die gemäß Tz. 26 und 27 erhaltenen Informationen und die Erkenntnisse aus der Durchsicht ausgewählter Teile der Arbeitspapiere dienen dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer zur Beurteilung der Grundlagen für bedeutsame Beurteilungen des Auftragsteams. Darüber hinaus kann aus Sicht des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers z.B. von Bedeutung sein,
- aufmerksam zu bleiben für Veränderungen von Art und Umständen des Auftrags sowie Art, Branche und Komplexität des betreffenden Unternehmens, die zu Änderungen der bedeutsamen Beurteilungen des Auftragsteams führen können,

³⁸ Vgl. ISA [E-DE] 220 (Revised), Tz. 31.

³⁹ Vgl. ISA [DE] 230, Tz. 8(c).

⁴⁰ Vgl. ISA [E-DE] 220 (Revised), Tz. A92.

- bei der Beurteilung der Reaktionen des Auftragsteams eine unvoreingenommene Sichtweise einzunehmen und
 - Unstimmigkeiten, die bei der Durchsicht der Arbeitspapiere identifiziert wurden, oder inkonsistenten Antworten des Auftragsteams auf Fragen zu den bedeutsamen Beurteilungen nachzugehen.
- A37 Die Regelungen oder Maßnahmen der WP-Praxis können die durch den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer durchzusehenden Teile der Arbeitspapiere näher bestimmen. Darüber hinaus können solche Regelungen oder Maßnahmen den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer dazu anhalten, bei der Auswahl etwaiger weiterer durchzusehender Arbeitspapiere, die im Zusammenhang mit bedeutsamen Beurteilungen des Auftragsteams stehen, sein pflichtgemäßes Ermessen auszuüben.
- A38 Für Zwecke der Beurteilung der Grundlagen für die bedeutsamen Beurteilungen des Auftragsteams sowie der Angemessenheit der vom Auftragsteam gezogenen Schlussfolgerungen und deren Untermauerung in den Arbeitspapieren in Übereinstimmung mit Tz. 28 werden die Beurteilungsgegenstände gemäß Artikel 8 Abs. 5 Buchst. b)-g) EU-APrVO (vgl. Tz. 29) oftmals auch dann relevant sein, wenn die auftragsbegleitende Qualitätssicherung andere Aufträge als gesetzliche Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse betrifft.
- A39 Die Erörterung von bedeutsamen Beurteilungen mit dem verantwortlichen Wirtschaftsprüfer und ggf. anderen Mitgliedern des Auftragsteams kann den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer zusammen mit der Durchsicht relevanter Teile der Arbeitspapiere bei der Beurteilung der durch das Auftragsteam ausgeübten kritischen Grundhaltung unterstützen.
- A40 ISA [E-DE] 220 (Revised)⁴¹ enthält Beispiele für Gefährdungen der Ausübung einer kritischen Grundhaltung, für eine unbewusste einseitige Ausrichtung des Prüfungsteams, die einer kritischen Grundhaltung entgegenstehen kann, sowie für mögliche Handlungen, die das Prüfungsteam vornehmen kann, um Gefährdungen für die Ausübung einer kritischen Grundhaltung abzuschwächen.
- A41 ISA [E-DE] 315 (Revised 2019)⁴², ISA [DE] 540 (Revised)⁴³ und andere ISA [DE] enthalten Beispiele für Bereiche, in denen der Abschlussprüfer eine kritische Grundhaltung ausübt und Beispiele einer angemessenen Dokumentation als Nachweis für die Ausübung kritischer Grundhaltung durch den Abschlussprüfer.

⁴¹ Vgl. ISA [E-DE] 220 (Revised), Tz. A34-A36.

⁴² Vgl. ISA [E-DE] 315 (Revised 2019), Tz. A238.

⁴³ Vgl. International Standard on Auditing [DE] 540 (Revised) „Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängender Abschlussangaben“ (ISA [DE] 540 (Revised)), Tz. A11.

Feststellung des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers zur Einhaltung der relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen (vgl. Tz. 30)

- A42 ISA [E-DE] 220 (Revised)⁴⁴ verpflichtet den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer, vor dem Datum des Bestätigungs- bzw. Versagungsvermerks die Verantwortung für die Feststellung zu übernehmen, ob die relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen, einschließlich derjenigen zur Unabhängigkeit, eingehalten wurden.

Angemessene und ausreichende Einbindung des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers in die Auftragsabwicklung (vgl. Tz. 32)

- A43 ISA [E-DE] 220 (Revised)⁴⁵ verpflichtet den verantwortlichen Wirtschaftsprüfer, vor dem Datum des Bestätigungs- bzw. Versagungsvermerks festzustellen, dass seine Einbindung während der gesamten Auftragsabwicklung angemessen und ausreichend dafür war, um feststellen zu können, dass die vorgenommenen bedeutsamen Beurteilungen und gezogenen Schlussfolgerungen angesichts von Art und Umständen des Abschlussprüfungsauftrags angemessen sind. ISA [E-DE] 220 (Revised)⁴⁶ weist darüber hinaus darauf hin, dass die Dokumentation der Einbindung des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers in den Arbeitspapieren auf unterschiedliche Weise erfolgen kann. Diskussionen mit dem Prüfungsteam und die Durchsicht der entsprechenden Teile der Arbeitspapiere können den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer bei der Beurteilung der Feststellung des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers, dass seine Einbindung angemessen und ausreichend war, unterstützen.

Durchsicht des Abschlusses oder anderer Sachverhaltsinformationen zum Auftragsgegenstand sowie der Berichterstattung über den Auftrag (vgl. Tz. 33)

- A44 Bei Abschlussprüfungen kann die Durchsicht des Abschlusses (und ggf. des Lageberichts), des Bestätigungs- bzw. Versagungsvermerks und des Prüfungsberichts durch den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer die Würdigung umfassen, ob die Darstellung von Sachverhalten, die im Zusammenhang mit bedeutsamen Beurteilungen des Prüfungsteams stehen, mit dem auf Basis der Durchsicht ausgewählter Teile der Arbeitspapiere und der Diskussionen mit dem Prüfungsteam gewonnenen Verständnis des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers in Einklang stehen. Bei der Durchsicht des Abschlusses (und ggf. des Lageberichts) kann der auftragsbegleitende Qualitätssicherer auch von Bereichen Kenntnis erlangen, in denen bedeutsame Beurteilungen des Prüfungsteams zu erwarten gewesen wären und für die daher weitere Informationen über die vom Prüfungsteam durchgeführten Tätigkeiten oder die Grundlagen für die gezogenen Schlussfolgerungen des Prüfungsteams notwendig sein können. Die vorstehenden Überlegungen gelten auch für Aufträge zur prüferischen Durchsicht von Abschlüssen und die dazugehörige Bescheinigung und einen etwaigen Bericht über die prüferische Durchsicht.

⁴⁴ Vgl. ISA [E-DE] 220 (Revised), Tz. 21.

⁴⁵ Vgl. ISA [E-DE] 220 (Revised), Tz. 40(a).

⁴⁶ Vgl. ISA [E-DE] 220 (Revised), Tz. A118.

- A45 Bei sonstigen betriebswirtschaftlichen Prüfungen nach § 2 Abs. 1 WPO oder Aufträgen zu verwandten Dienstleistungen kann die Durchsicht der Berichterstattung zum Auftrag sowie gegebenenfalls der Sachverhaltsinformationen zum Auftragsgegenstand durch den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer ähnliche Würdigungen und Überlegungen einschließen wie in Tz. A44 beschrieben (z.B. ob die Darstellung oder die Beschreibung von Sachverhalten, die im Zusammenhang mit bedeutsamen Beurteilungen des Auftragsteams stehen, mit dem auf Basis der eigenen Tätigkeiten gewonnenen Verständnis des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers übereinstimmen).
- A46 Die Berichtskritik und die auftragsbegleitende Qualitätssicherung müssen nicht von derselben Person durchgeführt werden. Die nach Tz. 33 bei Abschlussprüfungen erforderliche Durchsicht des Prüfungsberichts durch den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer kann jedoch die Berichtskritik i.S. von § 48 Abs. 2 Berufssatzung WP/vBP umfassen. Soweit eine andere Person die Berichtskritik durchführt und davon auch die Durchsicht des Prüfungsberichts i.S. der Tz. 33 umfasst sein soll, hat der Berichtskritiker die in Übereinstimmung mit Tz. 21 festgelegten Eignungskriterien der WP-Praxis für Personen, die den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer unterstützen, zu erfüllen. Nicht geeignet, den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer in Form der Übernahme der Durchsicht des Prüfungsberichts zu unterstützen, ist demnach ein weiterer verantwortlicher Prüfungspartner (z.B. Mitunterzeichner) (vgl. Tz. 21, Buchst. a).

Nicht ausgeräumte Bedenken des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers (vgl. Tz. 34)

- A47 Die Regelungen oder Maßnahmen der WP-Praxis können eine oder mehrere Person(en) in der WP-Praxis bestimmen, die zu benachrichtigen ist bzw. sind, wenn der auftragsbegleitende Qualitätssicherer Bedenken hinsichtlich der Angemessenheit der vom Auftragsteam vorgenommenen bedeutsamen Beurteilungen und der hierzu gezogenen Schlussfolgerungen hat, die nicht ausgeräumt wurden. Dabei kann es sich auch um Personen handeln, denen die Verantwortlichkeit für die Benennung des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers zugewiesen wurde. In Bezug auf solche nicht ausgeräumten Bedenken können die Regelungen oder Maßnahmen der WP-Praxis auch eine Konsultationspflicht vorsehen.⁴⁷ Bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse schreibt Artikel 8 Abs. 6 Satz 2 EU-APrVO die Festlegung von Verfahren über die Modalitäten für die Beilegung von Unstimmigkeiten zwischen einem verantwortlichen Prüfungspartner und dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer vor.

⁴⁷ Zu mit Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Auftragsteam und dem auftragsbegleitenden Qualitätssicherer einhergehenden Sachverhalten vgl. auch *IDW EQMS 1 (12.2021)*, Tz. 30 Buchst. e und Tz. A61.

Dokumentation (Abschn. 5.4)

- A48 Form, Inhalt und Umfang der Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung können von folgenden Faktoren abhängen:
- Art und Komplexität des Auftrags;
 - Art des betreffenden Unternehmens;
 - Art und Komplexität der Sachverhalte, die Gegenstand der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung sind; und
 - Umfang der durchgesehenen Arbeitspapiere.
- A49 Es bestehen verschiedene Möglichkeiten, die Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung und die Mitteilung, dass die auftragsbegleitende Qualitätssicherung abgeschlossen ist, zu dokumentieren. Der auftragsbegleitende Qualitätssicherer kann bspw. die Durchsicht der Arbeitspapiere elektronisch in der IT-Anwendung zur Auftragsdurchführung dokumentieren. Alternativ kann der auftragsbegleitende Qualitätssicherer diese Durchsicht in Form eines Memorandums dokumentieren. Die Tätigkeiten des auftragsbegleitenden Qualitätssicherers können zum Teil auch auf andere Weise dokumentiert werden, bspw. in den Protokollen der Diskussionen des Auftragsteams, bei denen der auftragsbegleitende Qualitätssicherer anwesend war.
- A50 Gemäß Tz. 25 Buchst. b hat die WP-Praxis Regelungen oder Maßnahmen einzuführen, die dafür Sorge tragen, dass das Vermerks- bzw. Berichtsdatum nicht vor dem Datum des Abschlusses der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung liegt, was auch die Klärung von Sachverhalten bis zum Vermerks- bzw. Berichtsdatum einschließt, die vom auftragsbegleitenden Qualitätssicherer aufgeworfen wurden. Vorausgesetzt, dass alle Anforderungen in Bezug auf die Durchführung der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung erfüllt wurden, kann die Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung auch erst nach dem Vermerks- bzw. Berichtsdatum, aber vor der Zusammenstellung der endgültigen Handakte zum Auftrag finalisiert werden. Gleichwohl können Regelungen oder Maßnahmen der WP-Praxis bestimmen, dass es notwendig ist, die Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung an oder vor dem Vermerks- bzw. Berichtsdatum zu finalisieren.
- A51 Die Aufbewahrung der Dokumentation der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung erfolgt entsprechend der Regelungen der WP-Praxis zur Aufbewahrung der Arbeitspapiere.⁴⁸ Gleichzeitig unterliegt diese Dokumentation auch den Anforderungen an die Dokumentation des Qualitätsmanagementsystems gemäß *IDW EQMS 1 (12.2021)*, wonach die Dokumentation mindestens so lange aufzubewahren ist, wie es für die interne Überwachung der Ausgestaltung, Einrichtung und Durchsetzung des Qualitätsmanagementsystems bzw. als externer Nachweis für die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätsmanagementsystems erforderlich ist.⁴⁹ Wird eine externe Person als auftragsbegleitender Qualitätssicherer hinzugezogen, empfiehlt es sich, dass diese die Ergebnisse und Erwägungen separat dokumentiert und aufbewahrt (in Bezug auf Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse vgl. Artikel 8 Abs. 7 EU-APrVO).

⁴⁸ Vgl. *IDW EQMS 1 (12.2021)*, Tz. 66 f.

⁴⁹ Vgl. *IDW EQMS 1 (12.2021)*, Tz. 106.