

Fachgutachten

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** der **Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer** über die

Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen

(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 28. November 2018 als Fachgutachten KFS/PG 15; von der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) genehmigt)

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Vorbemerkungen	3
2. Zielsetzung und Umfang der QS-Prüfung	4
3. Unabhängigkeit und Verschwiegenheit bei der Durchführung von QS-Prüfungen	4
4. Angebotslegung, Auftragsannahme und vorzeitige Beendigung aus wichtigem Grund.....	5
5. Risikoorientiertes Vorgehen bei der QS-Prüfung	6
5.1. Allgemeine Grundsätze	6
5.2. Prüfungshandlungen zur Feststellung und Beurteilung der qualitätsgefährdenden Risiken des Prüfungsbetriebes	7
5.2.1. Gewinnung eines Verständnisses vom Prüfungsbetrieb und von dessen Qualitätssicherungssystem.....	7
5.2.2. Identifizierung der qualitätsgefährdenden Risiken.....	8
5.2.3. Beurteilung der qualitätsgefährdenden Risiken und Festlegung der weiteren Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems	9
5.3. Prüfung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems	10
5.3.1. Allgemeine Grundsätze	10
5.3.2. Prüfung der Angemessenheit	11
5.3.3. Prüfung der Wirksamkeit	12
5.3.3.1. Prüfung der Wirksamkeit der Regelungen zur internen Nachschau.....	12
5.3.3.2. Prüfung der Wirksamkeit der Regelungen zur allgemeinen Organisation des Prüfungsbetriebes	12
5.3.3.3. Prüfung der Wirksamkeit der Regelungen zur Auftragsabwicklung.....	12
5.4. Einstufung der Prüfungsfeststellungen	13
5.4.1. Übersicht und allgemeine Grundsätze	13
5.4.2. Einstufung von Mängeln bei der Prüfung der Angemessenheit.....	16
5.4.3. Einstufung von Mängeln bei der Prüfung der Wirksamkeit.....	18
5.4.4. Dokumentation von und Berichterstattung zu Mängeln	18
5.5. Schlussbesprechung und abschließende Prüfungshandlungen	18
6. Dokumentation.....	19
7. Qualitätssicherungsprüfbericht.....	19

7.1. Zielsetzung des Qualitätssicherungsprüfberichts	19
7.2. Inhalt des Qualitätssicherungsprüfberichts	20
7.2.1. Mindestinhalt	20
7.2.2. Empfehlungen zur Beseitigung festgestellter Mängel im Qualitätssicherungssystem	20
7.2.3. Zusammenfassende Einschätzung	20
7.3. Unterzeichnung des Qualitätssicherungsprüfberichts	21
7.4. Empfänger des Qualitätssicherungsprüfberichts	21
8. Besonderheiten der QS-Prüfung bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die der Inspektion unterliegen.....	21
9. Anwendungszeitpunkt.....	23
Anlage 1: Muster – Angebot / Auftrag Qualitätssicherungsprüfung	24
Anlage 2: Muster Vollständigkeitserklärung	30
Anlage 3: Risikobasierte Planung und Durchführung von QS-Prüfungen.....	32

1. Vorbemerkungen

- (1) Die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (KSW) legt in diesem Fachgutachten die Berufsauffassung dar, nach der Qualitätssicherungsprüfungen (im Folgenden: QS-Prüfungen) in Prüfungsbetrieben durch anerkannte Qualitätssicherungsprüfer (§ 26 APAG, im Folgenden: QS-Prüfer) gemäß §§ 24 ff. APAG durchzuführen sind. Dieses Fachgutachten verdeutlicht zugleich gegenüber der Öffentlichkeit Inhalt und Grenzen von QS-Prüfungen im Prüfungsbetrieb.
- (2) Das vorliegende Fachgutachten dient vornehmlich der Durchführung einer QS-Prüfung bei Prüfungsbetrieben, in denen keine Jahres- bzw. Konzernabschlüsse von Unternehmen von öffentlichem Interesse geprüft werden. Abschnitt 8. geht auf die Besonderheiten der QS-Prüfung bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die der Inspektion unterliegen, ein.
- (3) Die Grundzüge des Verfahrens der QS-Prüfung sind in den §§ 24 ff. APAG sowie in den dazu ergangenen Verordnungen der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (im Folgenden: APAB) geregelt. Dazu gehören u.a. die Verpflichtung zur Teilnahme am Verfahren, der Gegenstand der QS-Prüfung, die Voraussetzungen für eine Tätigkeit als QS-Prüfer, die Erteilung und die Kündigung von Aufträgen zur Durchführung von QS-Prüfungen, die Verschwiegenheitspflicht der Beteiligten am Verfahren sowie die Organisation des Verfahrens in der APAB. Das Verfahren der QS-Prüfung i.S.d. § 24 ff. APAG wird durch die APAB unter Anhörung der Qualitätsprüfungskommission i.S.d. § 12 APAG durchgeführt. Weitere Hinweise finden sich in den zur QS-Prüfung ergangenen Rundschreiben der APAB.
- (4) Die Pflicht zur Einhaltung und Überwachung von Qualitätsgrundsätzen ergibt sich aus den allgemeinen Berufspflichten, wonach der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben hat. Diese Pflichten werden in der WT-AARL 2017-KSW¹ sowie der KSW-PRL 2017² konkretisiert. Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die Abschlussprüfungen, prüferische Durchsichten und sonstige Prüfungen im Sinne der KSW-PRL 2017 durchführen, sind gemäß § 3 KSW-PRL 2017 verpflichtet, Regelungen und Maßnahmen einzurichten, die nach den Verhältnissen des Prüfungsbetriebes erforderlich sind, um eine hohe Qualität der Berufsausübung zu gewährleisten. Diese Verpflichtung bezieht sich auf den gesamten Tätigkeitsbereich des Prüfungsbetriebes. Zusätzlich sind Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften i.S.d. § 2 Z 2 und Z 3 APAG verpflichtet, die Bestimmungen des § 23 Abs. 1 und 2 APAG zu befolgen.
- (5) Die KSW legt in der KSW-PRL 2017 dar, wie ein Qualitätssicherungssystem in Prüfungsbetrieben ausgestaltet sein sollte, um die Einhaltung der gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen (insbesondere der ISA und ergänzenden Fachgutachten, des WTBG, der WT-AARL 2017-KSW sowie der KSW-GWPRL 2017³) sicherzustellen. § 23 Abs. 2 APAG zählt die Regelungen auf, die eine Prüfung der Qualitätssicherung eines Prüfungsbetriebes zu umfassen hat, soweit sie für die Tätigkeit des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft relevant sind.

¹ Verordnung der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer über die Allgemeinen Richtlinien über die Ausübung der Wirtschaftstreuhandberufe der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (WT-AARL 2017-KSW)

² Verordnung der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zur Durchführung prüfender Tätigkeiten (KSW-PRL 2017)

³ Verordnung der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer über die Richtlinie über die Geldwäscheprävention bei Ausübung von WT-Berufen (KSW-GWPRL 2017)

- (6) Der Begriff Prüfungsbetrieb ist i.S.d. § 2 Z 11 APAG zu verstehen.
- (7) Prüfungsbetriebe, die nicht zur Durchführung einer QS-Prüfung verpflichtet sind, können sich freiwillig einer QS-Prüfung unterziehen. In diesem Fall gelten die Vorschriften des APAG gemäß § 23 Abs. 5 APAG sowie alle Bestimmungen dieses Fachgutachtens entsprechend.

2. Zielsetzung und Umfang der QS-Prüfung

- (8) Das Qualitätssicherungssystem hat gemäß § 3 Abs. 1 KSW-PRL 2017 alle Regelungen und Maßnahmen zu umfassen, die nach den Verhältnissen des Prüfungsbetriebes erforderlich sind, um unter Berücksichtigung der qualitätsgefährdenden Risiken des Prüfungsbetriebes eine hohe Qualität der Berufsausübung zu gewährleisten.
- (9) Qualitätsgefährdende Risiken ergeben sich aus dem Umfeld und internen Sachverhalten des Prüfungsbetriebes, die eine ordnungsgemäße Durchführung von Abschlussprüfungen gefährden.
- (10) Das Qualitätsrisiko ist das Risiko, dass die im Qualitätssicherungssystem des Prüfungsbetriebes verankerten Regelungen und Maßnahmen nicht im Einklang mit den gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen stehen und/oder die qualitätsgefährdenden Risiken nicht auf ein akzeptables Ausmaß reduzieren.
- (11) Nach § 23 Abs. 3 APAG unterliegen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften i.S.d. § 2 Z 2 und Z 3 APAG hinsichtlich ihrer Regelungen zur Qualitätssicherung QS-Prüfungen.
- (12) Die QS-Prüfung umfasst gemäß § 24 Abs. 1 APAG ausschließlich das nach § 23 Abs. 1 APAG unter Berücksichtigung von § 3 KSW-PRL 2017 von einem Abschlussprüfer oder einer Prüfungsgesellschaft (im Folgenden: Prüfungsbetrieb) einzurichtende Qualitätssicherungssystem in Bezug auf Abschlussprüfungen i.S.d. § 2 Z 1 APAG (im Folgenden: Abschlussprüfungen). Der QS-Prüfer führt seine Tätigkeit mit dem Ziel durch, Regelungen zur Qualitätssicherung eines Prüfungsbetriebes, welche im Zusammenhang mit Abschlussprüfungen stehen, zu prüfen. Eine freiwillige QS-Prüfung umfasst das Qualitätssicherungssystem in Bezug auf alle von einem Prüfungsbetrieb durchgeführten Jahres- und Konzernabschlussprüfungen; dies umfasst auch Jahresabschlussprüfungen von Vereinen und Stiftungen.
- (13) Die QS-Prüfungen müssen gemäß § 24 Abs. 4 APAG im Hinblick auf den Umfang und die Komplexität der Tätigkeit des überprüften Prüfungsbetriebes geeignet und angemessen sein.

3. Unabhängigkeit und Verschwiegenheit bei der Durchführung von QS-Prüfungen

- (14) Der QS-Prüfer darf eine QS-Prüfung nicht durchführen, wenn dies den für die berufliche Ausübung geltenden Unvereinbarkeitsregelungen zuwiderläuft. Wechselseitige QS-Prüfungen sind unzulässig.⁴ Weiters darf der QS-Prüfer gemäß § 30 Abs. 2 APAG während der Prüfung und in den letzten drei Jahren, bevor er eine QS-Prüfung durch-

⁴ Vgl. § 30 APAG.

führt, mit dem zu prüfenden Prüfungsbetrieb weder als Gesellschafter noch als Mitarbeiter oder in sonstiger vergleichbarer Weise verbunden gewesen sein. Darüber hinaus hat der QS-Prüfer die allgemeinen und besonderen Pflichten nach dem WTBG 2017 und der WT-AARL 2017-KSW sowie der KSW-PRL 2017 zu beachten.⁵

- (15) Zwischen dem QS-Prüfer und dem zu überprüfenden Abschlussprüfer bzw. der zu überprüfenden Prüfungsgesellschaft dürfen keine Interessenkonflikte bestehen. Insbesondere sind die Vermeidung der Besorgnis der Befangenheit nach §§ 14 und 16 WT-AARL 2017-KSW sowie die Vermeidung von Interessenkollisionen nach §§ 15 und 16 WT-AARL 2017-KSW zu beachten. So darf beispielsweise ein für die interne Nachschau extern Beauftragter nicht QS-Prüfer sein. Ebenso darf ein ehemaliger Mitarbeiter, der seit der letzten QS-Prüfung an Abschlussprüfungen mitwirkte, oder eine externe Person, die in diesem Zeitraum an der Auftragsabwicklung mitwirkte, nicht QS-Prüfer sein.
- (16) Gemäß § 33 Abs. 2 APAG wird die Verpflichtung des Abschlussprüfers, der Gehilfen⁶ und der bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft zur Verschwiegenheit (§ 80 WTBG, § 275 Abs. 1 Satz 1 UGB) in dem Umfang eingeschränkt, in dem es zur Durchführung der QS-Prüfung nach den §§ 24 ff. APAG erforderlich ist. Die schutzwürdigen Interessen der Mandanten des zu prüfenden Prüfungsbetriebes werden durch die Einbeziehung aller an dem System der QS-Prüfung Beteiligten (QS-Prüfer, ihre qualifizierten Assistenten, Mitglieder und Ersatzmitglieder der Qualitätsprüfungskommission, Mitarbeiter und Organe der APAB und beigezogene Sachverständige i.S.d. § 2 Z 8 APAG) in den Kreis der zur Verschwiegenheit Verpflichteten nach § 17 Abs. 1 bis 3 APAG berücksichtigt. Insbesondere dürfen die an dem System der QS-Prüfung Beteiligten Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse, die sie bei ihrer Tätigkeit erfahren haben, nicht gegenüber Dritten offenbaren oder bewerten. Die schuldhaft Verletzung dieser Pflicht kann u.a. zu einer Schadenersatzpflicht gegenüber dem geprüften Prüfungsbetrieb führen.

4. Angebotslegung, Auftragsannahme und vorzeitige Beendigung aus wichtigem Grund

- (17) Eine QS-Prüfung darf gemäß § 26 Abs. 1 APAG nur von anerkannten QS-Prüfern⁷ durchgeführt werden.
- (18) Vor der Angebotslegung hat der QS-Prüfer zu prüfen und zu dokumentieren, ob Ausschlussgründe gemäß Rz (14) und (15) bestehen. Diese Prüfung hat vor Abgabe der Unabhängigkeitsbestätigung nach § 30 Abs. 3 APAG zu erfolgen.
- (19) Ein Angebot zur Durchführung einer QS-Prüfung darf ferner nur gelegt werden, wenn der QS-Prüfer über die notwendigen Kenntnisse und Erfahrungen sowie die erforderlichen Ressourcen verfügt, um die QS-Prüfung sachgerecht durchführen zu können.⁸

⁵ Vgl. §§ 71 ff. WTBG, §§ 1, 14 bis 16 WT-AARL 2017-KSW, § 25 KSW-PRL 2017.

⁶ Gehilfe ist jeder Dritte, der in die Auftragsbearbeitung eingebunden ist. Hierzu gehören die angestellten Mitarbeiter des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft, über Werkvertrag Mitwirkende sowie einbezogene Sachverständige und externe Dienstleister.

⁷ Liste der anerkannten Qualitätssicherungsprüfer: siehe Internetseite der APAB unter <https://www.apab.gv.at/aufsicht/qualitaetssicherung>

⁸ Vgl. § 7 WT-AARL 2017-KSW.

- (20) Die Aufgabenstellung erfordert es vielfach, qualifizierte Assistenten i.S.d. § 28 i.V.m. § 2 Z 24 APAG⁹ für die Durchführung von QS-Prüfungen einzusetzen. Der QS-Prüfer ist für die sachgerechte Besetzung des Prüfungsteams verantwortlich. Die Zusammensetzung und die Größe des Prüfungsteams sind abhängig vom Umfang und der Komplexität des zu prüfenden Prüfungsbetriebes. Ist der zu prüfende Prüfungsbetrieb in Bereichen tätig, die besondere Kenntnisse erfordern, muss das Prüfungsteam, das die Einhaltung der Qualitätssicherungsmaßnahmen bei der Auftragsdurchführung in diesen Bereichen prüft, über die erforderlichen Kenntnisse verfügen. Dies gilt beispielsweise für Prüfungsbetriebe, die Unternehmen bestimmter Branchen prüfen, die spezielle Kenntnisse erfordern.
- (21) Nach § 31 Abs. 2 APAG sind der Prüfungsvertrag¹⁰ und die Honorarberechnung vor Erstellung des Vorschlages gemäß § 29 Abs. 1 APAG zwischen den jeweiligen vorgeschlagenen QS-Prüfern und dem zu überprüfenden Abschlussprüfer oder der zu überprüfenden Prüfungsgesellschaft – unter der aufschiebenden Bedingung der Bestellung – schriftlich in Form eines Fixhonorars zu vereinbaren. Das Angebot zum Prüfungsvertrag ist der APAB im Rahmen des Antrags auf Durchführung einer QS-Prüfung gemäß § 29 Abs. 1 APAG zu übermitteln (§ 1 Abs. 1 Z 6 APAB-DVV¹¹). Das Angebot zur Durchführung einer QS-Prüfung hat unter Zugrundelegung der Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe zu erfolgen.
- (22) Ein Auftrag zur Durchführung einer QS-Prüfung kann gemäß § 32 Abs. 1 APAG von beiden Parteien nur aus wichtigem Grund vorzeitig beendet werden. Wichtige Gründe können insbesondere sein: sich nachträglich ergebende Unerfüllbarkeit der QS-Prüfung sowie das nachträgliche Hervorkommen des Umstandes, dass der zu überprüfende Abschlussprüfer oder die zu überprüfende Prüfungsgesellschaft bewusst unrichtige oder unvollständige Unterlagen zur Verfügung gestellt hat. Ein wichtiger Grund liegt nach § 32 Abs. 2 APAG nicht vor, wenn Meinungsverschiedenheiten über den Inhalt des schriftlichen Prüfberichts (im Folgenden: Qualitätssicherungsprüfbericht) bestehen. Treten nach der Auftragsannahme Umstände ein, welche die Unabhängigkeit des QS-Prüfers gefährden können, ist festzustellen, ob der Auftrag vorzeitig beendet werden muss.
- (23) Gemäß § 32 Abs. 3 APAG muss der QS-Prüfer im Falle einer vorzeitigen Beendigung der Prüfung dem überprüften Abschlussprüfer bzw. der überprüften Prüfungsgesellschaft und der APAB über den Grund der vorzeitigen Beendigung und das Ergebnis der bisherigen Prüfung berichten. Für den Bericht über die bisherigen Prüfungsergebnisse sind die in den Rz (86) ff. festgelegten Grundsätze zur Berichterstattung über die QS-Prüfung anzuwenden.

5. Risikoorientiertes Vorgehen bei der QS-Prüfung

5.1. Allgemeine Grundsätze

- (24) Der QS-Prüfer hat die QS-Prüfung so zu planen, dass die Prüfung wirksam durchgeführt werden kann. Es muss ein in sachlicher, personeller und zeitlicher Hinsicht angemessener Prüfungsablauf gewährleistet sein (vgl. auch Rz (19)).

⁹ Qualifizierte Assistenten sind im Rahmen einer QS-Prüfung mitwirkende Wirtschaftsprüfer, Steuerberater oder Berufsanwärtler, die mindestens drei Jahre Berufserfahrung haben und davon mindestens 50 v.H. in der Abschlussprüfung tätig waren.

¹⁰ Vgl. dazu Anlage 1: Muster – Angebot / Auftrag Qualitätssicherungsprüfung.

¹¹ Verordnung der Abschlussprüferaufsichtsbehörde zu den von zu überprüfenden Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften bereitzustellenden Informationen zur Beurteilung des Antrages auf Bestellung eines Qualitätssicherungsprüfers (APAB-DVV)

- (25) Zur Vorbereitung der Prüfungsplanung hat der QS-Prüfer Informationen über das Qualitätssicherungssystem und dessen Entwicklung seit der letzten QS-Prüfung einzuholen. Die erlangten Informationen sind Grundlage für die Feststellung der qualitätsgefährdenden Risiken des Prüfungsbetriebes und darauf aufbauend für die Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit der im Prüfungsbetrieb eingeführten Regelungen und Maßnahmen des Qualitätssicherungssystems zur Identifizierung, Bewertung und Steuerung der qualitätsgefährdenden Risiken. Die Abbildung in Anlage 3 zeigt den Ablauf einer risikobasierten QS-Prüfung.
- (26) Der QS-Prüfer hat die QS-Prüfung mit einer kritischen Grundhaltung zu planen und durchzuführen (vgl. § 24 KSW-PRL 2017).
- (27) Der QS-Prüfer hat bei der Planung der QS-Prüfung zu berücksichtigen, ob und in welchen Fällen ein wesentlicher Mangel des Qualitätssicherungssystems möglich sein könnte. Die Berücksichtigung von Wesentlichkeitsaspekten liegt im pflichtgemäßen Ermessen des QS-Prüfers.
- (28) QS-Prüfungen sind durch Einschau (vgl. § 24 Abs. 3 Satz 1 APAG) und daher primär vor Ort im Prüfungsbetrieb durchzuführen. Auf diese Weise kann sich der QS-Prüfer ein fundiertes Bild von der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems des Prüfungsbetriebes machen.

5.2. Prüfungshandlungen zur Feststellung und Beurteilung der qualitätsgefährdenden Risiken des Prüfungsbetriebes

5.2.1. Gewinnung eines Verständnisses vom Prüfungsbetrieb und von dessen Qualitätssicherungssystem

- (29) Der QS-Prüfer hat ein Verständnis vom Prüfungsbetrieb und von dessen Qualitätssicherungssystem zu erlangen, soweit dies für die QS-Prüfung relevant ist. Das Verständnis muss ausreichen, um
- den QS-Prüfer in die Lage zu versetzen, die qualitätsgefährdenden Risiken des Prüfungsbetriebes festzustellen und zu beurteilen, und
 - eine angemessene Grundlage für die Festlegung der weiteren Prüfungshandlungen zu erlangen.
- (30) Das erforderliche Verständnis des QS-Prüfers vom Prüfungsbetrieb erstreckt sich u.a. auf folgende Aspekte:
- Mandantenstruktur des von der QS-Prüfung umfassten Zeitraums (mindestens hinsichtlich der von § 1 Abs. 1 APAB-AIV¹² geforderten Informationen)
 - Auftragsstruktur und Tätigkeitsschwerpunkte
 - Mitarbeiterstruktur
 - Umfeld des Prüfungsbetriebes, z.B. Branchentrends oder Entwicklungen bei den Mandanten
 - gesellschaftsrechtliche Organisationsform des Prüfungsbetriebes
 - Zusammenarbeit mit anderen Prüfungsbetrieben (Sozietät, Netzwerk)

¹² Verordnung der Abschlussprüferaufsichtsbehörde über die von zu überprüfenden Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften bereitzustellenden Informationen für die Angebotserstellung durch potentielle Qualitätssicherungsprüfer (APAB-AIV)

- Erwerbe und Verkäufe von Prüfungsbetrieben und/oder Teilen von Prüfungsbetrieben

Dabei hat der QS-Prüfer auch Prüfungshandlungen zur Überprüfung der Vollständigkeit der Grundgesamtheit der Aufträge, die der Prüfungsbetrieb abwickelt und die der QS-Prüfung unterliegen, durchzuführen.

- (31) Das vom QS-Prüfer zu erlangende Verständnis von dem Qualitätssicherungssystem des Prüfungsbetriebes schließt den Prozess zur Einrichtung, Überwachung und Durchsetzung des Qualitätssicherungssystems ein und umfasst insbesondere:

- das Qualitätsumfeld und die Qualitätsziele
- die Regelungen des Prüfungsbetriebes zur Identifizierung, Bewertung und Steuerung der qualitätsgefährdenden Risiken
- die Überwachung des Qualitätssicherungssystems im Rahmen des Nachschauprozesses
- das Verfahren zur kontinuierlichen Verbesserung des Systems

Die Regelungen des Qualitätssicherungssystems haben mindestens die in § 23 Abs. 2 APAG genannten Bestandteile zu enthalten. Deshalb muss das zu erlangende Verständnis des QS-Prüfers auch diese Mindestbestandteile umfassen.

- (32) Das zu erlangende Verständnis von dem Qualitätssicherungssystem kann u.a. aus Befragungen der Leitung des Prüfungsbetriebes und im Wege einer Durchsicht vorhandener Unterlagen zur Organisation (z.B. Handbücher) erlangt werden. Umfang und Inhalt der Dokumentation des Qualitätssicherungssystems haben sich an den individuellen Gegebenheiten des einzelnen Prüfungsbetriebes zu orientieren. Die dem Umfang und der Komplexität der Tätigkeit des Prüfungsbetriebes angemessene Dokumentation der Regelungen zur Qualitätssicherung ist insbesondere zur Sicherstellung einer konsistenten Anwendung und dauerhaften, personenunabhängigen Funktionsfähigkeit des Qualitätssicherungssystems sowie zum Nachweis der Einhaltung der gesetzlichen Pflicht zur Einrichtung eines ordnungsgemäßen Qualitätssicherungssystems erforderlich.

- (33) Das Ergebnis der vorherigen QS-Prüfung sowie der Schriftverkehr mit der APAB (und deren Vorgängerorganisationen) bzw. anderen Aufsichtsbehörden sind bei der Planung zu berücksichtigen.

5.2.2. Identifizierung der qualitätsgefährdenden Risiken

- (34) Auf Basis des erlangten Verständnisses vom Prüfungsbetrieb und von dessen Qualitätssicherungssystem hat der QS-Prüfer die vom Prüfungsbetrieb festgestellten und beurteilten qualitätsgefährdenden Risiken zu würdigen, um die Angemessenheit der zu deren Steuerung im Prüfungsbetrieb eingeführten Regelungen und Maßnahmen zu beurteilen. Dabei hat der QS-Prüfer auch solche qualitätsgefährdenden Risiken zu berücksichtigen, die vom Prüfungsbetrieb nicht festgestellt oder dokumentiert wurden, die der QS-Prüfer im Verlauf der QS-Prüfung jedoch zusätzlich identifiziert hat.

- (35) Qualitätsgefährdende Risiken für eine ordnungsgemäße Auftragsabwicklung können sich aus dem Umfeld und aus internen Sachverhalten des Prüfungsbetriebes ergeben. Dabei sind Mandanten- und Auftragsstruktur sowie Umfang und Komplexität der

Tätigkeit des Prüfungsbetriebes zu berücksichtigen.¹³

- (36) Des Weiteren können sich Anhaltspunkte für qualitätsgefährdende Risiken und damit mögliche Mängel im Qualitätssicherungssystem auch aus dem Vorhandensein von Aufträgen ergeben, bei denen ein konkretes Risiko bereits offenkundig geworden ist, z.B. durch geltend gemachte Schadensersatzansprüche.
- (37) Der QS-Prüfer muss jedenfalls folgende Unterlagen daraufhin durchsehen, ob sich hieraus Hinweise auf qualitätsgefährdende Risiken ergeben, die bei der Prüfungsplanung zu berücksichtigen sind:
- interne Nachschauberichte
 - den Qualitätssicherungsprüfbericht über die letzte QS-Prüfung
 - sofern anwendbar, den Maßnahmenbescheid aus der letzten QS-Prüfung
 - die schriftliche Übermittlung der Maßnahmenerfüllung gemäß § 38 Abs. 3 APAG
 - gegebenenfalls einen Sonderprüfbericht gemäß § 38 Abs. 2 Z 2 APAG
 - den sonstigen Schriftverkehr zwischen dem Prüfungsbetrieb und der APAB sowie anderen Aufsichtsbehörden und einem früheren QS-Prüfer
 - von der APAB durchgeführte Untersuchungen gemäß § 61 APAG sowie von der APAB verhängte Sanktionen gemäß § 62 APAG

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

5.2.3. Beurteilung der qualitätsgefährdenden Risiken und Festlegung der weiteren Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems

- (38) Auf Basis des erlangten Verständnisses vom Prüfungsbetrieb und von dessen Qualitätssicherungssystem sowie der qualitätsgefährdenden Risiken hat der QS-Prüfer das Qualitätsrisiko in den einzelnen Regelungsbereichen des zu prüfenden Qualitätssicherungssystems zu beurteilen. Auf der Grundlage dieser Beurteilung hat der QS-Prüfer Art, Zeitpunkt und Umfang weiterer Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems festzulegen.
- (39) Veränderungen in der Organisationsstruktur (insbesondere Netzwerk, neue Standorte, Änderungen hinsichtlich der verantwortlichen Prüfer u.ä.) ist im Rahmen der QS-Prüfung besondere Aufmerksamkeit zu widmen.
- (40) Hat der Prüfungsbetrieb mehrere Standorte, hat der QS-Prüfer nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, welche Standorte vor Ort geprüft werden. In diesen Fällen sollte der QS-Prüfer eine risikoorientierte Auswahl der einzubeziehenden Standorte aus der Grundgesamtheit vornehmen. Bei der Auswahl der Standorte sollten folgende Aspekte berücksichtigt werden:
- Anzahl und Größe der Standorte
 - Grad der Selbstständigkeit der einzelnen Standorte
 - Organisation der Auftragsabwicklung
 - Auftragsstruktur

¹³ Siehe beispielsweise Arbeitshilfe 1.2.1 zur Mustervorlage für ein Handbuch zur Qualitätssicherung in Prüfungsbetrieben des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer, 4. Auflage, Version vom 5. Dezember 2017.

- Spezialisierung der Standorte auf bestimmte Branchen
- Ergebnisse der internen Nachschau oder früherer QS-Prüfungen

(41) Sofern die vom Prüfungsbetrieb festgelegten Regelungen zur Qualitätssicherung über die nach den gesetzlichen und berufsständischen Vorschriften notwendigen Regelungen hinausgehen (z.B. internationale Netzwerkregelungen), sind auch diese Regelungen Bestandteil des Qualitätssicherungssystems. Ein Verstoß gegen einzelne dieser weitergehenden Regelungen stellt für sich alleine in der Regel keinen Mangel dar, ist jedoch vom QS-Prüfer bei seinem weiteren Vorgehen zu berücksichtigen.

(42) Sofern der QS-Prüfer im Rahmen der Auftragsdurchführung Erkenntnisse erlangt, die mit seiner Risikobeurteilung nicht im Einklang stehen, muss er diese anpassen und die weiteren geplanten Prüfungshandlungen entsprechend modifizieren.

5.3. Prüfung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems

5.3.1. Allgemeine Grundsätze

(43) Der QS-Prüfer hat zur Beurteilung der Angemessenheit und der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems Aufbau- und Funktionsprüfungen durchzuführen. Die Ergebnisse der Aufbau- und Funktionsprüfungen müssen eine Aussage des QS-Prüfers über die Angemessenheit und Wirksamkeit der Regelungen zur Steuerung und Überwachung der Qualität im Prüfungsbetrieb (allgemeine Organisation des Prüfungsbetriebes, Auftragsabwicklung und interne Nachschau) ermöglichen, soweit sich diese Regelungen auf Abschlussprüfungen beziehen.

(44) Die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems ist für die im Rahmen der Auftragsplanung festgestellten konkreten qualitätsgefährdenden Risiken des Prüfungsbetriebes unter Berücksichtigung der gesetzlichen Vorschriften und der KSW-PRL 2017 zu beurteilen, wobei der Umfang und die Komplexität der Tätigkeit des Prüfungsbetriebes zu beachten sind. Abschnitt 1 der KSW-PRL 2017 legt die Berufsauffassung der Wirtschaftsprüfer dar, wie ein Qualitätssicherungssystem im Prüfungsbetrieb auszugestaltet ist, um die Einhaltung der gesetzlichen und berufsständischen Vorschriften sicherzustellen. Werden relevante Anforderungen der KSW-PRL 2017 vom Prüfungsbetrieb nicht beachtet, ohne dass die Einhaltung der Berufspflichten bei Abschlussprüfungen in anderer Weise hinreichend sichergestellt wird, hat der QS-Prüfer zu beurteilen, wie sich dies auf die zusammenfassende Einschätzung auswirkt.

(45) Stellt der QS-Prüfer einen Sachverhalt fest, der auf einen Mangel im Qualitätssicherungssystem zurückzuführen sein kann, ist durch weitere Prüfungshandlungen zu klären, ob es sich um eine Einzelfeststellung handelt, welche die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems nicht betrifft, oder ob ein Mangel des Qualitätssicherungssystems vorliegt (vgl. Rz (61) ff.). Als mögliche Prüfungshandlungen kommen hierbei in Betracht:

- Würdigung der Regelungen des Prüfungsbetriebes in Bezug auf den festgestellten Sachverhalt (z.B. schriftliche Anweisungen an Mitarbeiter, Musterberichte, Überwachungshandlungen des verantwortlichen Abschlussprüfers)
- Prüfung, ob festgestellte Sachverhalte auch in anderen Fällen aufgetreten und damit repräsentativ für die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems sind bzw. ob im Rahmen der internen Nachschau vergleichbare

Feststellungen getroffen wurden und welche Schritte im Prüfungsbetrieb in diesem Zusammenhang veranlasst wurden

- Einschätzung der Ursache des festgestellten Sachverhalts und der Frage, warum das Qualitätssicherungssystem ihn nicht verhindert hat

5.3.2. Prüfung der Angemessenheit

- (46) Der QS-Prüfer hat zunächst unter Berücksichtigung der festgestellten qualitätsgefährdenden Risiken die Angemessenheit der Regelungen zur Steuerung und Überwachung der Qualität im Prüfungsbetrieb zu prüfen.
- (47) Die Regelungen umfassen insbesondere die Bereiche des § 23 Abs. 2 Z 1 APAG, § 99 WTBG 2017 und die darauf basierenden VO der KSW sowie die notwendigen Meldungen an die APAB. Bei der Prüfung der Angemessenheit der Regelungen zur allgemeinen Organisation des Prüfungsbetriebes sind risikoorientiert Schwerpunkte auf diejenigen Regelungsbereiche zu legen, die einem höheren Qualitätsrisiko unterliegen.
- (48) Der QS-Prüfer muss sich im Hinblick auf die Regelungen zur Auftragsabwicklung auch über den Prüfungsansatz des Prüfungsbetriebes zur Durchführung von Abschlussprüfungen informieren und dessen Angemessenheit beurteilen. Hierbei muss er sich auch mit den eingesetzten (IT-)Hilfsmitteln zur Prüfungsdurchführung auseinandersetzen (z.B. Prüfungshandbücher, Prüfungssoftware).
- (49) Für die Prüfung der Angemessenheit kommen unter Berücksichtigung der beurteilten qualitätsgefährdenden Risiken des Prüfungsbetriebes insbesondere die folgenden Arten von Prüfungshandlungen in Betracht:
- Befragungen der Leitung des Prüfungsbetriebes und der Mitarbeiter
 - Durchsicht von Organisationsunterlagen (z.B. Qualitätssicherungshandbuch, Formblätter, Arbeitsprogramme, Fragebögen, Anweisungen an Mitarbeiter)
 - Beurteilung, ob die Maßnahmen nach Art und Umfang den Erfordernissen des Prüfungsbetriebes entsprechen, umgesetzt und angewendet sowie regelmäßig aktualisiert werden
 - Beobachtung und Nachvollziehen von Arbeitsabläufen („Walkthrough“)
- (50) Die Durchsicht von Organisationsunterlagen kann sich z.B. auf die folgenden Unterlagen beziehen:
- Regelungen für die Auftragsannahme und -fortführung und deren Anwendung
 - Regelungen zur Berücksichtigung der Unabhängigkeitsanforderungen, auch im Rahmen von Netzwerk- oder Kooperationsverbindungen
 - Gesamtplanung aller Aufträge
 - Verpflichtungserklärungen zur Unabhängigkeit und Verschwiegenheit der Mitarbeiter sowie zur Einhaltung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems
 - Aus- und Fortbildungsprogramm sowie Nachweise über die Teilnahme an Aus- und Fortbildungsveranstaltungen
 - Information der Mitarbeiter über fachliche Entwicklungen
 - Dokumentation oder Beschreibungen der Maßnahmen zum auftragsabhängigen Risikomanagement
 - Verfahrensbeschreibungen von im Rahmen der allgemeinen Organisation des Prüfungsbetriebes eingesetzten Datenverarbeitungssystemen
 - Regelungen zum Umgang mit Beschwerden von Mandanten, Mitarbeitern oder Dritten

- kanzeleiinterner Leitfaden zu Maßnahmen zur Verhinderung der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung

- (51) Der QS-Prüfer hat zu beurteilen, ob die Regelungen zur Auftragsabwicklung gemäß § 23 Abs. 2 Z 2 APAG und den §§ 17 bis 22 KSW-PRL 2017 in Abhängigkeit von den im Prüfungsbetrieb vorliegenden qualitätsgefährdenden Risiken angemessen ausgestaltet sind.
- (52) Die Prüfung der Angemessenheit der Regelungen zur internen Nachschau gemäß § 23 Abs. 2 Z 3 APAG und § 23 KSW-PRL 2017 erfolgt insbesondere auf der Grundlage von deren Durchsicht, von Befragungen der Leitung des Prüfungsbetriebes und des mit der internen Nachschau Beauftragten sowie einer Durchsicht der Dokumentation über die interne Nachschau des Prüfungsbetriebes. Der QS-Prüfer hat die Kompetenz des internen Nachschaubeauftragten sowie die Durchführung des Verfahrens der Nachschau, einschließlich der Ursachenanalyse und des kontinuierlichen Verbesserungsprozesses, zu beurteilen.

5.3.3. Prüfung der Wirksamkeit

5.3.3.1. Prüfung der Wirksamkeit der Regelungen zur internen Nachschau

- (53) Für Zwecke der Wirksamkeitsprüfung hat der QS-Prüfer zunächst festzustellen, ob die interne Nachschau die Einhaltung der Regelungen des Qualitätssicherungssystems wirksam überwacht und allfällige festgestellte Mängel in angemessener Zeit behoben wurden. Des Weiteren ist zu beurteilen, ob die für die interne Nachschau geltenden Regelungen eingehalten werden und die Prüfungsergebnisse für den QS-Prüfer plausibel sind.
- (54) Wesentliche festgestellte Mängel bei der Beurteilung der internen Nachschau sind beim Prüfungsumfang der QS-Prüfung zu berücksichtigen.

5.3.3.2. Prüfung der Wirksamkeit der Regelungen zur allgemeinen Organisation des Prüfungsbetriebes

- (55) Die Prüfung der Wirksamkeit der auftragsunabhängigen Maßnahmen ist dem Umfang und der Komplexität der Tätigkeit des Prüfungsbetriebes angepasst abzuwickeln. Sie umfasst beispielsweise die Überprüfung der Einhaltung der Regelungen zur Unabhängigkeit, zum Versicherungsschutz, zur Einstellung der Mitarbeiter und zur kontinuierlichen Fortbildungsverpflichtung.
- (56) Zusätzlich ist vom QS-Prüfer im Rahmen der QS-Prüfung auch die Einhaltung der Regelungen zur Verhinderung der Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung zu prüfen.¹⁴

5.3.3.3. Prüfung der Wirksamkeit der Regelungen zur Auftragsabwicklung

- (57) Zur Beurteilung, ob die Regelungen zur Auftragsabwicklung eingehalten werden, hat der QS-Prüfer Auftragsprüfungen durchzuführen. Der Auftragsauswahl sind als Grundgesamtheit jedenfalls alle in den letzten zwölf Monaten vor Beginn der QS-Prüfung abgeschlossenen Abschlussprüfungen zugrunde zu legen, gegebenenfalls sind risikoorientiert auch Aufträge außerhalb des vorgenannten Zeitraums auszuwählen.

¹⁴ Vgl. 1669 der Beilagen XXV. GP – Regierungsvorlage – Erläuterungen zu § 102 WTBG 2017.

- (58) Der QS-Prüfer bestimmt nach pflichtgemäßem Ermessen die Anzahl und die Art der in die Auftragsauswahl einzubeziehenden Aufträge. Die Anzahl und die Art der Aufträge, die zur Prüfung ausgewählt werden, sollen den QS-Prüfer in die Lage versetzen, festzustellen, ob die zur Abwicklung von einzelnen Aufträgen eingeführten internen Regelungen des Prüfungsbetriebes angemessen und wirksam sind (vgl. Rz (92) und (95)). Die einzelnen in die Auftragsprüfung einzubeziehenden Aufträge sind dabei unter Risikoaspekten auszuwählen. Dabei ist jeder verantwortliche Prüfer mit zumindest einem Auftrag in die Stichprobe einzubeziehen.
- (59) Der QS-Prüfer hat bei den in der Stichprobe enthaltenen Aufträgen Schwerpunkte auf die Bereiche zu legen, in denen sich die qualitätsgefährdenden Risiken am wahrscheinlichsten auswirken werden. Dabei hat sich der QS-Prüfer insbesondere mit den qualitativ bedeutsamen Bereichen der Prüfung, insbesondere mit der Identifikation und Beurteilung der bedeutsamen Risiken sowie dem Umgang damit zu befassen.
- (60) In den ausgewählten Prüffeldern hat der QS-Prüfer nachzuvollziehen, ob im Einzelfall die notwendigen Prüfungshandlungen zur Erlangung ausreichender und geeigneter Prüfungsnachweise durchgeführt worden sind und ob der Prüfungsbetrieb zu angemessenen Schlussfolgerungen gekommen ist. Stellt der QS-Prüfer bei der Durchsicht der Arbeitspapiere wesentliche Fehler in der Rechnungslegung des Mandanten des Prüfungsbetriebes fest, die im Rahmen der Auftragsabwicklung nicht aufgegriffen wurden, hat der QS-Prüfer zu beurteilen, ob eine Einzelfeststellung oder ein Mangel im Qualitätssicherungssystem vorliegt (vgl. Rz (64)).

5.4. Einstufung der Prüfungsfeststellungen

5.4.1. Übersicht und allgemeine Grundsätze

- (61) Die für die zusammenfassende Einschätzung relevanten Prüfungsfeststellungen zur Angemessenheit und Wirksamkeit des im Prüfungsbetrieb eingeführten Qualitätssicherungssystems sind für die zu beurteilenden Regelungsbereiche im Qualitätssicherungsprüfbericht darzustellen (siehe APAB-QPBV¹⁵). Dabei ist auch darauf einzugehen, ob Sachverhalte bekannt geworden sind, die für die Annahme sprechen, dass die überprüften Aufträge nicht in Übereinstimmung mit den im Prüfungsbetrieb eingeführten Regelungen zur Auftragsabwicklung durchgeführt wurden (vgl. Rz (41)). Weitere Sachverhalte können nach dem Ermessen des QS-Prüfers in die optionale Berichterstattung (§ 1 APAB-QPBV Abschnitt 7.4. „Sonstige Anmerkungen und Hinweise des Qualitätssicherungsprüfers“) aufgenommen werden.
- (62) Um Missverständnisse zu vermeiden, sollten Feststellungen zeitnah mit der Leitung des Prüfungsbetriebes erörtert werden.
- (63) Stellt der QS-Prüfer nach Ausschöpfen aller Möglichkeiten ein Prüfhemmnis fest, hat er das Prüfhemmnis und dessen Auswirkungen auf die QS-Prüfung im Qualitätssicherungsprüfbericht zu erläutern (siehe § 34 Abs. 2 APAG).
- (64) Das nachfolgende Schaubild stellt die Auswirkungen von Feststellungen des QS-Prüfers in Form von Mängeln auf die Dokumentation in den Arbeitspapieren, die Berichterstattung im Qualitätssicherungsprüfbericht und die zusammenfassende Einschätzung dar:

¹⁵ Verordnung der Abschlussprüferaufsichtsbehörde über den Aufbau und die inhaltliche Gestaltung des schriftlichen Prüfberichts des Qualitätssicherungsprüfers (APAB-QPBV)

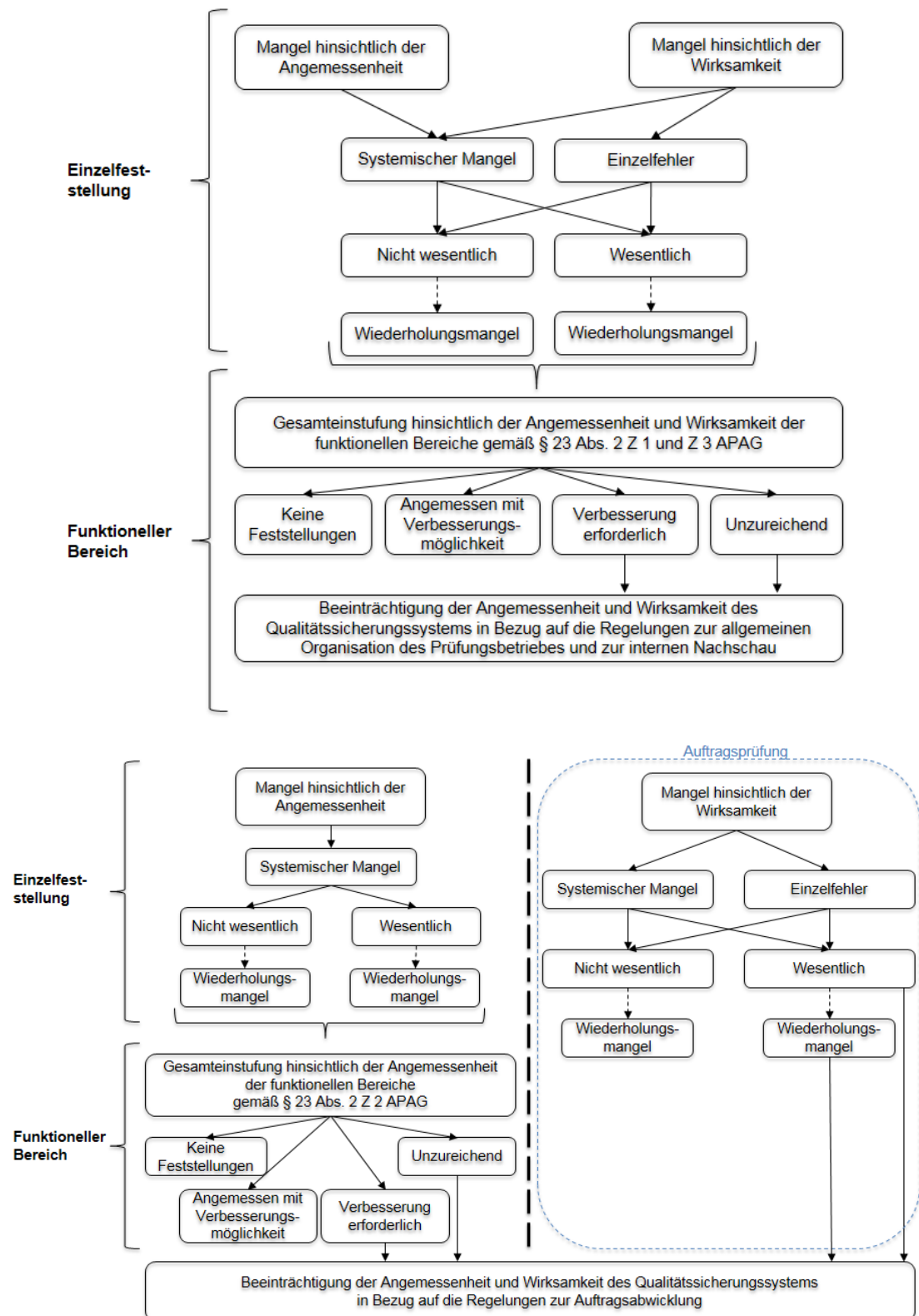


Abbildung 1: Auswirkungen von Feststellungen des QS-Prüfers in Form von Mängeln auf die Dokumentation in den Arbeitspapieren, die Berichterstattung im Qualitätssicherungsprüfbericht und die zusammenfassende Einschätzung

- (65) Im Falle von Feststellungen des QS-Prüfers ist zunächst danach zu unterscheiden, ob der beanstandete Sachverhalt die Prüfung der Angemessenheit oder der Wirksamkeit betrifft. Mängel bei der Überprüfung der Angemessenheit stellen immer einen Mangel des Qualitätssicherungssystems dar. Bei der Prüfung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems ist hingegen zu beurteilen, ob sich die Beanstandung auf das Qualitätssicherungssystem bezieht oder ob es sich bei dem beanstandeten Sachverhalt um einen Einzelfehler handelt.
- (66) Ein Mangel des Qualitätssicherungssystems (d.h. ein systemischer Mangel) liegt vor, wenn es sich um eine Beanstandung handelt, die Ergebnis unzureichender Qualitätssicherungsmaßnahmen ist und möglicherweise dazu führt, dass die beruflichen Leistungen nicht in Übereinstimmung mit den gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen erbracht wurden. Ein Einzelfehler hingegen ist auf das Fehlverhalten oder auf (fachliche) Fehlentscheidungen einzelner oder mehrerer an der Prüfung mitwirkender Personen zurückzuführen, die trotz ausreichender Qualitätssicherungsmaßnahmen nicht verhindert werden konnten.
- (67) Bevor der QS-Prüfer einen Sachverhalt als einen Einzelfehler einordnet, muss er die Ursachen einschätzen, warum das Qualitätssicherungssystem den Sachverhalt nicht verhindert hat. Sofern der QS-Prüfer bei der Einschätzung einer Feststellung zunächst Zweifel bezüglich der Abgrenzung hat, sind die Gründe hierfür, die ergänzenden Prüfungshandlungen (vgl. Rz (45)) und die abschließende Einschätzung der Feststellung im Qualitätssicherungsprüfbericht darzustellen.
- (68) Bei der Einschätzung der Wesentlichkeit von Mängeln im Qualitätssicherungssystem sind auch die Ursachen und die Folgen der Feststellungen von Bedeutung. Vom QS-Prüfer festgestellte oder vom Prüfungsbetrieb, z.B. im Rahmen der internen Nachschau, identifizierte Verstöße, die als Mängel des Qualitätssicherungssystems beurteilt wurden, sind einer Ursachenanalyse durch den Prüfungsbetrieb zu unterziehen. Diese hat sich auf die Frage zu konzentrieren, warum das Qualitätssicherungssystem nicht sichergestellt hat oder nicht sicherstellen konnte, dass die an der Prüfung mitwirkenden Personen die gesetzlichen und berufsständischen Vorgaben einhalten. Die Feststellungen können beispielsweise eine oder mehrere der folgenden Ursachen haben:

Ursache¹⁶ (demonstrative Aufzählung)	Mögliche Kategorie APAB Musterprüfbericht
mangelnde Qualitätskultur, die sich negativ auf die Motivation der Mitarbeiter zur Einhaltung der Berufspflichten auswirken kann (einschließlich Vergütungsgrundsätze und der bewussten Inkaufnahme von Verstößen aus Effizienzgründen)	Qualitätsumfeld
mangelnde Unabhängigkeitsregelungen oder Verfahren zu deren Beachtung	Qualitätsumfeld
mangelnde Regelungen und Maßnahmen zur Gewährleistung eines ausreichenden Aus- und Fortbildungsstands der Mitarbeiter	unzureichende Schulung der Mitarbeiter, unzureichende Fortbildung

¹⁶ Weitere Informationen siehe iwP-Arbeitshilfe IWP/PE XX zur Ursachenanalyse (in Ausarbeitung).

Ursache (demonstrative Aufzählung)	Mögliche Kategorie APAB Musterprüfbericht
mangelnde Kenntnisse der gesetzlichen und berufsständischen Regelungen zur Auftragsannahme und Auftragsabwicklung (z.B. ISA, Fachgutachten, Gesetz)	unzureichende Schulung der Mitarbeiter, unzureichende Fortbildung, unzureichende Fachkenntnis
mangelnde Regelungen und Maßnahmen zur Gewährleistung der Verfügbarkeit von Mitarbeitern mit den erforderlichen Kenntnissen und Erfahrungen zur Durchführung der Aufträge	Personalausstattung, unzureichende Fachkenntnis
mangelnde Prozesse und Hilfsmittel zur Unterstützung der eingesetzten Mitarbeiter (Prüfungssoftware, Konsultationspartner etc.)	unzureichende technische Hilfsmittel
mangelnde Regelungen und Maßnahmen für die Anleitung und Überwachung der Mitarbeiter	mangelnde Kommunikation
mangelnde Regelungen zu Inhalt, Form und Ausmaß der Prüfungsdokumentation	mangelnde Dokumentation, falsche Dokumentation

(69) Im Hinblick auf die Folgen von festgestellten Mängeln ist zu beurteilen, ob und inwieweit die beanstandeten Sachverhalte die konkrete Gefahr nach sich ziehen, dass die beruflichen Leistungen, die Gegenstand der QS-Prüfung sind, nicht in Übereinstimmung mit den gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen erbracht werden. Bei dieser Einschätzung ist u.a. von Bedeutung:

- die Angemessenheit der kritischen Grundhaltung des Abschlussprüfers
- eine etwaige Verletzung gesetzlicher und berufsständischer Regelungen sowie interner Regelungen zur allgemeinen Organisation des Prüfungsbetriebes und zur Auftragsabwicklung
- die Wesentlichkeit des funktionellen Bereichs oder Prüffelds
- die Zweckmäßigkeit und Qualität der vorhandenen Prüfungsnachweise des Prüfungsbetriebes
- die Anzahl der festgestellten Mängel in einem funktionellen Bereich oder in einem Prüffeld

(70) Liegt eine der in Rz (68) angeführten Ursachen vor und wird die in Rz (69) angeführte Gefahr nicht als ganz geringfügig eingeschätzt, deutet dies vielfach auf einen wesentlichen Mangel des Qualitätssicherungssystems hin.

5.4.2. Einstufung von Mängeln bei der Prüfung der Angemessenheit

(71) Ein wesentlicher Mangel in einem Bereich gemäß § 23 Abs. 2 APAG (im Folgenden auch: funktioneller Bereich) liegt vor, wenn eine Richtlinie oder ein Prozess wesentliche Schwachstellen (erstmalig oder bereits in der letzten QS-Prüfung) in der Konzeption aufweist und dadurch die konkrete Gefahr besteht, dass ein **bedeutsames qualitätsgefährdendes Risiko** nicht verhindert oder entsprechend reduziert wird. Ein wesentlicher Mangel kann auch gegeben sein, wenn mehrere für sich betrachtet nicht wesentliche Mängel vorliegen und der QS-Prüfer zu der Auffassung gelangt, dass

diese Mängel in ihrem Zusammenwirken zu einer konkreten Gefahr hinsichtlich eines bedeutsamen qualitätsgefährdenden Risikos führen.

- (72) Ein nicht wesentlicher Mangel in einem funktionellen Bereich liegt vor, wenn eine Richtlinie oder ein Prozess Schwachstellen (erstmalig oder bereits in der letzten QS-Prüfung) in der Konzeption aufweist, daraus jedoch **kein bedeutsames qualitätsgefährdendes Risiko** resultiert.
- (73) Ein Wiederholungsmangel liegt vor, wenn der Mangel bereits in der letzten QS-Prüfung festgestellt wurde. Auch ein Wiederholungsmangel kann wesentlich oder unwesentlich sein. Sofern der Mangel bereits im Maßnahmenbescheid der vorhergehenden QS-Prüfung enthalten war, ist er jedenfalls wesentlich.
- (74) Die Anzahl und Einstufung der einzelnen Mängel führt zu einer Gesamteinstufung des funktionellen Bereichs wie folgt:

Einstufung	Beschreibung
n / a	Ein funktioneller Bereich wird als „n / a“ eingestuft, wenn dieser vom Prüfungsbetrieb nicht zur Anwendung gelangt (z.B. Auslagerung).
Keine Feststellungen	Bei Durchführung der QS-Prüfung wurden keine Feststellungen getroffen.
Angemessen mit Verbesserungsmöglichkeit	Ein funktioneller Bereich wird mit „Angemessen mit Verbesserungsmöglichkeit“ eingestuft, wenn die Feststellungen zu keinen Bedenken hinsichtlich der Angemessenheit des Bereiches innerhalb des internen Qualitätssicherungssystems führten.
Verbesserung erforderlich	Ein funktioneller Bereich wird mit „Verbesserung erforderlich“ eingestuft, wenn die Feststellungen zu Bedenken hinsichtlich der Angemessenheit des Bereiches innerhalb des internen Qualitätssicherungssystems führten, diese Bedenken aber insgesamt nicht wesentlich sind.
Unzureichend	Ein funktioneller Bereich wird mit „Unzureichend“ eingestuft, wenn die Feststellungen zu erheblichen Bedenken hinsichtlich der Angemessenheit des Bereiches innerhalb des internen Qualitätssicherungssystems führten, insbesondere da: <ul style="list-style-type: none"> • Anforderungen in abgrenzbaren Teilen nicht erfüllt wurden und • die den Feststellungen zugrundeliegenden Mängel geeignet sind, dass die berufliche Leistung nicht in Übereinstimmung mit den gesetzlichen und berufsständischen Bestimmungen erbracht wird

5.4.3. Einstufung von Mängeln bei der Prüfung der Wirksamkeit

- (75) Ein wesentlicher Mangel in einem funktionellen Bereich liegt vor, wenn eine Richtlinie oder ein Prozess wesentliche Schwachstellen (erstmalig oder bereits in der letzten QS-Prüfung) in der Einrichtung und/oder effektiven Ausführung aufweist und dadurch die konkrete Gefahr besteht, dass ein **bedeutsames qualitätsgefährdendes Risiko** nicht verhindert oder entsprechend reduziert wird. Ein wesentlicher Mangel kann auch gegeben sein, wenn mehrere für sich betrachtet nicht wesentliche Mängel vorliegen und der QS-Prüfer zu der Auffassung gelangt, dass diese Mängel in ihrem Zusammenwirken zu einer konkreten Gefahr hinsichtlich eines bedeutsamen qualitätsgefährdenden Risikos führen.
- (76) Ein nicht wesentlicher Mangel in einem funktionellen Bereich liegt vor, wenn eine Richtlinie oder ein Prozess Schwachstellen (erstmalig oder bereits in der letzten QS-Prüfung) in der Einrichtung und/oder effektiven Ausführung aufweist, daraus jedoch **kein bedeutsames qualitätsgefährdendes Risiko** resultiert.
- (77) Ein Wiederholungsmangel liegt vor, wenn der Mangel bereits in der letzten QS-Prüfung festgestellt wurde. Auch ein Wiederholungsmangel kann wesentlich oder unwesentlich sein. Sofern der Mangel bereits im Maßnahmenbescheid der vorhergehenden QS-Prüfung enthalten war, ist er jedenfalls wesentlich.

5.4.4. Dokumentation von und Berichterstattung zu Mängeln

- (78) Alle festgestellten Mängel sind in den Arbeitspapieren des QS-Prüfers zu dokumentieren und unabhängig von ihrer Einstufung in den dafür vorgesehen Bereichen im APAB-Musterbericht zu erfassen.
- (79) Sofern Feststellungen zu Verstößen gegen gesetzliche Regelungen und berufsständische Anforderungen (dazu zählen auch die ISA) getroffen wurden, sind die Beschreibung des Mangels und die Gründe für diese Beurteilung im Qualitätssicherungsprüfbericht darzulegen. Dabei ist auch anzugeben, gegen welche Regelung verstoßen wurde. Mängel in der Dokumentation gemäß ISA 230 sind in diesem Zusammenhang subsidiär zu beurteilen.¹⁷ Des Weiteren sind die Einstufung der Wesentlichkeit des festgestellten Mangels und die vom Prüfungsbetrieb festgestellten Ursachen anzugeben.
- (80) Hat der QS-Prüfer wesentliche Mängel im Qualitätssicherungssystem festgestellt und sind vom Prüfungsbetrieb bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Prüfung bereits entsprechende korrigierende Maßnahmen gesetzt worden, ist auf diese Mängel und die Maßnahmen zur Behebung im Qualitätssicherungsprüfbericht einzugehen. Die nachträgliche Behebung der Mängel ändert nichts an der Einstufung der Mängel durch den QS-Prüfer. Eine Berichterstattung ist auch dann erforderlich, wenn andere, nicht als wesentlich beurteilte Mängel bis zur Beendigung der Prüfung behoben worden sind.

5.5. Schlussbesprechung und abschließende Prüfungshandlungen

- (81) Vor Abgabe des Qualitätssicherungsprüfberichts ist es im Regelfall zweckmäßig, die Leitung des Prüfungsbetriebes zusammenfassend über alle Feststellungen zu informieren. Dies kann in Rahmen einer Schlussbesprechung erfolgen.

¹⁷ Liegt zum Beispiel eine mangelnde Dokumentation hinsichtlich nahestehender Personen vor, ist in erster Linie der Verstoß anhand der Vorschriften des ISA 550 zu beurteilen, und ISA 230 ist nur subsidiär anzuwenden.

- (82) Der QS-Prüfer hat zeitnah zum Datum des Qualitätssicherungsprüfberichts vom Prüfungsbetrieb eine schriftliche Erklärung¹⁸ einzuholen, nach der dem QS-Prüfer alle für die Beurteilung des Qualitätssicherungssystems erforderlichen Unterlagen und Auskünfte zur Verfügung gestellt wurden.
- (83) Der QS-Prüfer hat die Auswirkungen von Ereignissen, die nach Ablauf des Beurteilungszeitraums eintreten, bis zum Zeitpunkt der Datierung des Qualitätssicherungsprüfberichts zu berücksichtigen. Dies gilt insbesondere für Fälle, in denen solche Ereignisse darauf hindeuten, dass das geprüfte Qualitätssicherungssystem des Prüfungsbetriebes nicht mehr wirksam ist.

6. Dokumentation

- (84) Der QS-Prüfer hat die Auftragsannahme, die risikobasierte Prüfungsplanung und Prüfungsdurchführung sowie die Prüfungsergebnisse der QS-Prüfung zu dokumentieren. Hinsichtlich der Anforderungen an die Arbeitspapiere des QS-Prüfers gilt ISA 230 sinngemäß. Die Arbeitspapiere sind so abzufassen, dass es einem sachverständigen Dritten, der nicht mit der QS-Prüfung befasst war, in angemessener Zeit möglich ist, die Prüfungshandlungen des QS-Prüfers und die Prüfungsergebnisse nachzuvollziehen.
- (85) Die vom QS-Prüfer anzulegende Dokumentation hat zumindest zu enthalten:
- Zusammenfassung der Gewinnung des Verständnisses vom Prüfungsbetrieb und von dessen Qualitätssicherungssystem
 - identifizierte und beurteilte Qualitätsrisiken des Prüfungsbetriebes
 - Prüfungsstrategie und Prüfungsprogramm auf Grundlage der beurteilten Qualitätsrisiken
 - Prüfungshandlungen und Ergebnisse der Prüfung zur Vollständigkeit der Grundgesamtheit der Aufträge des Prüfungsbetriebes, die der QS-Prüfung unterliegen
 - Arbeitspapiere zu durchgeführten Prüfungshandlungen
 - Feststellungen aus der Prüfung
 - Ableitung der zusammenfassenden Einschätzung über die QS-Prüfung
 - Empfehlungen zur Beseitigung von wesentlichen festgestellten Mängeln des Qualitätssicherungssystems (optional)

7. Qualitätssicherungsprüfbericht

7.1. Zielsetzung des Qualitätssicherungsprüfberichts

- (86) Über die Durchführung der QS-Prüfung hat der QS-Prüfer einen Qualitätssicherungsprüfbericht unter Beachtung der APAB-QPBV und des Musterprüfberichts der APAB anzufertigen, der auch eine zusammenfassende Einschätzung zu enthalten hat.
- (87) Der Qualitätssicherungsprüfbericht umfasst neben den allgemeinen Angaben zum Prüfungsbetrieb und der Beschreibung des Qualitätssicherungssystems insbesondere Ausführungen über Art und Umfang der QS-Prüfung sowie die Prüfungsfeststellungen.

¹⁸ Vgl. dazu Anlage 2: Muster Vollständigkeitserklärung.

- (88) Der Qualitätssicherungsprüfbericht ist vom QS-Prüfer so abzufassen, dass die APAB und die als Beirat in der APAB eingerichtete Qualitätsprüfungskommission in angemessener Zeit die zusammenfassende Einschätzung des QS-Prüfers über die Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems des Prüfungsbetriebes nachvollziehen können. Die Ausführungen im Qualitätssicherungsprüfbericht müssen es insgesamt ermöglichen, das prüferische Vorgehen sowie die Feststellungen und die gezogenen Schlussfolgerungen des QS-Prüfers nachzuvollziehen.

7.2. Inhalt des Qualitätssicherungsprüfberichts

7.2.1. Mindestinhalt

- (89) Der Qualitätssicherungsprüfbericht hat jedenfalls die Angaben gemäß § 34 Abs. 1 APAG i.V.m. der APAB-QPBV zu enthalten. Die Berichterstattung hat sich an dem auf der Internetseite der APAB veröffentlichten Musterprüfbericht zu orientieren.

7.2.2. Empfehlungen zur Beseitigung festgestellter Mängel im Qualitätssicherungssystem

- (90) Unter den Punkten „Maßnahmenempfehlungen“ gemäß APAB-QPBV können Empfehlungen zur Beseitigung der festgestellten Mängel angegeben werden. Die Empfehlungen des QS-Prüfers zur Beseitigung der festgestellten Mängel im Qualitätssicherungssystem sollten so formuliert werden, dass sie als Grundlage für die notwendigen Änderungen im Qualitätssicherungssystem herangezogen werden können.

7.2.3. Zusammenfassende Einschätzung

- (91) Aufbauend auf seinen Feststellungen hat der QS-Prüfer eine zusammenfassende Einschätzung über das Qualitätssicherungssystem abzugeben.¹⁹ Die zusammenfassende Einschätzung muss klar zum Ausdruck bringen, ob dem QS-Prüfer Sachverhalte bekannt geworden sind, die gegen die Annahme sprechen, dass das Qualitätssicherungssystem des Prüfungsbetriebes im Einklang mit den gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen steht und eine ordnungsmäßige Abwicklung von Abschlussprüfungen gewährleistet.
- (92) Für Zwecke der QS-Prüfung nach den §§ 24 ff. APAG ist ein Qualitätssicherungssystem dann angemessen, wenn es im Einklang mit den gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen steht und eine ordnungsmäßige Abwicklung von Abschlussprüfungen gewährleistet. Dies bedingt auch, dass die Regelungen im Zeitablauf der Struktur und den wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen des Prüfungsbetriebes entsprechen und in einem fortlaufenden Prozess zeitnah den Veränderungen angepasst werden.
- (93) Sobald ein funktioneller Bereich als „Unzureichend“ eingestuft ist, liegt jedenfalls eine eingeschränkte Angemessenheit vor und kann dies ein Indikator für eine zusammenfassende Einschätzung als „Unzureichend“ sein. Sofern mehr als ein funktioneller Bereich als „Unzureichend“ eingestuft wird, ist eine zusammenfassende Einschätzung als „Unzureichend“ hinsichtlich der Angemessenheit zu empfehlen. Ergibt die zusammenfassende Einschätzung kein „Unzureichend“, ist dies entsprechend zu begründen.

¹⁹ Der Musterprüfbericht der APAB enthält Standardtextbausteine für die zusammenfassende Einschätzung, die zu verwenden sind.

- (94) Eine Gesamteinstufung eines funktionellen Bereiches mit „Verbesserung erforderlich“ führt nicht zwangsläufig zu einer Einschränkung der Angemessenheit, wenn sonst keine wesentlichen Mängel vorliegen. Die Gesamteinstufung einer Vielzahl funktionaler Bereiche mit „Verbesserung erforderlich“ kann jedoch ein Indikator für eine zusammenfassende Einschätzung der Angemessenheit mit „Unzureichend“ sein.
- (95) Die Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems ist dann gegeben, wenn die im Prüfungsbetrieb eingeführten und als angemessen beurteilten Regelungen zur Qualitätssicherung von den Berufsangehörigen und den sonstigen fachlichen Mitarbeitern nach Maßgabe ihrer Verantwortlichkeit in der täglichen Arbeit eingehalten werden.
- (96) Liegen bei einem Prüfungsbetrieb ein oder mehrere wesentliche Mängel hinsichtlich der Wirksamkeit vor, kann dies ein Indikator für eine zusammenfassende Einschätzung als „Unzureichend“ sein. So können nicht ausreichende Prüfungsnachweise in wesentlichen Prüffeldern zu einer zusammenfassenden Einschätzung als „Unzureichend“ hinsichtlich der Wirksamkeit führen, auch wenn sonst keine wesentlichen Mängel vorliegen.

7.3. Unterzeichnung des Qualitätssicherungsprüfberichts

- (97) Der Qualitätssicherungsprüfbericht ist nach Einholung einer Vollständigkeitserklärung (siehe Rz (82)) unter Angabe von Ort und Tag vom verantwortlichen QS-Prüfer zu unterzeichnen.

7.4. Empfänger des Qualitätssicherungsprüfberichts

- (98) Der QS-Prüfer hat gemäß § 34 Abs. 3 Satz 2 APAG den Qualitätssicherungsprüfbericht an die APAB und an den der QS-Prüfung unterzogenen Prüfungsbetrieb zu übermitteln.

8. Besonderheiten der QS-Prüfung bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die der Inspektion unterliegen

- (99) Mit dem Inkrafttreten des APAG ändert sich der Prüfungsumfang für QS-Prüfungen bei Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 189a Z 1 UGB i.V.m. § 2 Z 9 APAG, im Folgenden: PIE) prüfen und damit der Inspektion (§ 2 Z 7 APAG) unterliegen. Die QS-Prüfung beschränkt sich in diesen Fällen auf die Überprüfung der Unterlagen über die Durchführung von Abschlussprüfungen („file review“) in Bezug auf Non-PIE-Mandate (§ 2 Z 12 und § 24 Abs. 6 APAG).
- (100) Die bis zum Inkrafttreten des APAG und bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die keine PIE prüfen, nach wie vor im Rahmen von QS-Prüfungen überprüfte Angemessenheit (Gestaltung) und Wirksamkeit des internen Qualitätssicherungssystems („firm wide review“) erfolgt für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die PIE-Prüfungen durchführen, nunmehr ausschließlich im Rahmen der Inspektion, der demnach die Überprüfung bzw. Bewertung der nachfolgenden Prüffelder vorbehalten ist:
- Angemessenheit (Gestaltung) des internen Qualitätssicherungssystems („firm wide review“)
 - Überprüfung der Wirksamkeit (Einhaltung) des internen Qualitätssicherungssystems (Compliance-Tests)

- Überprüfung der Prüfungsunterlagen („file review“) in Bezug auf PIE-Mandate
 - Bewertung der Transparenzberichte
 - Überprüfung der Regelungen zur Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems (interne Nachschau)
- (101) Dem QS-Prüfer wird der Inspektionsbericht, der die wichtigsten Schlussfolgerungen und Empfehlungen aus der Inspektion enthält, zur Verfügung gestellt (§ 24 Abs. 6 APAG i.V.m. Art. 26 Abs. 9 AP-VO). Der QS-Prüfer hat diese Informationen für seine Prüfung zu verwerten, wobei es nicht seine Aufgabe ist, eigene Prüfungshandlungen zum internen Qualitätssicherungssystem durchzuführen.
- (102) Bis auf wenige Ausnahmen (§ 43 Abs. 2 APAG) ist die Prüfung und Beurteilung der Durchführung von Abschlussprüfungen bei Non-PIE-Mandaten der QS-Prüfung vorbehalten. Die Angaben gemäß § 1 Abs. 1 APAB-AIV, die der zu überprüfende Abschlussprüfer bzw. die zu überprüfende Prüfungsgesellschaft den potentiellen QS-Prüfern bereitzustellen haben, sind demnach auf Angaben über Non-PIE-Mandate beschränkt.
- (103) Auf Grund des eingeschränkten Prüfungsumfangs ist der Qualitätssicherungsprüfbericht bei Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften, die der Inspektion unterliegen, auf folgende Angaben gemäß § 1 APAB-QPBV zu beschränken:
1. Auftrag und Auftragsgegenstand
 - 1.1. Auftragserteilung und -durchführung
 - 1.2. Prüfungszeitraum
 - 1.3. Angaben zum Qualitätssicherungsprüfer
 - 1.4. Bestätigung der Unabhängigkeit gemäß § 30 APAG
 2. Angaben zu dem/den Antragsteller(n) (Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaft(en) bzw. ggf. Hinweis auf einen gemeinsamen Prüfungsbetrieb)
 3. Planung der Qualitätssicherungsprüfung
 - 3.1. Qualitätsumfeld sowie Feststellung und Beurteilung qualitätsgefährdender Risiken
 - 3.2. Risikobeurteilung und Planung der Qualitätssicherungsprüfung
 5. Prüfung der Regelungen zur Auftragsabwicklung
 - 5.1. Überblick über die Regelungen zur Auftragsabwicklung
 - 5.3. Beurteilung der Wirksamkeit
 - 5.3.1. Feststellungen im Zusammenhang mit der Planung und Risikoeinschätzung
 - 5.3.2. Feststellungen im Zusammenhang mit der Erlangung von Prüfungsnachweisen
 - 5.3.3. Feststellungen im Zusammenhang mit sonstigen verpflichtenden Prüfungshandlungen
 - 5.3.4. Feststellungen im Zusammenhang mit der Darstellung des Abschlusses
 - 5.3.5. Feststellungen im Zusammenhang mit der abschließenden Durchsicht der Auftragsergebnisse und dem Abschluss der Arbeitspapiere
 7. Sonstige Angaben
 - 7.2. Hinweise auf möglicherweise verwirklichte auftragsbezogene Tatbestände gemäß § 41 Abs. 1 APAG
 - 7.3. Prüfhemmnisse und deren Auswirkungen
 - 7.4. Sonstige Anmerkungen und Hinweise des Qualitätssicherungsprüfers
 8. Zusammenfassung der wichtigsten Schlussfolgerungen und Empfehlungen des Qualitätssicherungsprüfers
- (104) Eine zusammenfassende Einschätzung im Sinne des § 1 der APAB-QPBV kann aufgrund des eingeschränkten Prüfungsumfangs nicht abgegeben werden.

- (105) Stellen Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften, die der Inspektion unterliegen, gemeinsam mit anderen Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften, die ausschließlich Unternehmen prüfen, die keine PIE sind, einen Prüfungsbetrieb im Sinne des § 2 Z 11 APAG dar, hat die QS-Prüfung bei den letztgenannten nach den Vorschriften des § 2 Z 12 Satz 1 bzw. § 24 Abs. 1 bis 5 APAG zu erfolgen.

9. Anwendungszeitpunkt

- (106) Dieses Fachgutachten ist auf QS-Prüfungen anzuwenden, die am oder nach dem 1. Jänner 2019 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

Anlage 1: Muster – Angebot / Auftrag Qualitätssicherungsprüfung

An

[Anschrift des Auftraggebers]

[Datum]

[Angebot / Auftrag] für die externe Qualitätssicherungsprüfung gemäß §§ 24 ff. APAG

Sehr geehrte Damen und Herren,

Sie haben [mich / uns] eingeladen, [mich / uns] für Ihre Qualitätssicherungsprüfung in einem nach § 29 APAG zu erstellenden Vorschlag als Qualitätssicherungsprüfer zu benennen. Nach den von Ihnen übermittelten Unterlagen und weiteren mündlich erteilten Informationen [komme ich / kommen wir] dieser Einladung gerne nach und möchte(n) mit diesem Schreiben [mein / unser] Verständnis der Bedingungen und Ziele [meines / unseres] Auftrags sowie von Art und Umfang der von [mir / uns] zu erbringenden Leistungen darlegen.

Für die ordnungsgemäße Durchführung des Auftrags ist [Frau / Herr [Name]], Wirtschaftsprüfer[in], Verantwortlicher i.S.d. § 27 APAG unter Zuziehung [Anzahl] qualifizierter Assistenten / -innen wie folgt:

	Name	Berufsbefugnis	Allfällige Regelungen zu Werkverträgen
Qualifizierter Assistent 1			
Qualifizierter Assistent 2			
Qualifizierter Assistent 3			
Qualifizierter Assistent 4			
Qualifizierter Assistent 5			

Art und Umfang unserer Leistungen

[Meine / Unsere] Tätigkeit umfasst die Durchführung einer Qualitätssicherungsprüfung gemäß § 24 ff. APAG.

[Ich / Wir] werde(n) den Auftrag unter Beachtung der in Österreich geltenden gesetzlichen Vorschriften und berufsüblichen Grundsätze zu Qualitätssicherungsprüfungen (KFS/PG 15) durchführen und werde(n) in [meinem / unserem] Bericht darauf hinweisen.

Danach habe(n) [ich meine / wir unsere] Berufspflichten einschließlich Vorschriften zur Unabhängigkeit gemäß § 30 APAG einzuhalten und den Auftrag unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit so zu planen und durchzuführen, dass [ich meine / wir unsere] zusammenfassende Einschätzung mit einer hinreichenden Sicherheit abgeben [kann / können].

Der Auftrag zur externen Qualitätssicherungsprüfung der [Name Prüfungsbetrieb] umfasst [Anzahl] Standort(e) wie folgt:

Standort	Gesellschaft

Insgesamt wurden betreffend das Geschäftsjahr [Jahr] [Anzahl] Abschlussprüfungen i.S.d. § 2 Z 1 APAG im zeitlichen Umfang von insgesamt rd. [Anzahl] Stunden im Prüfungsbetrieb durchgeführt, die sich wie folgt aufteilen:

<Information gemäß Anlage zur APAB-AIV einfügen>

<Optional>

Darüber hinaus wurden Prüfungsleistungen außerhalb des § 2 Z 1 APAG wie folgt durchgeführt:

Art der Prüfung	Anzahl	Gesamtstunden

<ab hier alle Varianten>

Die Abschlussprüfungen i.S.d. § 2 Z 1 APAG betreffen Unternehmen der nachfolgenden Größenklassen:

<Information gemäß Anlage zur APAB-AIV einfügen>

Die in die Qualitätssicherungsprüfung einzubeziehenden Unternehmen betreffen nachfolgende Branchen:

<Information gemäß Anlage zur APAB-AIV einfügen>

Es wurden [keine / Anzahl] Gemeinschaftsprüfungen durchgeführt. Weiters wurden [keine / Anzahl] Konzernabschlussprüfungen durchgeführt, davon [Anzahl] betreffend Konzernabschlüsse nach internationalen Rechnungslegungsstandards. <wenn keine, dann ab „, davon löschen“>

Im Prüfungsbetrieb sind insgesamt [Anzahl] Mitarbeiter tätig, davon sind [Anzahl] fachlich im Prüfungsbetrieb tätig. Davon sind [Anzahl] auftragsverantwortliche Wirtschaftsprüfer sowie [Anzahl] fachliche Mitarbeiter, die in maßgeblich leitender Funktion an der Durchführung von Abschlussprüfungen mitwirken.

Der Prüfungsbetrieb [Name] ist ein Netzwerkunternehmen von [Name des Netzwerks].

<Alternativ>

Der Prüfungsbetrieb gehört keinem Netzwerk an.

<ab hier alle Varianten>

Die externe Qualitätssicherungsprüfung bezieht sich ausschließlich auf den Prüfungsbetrieb [Name] und in keiner Weise auf andere Tätigkeiten wie z.B. Steuerberatung, betriebswirtschaftliche oder sonstige Beratung sowie andere Leistungen. Für diese Tätigkeiten werden weder Prüfungshandlungen gesetzt noch wird dazu eine Stellungnahme oder ein Prüfungsurteil abgegeben. Es wird weiters festgehalten, dass es sich bei der externen Qualitätssicherungsprüfung um eine Durchsicht handelt, die nicht eine nochmalige Prüfung der ausgewählten Prüfungsklienten darstellt.

Gegenstand [meines / unseres] Auftrages ist weder eine Abschlussprüfung noch eine prüferische Durchsicht von Abschlüssen. Ebenso sind weder die Aufdeckung und Aufklärung strafrechtlicher Tatbestände, wie z.B. Unterschlagungen oder sonstige Untreuehandlungen, noch die Beurteilung der Effektivität und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung Gegenstand [meines / unseres] Auftrages.

Elektronischer Datenaustausch

Der Auftraggeber ist damit einverstanden, dass zwischen dem Auftraggeber und [mir / uns] Daten per E-Mail ohne zusätzliche Verschlüsselung ausgetauscht werden. Beide Parteien nehmen hierbei zur Kenntnis, dass moderne E-Mail-Server ausschließlich verschlüsselt miteinander kommunizieren.

Der Auftraggeber hält [Name des QS-Prüfers / der Gesellschaft des QS-Prüfers] aus diesem Titel völlig schad- und klaglos.

Elektronische Datenspeicherung

Der Auftraggeber nimmt zur Kenntnis, dass die hierfür notwendigen personenbezogenen Daten sowie Art und Umfang inklusive Leistungszeitraum der zwischen Auftraggeber und [mir / uns] vereinbarten Leistungen zum Zweck der Überprüfung des Vorliegens von Befangenheits- oder Ausschließungsgründen und Interessenkollisionen in einem allfälligen Netzwerk, dem wir angehören, verarbeitet und zu diesem Zweck an die übrigen Mitglieder dieses Netzwerkes auch ins Ausland übermittelt werden. Hierfür entbindet der Auftraggeber [mich / uns] nach dem Datenschutzgesetz und gemäß den unternehmens- bzw. berufsrechtlichen Vorschriften ausdrücklich von unserer Verschwiegenheitspflicht. Der Auftraggeber kann die Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht jederzeit widerrufen.

Pflichten der gesetzlichen Vertreter des Auftraggebers

Die Verantwortung für die Einrichtung, Durchsetzung und Überwachung eines Qualitätssicherungssystems liegt bei der Leitung des Prüfungsbetriebes. Dazu zählen auch die Erstellung einer adäquaten Dokumentation sowie die Einrichtung interner Kontrollen.

Es liegt in der Verantwortung der Leitung des Prüfungsbetriebes, [mir / uns] einen uneingeschränkten Zugang zu den für die externe Qualitätssicherungsprüfung erforderlichen Aufzeichnungen, Schriftstücken und sonstige Informationen zu gewährleisten und [mir / uns] die erforderlichen Auskünfte zu erteilen bzw. deren Einholung zu ermöglichen (§ 33 APAG) sowie darüber eine Vollständigkeitserklärung abzugeben.

Berichterstattung

Über das Ergebnis der externen Qualitätssicherungsprüfung [werde ich / werden wir] in Übereinstimmung mit § 34 APAG i.V.m. der APAB-QPBV sowie mit KFS/PG 15 gesondert in schriftlicher Form berichten.

Honorarkalkulation

Im Sinne des § 31 APAG [kalkuliere ich / kalkulieren wir] (nach den erteilten Informationen zur Organisation Ihres Prüfungsbetriebes und bestehenden Qualitätssicherungsmaßnahmen) das Honorar wie folgt:

	Allgemeine Organisation des Prüfungsbetriebes und interne Nachschau	Auftragsabwicklung	Berichterstattung	Sonstiges (z.B. Reisezeiten)	Summe	Stundensatz	Honorar
	Stunden	Stunden	Stunden	Stunden	Stunden	EUR	EUR
Verantwortlicher QS-Prüfer	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Qualifizierter Assistent 1	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Qualifizierter Assistent 2	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Qualifizierter Assistent 3	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Qualifizierter Assistent 4	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Qualifizierter Assistent 5	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Summe	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

[Mein / unser] Honorar basiert auf der für die Prüfungstätigkeiten aufgewendeten Zeit zu [meinen / unseren] üblichen Stundensätzen für qualifizierte Leistungen dieser Art und entspricht der Schwierigkeit der Arbeit und der Erfahrung und erforderlichen Qualifikation. [Ich erlaube mir / Wir erlauben uns] daher die Qualitätssicherungsprüfung des Prüfungsbetriebes **um EUR [Betrag]** anzubieten (zuzüglich Reise- und Fahrtkosten in Höhe von rd. EUR [Betrag] und Umsatzsteuer).

Das vereinbarte Honorar basiert auf der Annahme, dass [meine / unsere] Prüfungstätigkeit in allen Prüfungsphasen ohne Verzögerungen durchgeführt werden kann und [ich / wir] bei der Durchführung der Prüfungsarbeiten von der Leitung und allenfalls benannten Mitarbeitern des Prüfungsbetriebes hinreichend unterstützt [werde / werden]. Für eine effiziente Abwicklung der Qualitätssicherungsprüfung setzt dies im beiderseitigen Interesse voraus, dass folgende Ziele gesetzt und eingehalten werden:

- Terminvereinbarung,
- termingerechte Vorlage der vereinbarten Prüfungsunterlagen und
- ausreichende Kommunikation zwischen dem Auftraggeber und [mir / uns] im Vorfeld der Prüfung.

Insbesondere gilt als vereinbart, dass

- [mir / uns] die schriftliche Dokumentation des Qualitätssicherungssystems des Prüfungsbetriebes (z.B. Qualitätssicherungshandbuch, Prüfungshandbuch, Checklisten, Formulare und Arbeitshilfen) termingerecht zur Verfügung gestellt werden.

Sollte sich aufgrund unvorhergesehener Umstände eine wesentliche Überschreitung des von [mir / uns] geschätzten Honorars abzeichnen, [werde ich / werden wir] Sie rechtzeitig informieren, um gemeinsam mit Ihnen die aufgetretenen Probleme zu lösen.

Eine Abweichung von diesem Honorarrahmen (Fixhonorar gemäß § 31 Abs. 2 APAG) ist zulässig, wenn sich im Rahmen der Qualitätssicherungsprüfung materielle – nicht durch [mich / uns] verschuldete – Einzelfälle herausstellen, welche zu einer Verlängerung der Prüfungszeit führen. Sofern Mehrstunden anfallen, die nicht von [mir / uns] zu vertreten sind, [werde ich / werden wir] diesen Mehraufwand zu den oben angeführten Stundensätzen verrechnen.

Zeitliche Durchführung

Für die zeitliche Durchführung haben wir den Zeitraum von [Monat Jahr] bis [Monat Jahr] vorgesehen.

Unabhängigkeit, zeitliche Ressourcen

[Ich erkläre und bestätige / Wir erklären und bestätigen], dass keine kapitalmäßige, finanzielle oder persönliche Bindung, die den für die berufliche Ausübung geltenden Unvereinbarkeitsregelungen zuwiderläuft, zu [Name des Prüfungsbetriebes] besteht sowie keine Interessenkonflikte vorliegen. Derzeit und in den letzten drei Jahren liegen bzw. lagen keine Verbindungen i.S.d. § 30 Abs. 2 APAG vor. Es liegt keine wechselseitige Qualitätssicherungsprüfung vor.

Weiters [erkläre ich / erklären wir], dass [ich / wir] über die erforderlichen fachlichen Kenntnisse und die persönlichen und zeitlichen Ressourcen zur ordnungsgemäßen Durchführung der Qualitätssicherungsprüfung verfüge[n].

Allgemeine Auftragsbedingungen

Im Falle der Auftragserteilung gelten die von der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer herausgegebenen „Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe“ in der aktuellen Fassung (siehe Beilage) als vereinbart. Die Auftragsbedingungen gelten nur insoweit, als wir keine hiervon abweichenden Vereinbarungen treffen.

Bestätigung der Auftragserteilung unter aufschiebender Bedingung

Gemäß § 31 Abs. 2 APAG gilt diese Auftragsvereinbarung unter der aufschiebenden Bedingung [meiner / unserer] Bestellung durch die Behörde.

Für Fragen [stehe ich / stehen wir] Ihnen gerne unter [E-Mail / Telefonnummer] zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

[Firma des Auftragnehmers]

[Name1]

[Name2]

Beilage

Allgemeine Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe („AAB“) in der aktuellen Fassung

Anlage 2: Muster Vollständigkeitserklärung

An

[Name des Qualitätssicherungsprüfers]

[Straße]

[PLZ Ort]

Firmenstempel(n) des(der) Auftraggeber(s)

Durchführung der externen Qualitätssicherungsprüfung gemäß § 24 ff. APAG des Prüfungsbetriebes [Name]

Als Leiter des Prüfungsbetriebes, bestehend aus

[Gesellschaft 1] [Gesellschaft 2]

[erkläre ich / erklären wir] nach bestem Wissen und Gewissen Folgendes:

1. Die Aufklärungen und Nachweise, die Sie für das Anbot und für die Durchführung der externen Qualitätssicherungsprüfung verlangt haben bzw. die für die Beurteilung der Qualitätssicherungsmaßnahmen des Prüfungsbetriebes erforderlich sind, wurden Ihnen vollständig gegeben. Als Auskunftspersonen, die angewiesen wurden, Ihnen alle gewünschten Auskünfte und Nachweise richtig und vollständig zu geben und für deren Auskünfte [der/die] Unterfertigte[n] die Gewähr [übernimmt/übernehmen], wurden Ihnen benannt:

--

2. Die schriftlichen Regelungen und Richtlinien betreffend eingerichtete Qualitätssicherungsmaßnahmen des Prüfungsbetriebes und zum Verständnis des Prüfungsbetriebes erforderliche Organisationsunterlagen sind Ihnen vollständig zur Verfügung gestellt worden.
3. [Ich bestätige / Wir bestätigen], dass Ihnen sämtliche im Überprüfungszeitraum abgeschlossenen Aufträge betreffend Abschlussprüfungen i.S.d. § 2 Z 1 APAG **<bei freiwilligen Qualitätssicherungsprüfungen ist „i.S.d. § 2 Z 1 APAG“ zu streichen>** bekannt gegeben und sämtliche Arbeitspapiere der von Ihnen überprüften Prüfungsaufträge in nicht adaptierter Form zur Verfügung gestellt worden sind.

4. [Ich bestätige / Wir bestätigen], dass im vorgenannten Prüfungsbetrieb keine Abschlussprüfungen oder Arbeiten an Abschlussprüfungen nach Auslaufen der Bescheinigung durchgeführt wurden.

Unterschrift des Leiters des Prüfungsbetriebes mit Angabe des Datums der Unterfertigung

5. <notwendig wenn der Leiter des Prüfungsbetriebes nicht alleine vertretungsbefugt ist>

Firmenmäßige Zeichnung(en) der vertretungsbefugten Organe mit Angabe des Datums der Unterfertigung

Anlage 3: Risikobasierte Planung und Durchführung von QS-Prüfungen

