

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, überarbeitet im Oktober 2021; 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 des Qualitätssicherungssystems	10
5.3.1. Allgemeine Grundsätze	10
5.3.2. Prüfung der Angemessenheit	10
5.3.2.1. Überblick und Grundsätze	10
5.3.2.2. Prüfung der Angemessenheit der Regelungen zur allgemeinen Organisation des Prüfungsbetriebes	12
5.3.2.3. Prüfung der Angemessenheit der Regelungen zur Auftragsabwicklung	12
5.3.2.4. Prüfung der Angemessenheit der Regelungen zur internen Nachschau	12
5.3.3. Prüfung der Wirksamkeit	13
5.3.3.1. Überblick und Grundsätze	13
5.3.3.2. Prüfung der Wirksamkeit der Regelungen zur allgemeinen Organisation des Prüfungsbetriebes	13
5.3.3.3. Prüfung der Wirksamkeit der Regelungen zur Auftragsabwicklung.....	13
5.3.3.4. Prüfung der Wirksamkeit der Regelungen zur internen Nachschau.....	14
5.4. Einstufung und Würdigung von Mängeln	14
5.4.1. Überblick und Grundsätze	14

5.4.2.	Vorgehen bei der Einstufung von Mängeln	14
5.4.3.	Würdigung der Mängel	16
5.4.4.	Dokumentation von und Berichterstattung zu Mängeln	17
5.5.	Schlussbesprechung und abschließende Prüfungshandlungen	18
6.	Dokumentation.....	18
7.	Qualitätssicherungsprüfbericht.....	19
7.1.	Zielsetzung des Qualitätssicherungsprüfberichts	19
7.2.	Inhalt des Qualitätssicherungsprüfberichts	19
7.2.1.	Mindestinhalt	19
7.2.2.	Empfehlungen zur Beseitigung festgestellter Mängel im Qualitätssicherungssystem.....	19
7.3.	Unterzeichnung des Qualitätssicherungsprüfberichts	19
7.4.	Empfänger des Qualitätssicherungsprüfberichts	19
8.	Besonderheiten der QS-Prüfung bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die der Inspektion unterliegen.....	19
9.	Anwendungszeitpunkt.....	20
Anlage 1:	Muster – Angebot / Auftrag Qualitätssicherungsprüfung	21
Anlage 2:	Muster Vollständigkeitserklärung	26
Anlage 3:	Risikobasierte Planung und Durchführung von QS-Prüfungen.....	28
Anlage 4:	Einstufung von Mängeln.....	29

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 in Prüfungsbetrieben.
- (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 iSd § 24 ff. APAG wird durch die APAB unter Anhörung der Qualitätsprüfungskommission gemäß § 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 iSd § 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 2017, 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 Allgemeine Richtlinie 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 iSd § 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 iSd § 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 iSd § 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.

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

- (13) 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 hat der QS-Prüfer § 30 Abs 2 APAG zu beachten. 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

⁴ Vgl § 30 APAG.

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

- (14) 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.
- (15) Gemäß § 33 Abs 2 APAG wird die Verpflichtung des Abschlussprüfers, seiner Gehilfen⁶ und der bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft zur Verschwiegenheit (§ 80 WTBG 2017, § 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 iSd § 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 verwerfen. Die schuldhaftige Verletzung dieser Pflicht kann u.a. zu einer Schadenersatzpflicht gegenüber dem geprüften Prüfungsbetrieb führen.

4. Angebotslegung, Auftragsannahme und vorzeitige Beendigung aus wichtigem Grund

- (16) Eine QS-Prüfung darf gemäß § 26 Abs 1 APAG nur von anerkannten QS-Prüfern⁷ durchgeführt werden.
- (17) Vor der Angebotslegung hat der QS-Prüfer zu prüfen und zu dokumentieren, ob Ausschlussgründe gemäß Rz (13) und (14) bestehen. Diese Prüfung hat vor Abgabe der Unabhängigkeitsbestätigung nach § 30 Abs 3 APAG zu erfolgen.
- (18) 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
- (19) Die Aufgabenstellung erfordert es vielfach, qualifizierte Assistenten iSd § 28 iVm § 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

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.

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

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.

- (20) 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.
- (21) 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.
- (22) 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

- (23) 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 (18)).
- (24) 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,

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-Dreiervorschlagsverordnung – APAB-DVV).

Bewertung und Steuerung der qualitätsgefährdenden Risiken. Die Abbildung in Anlage 3 zeigt den Ablauf einer risikobasierten QS-Prüfung.

- (25) Der QS-Prüfer hat die QS-Prüfung mit einer kritischen Grundhaltung zu planen und durchzuführen (vgl § 24 KSW-PRL 2017).
- (26) 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.
- (27) QS-Prüfungen sind durch Einschau (vgl § 24 Abs 3 Satz 1 APAG) und daher nach pflichtgemäßem Ermessen regelmäßig auch 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

- (28) 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.
- (29) 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 bzw Branchentrends oder Entwicklungen bei den Mandanten
 - gesellschaftsrechtliche Organisationsform des Prüfungsbetriebes
 - Zusammenarbeit mit anderen Prüfungsbetrieben (Sozietät, Netzwerk)
 - 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.

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

- (30) Das vom QS-Prüfer zu erlangende Verständnis vom 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.

- (31) Das zu erlangende Verständnis vom Qualitätssicherungssystem kann u.a. aus Befragungen der Leitung des Prüfungsbetriebes und im Wege einer Durchsicht vorhandener Unterlagen zur Organisation (zB 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.
- (32) 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

- (33) 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.
- (34) 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
- (35) 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, zB durch geltend gemachte Schadenersatzansprüche.

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

(36) 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 Inspektionsberichte (§ 50 APAG)
- gegebenenfalls den Maßnahmenbescheid aus der letzten Inspektion (§ 49 APAG)
- gegebenenfalls Übermittlungen zur Umsetzung von Empfehlungen durch den Prüfungsbetrieb (§ 49 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

(37) 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.

(38) Veränderungen in der Organisationsstruktur (insbesondere Netzwerk, neue Standorte, Änderungen hinsichtlich der verantwortlichen Prüfer uä) ist im Rahmen der QS-Prüfung besondere Aufmerksamkeit zu widmen.

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

(40) Sofern die vom Prüfungsbetrieb festgelegten Regelungen zur Qualitätssicherung über die nach den gesetzlichen und berufsständischen Vorschriften notwendigen Re-

gelungen hinausgehen (zB 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.

- (41) 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 des Qualitätssicherungssystems

5.3.1. Allgemeine Grundsätze

- (42) 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. Der QS-Prüfer hat sich zunächst einen Überblick über die Ausgestaltung des Qualitätssicherungssystems und der internen Kontrollen zu verschaffen. Er hat zur Beurteilung der Angemessenheit und der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems in angemessenem Umfang Aufbau- und Funktionsprüfungen durchzuführen.

5.3.2. Prüfung der Angemessenheit

5.3.2.1. Überblick und Grundsätze

- (43) Der QS-Prüfer hat zur **Beurteilung der Angemessenheit** des Qualitätssicherungssystems eine Aufbauprüfung der funktionellen Bereiche gemäß § 23 Abs 2 APAG durchzuführen:

Regelungsbereich	Funktioneller Bereich
Regelungen zur allgemeinen Organisation des Prüfungsbetriebes (internes Qualitätssicherungssystem)	• Einhaltung der allgemeinen Berufsgrundsätze
	• Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen
	• Mitarbeiterentwicklung
	• Gesamtplanung aller Aufträge
	• ausreichender Versicherungsschutz
	• Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen
	• Einhaltung der kontinuierlichen Fortbildungsverpflichtung
Regelungen zur Auftragsabwicklung	• Organisation der Auftragsabwicklung
	• Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und der fachlichen Regelungen für die Auftragsabwicklung
	• Anleitung des Auftragsteams
	• Einholung von fachlichem Rat (Konsultation)
	• laufende Überwachung der Auftragsabwicklung
	• abschließende Durchsicht der Auftragsergebnisse
	• auftragsbegleitende Qualitätssicherung
	• Lösung von Meinungsverschiedenheiten
• Ausgestaltung, Abschluss und Archivierung der Arbeitspapiere	

Regelungsbereich	Funktioneller Bereich
Regelungen zur Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems	<ul style="list-style-type: none">• Interne Nachschau

- (44) Die Angemessenheit 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 regelt die Anforderungen an ein Qualitätssicherungssystem, um die Einhaltung der gesetzlichen und berufsständischen Vorschriften sicherzustellen.
- (45) 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 (zB 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“)
- (46) Die Durchsicht von Organisationsunterlagen kann sich zB 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
 - Leitlinien und Formulare zur Mitarbeiterbeurteilung
 - 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
 - Leitlinien zur Vorgangsweise bei der Einholung von fachlichem Rat (Konsultation) und gegebenenfalls Richtlinien zu Pflichtkonsultationen
 - Leitlinien und Arbeitshilfen zur auftragsbegleitenden Qualitätssicherung
 - Regelungen zum Umgang mit Beschwerden von Mandanten, Mitarbeitern oder Dritten
 - kanzeleiinterner Leitfaden zu Maßnahmen zur Verhinderung der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung

- (47) Die Ergebnisse der Aufbauprüfungen müssen eine Aussage des QS-Prüfers über die Angemessenheit 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.

5.3.2.2. Prüfung der Angemessenheit der Regelungen zur allgemeinen Organisation des Prüfungsbetriebes

- (48) 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.
- (49) Die Regelungen umfassen insbesondere die Bereiche des § 23 Abs 2 Z 1 APAG, § 99 WTBG 2017 und die darauf basierenden Verordnungen 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.
- (50) Zusätzlich ist vom QS-Prüfer im Rahmen der QS-Prüfung auch die Einhaltung der Regelungen zur Verhinderung der Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung zu prüfen.¹⁴ In diesem Zusammenhang ist hinsichtlich des Prüfungsumfanges KFS/PE 30¹⁵ zu beachten.

5.3.2.3. Prüfung der Angemessenheit der Regelungen zur Auftragsabwicklung

- (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) 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 (zB Prüfungshandbücher, Prüfungssoftware).

5.3.2.4. Prüfung der Angemessenheit der Regelungen zur internen Nachschau

- (53) 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.

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

¹⁵ Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zur Vorgehensweise bei der Prüfung der Vorkehrungen zur Einhaltung der Bestimmungen zur Verhinderung der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung gemäß §§ 102 ff. WTBG 2017 (beschlossen vom Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision am 8. Oktober 2019 als Stellungnahme KFS/PE 30).

5.3.3. Prüfung der Wirksamkeit

5.3.3.1. Überblick und Grundsätze

- (54) Der QS-Prüfer hat zur **Beurteilung der Wirksamkeit** des Qualitätssicherungssystems Funktionsprüfungen der funktionellen Bereiche gemäß § 23 Abs 2 APAG (vgl Rz (43)) durchzuführen.
- (55) Die 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 regelt die Anforderungen an ein Qualitätssicherungssystem, um die Einhaltung der gesetzlichen und berufsständischen Vorschriften sicherzustellen.
- (56) Die Ergebnisse der Funktionsprüfungen müssen eine Aussage des QS-Prüfers über die 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.

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

- (57) 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.

5.3.3.3. Prüfung der Wirksamkeit der Regelungen zur Auftragsabwicklung

- (58) Zur Beurteilung, ob die Regelungen zur Auftragsabwicklung eingehalten werden, hat der QS-Prüfer Auftragsprüfungen durchzuführen. Der Auftragsauswahl sind als Grundgesamtheit vornehmlich 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.
- (59) 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. 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.
- (60) 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. 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.

- (61) 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 ein Einzelfehler oder ein systemischer Mangel vorliegt (vgl Anlage 4).

5.3.3.4. Prüfung der Wirksamkeit der Regelungen zur internen Nachschau

- (62) 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 und ausreichend sind.
- (63) Wesentliche festgestellte Mängel bei der internen Nachschau sind beim Prüfungsumfang der QS-Prüfung zu berücksichtigen.

5.4. Einstufung und Würdigung von Mängeln

5.4.1. Überblick und Grundsätze

- (64) Mängel können sich im Rahmen der Prüfung der Angemessenheit und im Bereich der Wirksamkeit ergeben. Die Einstufung und Würdigung von Mängeln unterliegt dem Ermessen des QS-Prüfers.
- (65) Anlage 4 enthält Definitionen zu Arten und Einstufungskategorien von Mängeln und zu den Kategorien für die Gesamteinstufung von Prüfungsaufträgen und funktionellen Bereichen. Zusätzlich ist ein Entscheidungsbaum dargestellt, der den QS-Prüfer bei den vorzunehmenden Einstufungen unterstützen soll.

5.4.2. Vorgehen bei der Einstufung von Mängeln

- (66) Für jeden Mangel ist zu beurteilen (vgl dazu die Grafik in Anlage 4), ob
- er wesentlich, erheblich oder nicht wesentlich ist,
 - es sich um einen Wiederholungsmangel handelt und
 - es sich um einen Einzelfehler oder einen systemischen Mangel handelt.
- (67) Jeder Mangel ist einer Ursachenanalyse 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 Mängel können beispielsweise eine oder mehrere der folgenden Ursachen haben:

Ursache (demonstrative Aufzählung)	Mögliche Kategorie
mangelnde Qualitätskultur, die sich negativ auf die Motivation der Mitarbeiter zur Einhaltung der	unzureichendes Qualitätsumfeld

Ursache (demonstrative Aufzählung)	Mögliche Kategorie
Berufspflichten auswirken kann (einschließlich Vergütungsgrundsätze und der bewussten Inkaufnahme von Verstößen aus Effizienzgründen)	
mangelnde Unabhängigkeitsregelungen oder Verfahren zu deren Beachtung	unzureichendes Qualitätsumfeld
mangelnde Regelungen und Maßnahmen zur Gewährleistung eines ausreichenden Aus- und Fortbildungsstands der Mitarbeiter	unzureichende Schulung der Mitarbeiter, unzureichende Fortbildung
mangelnde Kenntnisse der gesetzlichen und berufsständischen Regelungen zur Auftragsannahme und Auftragsabwicklung (zB ISA, Fachgutachten, Gesetze)	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	unzureichende 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, der Berichterstattung und des Bestätigungsvermerks	mangelnde Dokumentation, falsche Dokumentation

(68) Für jede Auftragsprüfung ist basierend auf den festgestellten Mängeln (dh Feststellungen) eine Gesamteinstufung nach dem folgenden Beurteilungsschema vorzunehmen (vgl dazu die Grafik in Anlage 4):

- Keine Feststellungen
- Verbesserung möglich
- Verbesserung erforderlich
- Unzureichend

(69) Für jeden anwendbaren funktionellen Bereich ist basierend auf allen festgestellten Mängeln sowohl hinsichtlich der Angemessenheit als auch hinsichtlich der Wirksamkeit eine Gesamteinstufung nach dem folgenden Beurteilungsschema vorzunehmen (vgl dazu die Grafik in Anlage 4):

- Keine Feststellungen
- Verbesserung möglich
- Verbesserung erforderlich

- Unzureichend

Dabei sind auch die im Rahmen der Auftragsprüfung festgestellten Mängel zu berücksichtigen.

5.4.3. Würdigung der Mängel

(70) 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 der Einschätzung sind u.a. folgende Aspekte 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

Liegt eine der in Rz (67) angeführten Ursachen vor und wird die Gefahr nicht als ganz geringfügig eingeschätzt, deutet dies vielfach auf einen wesentlichen Mangel des Qualitätssicherungssystems hin.

(71) Zur Unterscheidung, ob es sich um einen systemischen Mangel oder um einen Einzelfehler handelt, sind gegebenenfalls weitere Prüfungshandlungen durchzuführen. Als mögliche Prüfungshandlungen kommen hierbei in Betracht:

- Würdigung der Regelungen des Prüfungsbetriebes in Bezug auf den festgestellten Sachverhalt (zB 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 Mängel festgestellt wurden und welche Schritte im Prüfungsbetrieb in diesem Zusammenhang veranlasst wurden
- Einschätzung der Ursache des festgestellten Sachverhalts (vgl Rz (67)) und der Frage, warum das Qualitätssicherungssystem ihn nicht verhindert hat

Entscheidend für das Vorliegen eines systemischen Mangels ist das Gesamtbild der Verhältnisse bei der Auftragsprüfung. Bei dieser Beurteilung ist zu berücksichtigen, dass ein Qualitätssicherungssystem angemessen ausgestaltet und wirksam ist, wenn es mit hinreichender Sicherheit erhebliche und/oder wesentliche Mängel bei der Durchführung von Abschlussprüfungen verhindert.

(72) Indizien für einen systemischen Mangel können zB sein:

- Vielzahl gleichartiger Mängel in Abschlussprüfungsaufträgen
- besondere Schwere eines Mangels
- Wiederholungsmangel

- (73) Ein Mangel in der Auftragsprüfung kann auch auf einen bereits im Rahmen der Prüfung der Angemessenheit der Regelungen zur allgemeinen Organisation des Prüfungsbetriebes oder der Prüfung der Angemessenheit der Regelungen zur Auftragsabwicklung festgestellten Mangel zurückzuführen sein; in diesem Fall ist der Mangel aus der Auftragsprüfung ebenfalls als systemischer Mangel einzustufen.
- (74) Umgekehrt kann ein bei der Auftragsprüfung festgestellter Mangel einen Mangel im Qualitätssicherungssystem hinsichtlich der Angemessenheit der Regelungen zur Auftragsabwicklung, aber auch hinsichtlich der Angemessenheit und Wirksamkeit der Regelungen zur allgemeinen Organisation des Prüfungsbetriebes ergeben.

5.4.4. Dokumentation von und Berichterstattung zu Mängeln

- (75) Alle festgestellten Mängel sind in den Arbeitspapieren des QS-Prüfers zu dokumentieren und unabhängig von ihrer Einstufung in den dafür vorgesehenen Bereichen im APAB-Musterbericht zu erfassen. Sofern der QS-Prüfer bei der Einschätzung eines Mangels zunächst Zweifel bezüglich der Abgrenzung hat, sind die Gründe hierfür, die ergänzenden Prüfungshandlungen (vgl Rz (45)) und die abschließende Einschätzung des Mangels im Qualitätssicherungsprüfbericht darzustellen.
- (76) Um Missverständnisse zu vermeiden, sollten Mängel zeitnah mit der Leitung des Prüfungsbetriebes erörtert werden.
- (77) Sofern Mängel betreffend Verstöße gegen gesetzliche Regelungen und berufsständische Anforderungen (dazu zählen auch die ISA) festgestellt 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.¹⁶ Des Weiteren sind die Einstufung der Wesentlichkeit des festgestellten Mangels und die vom Prüfungsbetrieb festgestellten Ursachen anzugeben.
- (78) 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.
- (79) Im Qualitätssicherungsprüfbericht ist 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 (40)). Weitere Sachverhalte können nach dem Ermessen des QS-Prüfers in die optionale Berichterstattung (§ 1 APAB-QPBV¹⁷ Abschnitt 7.4. „Sonstige Anmerkungen und Hinweise des Qualitätssicherungsprüfers“) aufgenommen werden.

¹⁶ Liegt zB 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.

¹⁷ Verordnung der Abschlussprüferaufsichtsbehörde über den Aufbau und die inhaltliche Gestaltung des schriftlichen Prüfberichts des Qualitätssicherungsprüfers (APAB-Qualitätssicherungsprüfberichtsverordnung – APAB-QPBV).

- (80) 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).

5.5. Schlussbesprechung und abschließende Prüfungshandlungen

- (81) Vor Abgabe des Qualitätssicherungsprüfberichts ist es im Regelfall zweckmäßig, die Leitung des Prüfungsbetriebes zusammenfassend über alle Mängel zu informieren. Dies kann in Rahmen einer Schlussbesprechung erfolgen.
- (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 gelten ISA 230 sowie Abschnitt 4.7. von KFS/PE 27 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
 - bei der Prüfung festgestellte Mängel
 - Empfehlungen zur Beseitigung von wesentlichen festgestellten Mängeln des Qualitätssicherungssystems (optional)

¹⁸ Vgl dazu Anlage 2: Muster Vollständigkeitserklärung.

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.
- (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 festgestellten Mängel.
- (88) Der Qualitätssicherungsprüfbericht ist vom QS-Prüfer so abzufassen, dass die APAB und die als Beirat in der APAB eingerichtete Qualitätsprüfungskommission in angemessener Zeit das prüferische Vorgehen sowie die festgestellten Mängel und die gezogenen Schlussfolgerungen des QS-Prüfers nachvollziehen können.

7.2. Inhalt des Qualitätssicherungsprüfberichts

7.2.1. Mindestinhalt

- (89) Der Qualitätssicherungsprüfbericht hat jedenfalls die Angaben gemäß § 34 Abs 1 APAG iVm 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.

7.3. Unterzeichnung des Qualitätssicherungsprüfberichts

- (91) 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

- (92) 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

- (93) Mit dem Inkrafttreten des APAG hat sich der Prüfungsumfang für QS-Prüfungen bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse (§ 189a Z 1 UGB iVm § 2 Z 9 APAG, im Folgenden: PIE) prüfen und damit

der Inspektion (§ 2 Z 7 APAG) unterliegen, geändert. 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).

- (94) 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)
- (95) Dem QS-Prüfer wird der Inspektionsbericht, der die wichtigsten Schlussfolgerungen und Empfehlungen aus der Inspektion enthält, zur Verfügung gestellt (§ 24 Abs 6 APAG iVm Art 26 Abs 9 AP-VO). Der QS-Prüfer hat diese Informationen für seine Prüfung zu verwenden, wobei es nicht seine Aufgabe ist, eigene Prüfungshandlungen zum internen Qualitätssicherungssystem durchzuführen.
- (96) 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.
- (97) Für die Berichterstattung gilt Abschnitt 7. sinngemäß.
- (98) Stellen Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften, die der Inspektion unterliegen, gemeinsam mit anderen Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften, die ausschließlich Unternehmen prüfen, die keine PIE sind, einen Prüfungsbetrieb iSd § 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

- (99) Die vorliegende überarbeitete Fassung dieses Fachgutachtens ist auf QS-Prüfungen anzuwenden, die am oder nach dem 1. Jänner 2022 beginnen.

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 iSd § 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, dass [ich meine / wir unsere] Prüfung wirksam durchführen [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 iSd § 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 iSd § 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 zB 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 zB 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 sonstigen 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 iVm 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 zu bestehenden Qualitätssicherungsmaßnahmen) das Honorar wie folgt:

	Allgemeine Organisation des Prüfungsbetriebes und interne Nachschau	Auftragsabwicklung	Berichterstattung	Sonstiges (zB 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 (zB 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 – Einzelumstände 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 iSd § 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 iSd § 2 Z 1 APAG **<bei freiwilligen Qualitätssicherungsprüfungen ist „iSd § 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.

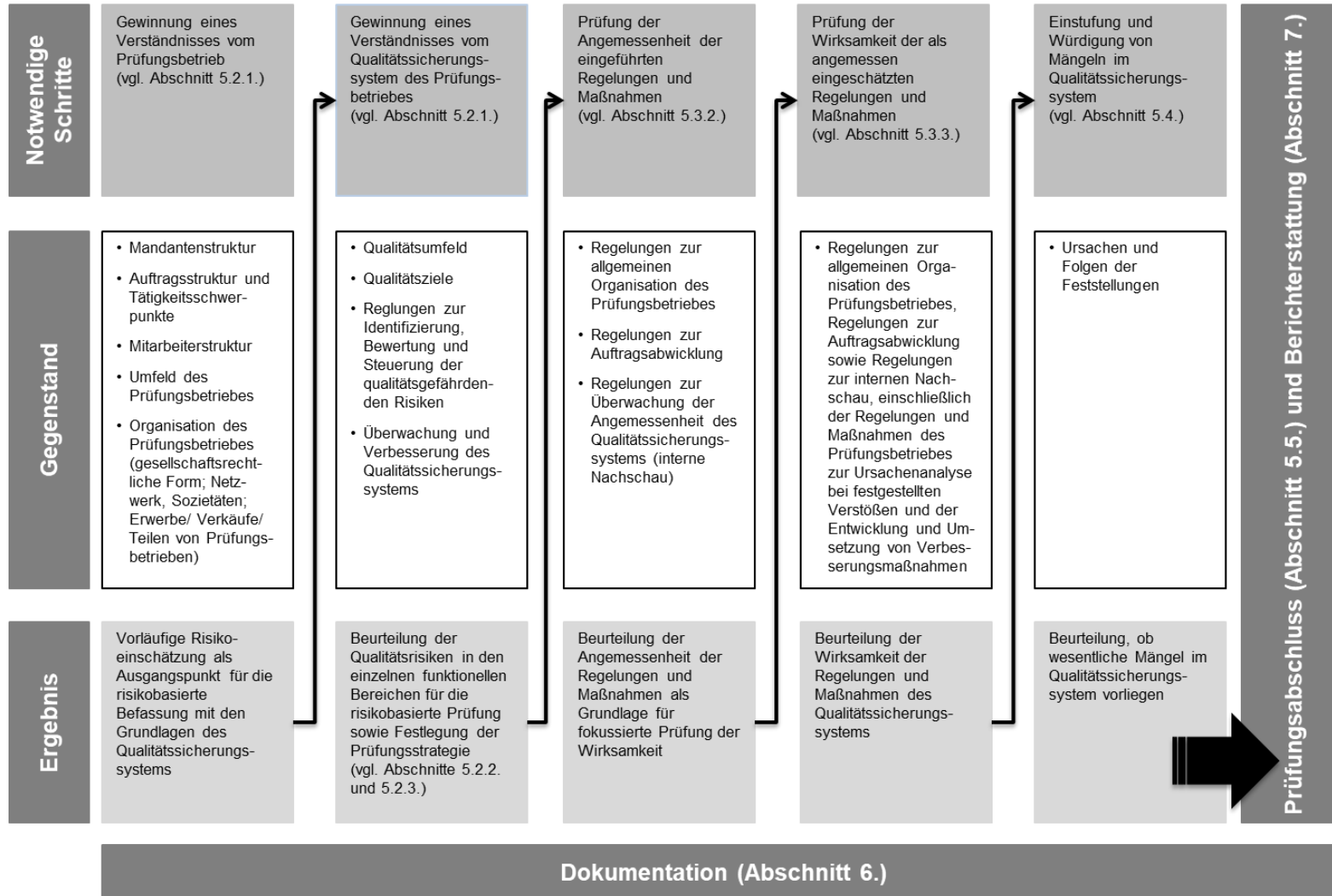
4. [Ich bestätige / Wir bestätigen], dass im vorgenannten Prüfungsbetrieb keine Abschlussprüfungen oder Arbeiten an Abschlussprüfungen nach Auslaufen der Bescheinigung durchgeführt wurden.

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



Anlage 4: Einstufung von Mängeln

Definitionen – Arten von Mängeln

Ein **systemischer Mangel** liegt vor, wenn Qualitätssicherungsmaßnahmen nicht ausreichend sind. Ein solcher Mangel kann möglicherweise dazu führen, dass die beruflichen Leistungen nicht in Übereinstimmung mit den gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen erbracht werden.

Ein **Einzelfehler** 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.

Ein **Wiederholungsmangel** liegt vor, wenn dieser oder ein vergleichbarer Mangel bereits in der letzten QS-Prüfung (oder Inspektion) festgestellt wurde. Die Schwere eines Wiederholungsmangels (wesentlich, erheblich oder nicht wesentlich) ist alleine aus dem Mangel heraus zu beurteilen; die Tatsache, dass es sich um einen Wiederholungsmangel handelt, ist dabei nicht zu berücksichtigen. Ist der Wiederholungsmangel ein systemischer Mangel und war der entsprechende Mangel im Qualitätssicherungssystem bereits im Maßnahmenbescheid der vorhergehenden QS-Prüfung (oder Inspektion) enthalten, dann ist dieser Mangel im Qualitätssicherungssystem jedenfalls wesentlich.

Ein Mangel betreffend **Angemessenheit** bedeutet, dass eine Richtlinie oder ein Prozess Schwachstellen in der **Konzeption** aufweist. Mängel betreffend die Angemessenheit stellen immer systemische Mängel dar.

Ein Mangel betreffend **Wirksamkeit** bedeutet, dass eine Richtlinie oder ein Prozess Schwachstellen (erstmalig oder bereits in der letzten QS-Prüfung) in der **Einrichtung und/oder effektiven Ausführung** aufweist. Mängel betreffend die Wirksamkeit können systemische Mängel oder Einzelmängel sein.

Definitionen – Einstufung der Schwere eines Mangels

Ein **wesentlicher** Mangel in einem funktionellen Bereich liegt vor, wenn die **konkrete Gefahr** besteht, dass ein **bedeutsames qualitätsgefährdendes Risiko** nicht verhindert oder entsprechend reduziert wird. Dies bedeutet, dass wesentliche Mängel **sofort zu adressieren** sind. 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. Ein wesentlicher Mangel im Rahmen der Auftragsprüfung liegt jedenfalls vor, wenn der Mangel bei der Prüfung von derartiger Bedeutung ist, dass keine ausreichenden Prüfungshandlungen durchgeführt oder keine geeigneten, ausreichenden Prüfungsnachweise vorliegen, die das Prüfungsurteil hinreichend stützen. Ein wesentlicher Mangel liegt auch vor, wenn zwar ausreichende Prüfungshandlungen durchgeführt und geeignete, ausreichende Prüfungsnachweise eingeholt wurden, aber ein unangemessenes Prüfungsurteil abgegeben wurde oder sonstige wesentliche Berichtspflichten verletzt wurden.

Ein **erheblicher** Mangel in einem funktionellen Bereich liegt vor, wenn die **Gefahr** besteht, dass ein **bedeutsames qualitätsgefährdendes Risiko** nicht verhindert oder entsprechend reduziert wird. Dies bedeutet, dass erhebliche Mängel **zu adressieren** sind. Ein erheblicher Mangel im Rahmen der Auftragsprüfung liegt beispielsweise vor, wenn einzelne erforderliche oder geplante Prüfungshandlungen nicht vollständig in Übereinstimmung mit den relevanten Bestimmungen durchgeführt bzw. dokumentiert wurden, dies aber nicht so bedeutsam oder umfassend ist, dass mit hinreichender Sicherheit festgestellt werden kann, dass das Prüfungsurteil nicht ausreichend gestützt wird.

Ein **nicht wesentlicher Mangel** in einem funktionellen Bereich liegt vor, wenn die **Gefahr** besteht, dass ein **qualitätsgefährdendes Risiko** nicht verhindert oder entsprechend reduziert wird. Ein nicht wesentlicher Mangel im Rahmen der Auftragsprüfung liegt beispielsweise vor, wenn einzelne erforderliche oder geplante Prüfungshandlungen nicht vollständig in Übereinstimmung mit den relevanten Bestimmungen durchgeführt bzw dokumentiert wurden, dies allerdings keine Auswirkung auf das Gesamturteil und die Berichterstattung über die Abschlussprüfung hat.

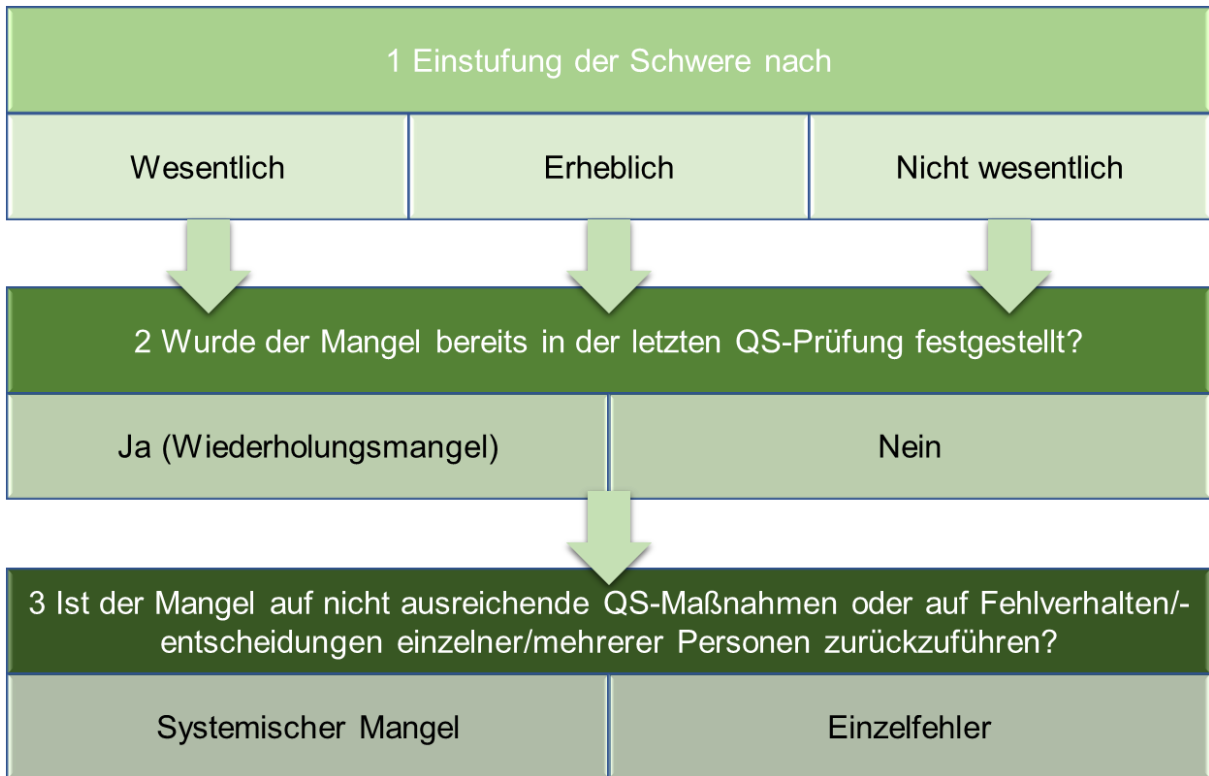
Definitionen – Gesamteinstufung Prüfungsauftrag

Einstufung	Beschreibung
Keine Feststellungen	Bei Durchführung der QS-Prüfung wurden keine Feststellungen getroffen.
Verbesserung möglich	Die identifizierten Verbesserungsbereiche führen nur zu eingeschränkten Bedenken hinsichtlich Prüfungsqualität, sind aber insgesamt nicht wesentlich.
Verbesserung erforderlich	Die identifizierten Verbesserungsbereiche führen zu umfassenderen Bedenken hinsichtlich Prüfungsqualität, sind aber insgesamt nicht wesentlich.
Unzureichend	Auf Basis der Feststellungen liegen wesentliche Mängel vor, die zu erheblichen Bedenken hinsichtlich folgender Bereiche führen: <ul style="list-style-type: none"> • Zweckmäßigkeit und Qualität der Prüfungsnachweise • angemessene kritische Grundhaltung • Nicht-Einhaltung geltender gesetzlicher Vorschriften und berufsblicher Grundsätze im Zusammenhang mit Qualitätssicherung und der Durchführung von Abschlussprüfungen oder interner Vorgaben des Prüfungsbetriebes in einem wesentlichen Bereich.

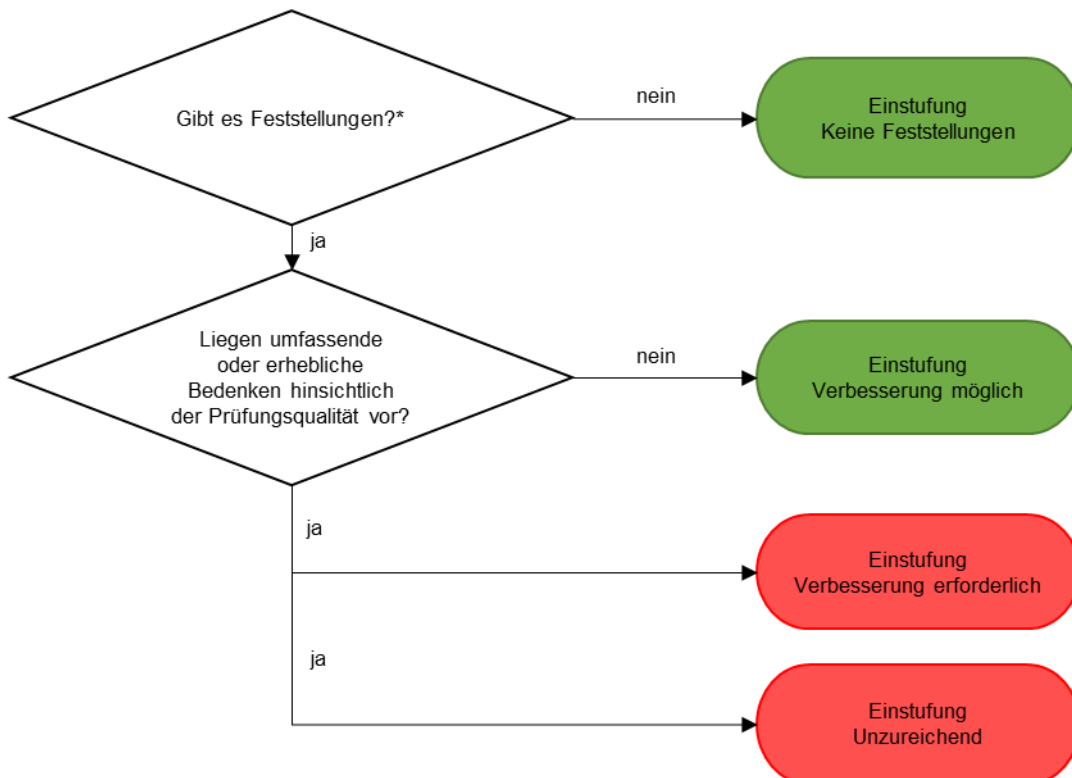
Definitionen – Gesamteinstufung funktioneller Bereich

Einstufung	Beschreibung
n / a	Ein funktioneller Bereich gelangt vom Prüfungsbetrieb nicht zur Anwendung (zB Auslagerung).
Keine Feststellungen	Bei Durchführung der QS-Prüfung wurden keine Feststellungen getroffen.
Verbesserung möglich	Die identifizierten Feststellungen führen nur zu eingeschränkten Bedenken hinsichtlich der Angemessenheit und Wirksamkeit des Bereiches innerhalb des internen Qualitätssicherungssystems, diese sind aber insgesamt nicht wesentlich.
Verbesserung erforderlich	Die Feststellungen führen zu umfassenderen Bedenken hinsichtlich der Angemessenheit und Wirksamkeit des Bereiches innerhalb des internen Qualitätssicherungssystems, diese sind aber insgesamt nicht wesentlich.
Unzureichend	Die Feststellungen führen zu erheblichen Bedenken hinsichtlich der Angemessenheit und Wirksamkeit des Bereiches innerhalb des internen Qualitätssicherungssystems, insbesondere da: <ul style="list-style-type: none"> • Anforderungen in abgrenzbaren Teilen nicht erfüllt wurden und • die identifizierten Feststellungen geeignet sind, dass die berufliche Leistung nicht in Übereinstimmung mit den gesetzlichen und berufsständischen Bestimmungen erbracht wird.

Entscheidungsbaum – Einstufung von Mängeln



Entscheidungsbaum – Einstufung Prüfungsauftrag



* Die einzelnen Feststellungen sind je nach funktionellem Bereich, dem Sie zuzuordnen sind, zusätzlich bei der Gesamteinstufung dieses Bereichs zu berücksichtigen.

Entscheidungsbaum – Einstufung funktioneller Bereich

