



Stichprobenauswahl anhand von Beispielen

Im Folgenden soll anhand von standardisierten Sachverhalten illustriert werden, wie Prüfer für Qualitätskontrolle (PfQK) bei der Stichprobenauswahl in unterschiedlichen Konstellationen vorgehen können. Es ist den Autoren bewusst, dass die Fälle, denen PfQK in der Praxis begegnen, deutlich vielfältiger sind und dass PfQK im Rahmen ihrer eigenverantwortlichen Prüfungsdurchführung auch andere Ansätze wählen können.

A. Beispiele für die Auswahl der Stichprobe bei einer kleinen Einzelpraxis

Im folgenden Beispiel führt der Praxisinhaber der zu prüfenden Einzelpraxis jährlich dieselben drei gesetzlichen Abschlussprüfungen mittelgroßer GmbH mit niedrigem Risiko und ohne Besonderheiten durch. Insbesondere bestehen keine erkennbaren Qualitätsrisiken (z.B. sind keine Mängel aus der Vor-Qualitätskontrolle bekannt).

Grundgesamtheit

Jahr	t1	t2	t3	t4	t5	t6
Gesetzliche JAP	GmbH 1	GmbH 1	GmbH 1	GmbH 1	GmbH 1	GmbH 1
	GmbH 2	GmbH 2	GmbH 2	GmbH 2	GmbH 2	GmbH 2
	GmbH 3	GmbH 3	GmbH 3	GmbH 3	GmbH 3	GmbH 3

Grundfall

Für die Auftragsprüfung wählt der PfQK einen älteren Auftrag (aus t1 bis t3) aus, der der Nachschau unterlegen hat, bspw. GmbH 2 aus t3 sowie einen aktuellen Auftrag, bspw. GmbH 1 aus t6, der nicht der Nachschau unterlegen hat.

Stichprobe

Jahr	t1	t2	t3	t4	t5	t6
Gesetzliche JAP			GmbH 2			GmbH 1

Bei der vollumfänglichen Prüfung* des Auftrags aus t3 (GmbH 2) stellt der PfQK in Übereinstimmung mit der Nachschau fest, dass die Auftragsabwicklung nicht zu beanstanden ist. Insoweit haben sich für den PfQK keine Anhaltspunkte ergeben, die Zweifel an der Wirksamkeit der Nachschau begründen könnten.

Trifft der PfQK bei der vollumfänglichen Prüfung des Auftrags der GmbH 1 aus t6 ebenfalls keine Feststellungen und kommt daher zu dem Ergebnis, dass auch diese Prüfung ordnungsgemäß abgewickelt wurde, hat er bereits eine ausreichende Prüfungssicherheit erlangt, so dass eine Ausweitung der Stichprobe nicht erforderlich ist.

Zur endgültigen Beurteilung der Wirksamkeit der Nachschau bedarf es aber noch weiterer Prüfungshandlungen. So ist insbesondere die Organisation der Nachschau, die fachliche und persönliche Qualifikation der eingesetzten Personen (auch deren kritische Grundhaltung) sowie die interne Stellung des für die Nachschau Verantwortlichen in der Praxis als ein Element des Tone at the top einzubeziehen. Darüber hinaus sind die jährlichen Nachschauberichte auszuwerten.

Die Stichprobe des PfQK kann sich daher in diesem einfachen Grundfall auf zwei Aufträge beschränken.

Variante 1

Wie Grundfall, allerdings hat hier die Nachschau bei dem Auftrag GmbH 2 aus t3 die Feststellung (F1) getroffen (z.B. keine angemessenen alternativen Prüfungshandlungen bei fehlendem Rücklauf von Saldenbestätigungen), die sich bei der Prüfung dieses Auftrags durch den PfQK bestätigt hat. Ansonsten haben sich aus der Prüfung dieses Auftrags keine Feststellungen ergeben.

Zur Würdigung von F1 als Einzelfeststellung oder Mangel der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems sollte im Rahmen einer schwerpunktmäßigen Prüfung untersucht werden, ob F1 beim Folgeauftrag (GmbH 2 aus t4) abgestellt wurde.

Ist dies der Fall, so kann der PfQK insgesamt feststellen, dass

- sich seine Feststellungen mit denen der Nachschau decken, die Feststellung F1 der Nachschau beim Folgeauftrag beseitigt wurde und er mithin von der Wirksamkeit der Nachschau ausgehen kann,

* Zum Umfang einer vollumfänglichen Prüfung vgl. Eckert/Gunia/Hug/Rittmann/Schweren/Voshagen, Stichprobenumfang, Prüfungsvorgehen und Dokumentation der Qualitätskontrolle, WPK Magazin 3/2018, 66 ff.

- sich keine Anhaltspunkte für ihn ergeben haben, die gegen die Stabilität des Qualitätssicherungssystems im gesamten Prüfungszeitraum sprechen und
- F1 als Einzelfeststellung zu qualifizieren ist.

Stichprobe

Jahr	t1	t2	t3	t4	t5	t6
Gesetzliche JAP			GmbH 2 vollumfänglich	GmbH 2 schwerpunkt- mäßig		GmbH 1 vollumfänglich

Die Stichprobe des PfQK kann sich in diesem Fall - aufgrund der Wirksamkeit der Nachschau - ebenfalls auf zwei Aufträge sowie ergänzend die schwerpunktmäßige Prüfung eines dritten Auftrags beschränken.

Variante 2

Wie Grundfall, allerdings trifft der PfQK bei der Prüfung des in die Nachschau einbezogenen Auftrags (GmbH 2 aus t3) die Feststellung (F1), die die Nachschau nicht getroffen hat. Nunmehr muss er sich die Fragen stellen,

- ob die Nachschau wirksam ist,
- ob das Qualitätssicherungssystem stabil ist und
- wie die bei der GmbH 2 aus t3 getroffene Feststellung zu würdigen ist.

Da aufgrund der Feststellung F1, die die Nachschau nicht aufgedeckt hat, Zweifel an der Wirksamkeit der Nachschau bestehen und eine abschließende Würdigung von F1 als Einzelfeststellung oder Mangel des Qualitätssicherungssystems noch zu erfolgen hat, sollte sich der PfQK anhand der vollumfänglichen Prüfung eines weiteren geeigneten Auftrags Klarheit über beide Punkte verschaffen. Hierfür wählt er einen Auftrag aus, der ebenfalls der Nachschau unterlegen hat (bspw. GmbH 3 aus t5). Stellt er im Rahmen dieser Auftragsprüfung fest, dass F1 hier nicht vorliegt und trifft er darüber hinaus in Übereinstimmung mit der Nachschau keine Feststellungen, kann er zu dem Ergebnis gelangen, dass

- es sich bei F1 um eine Einzelfeststellung handelt, über die im Qualitätskontrollbericht nur zu berichten ist, soweit es sich um eine Einzelfeststellung von erheblicher Bedeutung handelt und

- aktuell keine Anhaltspunkte mehr vorhanden sind, die gegen die Wirksamkeit der Nachschau bzw. gegen die Stabilität des Qualitätssicherungssystems im gesamten Prüfungszeitraum sprechen.

Stichprobe

Jahr	t1	t2	t3	t4	t5	t6
Gesetzliche JAP			GmbH 2 vollumfänglich		GmbH 3 vollumfänglich	GmbH 1 vollumfänglich

Die Stichprobe des PfQK kann sich in diesem Fall auf drei Aufträge beschränken.

Fazit des Grundfalls bzw. seiner zwei Varianten:

Soweit die geprüfte Praxis über eine wirksame Nachschau verfügt, kann dies zu einer Reduzierung der Stichprobenauswahl des PfQK führen. Im Umkehrschluss bedeutet dies allerdings auch, dass im Zweifel die Anzahl der durch den PfQK durchzuführenden Auftragsprüfungen ansteigen wird, soweit die Praxis nicht über eine wirksame Nachschau verfügt und daher Zweifel an der Stabilität des Qualitätssicherungssystems im gesamten Prüfungszeitraum bestehen.

B. Beispiele für die Auswahl der Stichprobe bei einer kleinen Praxis mit drei verantwortlichen WP/vBP

Im Folgenden sollen nunmehr die o.g. Beispiele auf eine kleine Praxis mit mehreren verantwortlichen Berufsträgern übertragen werden.

Die Praxis im folgenden Beispiel besteht aus einer Berufsgesellschaft mit drei verantwortlichen WP/vBP, von denen jeder pro Jahr dieselben drei gesetzlichen Abschlussprüfungen durchführt. Auch in diesem Fall handelt es sich ausschließlich um Prüfungen mittelgroßer GmbH mit niedrigem Risiko und ohne Besonderheiten. Mängel aus der Vor-Qualitätskontrolle sind auch hier nicht bekannt.

Grundgesamtheit

Jahr	t1	t2	t3	t4	t5	t6
WP/vBP 1	GmbH 1 - 3	GmbH 1 - 3	GmbH 1 - 3	GmbH 1 - 3	GmbH 1 - 3	GmbH 1 - 3
WP/vBP 2	GmbH 4 - 6	GmbH 4 - 6	GmbH 4 - 6	GmbH 4 - 6	GmbH 4 - 6	GmbH 4 - 6
WP/vBP 3	GmbH 7 - 9	GmbH 7 - 9	GmbH 7 - 9	GmbH 7 - 9	GmbH 7 - 9	GmbH 7 - 9

Grundfall

Für die Auftragsprüfung wählt der PfQK zwei ältere Aufträge von zwei unterschiedlichen WP/vBP aus, die der Nachschau unterlegen haben (z.B. aus t2 und t4) sowie 2 aktuelle Aufträge des Jahres t6. Hier wird GmbH 7 ausgewählt, da Partner 3 bisher noch nicht in der Stichprobe enthalten ist. Partner 1 kommt mit einem zweiten Auftrag in die Stichprobe, da die von ihm geprüfte GmbH 2 der älteste Auftrag der Stichprobe ist.

Stichprobe

Jahr	t1	t2	t3	t4	t5	t6
Partner 1		GmbH 2 vollumfänglich				GmbH 1 vollumfänglich
Partner 2				GmbH 4 vollumfänglich		
Partner 3						GmbH 7 vollumfänglich

Bei der vollumfänglichen Prüfung der beiden Aufträge aus t2 und t4 (GmbH 2 und GmbH 4) stellt der PfQK in Übereinstimmung mit der Nachschau fest, dass die Auftragsabwicklung nicht zu beanstanden ist. Insoweit haben sich für den PfQK keine Anhaltspunkte ergeben, die Zweifel an der Wirksamkeit der Nachschau begründen könnten.

Trifft der PfQK bei der vollumfänglichen Prüfung der beiden Aufträge aus t6 ebenfalls keine Feststellungen und kommt daher zu dem Ergebnis, dass auch diese Prüfungen ordnungsgemäß abgewickelt wurden, hat er bereits eine ausreichende Prüfungssicherheit erlangt, so dass eine Ausweitung der Stichprobe nicht erforderlich ist.

Zur endgültigen Beurteilung der Wirksamkeit der Nachschau vgl. die obigen Ausführungen zum Grundfall der kleinen Einzelpraxis.

Die Stichprobe des PfQK kann sich daher in diesem Fall bei einer wirksamen Nachschau auf vier Aufträge beschränken.

Variante 1

Wie Grundfall, allerdings hat hier die Nachschau bei dem Auftrag der GmbH 4 aus t4 die Feststellung (F1) getroffen (z.B. keine angemessenen alternativen Prüfungshandlungen bei fehlendem Rücklauf von Saldenbestätigungen), die sich bei der Prüfung dieses Auftrags durch den PfQK bestätigt hat. Ansonsten haben sich aus der Prüfung dieses Auftrags sowie der übrigen Aufträge keine Feststellungen ergeben.

Zur Würdigung von F1 als Einzelfeststellung oder Mangel der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems und zur Beurteilung der Wirksamkeit der Nachschau sollte im Rahmen einer schwerpunktmäßigen Prüfung untersucht werden, ob F1 beim Folgeauftrag (GmbH 4 aus t5) abgestellt wurde.

Ist dies der Fall, so kann der PfQK insgesamt feststellen, dass

- sich seine Feststellungen mit denen der Nachschau decken, die Feststellung F1 der Nachschau beim Folgeauftrag beseitigt wurde und er mithin von der Wirksamkeit der Nachschau ausgehen kann,
- sich keine Anhaltspunkte für ihn ergeben haben, die gegen die Stabilität des Qualitätssicherungssystems im gesamten Prüfungszeitraum sprechen und
- F1 als Einzelfeststellung zu qualifizieren ist.

Stichprobe

Jahr	t1	t2	t3	t4	t5	t6
Partner 1		GmbH 2 vollumfänglich				GmbH 1 vollumfänglich
Partner 2				GmbH 4 vollumfänglich	GmbH 4 schwerpunkt- mäßig	
Partner 3						GmbH 7 vollumfänglich

Die Stichprobe des PfQK kann sich daher in diesem Fall bei einer wirksamen Nachschau auf vier Aufträge sowie ergänzend die schwerpunktmäßige Prüfung eines fünften Auftrags beschränken.

Variante 2

Wie Grundfall allerdings trifft der PfQK bei der Prüfung eines der beiden in die Nachschau einbezogenen Aufträge (GmbH 4 aus t4) die Feststellung (F1), die die Nachschau nicht getroffen hat. Nunmehr muss er sich die Fragen stellen,

- ob die Nachschau wirksam ist,
- ob das Qualitätssicherungssystem stabil ist und
- wie die bei der GmbH 4 aus t4 getroffene Feststellung zu würdigen ist.

Aufgrund der Feststellung F1, die die Nachschau nicht aufgedeckt hat, bestehen Zweifel an der Wirksamkeit der Nachschau. Darüber hinaus hat noch eine abschließende Würdigung von F1 als Einzelfeststellung oder Mangel des Qualitätssicherungssystems zu erfolgen. Dazu sollte sich der PfQK anhand der schwerpunktmäßigen Prüfung des Folgeauftrags (GmbH 4 aus t5) sowie der vollumfänglichen Prüfung eines weiteren Auftrags, der in t5 oder t6 der Nachschau unterlegen hat, Klarheit über beide Punkte verschaffen. Im vorliegenden Fall wird zur Prüfung der Wirksamkeit der Nachschau eine Prüfung des Partners 3 aus t5 (GmbH 8) vollumfänglich einbezogen. Da davon ausgegangen wird, dass Partner 2 erst in t7 wieder der Nachschau unterliegt, sind seine Prüfungen hierfür nicht geeignet. Um andererseits sicherzustellen, dass F1 zwar nicht bei Partner 3, dafür aber regelmäßig bei Partner 2 auftritt, muss GmbH 4 aus t5 noch schwerpunktmäßig in Bezug auf F1 überprüft werden. Die vollumfängliche Prüfung dieses Auftrags ist aber nicht mehr erforderlich, da die Prüfung des Vorjahresauftrags nur diese eine Feststellung ergeben hat.

Stellt der PfQK im Rahmen der Auftragsprüfung der GmbH 4 aus t5 fest, dass F1 hier nicht mehr vorliegt und trifft er darüber hinaus bei der Auftragsprüfung bei GmbH 8 aus t5 in Übereinstimmung mit der Nachschau keine Feststellungen, kann er zu dem Ergebnis gelangen, dass

- es sich bei F1 um eine Einzelfeststellung handelt, über die im Qualitätskontrollbericht nur zu berichten ist, soweit es sich um eine Einzelfeststellung von erheblicher Bedeutung handelt und
- aktuell keine Anhaltspunkte mehr vorhanden sind, die gegen die Wirksamkeit der Nachschau bzw. gegen die Stabilität des Qualitätssicherungssystems im gesamten Prüfungszeitraum sprechen.

Stichprobe

Jahr	t1	t2	t3	t4	t5	t6
Partner 1		GmbH 2 vollumfänglich				GmbH 1 vollumfänglich
Partner 2				GmbH 4 vollumfänglich	GmbH 4 schwerpunktmäßig GmbH 8	GmbH 7

Partner 3					vollumfänglich	vollumfänglich
-----------	--	--	--	--	----------------	----------------

Die Stichprobe des PfQK kann sich in diesem Fall auf fünf Aufträge sowie eine schwerpunktmäßige Prüfung beschränken.

Fazit des Grundfalls bzw. seiner zwei Varianten:

Auch in diesem Fall gilt, dass, soweit die geprüfte Praxis über eine wirksame Nachschau verfügt, dies zu einer Reduzierung der Stichprobenauswahl des PfQK führen kann. Im Umkehrschluss bedeutet dies allerdings auch, dass im Zweifel die Anzahl der durch den PfQK durchzuführenden Auftragsprüfungen ansteigen wird, soweit die Praxis nicht über eine wirksame Nachschau verfügt und daher Zweifel an der Stabilität des Qualitätssicherungssystems im gesamten Prüfungszeitraum bestehen.

C. Weitere Aspekte

Bei der Stichprobenauswahl ergeben sich häufig die folgenden weiteren Fragen.

Frage 1: Sind grundsätzlich immer alle verantwortlichen WP/vBP in die Stichprobe einzubeziehen?

Antwort: Nein. Die Qualitätskontrolle ist eine Systemprüfung. Die Stichprobenauswahl hat risikoorientiert anhand der identifizierten Qualitätsrisiken und der darauf aufbauenden (vorläufigen) Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit der in der Praxis eingeführten Regelungen und Maßnahmen des Qualitätssicherungssystems zur Identifizierung, Bewertung und Steuerung der qualitätsgefährdenden Risiken zu erfolgen. Die Anzahl der auftragsverantwortlichen WP/vBP ist nur eines von mehreren möglichen Qualitätsrisiken. Allerdings kommt es bei kleinen Praxen mit niedrigem Organisationsgrad in vielen Fällen bereits durch die relativ geringe Zahl an Aufträgen der Grundgesamtheit faktisch zu einer Einbeziehung aller auftragsverantwortlichen WP/vBP.

Mit zunehmender Praxisgröße (steigende Anzahl an Berufsträgern, Prüfungsaufträgen und Niederlassungen) steigt i.d.R. auch die Regelungs- und Kontrolldichte des Qualitätssicherungssystems. Zusammen mit einer stringenten Nachschau mit entsprechendem Konsequenzenmanagement vermindert sich dadurch das Kontrollrisiko, so dass es nicht zwingend erforderlich ist, sämtliche verantwortliche WP/vBP in die Stichprobe einzubeziehen.

Frage 2: Sind immer alle Niederlassungen in die Stichprobe einzubeziehen?

Antwort: Die Niederlassungen sind risikoorientiert auszuwählen. Dabei sind auch die Ergebnisse der Nachschau in Bezug auf die Niederlassungen zu berücksichtigen. Grundsätzlich sollte besondere Aufmerksamkeit auf kürzlich eröffnete oder erworbene Niederlassungen gelegt werden. Dabei ist auch die Qualitätskontrollhistorie der erworbenen Praxis zu berücksichtigen. Haben Niederlas-

sungen unterschiedliche Qualitätssicherungssysteme, sind diese alle in die Stichprobe einzubeziehen.

... wird fortgesetzt ...