

Überblick: Kritische Grundhaltung bei der Abschlussprüfung insbesondere bei Unternehmen in der Krise (Phasen 1-5)

A. Rechtliche Grundlagen

Am 17.06.2016 ist das Abschlussprüferaufsichtreformgesetz (APAreG) in Kraft getreten und damit einhergehend wurden die **Berufspflichten** des Abschlussprüfers **gesetzlich erweitert**:

§ 43 Abs. 4 WPO n.F. (seit 01.07.2021 – FISG):

„Berufsangehörige haben während der gesamten Prüfung eine **kritische Grundhaltung zu wahren**. Dazu gehört es, Angaben zu hinterfragen, auf Gegebenheiten zu **achten**, die auf eine **falsche Darstellung** hindeuten könnten, und die Prüfungsnachweise **kritisch zu beurteilen**.“

„Ihre **kritische Grundhaltung** haben Berufsangehörige insbesondere bei der Beurteilung der Schätzungen des Unternehmens in Bezug auf Zeitwertangaben, Wertminderungen von Vermögensgegenständen, Rückstellungen und künftige Cashflows, die für die Beurteilung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit von Bedeutung sind, beizubehalten.“

NEU ab 01.07.2021
„FISG“

§ 37 BS WP/vBP:

- WP/vBP haben **Prüfungen** mit einer **kritischen Grundhaltung** zu **planen** und **durchzuführen**
- Glaubwürdigkeit, Angemessenheit und Verlässlichkeit der erlangten **Prüfungsnachweise** sind während der gesamten Prüfung **kritisch zu hinterfragen**
- WP/vBP müssen **ungeachtet ihrer bisherigen Erfahrungen** mit der Aufrichtigkeit und der Integrität des Managements des geprüften Unternehmens **davon ausgehen**, dass Umstände wie
 - Fehler**
 - Täuschungen**,
 - Vermögensschädigungen** oder
 - sonstige Gesetzesverstöße****existieren können**, aufgrund derer der Prüfungsgegenstand **wesentliche falsche Aussagen** enthält.

B. To Do's in den jeweiligen Phasen der Auftragsabwicklung

Phase 1: Auftragsannahme	Phase 2: Auftragsplanung	Phase 3: Auftragsdurchführung	Phase 4: Auftragsdokumentation	Phase 5: Qualitätssicherung
- Vorherige Risikoanalyse im Hinblick auf Mandantenrisiko Auftragsrisiko notwendig! Kostenplanung - Keine Vereinbarung von Pauschalhonoraren - Honoraranpassung bei tatsächlichem Mehraufwand vereinbaren Jahresabschlussprüfung § 317 Abs. 1 S. 3 HGB: tatsächliches Bild der VFE-Lage (§ 264 Abs. 2 HGB) Abgrenzung Unterschlagungsprüfung: - besonderes Misstrauen - soll gezielte Vermögensschädigungen aufdecken - Geschäftsvorfälle häufig vollständig zu prüfen „detektivische Beurteilung“ der Unterlagen notwendig	- Bereits während Prüfungsplanung ist ein Verständnis von Persönlichkeit und Zuverlässigkeit der gesetzlichen Vertreter und Mitarbeiter zu erlangen - Bestehende Anreize und Motive für Manipulationen sind frühzeitig zu identifizieren - Gelegenheiten Anreize zu nutzen sowie das IKS, bezogen auf diese Anreize sind zu identifizieren Besonders wichtig bei: - Erstprüfungen - Transaktionen mit Nahestehenden Pers./Untern. - einseitige Ermessensausübung - dominierendes Management - Management, das den Aufgaben des Abschlussprüfers ablehnend gegenübersteht	ISA [DE] 200 verstärkt Anforderungen an kritische Grundhaltung - Bei der Auftragsdurchführung sind Schlussfolgerungen zu Sachverhalten erst dann abschließend vorzunehmen, wenn die vorgelegten Nachweise inhaltlich und formal angemessen und ausreichend sind - Bei Anzeichen von vorliegenden dolosen Handlungen ist ggf. eine Anpassung der Prüfungshandlungen erforderlich Besonders wichtig bei: - Schätzung Zeitwertangaben - Beurteilung Wertminderungsbedarf von Vermögenswerten - Beurteilung Ansatz und Bewertung von Rückstellungen - Erwartete Cashflows für Beurteilung Going-Concern	- Dokumentation hat gem. ISA [DE] 500 zu erfolgen Kritische Grundhaltung ist hier nicht gesondert erwähnt - Informationen, die widersprüchlich zur eigenen Beurteilung von bedeutsamen Sachverhalten sind, sind gesondert zu dokumentieren Beispielhafte Dokumentationen der kritischen Grundhaltung: Prüfungshandlungen sind im Hinblick auf Aussagen und/oder Annahmen der Geschäftsführung zu plausibilisieren und/oder zu bestätigen Prüfungshandlungen sind insbesondere zu/bei ungewöhnlichen oder nicht erwarteten Geschäftsvorfällen zu dokumentieren	- Die Normierung der kritischen Grundhaltung als Berufspflicht des WP nach § 43 Abs. 4 WPO dient der Erhaltung einer hohen Prüfungsqualität - Die Ausgestaltung der kritischen Grundhaltung ist kanzleiintern für das/im Qualitätssicherungssystem zu regeln - Im Rahmen der Praxisnachschau/Qualitätskontrolle werden die Regelungen auf Angemessenheit und Wirksamkeit beurteilt
Fazit: Die Kodifizierung der kritischen Grundhaltung bei einer Prüfung als Berufspflicht des Wirtschaftsprüfers ist lediglich eine gesetzliche Klarstellung der bereits seit Jahren bestehenden Sorgfaltspflicht .				

Stand: 14.08.2026