

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 |
|---|---|--|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Vorherige Risikoanalyse im Hinblick auf <ul style="list-style-type: none"> – Mandantenrisiko – Auftragsrisiko notwendig! • Kostenplanung <ul style="list-style-type: none"> – Keine Vereinbarung von Pauschalhonoraren – Honoraranpassung bei tatsächlichem Mehraufwand vereinbaren • Jahresabschlussprüfung <ul style="list-style-type: none"> – § 317 Abs. 1 S. 3 HGB: tatsächliches Bild der VFE-Lage (§ 264 Abs. 2 HGB) • Abgrenzung Unterschlagungsprüfung: <ul style="list-style-type: none"> – besonderes Misstrauen – soll gezielte Vermögensschädigungen aufdecken – Geschäftsvorfälle häufig vollständig zu prüfen – „detektivische Beurteilung“ der Unterlagen notwendig | <ul style="list-style-type: none"> • 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: <ul style="list-style-type: none"> – Erstprüfungen – Transaktionen mit Nahestehenden Pers./Untern. – einseitige Ermessensausübung – dominierendes Management – Management, das den Aufgaben des Abschlussprüfers ablehnend gegenübersteht | <ul style="list-style-type: none"> • 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: <ul style="list-style-type: none"> – Schätzung Zeitwertangaben – Beurteilung Wertminderungsbedarf von Vermögenswerten – Beurteilung Ansatz und Bewertung von Rückstellungen – Erwartete Cashflows für Beurteilung Going-Concern | <ul style="list-style-type: none"> • 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: <ul style="list-style-type: none"> – 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 | <ul style="list-style-type: none"> • 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: 01.10.2025