

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

A. Rechtliche Grundlagen

Am 17.06.2016 ist das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (**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**.“

§ 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.

NEU ab 01.07.2021
„FISG“

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! 	<ul style="list-style-type: none"> • Bereits während Prüfungsplanung ist ein Verständnis von Persönlichkeit und Zuverlässigkeit der gesetzlichen Vertreter und Mitarbeiter zu erlangen 	<ul style="list-style-type: none"> • ISA [DE] 200 verstärkt Anforderungen an kritische Grundhaltung 	<ul style="list-style-type: none"> • Dokumentation hat gem. ISA [DE] 500 zu erfolgen • Kritische Grundhaltung ist hier nicht gesondert erwähnt 	<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
<ul style="list-style-type: none"> • Kostenplanung <ul style="list-style-type: none"> – Keine Vereinbarung von Pauschalhonoraren – Honoraranpassung bei tatsächlichem Mehraufwand vereinbaren 	<ul style="list-style-type: none"> • Bestehende Anreize und Motive für Manipulationen sind frühzeitig zu identifizieren 	<ul style="list-style-type: none"> • Bei der Auftragsdurchführung sind Schlussfolgerungen zu Sachverhalten erst dann abschließend vorzunehmen, wenn die vorgelegten Nachweise inhaltlich und formal angemessen und ausreichend sind 	<ul style="list-style-type: none"> • Informationen, die widersprüchlich zur eigenen Beurteilung von bedeutsamen Sachverhalten sind, sind gesondert zu dokumentieren 	<ul style="list-style-type: none"> • Die Ausgestaltung der kritischen Grundhaltung ist kanzeleintern für das/im Qualitätssicherungssystem zu regeln
<ul style="list-style-type: none"> • Jahresabschlussprüfung <ul style="list-style-type: none"> – § 317 Abs. 1 S. 3 HGB: tatsächliches Bild der VFE-Lage (§ 264 Abs. 2 HGB) 	<ul style="list-style-type: none"> • Gelegenheiten Anreize zu nutzen sowie das IKS, bezogen auf diese Anreize sind zu identifizieren 	<ul style="list-style-type: none"> • Bei Anzeichen von vorliegenden dolosen Handlungen ist ggf. eine Anpassung der Prüfungshandlungen erforderlich 	<ul style="list-style-type: none"> • 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"> • Im Rahmen der Praxishinblick/Qualitätskontrolle werden die Regelungen auf Angemessenheit und Wirksamkeit beurteilt
<p>Fazit: Die Kodifizierung der kritischen Grundhaltung bei einer Prüfung als Berufspflicht des Wirtschaftsprüfers ist lediglich eine gesetzliche Klarstellung der bereits seit Jahren bestehenden Sorgfaltspflicht.</p>				

Stand: 01.09.2025

4/6 Überblick: Kritische Grundhaltung bei der Abschlussprüfung insbesondere bei Unternehmen in der Krise (Phasen 1-5)