1. Die kritische Grundhaltung als Berufspflicht (§ 43 Abs. 4 WPO)

1.1 Die allgemeinen Berufspflichten nach § 43 Abs. 1 WPO und die kritische Grundhaltung

- Die allgemeinen Berufspflichten sind im § 43 Abs. 1 WPO kodifiziert:
  - **Unabhängigkeit**
  - **Gewissenhaftigkeit**
  - **Verschwiegenheit**
  - **Eigenverantwortlichkeit**
  - **Unparteilichkeit**
- Auch **vor Kodifizierung** der **kritischen Grundhaltung** als Berufspflicht war sie bereits eine unabdingbare Voraussetzung zur **gewissenhaften** Berufsausübung.[1]

1.2 Die Finanzmarktkrise und ihre Auswirkungen auf die Reputation des Wirtschaftsprüfers

- Auch wenn die **gesetzlichen Vertreter** für die Aufstellung des Jahresabschlusses und unternehmensinterne Kontrollgremien für die **Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten** verantwortlich sind, wird der **Abschlussprüfer** immer mehr als ein **Kontrollelement** im Sinne der Corporate Governance verstanden.[2]
- **Bilanzskandale** und die **Finanzmarktkrise** haben das öffentliche Vertrauen in die Wirtschaftsprüfer immer wieder **erschüttert**.[3]
  - Am 17.06.2016 ist das Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (**APAReG**) in Kraft getreten und damit einhergehend wurden die **Berufspflichten** des Abschlussprüfers **gesetzlich erweitert**.

➔ **Aus Sorgfaltsanforderung ist eine objektiv-rechtliche Pflicht des Wirtschaftsprüfers geworden.**

---

[1] Vgl. IDW PS 200, Ziele und allgemeine Grundsätze der Durchführung von Abschlussprüfungen, Tz. 17 sowie IDW PS 210, Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung, Tz. 14

[2] Vgl. Deckers/Hermann in DB, Die kritische Grundhaltung des Abschlussprüfers (professional scepticism), S. 2.316 m.w.N.

[3] Vgl. Romeike/Hagen, RiskNet: Finanzkrise legt Schwächen bei Wirtschaftsprüfern offen, vom 14.10.2010, abrufbar unter https://www.risknet.de/en/topics/risknews/finanzkrise-legt-schwaechen-bei-wirtschaftspruefern-offen/2d38007c9ae6b7bd9bdb0bb8c87bbe0a/ (Abruf 13.07.2018) und Deckers/Hermann in DB a.a.O.

Stand: 14.08.2026

1.3 Normierung der kritischen Grundhaltung als Berufspflicht des Wirtschaftsprüfers (§ 43 Abs. 4 WPO, § 37 BS WP/vBP)

1.3.1 § 43 Abs. 4 WPO

*„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**."*

1.3.2 § 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***

  } FRAUD

  ***existieren können**, aufgrund derer der Prüfungsgegenstand **wesentliche falsche Aussagen** enthält.*
- *Die gilt **entsprechend** für die Erstattung von **Gutachten.***

1.4 Bedeutung der kritischen Grundhaltung für die Abschlussprüfung

1.4.1 Auftragsannahme

1.4.1.1 Abgrenzung zur Unterschlagungsprüfung

- Nach **§ 317 Abs. 1 S. 3 HGB** ist die **Prüfung so anzulegen**, dass **Unrichtigkeiten** und **Verstöße** gegen die gesetzlichen Vorschriften und sie ergänzende Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung, die sich auf die Darstellung des sich nach § 264 Abs. 2 ergebenden Bildes der **Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** des Unternehmens

Stand: 14.08.2026

wesentlich auswirken, bei **gewissenhafter Berufsausübung erkannt** werden.

- Der Prüfungsansatz bei einer **Unterschlagungsprüfung** geht von einem **besonderen Misstrauen** des Prüfers aus, der gezielt Vermögensschädigungen aufdecken soll und daher bestimmte Geschäftsvorfälle häufig **vollständig prüfen** und die zu prüfenden Unterlagen einer „**detektivischen Beurteilung**" unterziehen muss.[4]

1.4.1.2 Besonders kritische Grundhaltung bei der Auftragsannahme

- Die WPK kritisierte im" Bericht über die Berufsaufsicht 2010 über Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer", dass eine **Auftragsannahme** bzw. eine Wahl zum Abschlussprüfer **ohne** eine **vorherige Risikoanalyse** (Mandanten- und Auftragsrisiko) erfolgte.[5]
- In der **Praxis** erfolgt sehr früh eine **Kostenplanung** einhergehend mit der Vereinbarung eines **Pauschalhonorars**. Eine **Anpassung** aufgrund eines sich abzeichnenden **Mehraufwands erfolgt häufig** aufgrund einer sowohl branchenübergreifenden als auch innerhalb der Prüfungsgesellschaft existierenden **Konkurrenzsituation nicht**.
  - ➔ D. h. **weitere Prüfungshandlungen** aufgrund einer geänderten Risikobeurteilung erfolgen entweder **auf eigene Rechnung** oder die **ursprüngliche Prüfungstiefe** wird beibehalten, was jedoch das **Prüfungsrisiko erhöht** und die **Qualität der Prüfung vermindert**![6]

1.4.2 Meilenstein 1: Auftragsplanung

- Bereits im Rahmen der Planung soll sich der Abschlussprüfer ein Verständnis von der **Persönlichkeit** und **Zuverlässigkeit** der **gesetzlichen Vertreter** und **Mitarbeiter** erlangen.
- Hierbei sind möglicherweise bestehende **Anreize** und **Motive** (wie z. B. an das Ergebnis der Gesellschaft geknüpfte Tantiemevereinbarungen) zu identifizieren.
- **Gelegenheiten,** die Anreize zu nutzen sowie das **IKS** bezogen auf diese Anreize sind zu identifizieren.
- Die **kritische Grundhaltung** ist besonders wichtig bei:[7]
  - **Erstprüfungen**

---

[4] Vgl. IDW PS 210, Zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten von Abschlussprüfungen, Tz. 15

[5] Vgl. „Bericht über die Berufsaufsicht 2010 über Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer, S. 25, abrufbar unter https://www.wpk.de/uploads/tx_templavoila/WPK_Magazin_2-2011_Berufsaufsicht_2010.pdf Abruf 13.07.2018

[6] Vgl. „Bericht über die Berufsaufsicht 2010 über Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer, a.a.O. 13.07.2018

[7] Vgl. Erläuterungen zu § 37 BS WP/vBP, abrufbar unter : https://www.wpk.de/uploads/tx_templavoila/BS-WPvBP_04.pdf (Abruf vom 20.07.2018)

- **Transaktionen** des Unternehmens mit **nahestehenden** Personen und/oder Unternehmen
- bei Bilanzierungs- und Bewertungsfragen, bei denen eine **einseitige Ermessensausübung** erkannt wird
- **dominierendem Management**
- einem Management, welches den **Aufgaben des Abschlussprüfers ablehnend** gegenübersteht

1.4.3 Meilenstein 2: Auftragsdurchführung

Der **ISA [DE] 200** „Übergreifende Zielsetzungen des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den ISA", welcher planmäßig nach dem IDW für **Prüfungen des Geschäftsjahrs 2019** unmittelbare Anwendung findet, **verstärkt** die Anforderungen an die **kritische Grundhaltung**.[8]

1.4.3.1 Kritische Grundhaltung bei der Würdigung von Prüfungsnachweisen

- Bei der Auftragsdurchführung sind **Schlussfolgerungen** zu einem Sachverhalt **erst dann abschließend** vorzunehmen, wenn die vorgelegten **Nachweise inhaltlich und formal**
  - **angemessen und**
  - **ausreichend** sind.

➔ bei **widersprüchlichen Nachweisen** oder **Bedenken** gegen deren **Zuverlässigkeit** sind Prüfungshandlungen ggf. soweit zu **erweitern** so, dass eine endgültige Klärung des Sachverhalts und deren eventuelle **Auswirkung** auf **andere Prüfungsbereiche**[9] möglich ist.

➔ **Ausschließliche** Prüfung mit **Checklisten** und **Prüfungsroutinen** ist in der Regel **nicht ausreichend**. Eine individuelle einzelfallbezogene kritische Vorgehensweise ist erforderlich.

1.4.3.2 Kritische Grundhaltung bei der Beurteilung von Ermessensentscheidungen

- **Kritische Grundhaltung** besonders wichtig bei folgenden Sachverhalten[10]:
  - Schätzungen von **Zeitwertangaben**

---

[8] Vgl. WPg 7/2018, Farr: Die kritische Grundhaltung als Berufspflicht des Wirtschaftsprüfers (§ 43 Abs. 4 WPO), S. 400, 402 m.w.N.

[9] Vgl. Erläuterungen zu § 37 BS WP/vBP a.a.O

[10] Vgl. Erläuterungen zu § 37 BS WP/vBP, a.a.O.

- Beurteilung eines **Wertminderungsbedarfs** von Vermögenswerten
- Beurteilung des **Ansatzes** und der **Bewertung** von **Rückstellungen**
- **Erwartete Cashflows** für die Beurteilung des **Going-Concern** des Unternehmens

1.4.3.3 Kritische Grundhaltung bezüglich der Möglichkeit doloser Handlungen

- Bei Anzeichen von eventuell vorliegenden **dolosen Handlungen** ist eine **Anpassung** der **Prüfungshandlungen** zwingend **erforderlich**.

1.4.4 Dokumentation

- Die Vorgaben zur Dokumentation ergeben sich aus IDW PS 460.
- **Die kritische Grundhaltung** ist hier nicht gesondert erwähnt.
- Jedoch sind z. B. **Informationen**, die **widersprüchlich** zu eigener Beurteilung von **bedeutsamen Sachverhalten** sind, gesondert zu dokumentieren.
- Beispielhafte Dokumentationen[11]:
  - **Prüfungshandlungen** die vorgenommen werden, um **Aussagen** und/oder **Annahmen** der Geschäftsführung zu **plausibilisieren** und/oder zu **bestätigen.**
  - **Prüfungshandlungen** sind insbesondere bei **ungewöhnlichen** oder **nicht erwarteten Geschäftsvorfällen** zu dokumentieren.

1.4.5 Qualitätssicherung[12]

- Die Normierung der **kritischen Grundhaltung** als Berufspflicht des Wirtschaftsprüfers nach § 43 Abs. 4 WPO dient der Erhaltung einer **hohen Prüfungsqualität**.
- Die **kritische Grundhaltung** ist kanzleiintern zu schulen und als Bestandteil des **Qualitätssicherungssystems zu regeln**.
- Im Rahmen der Qualitätskontrolle wird auch die prüferische Vorgehensweise unter dem Aspekt der kritischen Grundhaltung auf **Angemessenheit** und **Wirksamkeit** **beurteilt**.

---

[11] Vgl. WPg 7/2018, Farr,: Die kritische Grundhaltung als Berufspflicht des Wirtschaftsprüfers (§ 43 Abs. 4 WPO), S. 400 m.w.N.

[12] Vgl. WPg 7/2018, Farr: Die kritische Grundhaltung als Berufspflicht des Wirtschaftsprüfers (§ 43 Abs. 4 WPO)S. 402,

Stand: 14.08.2026

1.5 Fazit

Die **Kodifizierung** der **kritischen Grundhaltung** bei einer **Prüfung** als Berufspflicht des Wirtschaftsprüfers ist lediglich eine **gesetzliche Klarstellung** einer bereits seit Jahren bestehenden **grundlegenden Sorgfaltspflicht** für den Berufsstand.

Die Beachtung der Berufsplicht ist im **Qualitätssicherungssystem** zu **regeln** (z. B. Prüfungshandlungen) und im Rahmen der **internen Qualitätskontrolle** sind

- die **Angemessenheit** und
- die **Wirksamkeit**

zu **beurteilen**.[13]

[13] Vgl. WPg 7/2018, Farr: Die kritische Grundhaltung als Berufspflicht des Wirtschaftsprüfers (§ 43 Abs. 4 WPO)S. 402,

Stand: 14.08.2026