



Sehr geehrte Kolleginnen und Kollegen,

die kritische Grundhaltung wurde in Ergänzung zum FISG in der WPO umfassend erneuert und vor allem inhaltlich ausgeweitet. Da die Berufssatzung an die Neuregelung des § 43 Abs. 4 WPO angepasst werden muss, musste sich in der WPK der Ausschuss Berufsrecht und dann der Vorstand der WPK damit beschäftigen. Diese Abstimmung zieht sich schon länger hin und soll jetzt zum Ergebnis kommen. wp-net sieht noch keine Lösung in Sicht.

Die wp-net-WPK-Vorstandsmitglieder stören sich an der vorgesehenen Satzungsbeschreibung:

"WP/vBP, die eine kritische Grundhaltung einnehmen, warten mit ihrer abschließenden Schlussfolgerung zu einem Sachverhalt, bis plausible überzeugende, angemessene geeignete und ausreichende verlässliche Nachweise für ihre Schlussfolgerungen vorliegen."

Man diskutierte nochmals im Ausschuss Berufsrecht, kommt aber von der Plausibilität nicht mehr los. Wir lehnen es ab, dass der Abschlussprüfer seine Überzeugung wieder durch Plausibilisierung gewinnen kann. Deswegen kann ein Blick in die Prüfung der strukturierten Produkte im Vorfeld der Finanzmarktkrise 2007 nicht schaden.

Rückblende 2009: In der Sitzung des HRE-Untersuchungsausschusses (PUA) am 02.07.2009 beantwortete der verantwortliche KPMG Wirtschaftsprüfer die Frage zur Prüfung der strukturierten Produkte, im Besonderen die sog. CDOs, wie folgt: „Wir haben auf Basis der Kenntnisse, die wir im Rahmen der gesamten Prüfung seit mehreren Monaten erzielt hatten,

und auf Basis der Unterlagen und Informationen, die uns dort gegeben wurden, **diese Werte** geprüft und nachvollzogen **und als plausibel eingestuft.**“

Keine Rückfrage der Parlamentarier an KPMG, wie KPMG es geschafft hat, bei den mangelhaft transparenten Finanzprodukten die Plausibilität herzustellen. Für den KPMG-Prüfer war die Plausibilisierung der Wertansätze ein finaler Prüfungsnachweis, also plausibel überzeugend. Für uns ist seit dieser "KPMG-Offenbarung" die Prüfungshandlung „Plausibilisierung“ keine Prüfungshandlung mehr, die zu zwingenden und verlässlichen Prüfungsnachweisen führt.

Wir haben deswegen mit **Herrn WP Dr. Werner Krommes** ein Interview geführt. Michael Gschrei und Dr. Werner Krommes kennen sich aus einer 10-jährigen gemeinsamen Prüfungszeit bei der KPMG in den 90ziger Jahren. Dr. Krommes ist Autor des Standardwerks für Abschlussprüfer „Handbuch Jahresabschlussprüfung“, das inzwischen in der vierten Auflage erschienen ist. An einer neuen Auflage des ISA-Kommentars "Das Aufklärungsmodell des ISA 315" arbeitet Dr. Krommes zurzeit.



### ***Interview mit Herrn Dr. Werner Krommes***

***wp.net: Der Begriff der Plausibilität im Rahmen der Abschlussprüfung soll nach Meinung der Mehrheit der Mitglieder des Kammervorstands im Zusammenhang mit der kritischen Grundhaltung als Prüfungshandlung "wiederbelebt" werden. Welche Literatur kannst Du uns für die Suche nach einer Beschreibung der kritischen Grundhaltung empfehlen?***

**Dr. Krommes:** Da Prüfungsstandards in vielfältiger Form die Berufsauffassung der Wirtschaftsprüfer widerspiegeln, sollte die WPO und die Berufssatzung auch auf diese Standards zurückgreifen.

### ***wp.net: Was sagen denn die ISA zur kritischen Grundhaltung?***

**Dr. Krommes:** Unter kritischer Grundhaltung (kG) ist ein Verhalten zu verstehen, in dem Erfahrung und grundlegende Kenntnisse mit berufsmäßiger Skepsis eine feste Verbindung eingehen. So wird dann auch im ISA 315 (Revised 2019) - mit dem Titel „Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlich falscher Darstellungen“ in den ISA (E-DE) 315 übernommen – in einem Schlüsselkonzept vom Prüfer verlangt,

- Planung und Durchführung der Prüfung in fachmännischer Anschauung (professional judgment) auszuüben,
- diese Arbeit mit berufsmäßiger Skepsis (professional scepticism) zu verrichten und dabei zu beachten, dass Umstände eintreten können, die dazu führen, dass der Abschluss in wesentlichen Belangen falsch ist.

Zuerst (!) ist also vom „professional judgment“ die Rede. Damit ist eine Auffassung gemeint, in der Kenntnisse, Erfahrungen und gewachsene Anschauungen eine große Rolle spielen.

In der Auslegung des § 43 Abs. 4 WPO sollten also in jedem Fall die Begriffe „Kenntnisse und Erfahrung“ verwendet werden, weil dadurch zum Ausdruck gebracht wird, dass ohne solide Kenntnisse des Unternehmens überhaupt keine kG entstehen kann!

### ***wp.net: Wie beurteilst Du den Kammervorschlag zur kritischen Grundhaltung unter Verwendung von Plausibilität?***

**Dr. Krommes:** Das Adjektiv „plausibel“ muss unbedingt vermieden werden, weil sonst dem Ermessen des Abschlussprüfers viel zu viel Spielraum eingeräumt wird. In Anlehnung an die Definition und Erläuterung der „audit evidence“ (siehe dazu S. 702 meines ISA 315-Kommentars) sollte also der Satz lauten:

...bis ausreichende und im Sinne der Angemessenheit sachdienliche und zuverlässige Nachweise für ihre Schlussfolgerung vorliegen...

Denn: Ein lediglich „plausibler“ Nachweis kann niemals wirklich angemessen sein.

### ***wp.net: Führt die Plausibilität den Prüfer also in die Irre?***

**Dr. Krommes:** Im Entwurf zu § 43 Abs.4 WPO fällt auf, dass der Begriff „Aussage“ gar nicht verwendet wird. Dabei liegt doch nach dem Verständnis der Prüfungsstandards das inhärente Risiko gerade darin, dass eine Aussage zu einer Abschlussposition anfällig dafür ist, falsch zu sein. Diese Anfälligkeit kann auf Faktoren beruhen, die innerhalb oder außerhalb des Unternehmens liegen, und die auch kumulativ wirken können.

Zum sogenannten „Spektrum inhärenter Risiken“ werden deshalb im Anhang 2 zu ISA 315 auch umfangreiche Erläuterungen gegeben.

Im Übrigen ist der Begriff „professional skepticism“ auch deshalb von großer Tragweite, weil er mit den „Aussagen“ des Managements in Verbindung gebracht werden muss. Ist nämlich im Hinblick auf das inhärente Risiko von Aussagen die Rede, dann wird im Angelsächsischen der Terminus „assertion“ verwendet. Er bedeutet in diesem Zusammenhang „Behauptung“.

Die Prüfungshandlungen des (skeptischen) Abschlussprüfers dienen also dem Ziel, zu belegen, dass die Aussagen des Managements zum Abschluss nicht stimmen, mit anderen Worten, es ist der schlüssige Nachweis zu führen, dass etwas behauptet wird, was den tatsächlichen Gegebenheiten nicht entspricht.

***wp-net: Mit was ist die kritische Grundhaltung immer in Verbindung zu bringen?***

**Dr. Krommes:** Der Prüfer muss sich Prüfungsnachweise in ausreichender und angemessener Form verschaffen. Dazu gehören relevante und zuverlässige Belege und Unterlagen, insbesondere zum Bestand, zur Bewertung und zur Vollständigkeit von Abschlussposten, Unterlagen, die vom Prüfer – stets auch als Ausdruck seiner „Zweifel“ – selbst eingesehen werden müssen, damit sie als „conclusive“ und nicht lediglich als „persuasive“ gelten können. Alle Dokumente sind von ihm kritisch zu würdigen. Eine einfache Befragung, zu der ein unter Zeitdruck stehender Abschlussprüfer neigen könnte, reicht also nicht aus!

Unbedingt sollten folgende Definition in die Berufssatzung aufgenommen werden:

Die Berufsangehörige haben die kritische Grundhaltung insbesondere bei der Beurteilung des Bestands oder der Wertminderung von Vermögensgegenständen, der Schätzungen des Managements in Bezug auf Zeitwertangaben, Rückstellungen und künftige Cashflows, die für die Beurteilung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Geschäftstätigkeit von Bedeutung sind, beizubehalten

***Sehr geehrter Herr Dr. Krommes, lieber Werner, herzlichen Dank für Deinen wichtigen Beitrag zum Inhalt und zur Auslegung der kritischen Grundhaltung und zu den Grenzen der Plausibilisierung als Prüfungshandlung.***