

Prüfungskommission für Wirtschaftsprüfer

Wirtschaftsprüfungsexamen gemäß §§ 5 – 14a WPO

2. Aufsichtsarbeit in dem Modul „Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht“

2. Halbjahr 2025

Termin: 17. Juni 2025

Bearbeitungszeit: 5 Stunden

- Hilfsmittel:**
- 1.** Habersack, Deutsche Gesetze
 - Textsammlung und Ergänzungsband –
 - 2.a)** International Financial Reporting Standards IFRS einschließlich International Accounting Standards (IAS) und Interpretationen, Die amtlichen EU-Texte Englisch-Deutsch, 17., aktualisierte Auflage, 2024, IDW Verlag
 - 2.b)** International Financial Reporting Standards (IFRS) 2025, Deutsch-Englische Textausgabe der von der EU gebilligten Standards und Interpretationen, WILEY-VCH Verlag
 - Zugelassen ist die Benutzung nur einer dieser Textausgaben! –**
 - 3.** Wirtschaftsgesetze, 41., aktualisierte Auflage, 2025, IDW Verlag
 - 4.** Nicht programmierbarer Taschenrechner

Die Aufgabenstellung umfasst einschließlich dieses Vorblattes **8 Seiten**.

**Bitte geben Sie nach Ende der Bearbeitungszeit
auch die Aufgabenstellung ab!**

Bearbeitungshinweise:

Die Klausur besteht aus 5 Aufgaben aus den Bereichen:

Aufgabe 1:	Standortschließungen	40 Punkte
Aufgabe 2:	Teilbereichsprüfer in der Konzernabschlussprüfung	70 Punkte
Aufgabe 3:	Werthaltigkeit von Anlagevermögen	40 Punkte
Aufgabe 4:	Gewinn- und Verlustrechnung nach HGB	90 Punkte
Aufgabe 5:	Abschlüsse für einen speziellen Zweck und vergangenheitsorientierte Finanzinformationen	<u>60 Punkte</u>
		<u>300 Punkte</u>

Es sind alle Aufgaben zu bearbeiten.

Bei jeder Aufgabe sind die maximal erreichbaren Punkte angegeben; diese Punkte sollen zugleich einen Anhaltspunkt für die jeweils erforderliche Bearbeitungszeit darstellen. Es sind maximal 300 Punkte (300 Punkte = 300 Minuten Bearbeitungszeit) zu erreichen.

Gehen Sie nur auf die konkreten Fragestellungen ein und verzichten Sie auf allgemeine Darlegungen ohne Bezug zur jeweiligen Fragestellung.

Begründen Sie Ihre Ausführungen hinreichend. Legen Sie nicht nur das Ergebnis, sondern stets auch den Weg der Problemlösung bzw. notwendige Berechnungen nachvollziehbar dar.

Aufgabe 1: Standortschließungen

(40 Punkte)

a) Der Standort der konzernzugehörigen Nederlands Staal B.V., Eindhoven, Niederlande, soll vollständig aufgegeben und der Markt produktions- und vertriebsseitig aus der bestehenden belgischen Niederlassung im Weiteren bedient werden. Die Geschäftsführung der Nederlands Staal B.V. wird am 15. Dezember 2024 vom Gesellschafter, der Deutschen Stahl AG, darüber informiert mit der Maßgabe, diese Informationen nicht vor dem 28. Februar 2025 offiziell an die Belegschaft zu verkünden, und wird gleichzeitig angewiesen, die Abwicklung bis zum 30. Juni 2025 abzuschließen. Insgesamt wird dann allen 60 Mitarbeitern betriebsbedingt gekündigt. Der Standort selbst soll dann zum 30. Juni 2025 geschlossen und direkt verkauft werden:

- Schließung des Geschäftsbetriebs zum 30. Juni 2025
- Abfindung/Mitarbeiter 80 TEUR zum 30. Juni 2025
- Keine weiteren Verpflichtungen und Vorbehalte zur Abfindung
- Wert Handelsware 8.000 TEUR (Schrottwert: 2.000 TEUR)
- Grundstück & Gebäude Buchwert 500 TEUR, Verkehrswert 12.000 TEUR
- Laufende Betriebsverluste 2025 3.500 TEUR
- Asbest- und PFAS- (Per- und polyfluorierte Alkylverbindungen) Kontaminierungen im Gebäude bzw. Erdreich, von der Geschäftsführung geschätzt ca. 3 – 5 Mio. EUR (bisher ohne behördliche Erfassung/Auflagen)

Der Vorstand der Deutschen Stahl AG sagt zu, als ultimativer Gesellschafter alle Kosten der Schließung des niederländischen Standorts zu übernehmen. Weiterhin stellt er dazu eine entsprechende Patronatserklärung aus. Die Gesellschaft ist bereits mit 1.000 TEUR zum 31. Dezember 2024 bilanziell überschuldet.

Welche bilanziellen Besonderheiten sind bei den Restrukturierungsmaßnahmen innerhalb eines Konzerns zum 31. Dezember 2024 zu beachten

- bei der Deutschen Stahl AG und
- bei der Nederlands Staal B.V.

(vereinfachende Annahme: gleiche Rechnungslegungsnormen).

(20 Punkte)

b) Weiterhin ist geplant, insgesamt 2 Standorte in Deutschland zu schließen. An den Standorten befinden sich jeweils ausschließlich gemietete Lagerhallen für den Stahlhandel. Die Mietverträge laufen noch bis zum 31. Dezember 2030, eine außerordentliche Kündigung ist nicht vorgesehen. Stellen Sie rückstellungsfähige Restrukturierungsbestandteile synoptisch dar und ordnen Sie die Bilanzierung jeweils gemäß der Kriterien nach HGB und IFRS ein.

(20 Punkte)

Aufgabe 2: Teilbereichsprüfer in der Konzernabschlussprüfung**(70 Punkte)**

Beantworten Sie bitte die folgenden Fragen und berücksichtigen Sie hierbei den ISA [DE] 600 (Revised).

- a) Welche Neuerungen ergeben sich bei der Abgrenzung des Begriffs „Konzernprüfungs-team“? **(10 Punkte)**
- b) Welche Änderungen ergeben sich für die Zusammenarbeit von Konzernabschlussprüfern und Teilbereichsprüfern? **(15 Punkte)**
- c) Anhand welcher Kriterien entscheidet der Abschlussprüfer, wie er die Teilbereiche abgrenzt? Nennen Sie mögliche Teilbereiche. **(20 Punkte)**
- d) Welches Verständnis des Konzerns ist erforderlich, um Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Konzernabschluss zu identifizieren und beurteilen zu können? **(25 Punkte)**

Aufgabe 3: Werthaltigkeit von Anlagevermögen**(40 Punkte)**

Innerhalb des Deutschen Stahl AG Konzerns, Gießen, existiert eine 100%ige Beteiligung, die Rost GmbH, Rastatt, die das Zwischenprodukt Stahlbrammen herstellt, die zu einem großen Teil (ca. 80 %) im Konzern weiterverarbeitet werden und zu einem geringeren Anteil (ca. 20 %) auch an Dritte weiterveräußert werden. Um von Importen nicht zu abhängig zu werden, wird diese Gesellschaft im Konzern über einen Ergebnisabführungsvertrag und einen Cash-Pool-Vertrag aufrechterhalten. Der Konzern bezieht aber auch deutlich günstigere Importbrammen in vergleichbarer Qualität vom Weltmarkt. Die Rost GmbH weist nun im fünften Jahr in Folge einen zweistelligen Millionenbetrag vor Ergebnisabführung als Verlust aus. Wesentliche Investitionen sind in den vergangenen 15 Jahren nicht durchgeführt worden. Im Jahr 2025 steht eine bereits vom Konzern genehmigte und in Auftrag gegebene Ersatzinvestition einer Warmwalze in Höhe von 28,4 Mio. EUR an. Gemäß einer im Rahmen des Impairment-Tests der Beteiligungen des Konzerns aufgestellten Planung (Stand 12/2024) ist mit keiner wesentlichen Verbesserung der Ergebnislage der Rost GmbH zu rechnen. Die Planung für die Rost GmbH weist für die Jahre 2025 – 2029 jeweils einen Verlust von 6,3 Mio. EUR pro Jahr aus.

- a) Beurteilen Sie die Werthaltigkeit des Anlagevermögens der Rost GmbH (HGB sowie IFRS). **(20 Punkte)**
- b) Nehmen Sie eine Bilanzierung für die Ersatzinvestition im Jahr 2025 vor, im Fall (i) reine Ersatzinvestition einer bestehenden Anlage ohne Leistungsverbesserung und im Fall (ii) mit einer erheblichen Leistungsverbesserung (1/3 mehr Walzkapazität p. a.) und einer Verbreiterung der Walze von 3 m auf 7 m zur Erreichung eines neuen zukunftsträchtigen Produktportfolios. **(10 Punkte)**
- c) Wie ist der Beteiligungsbuchwert der Rost GmbH auf Ebene der Deutschen Stahl AG in Höhe von 120 Mio. EUR (Eigenkapital Rost GmbH: 120 Mio. EUR) einzuschätzen, wenn der Konzern in Gesamtbetrachtung durch Weiterverarbeitung der Brammen der Rost GmbH im Fall (i) Gewinne und im Fall (ii) Verluste in Höhe von 6,3 Mio. EUR p. a. erwirtschaftet (HGB-Einzelabschluss)? **(10 Punkte)**

Aufgabe 4: Gewinn- und Verlustrechnung nach HGB

(90 Punkte)

Geschäftsjahr 20X1

Die Ast GmbH ist ein Traditionssunternehmen aus dem Schwarzwald und hat sich auf die Herstellung von Holzmöbelstücken spezialisiert. Dabei besteht ihre Produktpalette aus zwei Produkten. Der Renner im Verkauf ist der Schrank „Platzwunder“. Dieser wird von den Kunden aufgrund seiner Größe und dem perfekten Zuschnitt in mehreren Marktumfragen gelobt. Daneben produziert die Ast GmbH den Nachttisch „Traumschlaf“.

Zum 31.12.20X0 waren beide Produkte komplett ausverkauft, sodass die Vorrats-Inventur sehr einfach war. Es befanden sich zum 31.12.20X0 auch keine unfertigen Erzeugnisse auf Lager.

Im Geschäftsjahr 20X1 produziert die Ast GmbH insgesamt 20.000 Schränke „Platzwunder“. Die Materialeinzelkosten (Verbrauch von Rohstoffen) pro Schrank betragen 450 EUR. Die Fertigungseinzelkosten liegen bei 100 EUR. Auf jeden Schrank entfällt Werteverzehr des Anlagevermögens von 1 EUR.

Von den Nachttischen „Traumschlaf“ werden im Geschäftsjahr 20X1 insgesamt 10.000 Stück produziert. Die Materialeinzelkosten liegen bei 112,50 EUR und die Fertigungseinzelkosten bei 25 EUR. Auf jeden Nachttisch entfällt Werteverzehr des Anlagevermögens von 1 EUR.

Der Materialgemeinkostenzuschlagssatz liegt bei 20 %. Der Fertigungsgemeinkostenzuschlagssatz beträgt 160 %. Bitte gehen Sie davon aus, dass alle Materialkosten Materialaufwand und sämtliche Fertigungskosten Personalaufwand darstellen. Die produzierten Mengen im Geschäftsjahr 20X1 entsprechen der Normalauslastung.

Im Geschäftsjahr 20X1 konnte die Ast GmbH insgesamt 16.000 Schränke „Platzwunder“ verkaufen. Der Verkaufspreis liegt bei 1.049 EUR (inkl. 19 % USt). Von den Nachttischen „Traumschlaf“ konnten im Geschäftsjahr 20X1 insgesamt 7.000 Stück verkauft werden. Der Brutto-Verkaufspreis pro Nachttisch beträgt 249 EUR. Den Kunden wird ein Zahlungsziel von 30 Tagen eingeräumt. Bei Zahlung binnen 7 Tagen gewährt die Ast GmbH ein marktübliches Skonto von 2 %.

Eine Hotelkette ist von dem Schrank sowie von dem Nachttisch derart überzeugt, dass sie einige ihrer Hotels mit den Produkten ausstattet. Die Hotelkette nimmt im Geschäftsjahr 20X1 insgesamt jeweils 800 Schränke und Nachttische (von der Gesamtabsatzzahl) ab. Hierfür gewährt die Ast GmbH der Hotelkette einen Rabatt von 10 %. Ein Skonto wird der Hotelkette nicht gewährt.

Die Hälfte der Kunden, die ein Skonto in Anspruch nehmen könnten, hat von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht.

Unfertige Erzeugnisse liegen zum Abschlussstichtag nicht vor.

Der Geschäftsführer der Ast GmbH – Herr Pinocchio – möchte die Oberflächen noch benutzerfreundlicher gestalten. Daher forscht die Ast GmbH seit Januar 20X1 an einem Verfahren, das die Schranktüren so glatt macht, dass sich darauf keine Staub- oder Schmutzpartikel niederlassen können. Das würde dazu führen, dass die Schranktüren nicht mehr

gesäubert werden müssten. Im März 20X1 endet die Forschungsphase und die Ast GmbH beginnt im April mit der Entwicklung des Verfahrens. Es stellt sich heraus, dass im April die Forschungs- und Entwicklungsphase nicht verlässlich voneinander unterschieden werden können. In den Monaten Mai bis Dezember 20X1 kann die Entwicklungsphase zweifelsfrei definiert werden. Herr Pinocchio beantragt am 21. Dezember 20X1 die Patentierung beim Marken- und Patentamt in München. Am 30. Dezember 20X1 wird das Verfahren patentiert und mit einem Patentschutz von 10 Jahren versehen. Die Eintragungsgebühren beim Marken- und Patentamt betragen 16.000 EUR. In der Forschungs- und Entwicklungsabteilung fällt monatlicher Personalaufwand von 28.000 EUR an.

In der Verwaltung (Buchhaltung, Personalabteilung etc.) entstehen monatliche Personalaufwendungen von 50.000 EUR.

Die Produktionshalle hat die Ast GmbH gemietet. Hier zahlt sie eine monatliche Netto-Miete von 10.000 EUR.

Über die genannten Sachverhalte hinausgehende sonstige Aufwendungen bestehen in Höhe von 53.620 EUR.

Das Verwaltungsgebäude hat die Ast GmbH vor 10 Jahren erworben. Die damaligen Anschaffungskosten betrugen 600.000 EUR. Das Gebäude wird handels- und steuerrechtlich über 33 Jahre bzw. mit 3 % linear planmäßig abgeschrieben. Die planmäßigen Abschreibungen des Geschäftsjahres 20X1 auf die technischen Anlagen und Maschinen betragen 30.000 EUR. Für die Betriebs- und Geschäftsausstattung sind im Geschäftsjahr 20X1 insgesamt 22.000 EUR als Abschreibung angefallen.

Drei Büroräume im Verwaltungsgebäude nutzt die Ast GmbH nicht. Diese sind für 4.760 EUR (inkl. 19 % USt) monatlich an ein anderes Unternehmen vermietet.

Zur Finanzierung des Verwaltungsgebäudes hat die Ast GmbH ein Darlehen bei ihrer Hausbank aufgenommen. Die Zinsaufwendungen des Geschäftsjahres 20X1 belaufen sich auf 20.000 EUR.

Die Ast GmbH hat einen jährlichen Grundsteuer-Aufwand von 6.000 EUR und einen jährlichen Aufwand für Kfz-Steuer von 4.000 EUR.

Geschäftsjahr 20X2

Die Ast GmbH produziert auch im Geschäftsjahr 20X2 insgesamt 20.000 Schränke „Platzwunder“ sowie 10.000 Nachttische „Traumschlaf“. Allerdings haben sich die Materialeinzelkosten und die Fertigungseinzelkosten um 10 % gegenüber dem Vorjahr erhöht. Die Gemeinkostenzuschlagssätze haben sich gegenüber dem Vorjahr nicht geändert. Ebenso entfällt auf jeden Schrank sowie auf jeden Nachttisch Werteverzehr des Anlagevermögens von je 1 EUR.

Die Ast GmbH hat auf die Kostenerhöhung reagiert und den Preis eines Schranks auf 1.149 EUR und den Preis für einen Nachttisch auf 269 EUR (jeweils inkl. 19 % USt) angehoben. Weiterhin nimmt die Hälfte der Kunden das 2%ige Skonto wahr.

Die Absatzzahlen liegen im Geschäftsjahr 20X2 bei 23.000 Schränken „Platzwunder“ sowie 11.000 Nachttischen „Traumschlaf“.

Die monatlichen Kosten in der Forschungs- und Entwicklungsabteilung betragen nun 30.000 EUR. Im Geschäftsjahr 20X2 wird ausschließlich Forschung betrieben.

Die Abschreibungen auf die technischen Anlagen und Maschinen sowie die Betriebs- und Geschäftsausstattung liegen – wie im Geschäftsjahr 20X1 – bei 30.000 EUR und 22.000 EUR. Der Zinsaufwand beträgt im Geschäftsjahr 20X2 wieder 20.000 EUR.

Mietanpassungen wurden nicht vorgenommen. Die übrigen betrieblichen Aufwendungen betragen 88.989,29 EUR.

Aufgabe

Bitte erstellen Sie die Gewinn- und Verlustrechnungen sowohl nach dem (i) Gesamtkostenverfahren als auch nach dem (ii) Umsatzkostenverfahren für das

- a) Geschäftsjahr 20X1
- b) Geschäftsjahr 20X2

Ziel des Geschäftsführers der Ast GmbH ist es, stets ein möglichst hohes handelsrechtliches Ergebnis auszuweisen. Einzige Ausnahme hiervon bildet die Bewertung des Vorratsvermögens. Hier bewertet Herr Pinocchio die Vermögensgegenstände mit der Herstellungskostenuntergrenze. Bitte gehen Sie davon aus, dass es sich bei der Ast GmbH um eine große Kapitalgesellschaft gemäß § 267 Abs. 3 HGB handelt und die Gesellschaft vorsteuerabzugsberechtigt ist. Der unternehmensindividuelle Ertragsteuersatz liegt bei 30 %.

Vorjahreswerte müssen nicht angegeben werden. Es liegt weder ein Körperschaft- noch ein gewerbesteuerlicher Verlustvortrag vor. Bitte gehen Sie davon aus, dass keine Hinzurechnungen und Kürzungen nach §§ 8 und 9 GewStG vorliegen.

Aufgabe 5: Abschlüsse für einen speziellen Zweck und vergangenheitsorientierte Finanzinformationen (60 Punkte)

- a) Nennen und erläutern Sie Anlässe und Beispiele, in denen
 - i. Abschlüsse, die nach Rechnungslegungsgrundsätzen für einen speziellen Zweck aufgestellt wurden, oder
 - ii. vergangenheitsorientierte Finanzaufstellungen nach Rechnungslegungsgrundsätzen für einen speziellen Zweck erforderlich sein könnten. (10 Punkte)
- b) Grenzen Sie die Begriffe „Finanzaufstellung“, „Abschluss für allgemeine Zwecke“ und „Abschluss für einen besonderen Zweck“ inhaltlich voneinander ab und gehen Sie auch auf die Unterschiede im Hinblick auf die jeweils anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätze ein. (20 Punkte)

- c) Erläutern Sie die Anforderungen, die an die zur Anwendung vorgesehenen Rechnungslegungsgrundsätze zu stellen sind. **(20 Punkte)**
- d) Erläutern Sie die Art und den Umfang der Berichterstattung im Rahmen einer Prüfung von Abschlüssen, die nach Rechnungslegungsgrundsätzen für einen speziellen Zweck aufgestellt wurden. **(10 Punkte)**