

Prüfungskommission für Wirtschaftsprüfer

Wirtschaftsprüfungsexamen gemäß §§ 5-14 a WPO

2. Aufsichtsarbeit aus dem Gebiet „Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht“

1. Halbjahr 2018

Termin: 7. Februar 2018

Bearbeitungszeit: 6 Stunden

- Hilfsmittel:
1. Schönfelder, 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, 10., aktualisierte Auflage, 2017, IDW Verlag GmbH
 - 2.b) International Financial Reporting Standards (IFRS) 2017, Deutsch-Englische Textausgabe der von der EU gebilligten Standards und Interpretationen, WILEY-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA
- Zugelassen ist die Benutzung nur einer dieser Textausgaben! –
3. Wirtschaftsgesetze, 33., aktualisierte Auflage, 2017, IDW Verlag GmbH
 4. Nicht programmierbarer Taschenrechner

Die Aufgabenstellung umfasst einschließlich dieses Vorblattes **10 Seiten**.

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

Bearbeitungshinweise:

Die Klausur besteht aus sieben (Teil-)Aufgaben aus den Bereichen:

I.	Prüfungswesen	
I.1.	Stichprobenauswahl	90 Punkte
I.2.	Freiwillige Prüfung	30 Punkte
I.3.	Prüfung Tax Compliance Management System	30 Punkte
II.	Rechnungslegung	
II.1.	Haftungsverhältnisse	20 Punkte
II.2.	Going-Concern-Prämisse	30 Punkte
II.3.	Bilanzierung von Finanzinstrumenten	70 Punkte
II.4.	Währungsumrechnung	<u>90 Punkte</u>
		<u>360 Punkte</u>

Alle (Teil-)Aufgaben sind 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 360 Punkte (360 Punkte = 360 Minuten Bearbeitungszeit) zu erreichen.

Gehen Sie nur auf die konkrete Fragestellung 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 I. – Prüfungswesen (150 Punkte)

I.1. – Stichprobenauswahl (90 Punkte)

- a) Stellen Sie die grundsätzlichen Pflichten des Abschlussprüfers im Hinblick auf Auswahlentscheidungen einzelner Elemente bei Abschlussprüfungen dar. (15 Punkte)
- b) Erläutern Sie kurz Fälle, bei denen eine (Stichproben-)Auswahl nicht als angemessen anzusehen ist. (10 Punkte)
- c) Erläutern Sie die relevanten Aspekte, die der Auswahl bestimmter Elemente bei der (Stichproben-)Prüfung zugrunde liegen. (15 Punkte)
- d) Prüfungshandlungen bei Stichprobenauswahl (50 Punkte)
 - d)1. Bei Auswertung der Stichprobe stellen Sie fest, dass einzelne Belege zu Eingangsrechnungen im Bereich „sonstiger betrieblicher Aufwendungen“ Kontrollabweichungen zeigen. Entgegen den Annahmen zum Kontrollumfeld fehlen zu den Belegen die Freigabe-Abzeichnungen der für die Aufwendungen betrieblich verantwortlichen Personen.

Legen Sie die Folgen in der Auswertung der Stichprobe dar.

Ergänzung: Nach näherer Prüfung stellen Sie fest, dass die Kontrollabweichungen ausschließlich die Kostenstellen-Leiter Herrn Müller und Frau Meier betreffen. Beschreiben Sie darauf bezogene Überlegungen zu den Kontrollabweichungen aus der ausgewerteten Stichprobe.

(15 Punkte)

- d)2. Wie ist auf die in der Stichprobe von Einzelfallprüfungen festgestellten falschen Angaben prüferisch zu reagieren? (8 Punkte)
- d)3. Beschreiben Sie die grundsätzlichen prüferischen Reaktionen bezüglich der Auswirkungen auf den Stichprobenumfang bei folgenden einzelnen Sachverhalten/Feststellungen (27 Punkte):
 - d)3.1. Feststellungen bei Funktionsprüfungen (9 Punkte)
 - Eine festgestellte interne Kontrolle gewinnt (nachträglich) für die Risikobeurteilung höhere Bedeutung als bislang angenommen.
 - Der tolerierbare Kontrollabweichungsgrad wird reduziert.
 - Die Anzahl der Elemente in der Grundgesamtheit erhöht sich gegenüber ersten Annahmen des Prüfers.

d)3.2. Feststellungen bei Einzelfallprüfungen (18 Punkte)

- Nachträgliche Erhöhung in der Risikoschätzung des Abschlussprüfers zu vermuteten wesentlichen falschen Angaben, insbesondere bei Verringerung von Funktionsprüfungen.
- Andere aussagebezogene Prüfungshandlungen, die sich auf dieselbe Aussage wie die Stichprobe beziehen, werden ausgeweitet.
- Der Umfang der tolerierbaren falschen Angaben wird nach unten korrigiert bzw. verringert.
- Die Erwartung über den Betrag der in der Grundgesamtheit enthaltenen falschen Angaben wird nach oben korrigiert.
- Die Anzahl der Elemente in der Grundgesamtheit oder der erwartete Geldwert der Grundgesamtheit erhöht sich gegenüber ersten Annahmen des Prüfers.

I.2. – Freiwillige Prüfung (30 Punkte)

- a) Stellen Sie die berufsrechtlichen Pflichten bei Erteilung von § 322 HGB nachgebildeten Bestätigungsvermerken dar. (15 Punkte)
- b) Für eine freiwillige Abschlussprüfung wurde durch den Wirtschaftsprüfer X ein nachgebildeter Bestätigungsvermerk erteilt. Nach der Erteilung stellt sich heraus, dass der Jahresabschluss aufgrund eines Fehlers geändert werden soll. Mit der Prüfung des geänderten Jahresabschlusses soll Wirtschaftsprüfer Z beauftragt werden. Was ist zu beachten? (15 Punkte)

I.3. – Prüfung Tax Compliance Management System (30 Punkte)

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat mit seinem Schreiben vom 23.05.2016 den Anwendungserlass zu § 153 AO, der die Berichtigung von Steuererklärungen regelt, geändert. Gemäß § 153 Abs. 1 AO muss ein Steuerpflichtiger der Finanzverwaltung unverzüglich anzeigen, wenn er erkennt, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung objektiv unrichtig oder unvollständig ist und es dadurch zu einer Steuerverkürzung gekommen ist oder kommen kann.

Das BMF vertritt in seinem Schreiben die Auffassung, dass die Implementierung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems als Indiz gegen das Vorliegen eines Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit sprechen kann, wenn es der Erfüllung der steuerlichen Pflichten des Steuerpflichtigen dient.

- a) Was ist unter einem Tax Compliance Management System zu verstehen? (5 Punkte)
- b) Welche vom Unternehmen eingeführten Maßnahmen können unter ein Tax Compliance Programm gefasst werden, das den Tax Compliance Risiken entgegenwirken soll? (10 Punkte)
- c) Welche allgemeinen Probleme und Aspekte sehen Sie für die Prüfung eines Tax Compliance Management Systems sowie die Berichterstattung hierüber vor dem Hintergrund der oben dargestellten BMF-Ausführungen? (15 Punkte)

Aufgabe II. – Rechnungslegung (210 Punkte)

II.1. – Haftungsverhältnisse (20 Punkte)

Der Konzern des Mutterunternehmens X-AG umfasst die drei weiteren, vollkonsolidierten Tochterunternehmen A-GmbH, B-GmbH und C-GmbH.

Die X-AG beauftragt die Debit-Bank, für ihre eigenen Leistungsverpflichtungen aus Materialkäufen gegenüber dem Lieferanten Treu-KG eine Bürgschaft zu übernehmen. Die Treu-KG verlangt hierfür die gesamtschuldnerische Haftung der B-GmbH für ihre Lieferungen an die X-AG. Diese wird auch übernommen.

Da die Debit-Bank außerdem Investitionsdarlehen an die A-GmbH herausgereicht hat, fordert sie von der X-AG eine Garantie bezüglich Einstehen für die Rückzahlung des Kredites. Die X-AG hat sich auch im Rahmen des Cash-Pool-Vertrages gegenüber der Debit-Bank verpflichtet, für die Kontokorrentsalden des Tochterunternehmens zu haften. Deswegen hat die X-AG auch bei der Debit-Bank Sicherheiten hinterlegt. Außerdem hat die C-GmbH gegenüber der Debit-Bank eine Bürgschaft für diese etwaigen Ansprüche gegen die X-AG übernommen.

- a) Stellen Sie grundsätzlich die Konsolidierung von Haftungsverhältnissen im Konzernabschluss dar. (6 Punkte)
- b) Erläutern Sie die Folgen aus den vorgenannten Sachverhalten für die Jahresabschlüsse des Mutterunternehmens und der Tochterunternehmen sowie für den Konzernabschluss der X-AG. (14 Punkte)

II.2. – Going-Concern-Prämisse (30 Punkte)

Geben Sie einen zusammenfassenden Überblick über die Folgen einer Abkehr von der Going-Concern-Prämisse im Jahresabschluss für Ausweisfragen und den Bilanzansatz, die Bewertung, sowie Angaben im Anhang und die Darstellung im Lagebericht.

II.3. – Bilanzierung von Finanzinstrumenten (70 Punkte)

Ein Unternehmen verfügt über ein Forderungsportfolio mit einem Nominalwert von 1.000.000 Euro. Das einzige hier zu betrachtende relevante Risiko für diese Forderungen ist das Kreditausfallrisiko.

Mit unterschiedlichen (Eintritts-)Wahrscheinlichkeiten werden voraussichtlich verschiedene Barwerteingänge auf dieses Forderungsportfolio erzielt werden. Auf dieser Grundlage werden vom Unternehmen verschiedene Betrachtungen angestellt:

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)		
		(1)x(2)	(1) -968.800	(4)x(2)	(4)x(2)	(4) ² x(2)		
Umweltzustand Barwert der Zahlungseingänge	Wahrscheinlichkeit	Gewichteter Barwert	Abweichung vom Erwartungswert	Gewichtete positive Abweichungen	Gewichtete negative Abweichungen	Gewichtete quadratische Abweichungen	„Portfolio (nominal)“	Umweltzustand (Szenario)
990.000	5 %	49.500	21.200	1.060		22.472.000	1.000.000	99 % Eingang
970.000	80 %	776.000	1.200	960		1.152.000	1.000.000	97 % Eingang
960.000	10 %	96.000	-8.800		-880	7.744.000	1.000.000	96 % Eingang
950.000	4 %	38.000	-18.800		-752	14.137.600	1.000.000	95 % Eingang
930.000	1 %	9.300	-38.800		-388	15.054.400	1.000.000	93 % Eingang
		968.800		2.020	-2.020	60.560.000		
Standardabw. = 7.782								

Die vorstehende Tabelle 1 enthält die Ausgangskalkulation des Unternehmens.

Nunmehr soll der gesamte Bestand des Forderungsportfolios übertragen werden. Vom Nominalbetrag wird ein Kaufpreisabschlag von 50.000 Euro vereinbart, so dass sofort 950.000 Euro ausbezahlt werden. Der vorläufig vereinbarte Kaufpreis liegt also unterhalb des Nominalvolumens der Forderungen.

Der Kaufpreisabschlag von 50.000 Euro wird insoweit ausbezahlt, als die späteren Zahlungseingänge auf den Kaufpreis 950.000 Euro übersteigen.

Daraus ergibt sich für das übertragende Unternehmen folgende Kalkulation, die eine Variante der Ausgangskalkulation darstellt, hier in Tabelle 2 ausgewiesen:

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)		
		(1)x(2)	(1) -19.000	(4)x(2)	(4)x(2)	(4) ² x(2)		
Umweltzustand Barwert der Zahlungseingänge	Wahrscheinlichkeit	Gewichteter Barwert	Abweichung vom Erwartungswert	Gewichtete positive Abweichungen	Gewichtete negative Abweichungen	Gewichtete quadratische Abweichungen	„Portfolio (nominal)“	Umweltzustand (Szenario)
40.000	5 %	2.000	21.000	1.050		22.050.000	50.000	99 % Eingang
20.000	80 %	16.000	1.000	800		800.000	50.000	97 % Eingang
10.000	10 %	1.000	-9.000		-900	8.100.000	50.000	96 % Eingang
0	4 %	0	-19.000		-760	14.440.000	50.000	95 % Eingang
0	1 %	0	-19.000		-190	3.610.000	50.000	93 % Eingang
		19.000		1.850	-1.850	49.000.000		
Standardabw. = 7.000								

Die in Tabelle 2 dargestellte Variante des Ausgangsfall es wird sodann erneut verändert:

In Abwandlung der Kalkulation (Ausgangsfall laut Tabelle 1) wird nun ein variabler Kaufpreisabschlag von 40.000 vereinbart, wobei allerdings der bereits vereinnahmte Kaufpreis von 950.000 Euro (nunmehr bezogen auf den Nominalwert des Portfolios von 1.000.000 Euro abzüglich variablem Kaufpreisabschlag 40.000 Euro) unverändert bleibt. Ein (nachträglicher) Kaufpreiszuschlag entsteht somit erst dann, wenn die Zahlungseingänge den Betrag von 960.000 Euro übersteigen.

Der zunächst einbehaltene Kaufpreisabschlag von 40.000 Euro wird also auf ein Garantiekonto für Forderungsausfälle einbezahlt, aus dem sich der Erwerber bei Zahlungsausfällen vom Nominalbetrag bedienen kann. Ein am Ende auf dem Konto verbleibender Betrag wird als nachträglicher Kaufpreis dem Veräußerer vergütet. Somit ist der endgültige Kaufpreis abhängig vom tatsächlichen Zahlungseingang aus den Forderungen.

Die neue Kalkulation des Unternehmens ergibt sich wie folgt, hier in Tabelle 3 dargestellt:

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)		
		(1)x(2)	(1) -9.500	(4)x(2)	(4)x(2)	(4) ² x(2)		
Umweltzustand Barwert der Zahlungseingänge	Wahrscheinlichkeit	Gewichteter Barwert	Abweichung vom Erwartungswert	Gewichtete positive Abweichungen	Gewichtete negative Abweichungen	Gewichtete quadratische Abweichungen	„Portfolio (nominal)“	Umweltzustand (Szenario)
30.000	5 %	1.500	20.500	1.025		21.012.500	50.000	99 % Eingang
10.000	80 %	8.000	500	400		200.000	50.000	97 % Eingang
0	10 %	0	-9.500		-950	9.025.000	50.000	96 % Eingang
0	4 %	0	-9.500		-380	3.610.000	50.000	95 % Eingang
0	1 %	0	-9.500		-95	902.500	50.000	93 % Eingang
		9.500		1.425	-1.425	34.750.000		
						Standardabw. = 5.895		

- a) Beurteilen Sie gemäß IFRS 9 für den Fall der Übertragung eines finanziellen Vermögenswertes die Frage, wann grundsätzlich ein Abgang dieses Vermögenswertes im Hinblick auf den Umfang der mit dem Eigentum verbundenen Chancen und Risiken darzustellen ist!

Beziehen Sie sich dabei auf den Fall von Forderungen. Welches wären typische Risiken, die mit Forderungen verbunden sind? (30 Punkte)

- b) Erläutern Sie zunächst kurz die Berechnung der Ausgangssituation in Tabelle 1, indem Sie die Aussagen der Tabelle interpretieren, und geben Sie Hinweise zu Chancen und Risiken in Form der Variabilität der Zahlungsströme.

Vergleichen Sie dann die Ausgangskalkulation des Unternehmens laut Tabelle 1 mit dem Ergebnis der zwei Fallvarianten und den entsprechenden beiden Kalkulationen laut Tabelle 2 und 3 unter den Grundsätzen des Umfangs der erfolgten Übertragung von Chancen und Risiken.

Lassen Sie dabei Aspekte der Abgabe der Kontrolle über die Forderungen noch außer Betracht. (25 Punkte)

- c) Welche Bedeutung hat die Übertragung der Kontrolle über den finanziellen Vermögenswert gemäß IFRS 9? Wie ist ein „Continuing Involvement“ zu behandeln? (15 Punkte)

II.4. – Währungsumrechnung (90 Punkte)

Die Delta-GmbH hat zum 31.12.t1 40 % der Anteile an dem ausländischen Unternehmen Saturn Ltd. übernommen. Auf das Unternehmen Saturn Ltd. wird ein maßgeblicher Einfluss ausgeübt. Der Anschaffungspreis für die Anteile an der Saturn Ltd. beträgt 920.000 in **Fremdwährung (FW)**. Es bestehen keinerlei stille Reserven oder Lasten in der Bilanz der Saturn Ltd.

Im Konzernabschluss der Delta-GmbH wird die Beteiligung an der Saturn Ltd. entsprechend den handelsrechtlichen Regelungen für assoziierte Unternehmen bewertet.

Grundlage für die erstmalige Bewertung ist der Abschluss der Saturn Ltd. für das Geschäftsjahr t1. Die Synergieeffekte bei der Delta-GmbH (Mutterunternehmen) aus der Beteiligung wirken nach Einschätzung der Geschäftsleitung des Mutterunternehmens in einem Zeitraum von 4 Jahren.

Wechselkurse (FW):	Kurs 31.12.t1	1 EUR = 7,5 FW
	Stichtagskurs 31.12.t2	1 EUR = 7,2 FW
	Periodendurchschnittskurs t2	1 EUR = 7,3 FW

Saturn Ltd. 31.12.t1 (in FW)

Firmenwert	260.000	Gezeichnetes Kapital	400.000
Betriebs- und Geschäftsausstattung	1.640.000	Rücklagen	533.000
Vorräte	960.000	Jahresüberschuss	162.000
Forderungen	870.000	Langfristiges Fremdkapital	1.485.000
Bank	310.000	Kurzfristiges Fremdkapital	1.460.000
	4.040.000		4.040.000

Der Jahresüberschuss t1 bei der Saturn Ltd. wurde einbehalten (Zuweisung zu den Rücklagen).

Saturn Ltd. 31.12.t2 (in FW)

Firmenwert	245.000	Gezeichnetes Kapital	400.000
Betriebs- und Geschäftsausstattung	1.490.000	Rücklagen	695.000
Vorräte	1.080.000	Jahresüberschuss	180.000
Forderungen	930.000	Langfristiges Fremdkapital	1.485.000
Bank	340.000	Kurzfristiges Fremdkapital	1.325.000
	4.085.000		4.085.000

- a) Erläutern Sie in **allgemeiner Form**, wie sich Wechselkursveränderungen auf den Beteiligungsansatz für assoziierte Unternehmen in der Konzernbilanz auswirken. (20 Punkte)
- b) Ermitteln Sie den Beteiligungsbuchwert in den **handelsrechtlichen Konzernbilanzen** zum 31.12.t1 und zum 31.12.t2. (55 Punkte)

Stellen Sie dabei alle **notwendigen Konzernbuchungen** (inkl. notwendiger Vortragsbuchungen) in t2 und t3 dar.

Gehen Sie dabei insbesondere auf **Einzelaspekte der Währungsumrechnung** ein und erläutern Sie die **Einzeleffekte** aus der Währungsumrechnung.

Gehen Sie bei der Bearbeitung der Aufgabe von einer Zuordnung der **Synergieeffekte** zum Mutterunternehmen aus.

Erläutern Sie **überblicksartig** die Gesamtveränderung des anteiligen Eigenkapitals.

- c) Erläutern Sie kurz, ob ggf. auch eine **Zuordnung von Synergieeffekten** beim assoziierten Unternehmen erfolgen kann und welche bilanziellen Effekte sich daraus ergeben würden. (15 Punkte)