

Prüfungskommission für Wirtschaftsprüfer

Wirtschaftsprüfungsexamen gemäß §§ 5-14 a WPO

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

2. Halbjahr 2016

Termin: 3. August 2016

Bearbeitungszeit: 4 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, 9., aktualisierte Auflage, 2016, IDW Verlag GmbH
 - 2.b) International Financial Reporting Standards (IFRS) 2016, 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, 32., aktualisierte Auflage, 2016, IDW Verlag GmbH
 4. Nicht programmierbarer Taschenrechner

Die Aufgabenstellung umfasst einschließlich dieses Vorblattes **7 Seiten**.

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

Die Klausur besteht aus zehn Teilaufgaben aus den Bereichen

1. Auftragsannahme und Prüfungsplanung	55 Punkte
1.1 Allgemeine Grundsätze der Auftragsannahme	15 Punkte
1.2 Prüfung von Abschlüssen für spezielle Zwecke	20 Punkte
1.3 Prüfung von speziellen Aufstellungen	20 Punkte
2. Prüfung des Konzerns in der Krise	140 Punkte
2.1 Restrukturierungsrückstellungen	40 Punkte
2.2 Vorratsbilanzierung	30 Punkte
2.3 Garantien des Mutterunternehmens	30 Punkte
2.4 Maßnahmen/Prüfungshandlungen des Konzernabschlussprüfers	40 Punkte
3. Prüfungstechnik	45 Punkte
3.1 Auswahlverfahren	15 Punkte
3.2 Auswahlmethoden	15 Punkte
3.3 Analyse von Abweichungen	15 Punkte

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 240 Punkte (240 Punkte = 240 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.

1. Auftragsannahme und Prüfungsplanung [55 Punkte]

1.1 Allgemeine Grundsätze der Auftragsannahme [15 Punkte]

- ▶ Stellen Sie stichwortartig die wesentlichen rechtlichen Vorschriften sowie nationalen berufsrechtlichen Regelungen/Stellungnahmen einschließlich einer kurzen Inhaltsangabe dar, welche für die Auftragsannahme durch einen Wirtschaftsprüfer relevant sind.

1.2 Prüfung von Abschlüssen für spezielle Zwecke [20 Punkte]

Die prüfungspflichtige A-GmbH bilanziert nach deutschen Rechnungslegungsvorschriften, ihr Geschäftsjahr ist das Kalenderjahr.

Für Zwecke einer in Verhandlung stehenden Veräußerung der GmbH-Anteile an die K-GmbH vereinbaren der potenzielle Erwerber (K-GmbH) und der bisherige Alleingesellschafter der A-GmbH im Mai: „Die A-GmbH erstellt zum Zwecke des Unternehmensverkaufs einen Zwischenabschluss zum 30. Juni, der von einem Wirtschaftsprüfer zu prüfen und uneingeschränkt zu testieren ist.“

Im Laufe der weiteren Verhandlungen stellt sich heraus, dass der potentielle Erwerber seinen Konzernabschluss nach IAS/IFRS erstellt. Um sowohl dem Informationsinteresse der K-GmbH gerecht zu werden als auch die Arbeitsbelastung der mit der GmbH-Abschluss-erstellung befassten Personen in vertretbaren Grenzen zu halten, vereinbaren die o.g. Parteien im August: „Die A-GmbH erstellt für Zwecke des Unternehmensverkaufs außerdem einen Zwischenabschluss zum 30. September, der nach IAS/IFRS aufgestellt wird, mit der Ausnahme, dass die Pensionsrückstellungen wie bisher nach § 6a EStG bewertet werden. Dieser Abschluss ist von einem Wirtschaftsprüfer zu prüfen und uneingeschränkt zu testieren.“

Der Geschäftsführer der A-GmbH möchte Sie als Wirtschaftsprüfer mit der Prüfung der beiden o.g. Abschlüsse beauftragen.

- ▶ Skizzieren Sie stichwortartig inhaltlich, welche/r IDW Prüfungsstandard/s von Ihnen hinsichtlich dieser speziellen Beauftragung zu beachten ist/sind.
- ▶ Sind über die in Aufgabe 1.1 dargestellten Grundsätze hinaus Besonderheiten bezüglich der Annahme des Auftrags zu beachten; wenn ja: welche?
- ▶ Können Sie – entsprechende ordnungsgemäße Beachtung und Einhaltung der Bilanzierungsregeln und ordnungsgemäße Prüfungshandlungen hinsichtlich dieser Abschlüsse vorausgesetzt – wie verlangt jeweils ein „uneingeschränktes Testat“ erteilen und wie wäre Ihr Prüfungsurteil zum 30. September zu gestalten/zu formulieren?

Ausführungen zur evtl. Prüfung eines (Zwischen-)Lageberichts sind nicht erforderlich.

1.3 Prüfung von speziellen Aufstellungen [20 Punkte]

Nachdem die oben unter 1.2 geschilderten Verkaufsverhandlungen weiter voranschreiten, möchte die K-GmbH ihrer finanzierenden Bank einen Eindruck des zukünftigen konsolidierten Bilanzbildes vermitteln. Es wird daher vereinbart: „Die A-GmbH und die K-GmbH erstellen eine Vermögensaufstellung zum 30. November, in welcher die handels-

rechtlichen Bilanzen beider Gesellschaften konsolidiert werden. Diese ist von einem Wirtschaftsprüfer mit einem Bestätigungsvermerk zu versehen.“

Der Geschäftsführer der K-GmbH möchte Sie als Wirtschaftsprüfer mit der Prüfung dieser Vermögensaufstellung beauftragen.

- ▶ Sind über die in Aufgaben 1.1 und 1.2 dargestellten Grundsätze hinaus Besonderheiten bezüglich der Annahme dieses Auftrags zu beachten; wenn ja: welche?
- ▶ Können Sie wie verlangt einen „Bestätigungsvermerk“ zum 30. November erteilen und wie wäre Ihre Berichterstattung zu gestalten/zu formulieren?
- ▶ Als Variante zu o.g. Vorgehensweise möchte die K-GmbH alle bankrelevanten Informationen bündeln und später die o.g. Vermögensaufstellung als Anlage zu ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember hinzufügen. Der Abschlussprüfer der K-GmbH soll die Vermögensaufstellung „gleich mitprüfen“ und seinen Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss auf diese ausdehnen – geht das, was ist ggf. zu beachten? – Skizzieren Sie ggf. Gestaltungsalternativen.

2. Prüfung des Konzerns in der Krise [140 Punkte]

Die Mutter-GmbH ist Mutterunternehmen eines seit Jahren strukturell unveränderten Konzerns mit inländischen Tochterunternehmen. Der Konzernabschluss wird nach HGB anhand der lokalen Einzelabschlüsse erstellt, Geschäftsjahr ist das Kalenderjahr.

2.1 Restrukturierungsrückstellungen [40 Punkte]

Die Geschäftsführung der Mutter-GmbH betrachtet mit Besorgnis die seit Jahren anhaltende negative wirtschaftliche Entwicklung des Tochterunternehmens X-GmbH. Nachdem die Geschäftsführung der X-GmbH aber bisher die Verlustsituation nicht verbessern konnte, trifft die Geschäftsführung der Mutter-GmbH schließlich kurz vor dem Abschlussstichtag die Entscheidung, „dass dort was passieren müsse“, und erstellt unter strengster Geheimhaltung einen Restrukturierungsplan für die X-GmbH, der u.a. die Entlassung der völlig unfähigen Geschäftsführung der X-GmbH sowie zahlreicher weiterer Mitarbeiter vorsieht. Mitte Januar wird bei der X-GmbH eine Betriebsversammlung einberufen, auf der die Restrukturierung durch die Konzerngeschäftsführung erläutert und die sofortige Entlassung der X-GmbH-Geschäftsführung bekannt gegeben werden.

- ▶ Ist im Konzernabschluss der Mutter-GmbH eine entsprechende Rückstellung zu bilden? Erläutern Sie Ihre Entscheidung.
- ▶ Die Geschäftsführung der X-GmbH hat ihren Einzelabschluss bereits Anfang Januar vor der Betriebsversammlung erstellt – mangels Kenntnis des Restrukturierungsplans ohne entsprechende Rückstellungen; nehmen Sie dazu Stellung.
- ▶ Nachdem die X-GmbH ihren Einzelabschluss ohne Restrukturierungsrückstellungen vorgelegt hat, möchte die Mutter-GmbH zumindest in ihrem Einzelabschluss die Restrukturierungsrückstellungen bilden; nehmen Sie dazu

Stellung und geben Sie ggf. Gestaltungshinweise für den Zeitraum vor dem Abschlussstichtag (unterstellen Sie dabei unabhängig von Ihren Ausführungen zu den beiden vorgenannten Fragen, dass die zeitlichen Voraussetzungen der Rückstellungsbildung gegeben sind).

- ▶ Angenommen, dass weder im Einzelabschluss der X-GmbH noch im Einzelabschluss der Mutter-GmbH eine Rückstellungsbildung in Frage kommt, welche anderen Fragen zur Bilanzierung und Berichterstattung (Anhang, Lagebericht) müssen für beide Einzelabschlüsse hinsichtlich des Restrukturierungsbedarfs gestellt werden?

2.2 Vorratsbilanzierung [30 Punkte]

Die Vertriebstochter V-GmbH der Mutter-GmbH bezieht ihre Waren vom Schwesterproduktionsunternehmen P-GmbH. Kurz vor dem Abschlussstichtag hat die P-GmbH eine Schiffsladung fertiger Erzeugnisse auf den Weg zur V-GmbH geschickt, die bei dieser erst nach dem Abschlussstichtag zugegangen sind. Entsprechend dem physischen Verbleib der Waren wurden diese bei der P-GmbH nicht mehr und bei der V-GmbH noch nicht bilanziert. P-GmbH hat einen entsprechenden Umsatz gebucht, V-GmbH gar nichts.

- ▶ Beurteilen Sie Bilanzierung und Ergebnisdarstellung in den Einzelabschlüssen von P-GmbH und V-GmbH.
- ▶ Welche Auswirkungen ergeben sich im Konzernabschluss der Mutter-GmbH?
- ▶ Welche Maßnahmen können Sie der Mutter-GmbH zur Sicherung einer ordentlichen Abschlusserstellung empfehlen?

2.3 Garantien des Mutterunternehmens [30 Punkte]

Nachdem nun auch das vorläufige Ergebnis der Vertriebstochter V-GmbH zu wünschen übrig lässt und der lokale Abschlussprüfer (der nicht zugleich Konzernabschlussprüfer ist) darüber hinaus bei der V-GmbH noch die Bildung von Wertberichtigungen auf Vorräte aufgrund gesunkener Verkaufspreise verlangt, wird im Konzern nach einer Lösung gesucht. Schließlich gibt die Geschäftsführung der Mutter-GmbH gegenüber der V-GmbH eine vertrauliche Garantieerklärung ab, nach welcher die Mutter-GmbH der V-GmbH „für die in der Anlage näher bezeichneten Vorräte Verkaufserlöse in Höhe von mindestens Anschaffungskosten zuzüglich noch anfallender Vertriebskosten zuzüglich angemessener Marge garantiert“.

Der lokale Abschlussprüfer der V-GmbH ist zufriedengestellt und erteilt einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk auf den Einzelabschluss der V-GmbH (ohne die zunächst verlangten Wertberichtigungen).

- ▶ Erörtern Sie, ob der lokale Abschlussprüfer der V-GmbH hinsichtlich der Erteilung des Bestätigungsvermerks zutreffend gehandelt hat. Erläutern Sie auch, ob bzw. welche speziellen Prüfungshandlungen er hinsichtlich der Garantieerklärung vornehmen müsste.
- ▶ Die Geschäftsführung der Mutter-GmbH hat die Garantieerklärung weder ihrem (Konzern-)Abschlussprüfer berichtet noch diese in ihrem Einzelabschluss

berücksichtigt, „da es sich lediglich um eine Eventualverpflichtung handelt, die bestenfalls als Haftungsverhältnis unter der Bilanz zu zeigen wäre, und im Übrigen die ganze Angelegenheit sehr vertraulich ist und daher strengster Geheimhaltung unterliegt, um den Konzernruf nicht zu schädigen“. Nehmen Sie dazu Stellung.

2.4 Maßnahmen/Prüfungshandlungen des Konzernabschlussprüfers [40 Punkte]

Nehmen Sie Bezug auf den unter 2.3 geschilderten Sachverhalt. Skizzieren Sie, durch welche Maßnahmen bzw. Prüfungshandlungen der (Konzern-)Abschlussprüfer der Mutter-GmbH von der Garantieerklärung hätte Kenntnis erlangen können und gehen Sie dabei insbesondere ein auf:

- ▶ Maßnahmen bzw. Prüfungshandlungen bei der Prüfung des Jahresabschlusses der Mutter-GmbH
- ▶ Maßnahmen bzw. Prüfungshandlungen bei der Prüfung des Konzernabschlusses

3. Prüfungstechnik [45 Punkte]

3.1 Auswahlverfahren [15 Punkte]

Der Abschlussprüfer hat zur Planung von Funktions- und Einzelfallprüfungen wirksame Verfahren zur Auswahl der zu prüfenden Elemente festzulegen, die dem Ziel der Prüfungshandlungen gerecht werden.

- ▶ Charakterisieren Sie stichwortartig die gängigen Auswahlverfahren und erläutern Sie jedes dieser Auswahlverfahren durch ein kurzes Anwendungsbeispiel.
- ▶ Skizzieren Sie inhaltlich sodann die Typen repräsentativer Auswahlverfahren und grenzen Sie diese voneinander ab.

3.2 Auswahlmethoden [15 Punkte]

In der heutigen Prüfungspraxis werden vier Auswahlmethoden in Übereinstimmung mit internationalen und deutschen Berufsstandards angewendet.

- ▶ Erläutern Sie die vier gängigen Auswahlmethoden und ordnen Sie diese den Typen repräsentativer Auswahlverfahren zu.
- ▶ Erörtern Sie, welche Auswahlmethode besonders dann geeignet ist, wenn das Prüfungsziel darin besteht, Fehler aufgrund von Überbewertungen aufzudecken, und stellen Sie diese stichwortartig dar.
- ▶ Erläutern Sie, ob diese Auswahlmethode sinnvoll auch bei der Prüfung von Rückstellungen eingesetzt werden kann.

3.3 Analyse von Abweichungen [15 Punkte]

Bei der Prüfung in Stichproben können Kontrollabweichungen und falsche Darstellungen aufgedeckt werden.

- ▶ Erläutern Sie in diesem Zusammenhang, was unter „Anomalien“ verstanden wird, und geben Sie ein Praxisbeispiel für Anomalien und den Umgang mit diesen.
- ▶ Grenzen Sie in diesem Zusammenhang voneinander ab, was es bedeutet, dass eine Prüfungshandlung „nicht anwendbar“ ist im Gegensatz dazu, dass es dem Abschlussprüfer „nicht möglich“ ist, eine geplante Prüfungshandlung auf ein ausgewähltes Element „anzuwenden“. Skizzieren Sie, wie diese Fälle vermieden werden können.