

Prüfungskommission für Wirtschaftsprüfer

Wirtschaftsprüfungsexamen gemäß §§ 5 – 14a WPO

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

1. Halbjahr 2023

Termin: 2. Februar 2023

Bearbeitungszeit: 5 Stunden

- Hilfsmittel:
1. Habersack (vormals 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, 15., aktualisierte Auflage, 2022, IDW Verlag
 - 2.b) International Financial Reporting Standards (IFRS) 2022, Deutsch-Englische Textausgabe der von der EU gebilligten Standards und Interpretationen, WILEY-VCH Verlag
- Zugelassen ist die Benutzung nur einer dieser Textausgaben! –
3. Wirtschaftsgesetze, 38., aktualisierte Auflage, 2022, IDW Verlag
 4. Nicht programmierbarer Taschenrechner

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

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

Bearbeitungshinweise

Die Klausur besteht aus sieben Aufgaben:

1. Reverse-Factoring-Transaktionen	60 Punkte
2. Identifizierung eines Leasingverhältnisses	25 Punkte
3. Rückbaukosten	15 Punkte
4. Leasingverhältnisse	50 Punkte
5. IFRS-Konzernabschluss I	30 Punkte
6. IFRS-Konzernabschluss II	45 Punkte
7. Prüfung des aktienrechtlichen Vergütungsberichts	<u>75 Punkte</u>
	<u>300 Punkte</u>

Alle 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 300 Punkte (300 Punkte = 300 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 1: Reverse-Factoring-Transaktionen

(60 Punkte)

- a) Was wird unter einer Reverse-Factoring-Transaktion bzw. einer Lieferantenfinanzierung (supplier finance arrangement) verstanden und welche Ausprägungen/Merkmale können sie haben? (10 Punkte)
- b) Inwiefern können Liquiditätsrisiken beim Kunden aus Reverse-Factoring-Transaktionen entstehen? (7 Punkte)
- c) Erörtern Sie mögliche Zweifelsfragen von Reverse-Factoring-Transaktionen im IFRS-Abschluss des Kunden unter Bezugnahme auf die einschlägigen IFRS hinsichtlich
 - i) des Ausweises der Verbindlichkeiten in der **Bilanz**, insbesondere unter Berücksichtigung der Ausbuchungskriterien für die ursprüngliche Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen (auch unter Berücksichtigung des Sonderfalls eines abstrakten Schuldanerkenntnisses) (23 Punkte),
 - ii) der Abbildung der Zahlungsströme in der **Kapitalflussrechnung** (8 Punkte) und
 - iii) ggf. erforderlicher Angaben im **Anhang** (12 Punkte).

Aufgabe 2: Identifizierung eines Leasingverhältnisses

(25 Punkte)

Das Unternehmen Donqui Chotte (DC) entwickelt, baut und betreibt Windparks. Zu diesem Zweck pachtet es für 30 Jahre Grundstücke, auf denen Windräder errichtet werden dürfen.

Die Pachtverträge enthalten allgemeine Merkmale des Grundstücks (z. B. Lage, Grenzen, Anlagen) und in einigen Fällen Angaben zum Standort der Windräder. Der Verpächter kann nicht verlangen, dass der Pächter vertragsgemäß errichtete Windräder verlegt. Sobald die Windräder installiert sind, ist die Wahrscheinlichkeit, dass sie während der Vertragslaufzeit ausgetauscht oder verlegt werden, sehr gering. Zudem enthalten die Verträge Klauseln, die es den Grundstückseigentümern gestatten, die nicht von DC durch die errichteten Windräder benutzen Teile der Grundstücke unentgeltlich für andere Tätigkeiten zu nutzen, sofern diese Nutzung den Betrieb des Pächters nicht beeinträchtigt. Der Pächter hat uneingeschränkten Zugang zu den gepachteten Grundstücken, um Reparaturen, Wartungsarbeiten oder andere Tätigkeiten durchzuführen, die er zur Aufrechterhaltung oder Steigerung der Effizienz der Anlagen für erforderlich hält. Der Pächter hat zudem das Recht, die Windräder ohne weitere Zustimmungserfordernisse der Grundstückseigentümer zu betreiben.

Das Management von DC ist der Auffassung, dass die Verträge keine Leasingverhältnisse i. S. v. IFRS 16 darstellen.

Das Management begründet dies unter anderem damit, dass nicht in allen Pachtverträgen der Standort der Windräder ausdrücklich vereinbart ist und dass das Vorhandensein von Klauseln, die es dem Grundstückseigentümer gestatten, Teile des Grundstücks unentgeltlich für andere Tätigkeiten wie z. B. Landwirtschaft zu nutzen, seine Fähigkeit erheblich einschränkt, den mit dem gepachteten Grundstück verbundenen wirtschaftlichen Nutzen zu erzielen und den Vermögenswert zu kontrollieren.

- a) Würdigen Sie die Klassifizierungseinschätzung des Managements unter Bezugnahme auf die einschlägigen IFRS. (20 Punkte)

- b) Skizzieren Sie kurz, welche Unterschiede sich in der Bilanzierung beim Pächter in Abhängigkeit davon ergeben, ob ein Leasingverhältnis i. S. v. IFRS 16 identifiziert wird. (5 Punkte)

Aufgabe 3: Rückbaukosten

(15 Punkte)

Das Mobil-Telekommunikationsunternehmen Mobi hat einen Mietvertrag über ein Grundstück abgeschlossen, der die Verpflichtung am Ende des Mietverhältnisses enthält, die Telekommunikationsanlagen, die es auf der gemieteten Fläche installiert hat, zu entfernen.

Das Management von Mobi beabsichtigt, im IFRS-Abschluss die Kosten für die Verpflichtung zur Beseitigung der Telekommunikationsanlagen innerhalb eines Nutzungsrechts (Right of Use Asset) zu aktivieren und über die Nutzungsdauer der Mobil-Telekommunikationslizenzen abzuschreiben.

Würdigen Sie die vom Management vorgeschlagene Bilanzierung der Rückbaukosten unter Bezugnahme auf die einschlägigen IFRS; diskutieren Sie auch die Frage der Nutzungsdauer.

Aufgabe 4: Leasingverhältnisse

(50 Punkte)

Der Zuckerlimonadenfabrikant Z verkauft unter dem Projektnamen SALT eine für die Produktion selbst genutzte Immobilie an den Investor Iwan (kurz I) zu einem zu zahlenden Kaufpreis in Höhe von 1.000 T€. Gleichzeitig schließen Z und I einen Vertrag, durch den Z für 6 Jahre das Recht zur Nutzung der Immobilie erhält, gegen jährliche Zahlungen von 180 T€, die zum Ende des jeweiligen Jahres fällig sind. Unmittelbar vor der Transaktion hat die Immobilie einen Restbuchwert von 200 T€ und einen Fair Value von 700 T€.

Die Übertragung der Immobilie erfüllt die in IFRS 15 festgelegten Anforderungen für die Bilanzierung als Verkauf.

Der dem Nutzungsvertrag zugrunde liegende Zinssatz beträgt 4,0 % p. a. und ist Z bekannt.

- a) Ermitteln Sie den Rentenbarwertfaktor gerundet auf 4 Nachkommastellen und berechnen Sie den Barwert der sechs jährlichen Zahlungen von je 180 T€, gerundet auf volle T€. (2 Punkte)
- b) Geben Sie die zum Bereitstellungsdatum (commencement date) der Transaktion vorzunehmenden Buchungssätze aus der Perspektive von Z an (in T€).

Nehmen Sie dabei Bezug auf die einschlägigen Paragraphen des IFRS 16 und legen Sie etwaige Rechenwege zur Ermittlung der Beträge nachvollziehbar dar. (14 Punkte)

- c) Wie lautet der Buchungssatz bei I zum Bereitstellungsdatum (in T€), wenn I die Transaktion als Operating-Leasingverhältnis qualifiziert? (3 Punkte)

- d) Wie lautet der Buchungssatz bei I nach dem Bereitstellungsdatum bei Erhalt der Zahlung in Höhe von 180 T€ zum Ende des ersten Jahres (in T€), wenn I die Transaktion als Operating-Leasingverhältnis qualifiziert? Auf die Abschreibung der Immobilie ist nicht einzugehen.

Legen Sie etwaige Rechenwege zur Ermittlung der Beträge nachvollziehbar dar. (8 Punkte)

- e) Wie wäre die Transaktion zum Zeitpunkt der Zahlung des Kaufpreises bei Z und I zu bilanzieren, wenn die Übertragung der Immobilie die in IFRS 15 festgelegten Anforderungen für die Bilanzierung als Verkauf nicht erfüllt?

Geben Sie für Z und I die dazugehörigen Buchungssätze am Transaktionstag an. (5 Punkte)

- f) Warum kommt im Rahmen des SALT-Projekts der zutreffenden Ermittlung des Fair Value der Immobilie eine besondere Bedeutung für den IFRS-Abschluss des Verkäufers zu, wenn die Übertragung der Immobilie die in IFRS 15 festgelegten Anforderungen für die Bilanzierung als Verkauf erfüllt? (2 Punkte)

- g) Welche Punkte hat der Abschlussprüfer bei der Prüfung, wie das Management den geschätzten Zeitwert der Immobilie bei der Abbildung des SALT-Projekts ermittelt hat, zu beachten? (16 Punkte)

Aufgabe 5: IFRS-Konzernabschluss I

(30 Punkte)

Am 31. Dezember 20x0 erwirbt die MU AG 60 % der Anteile an der B GmbH gegen Zahlung von 400 T€ und erlangt damit die Beherrschung über den Geschäftsbetrieb von B. Zum Erwerbszeitpunkt (31.12.20x0) weist die B GmbH in ihrer IFRS-Bilanz Vermögenswerte (Sachanlagen) mit einem Buchwert in Höhe von 294 T€ aus, deren Fair Value 344 T€ beträgt, und ein Eigenkapital in Höhe von 294 T€.

Nicht bilanziert im IFRS-Einzelabschluss der B GmbH sind eine von B selbst erstellte Marke mit einem Fair Value von 40 T€ und eine Eventualschuld, die eine gegenwärtige Verpflichtung aus vergangenen Ereignissen resultierend darstellt und lediglich im Anhang der B GmbH angegeben wird, der jedoch vom Management der MU AG in verlässlicher Weise ein Fair Value von 10 T€ beigemessen wird.

Die steuerliche Basis der Vermögenswerte und Schulden der B GmbH entspricht den Buchwerten in dem IFRS-Einzelabschluss der B GmbH unmittelbar vor dem Erwerb der Anteile durch die MU AG. Somit werden nach lokalem Steuerrecht auch die selbst erstellte Marke und die Eventualschuld nicht bilanziert. Differenzen zwischen der steuerlichen Basis und dem Fair Value der Vermögenswerte und Schulden sind temporär. Die Saldierungsvoraussetzungen für aktive und passive latente Steuern liegen vor.

Der Ertragsteuersatz beträgt 30 %.

- a) Geben Sie den Buchungssatz zur Abbildung des Erwerbs im **IFRS-Einzelabschluss** der MU AG zum 31. Dezember 20x0 unter der Annahme an, dass MU die erworbenen Anteile zu Anschaffungskosten bilanziert. (2 Punkte)
- b) Nennen Sie die nach den IFRS anzuwendende Methode zur Bilanzierung des Erwerbs der Anteile an der B GmbH in dem **IFRS-Konzernabschluss** der MU AG unter Bezugnahme auf die einschlägigen IFRS. (3 Punkte)
- c) Berechnen Sie in nachvollziehbarer Weise den Goodwill nach der partial goodwill-Methode unter der Berücksichtigung von latenten Steuern für den IFRS-Konzernabschluss der MU AG zum 31. Dezember 20x0. (17 Punkte)
- d) Geben Sie die notwendigen Buchungssätze zur Überleitung der HB I auf die HB III (Fair Value-Anpassungen und etwaige latente Steuern) der B GmbH zum 31. Dezember 20x0 an. Unterstellen Sie dabei, dass die HB I der HB II entspricht. Geben Sie im Anschluss die erforderlichen Konsolidierungsbuchungen an. (8 Punkte)

Aufgabe 6: IFRS-Konzernabschluss II

(45 Punkte)

Die MU AG ist ein Automobilhersteller und ist das Mutterunternehmen von mehreren Tochterunternehmen. MU stellt einen Konzernabschluss nach IFRS auf. Am 1. Januar 20x1 erwirbt MU 30 % der Stimmrechte der Kapitalgesellschaft A.

Der Kaufpreis beträgt 15.000 T€. Mit dem Erwerb des 30-prozentigen Anteils verfügt MU lediglich über maßgeblichen Einfluss über A.

Zum Erwerbszeitpunkt (1. Januar 20x1) weist A ein Eigenkapital von 50.000 T€ in ihrem IFRS-Einzelabschluss aus. Am 1. Januar 20x1 übersteigt der Fair Value der Produktionsmaschinen ihren im IFRS-Einzelabschluss von A ausgewiesenen Buchwert um 20.000 T€. Zu diesem Zeitpunkt beträgt die Restnutzungsdauer dieser abschreibbaren Maschinen fünf Jahre.

In 20x1 kauft A Handelswaren für 6.400 T€ und verkauft und liefert diese an MU zu einem Preis von 8.000 T€. Der Gewinn aus dieser Transaktion beträgt 1.600 T€ (unter Vernachlässigung anderer Kosten). In 20x1 verkauft und liefert MU einen Teil dieser Handelswaren, nämlich von A für 4.500 T€ eingekaufte Handelswaren, an seine Kunden für 6.000 T€, während der andere Teil der Handelswaren zu Anschaffungskosten von 3.500 T€ zum Ende des Geschäftsjahres am 31.12.20x1 im Lagerbestand bei MU verbleiben (und erst im Folgejahr verkauft werden).

Insgesamt weist A im Geschäftsjahr 20x1 einen Gewinn von 10.000 T€ in der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) aus.

In 20x1 schüttet A für das Geschäftsjahr 20x1 vorab insgesamt einen Gewinn von 8.000 T€ an seine Anteilseigner aus.

MU bilanziert die Anteile an A in ihrem IFRS-Einzelabschluss zu fortgeführten Anschaffungskosten.

Hinweis: Aus Vereinfachungsgründen sind laufende und latente Steuern bei dieser Aufgabe nicht zu berücksichtigen.

- a) Geben Sie die Buchungssätze für das Geschäftsjahr 20x1 zur Abbildung des Erwerbs der Beteiligung, des Einkaufs und Verkaufs der Handelswaren und des Erhalts der Vorabgewinnausschüttung für den **IFRS-Einzelabschluss** der MU AG (GuV nach dem Umsatzkostenverfahren) an. (12 Punkte)
- b) Nennen Sie die nach IFRS anzuwendende Methode zur Bilanzierung der Anteile an A in dem **IFRS-Konzernabschluss** der MU AG unter Bezugnahme auf die einschlägigen IFRS. (4 Punkte)
- c) Berechnen Sie in nachvollziehbarer Weise den Wert, mit dem A in dem IFRS-Konzernabschluss der MU AG zum 31.12.20x1 anzusetzen ist. (19 Punkte)
- d) Geben Sie die notwendigen Konsolidierungsbuchungssätze zur Überleitung der Bilanzierung der Beteiligung an A vom IFRS-Einzelabschluss zum IFRS-Konzernabschluss der MU AG zum 31. Dezember 20x1 an (jeweils einzeln für jeden Anpassungsbetrag). (10 Punkte)

Aufgabe 7: Prüfung des aktienrechtlichen Vergütungsberichts

(75 Punkte)

- a) Was ist die Zielsetzung einer Prüfung des aktienrechtlichen Vergütungsberichts durch den Abschlussprüfer und wie ist diese durchzuführen?

Gehen Sie bei der Beantwortung der Frage auch auf den Unterschied zwischen der formellen und materiellen Vollständigkeit ein. (18 Punkte)

- b) Welche Berufspflichten sind bei der Prüfung des aktienrechtlichen Vergütungsberichts zu beachten? (5 Punkte)
- c) Welche Punkte werden i. d. R. bei der Auftragsannahme zur Prüfung des Vergütungsberichts vereinbart? (13 Punkte)
- d) Wie hat der Prüfer mit im Rahmen der Prüfung festgestellten fehlenden Angaben im Vergütungsbericht umzugehen? (5 Punkte)
- e) Wie hat der Prüfer mit tatsächlichen oder vermuteten irreführenden Darstellungen im Prüfungsbericht umzugehen? (9 Punkte)
- f) Wie hat der Prüfer im Vermerk über die Prüfung des Vergütungsberichts mit zu erhebenden Einwendungen oder Prüfungshemmnissen umzugehen? (25 Punkte)