

# Prüfungskommission für Wirtschaftsprüfer

## Wirtschaftsprüfungsexamen gemäß §§ 5-14 a WPO

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

1. Halbjahr 2018

Termin: 6. Februar 2018

Bearbeitungszeit: 5½ 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 **13 Seiten**.

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

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

|   |                   |
|---|-------------------|
| 1. Prüfung eines Medien-/Technologieunternehmens  |                   |
| 1.1. Erlöse aus Verträgen mit Kunden (IFRS 15)  | 35 Punkte         |
| 1.2. Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung  | 15 Punkte         |
| 1.3. Beurteilung von Fehlerrisiken, Prüfung des IKS   | 75 Punkte         |
| 1.4. Bestätigungen Dritter  | 15 Punkte         |
| 1.5. Neuerungen im Bestätigungsvermerk bei PIE  | 20 Punkte         |
| 1.6. Sonderthemen der Prüfung   | 15 Punkte         |
| 2. Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften/<br>Besonderheiten bei der Ermittlung des objektivierten Unternehmenswerts<br>kleiner und mittelgroßer Unternehmen | 45 Punkte         |
| 3. Handelsrechtliche Bilanzierung von Pensionsrückstellungen  | 40 Punkte         |
| 4. Kapitalkonsolidierung im handelsrechtlichen Konzernabschluss   | 50 Punkte         |
| 5. Anhangsangabe nach § 285 Nr. 17 HGB über das Abschlussprüferhonorar  | <u>20 Punkte</u>  |
|   | <u>330 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 330 Punkte (330 Punkte = 330 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: Darstellung Media Streaming AG**

Im März 2017 werden Sie darüber informiert, dass Sie zukünftig als Prüfungsleiter bei der Abschlussprüfung der Media Streaming AG (MS AG), einem hoffnungsvollen jungen Unternehmen und Prüfungsmandat Ihres Arbeitgebers – der Trust Audit GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft – eingesetzt sein werden. Obwohl die MS AG erst vor ca. vier Jahren gegründet wurde, handelt es sich um ein kapitalmarktorientiertes Unternehmen im Sinne des § 264d HGB (es liegt eine Börsennotierung vor), wobei die Mehrheit der Aktien von den Gründern und namhaften Investoren mit Spezialisierung auf den Technologiebereich gehalten wird. Geschäftsmodell der MS AG ist – analog zu ähnlichen Geschäftsmodellen in den Bereichen Video und Musik – das Anbieten von unbegrenztem Zugriff auf die von der MS AG online angebotenen Medieninhalte gegen Zahlung eines pauschalen Entgelts. Konkret können private Haushalte beim Abschluss eines entsprechenden Vertrags nach Kategorien (Wirtschaft, Sport etc.) geordnete Premiuminhalte verschiedener Tageszeitungen und Zeitschriften sowie Bücher und Hörbücher aus den jeweiligen Bestsellerlisten für die Dauer der Vertragslaufzeit nach Belieben nutzen (online oder – nach erfolgtem Download – auch offline auf dem eigenen Endgerät). Hierbei bietet die MS AG ihren Kunden drei alternative Vertragsmodelle an:

- i. Vertragsdauer ein Monat, d. h., die Kündigung ist zum Ende eines jeden Monats möglich und bei nicht erfolgter Kündigung erfolgt eine Verlängerung um einen weiteren Monat, für EUR 10/Monat.
- ii. zweijährige Mindestvertragslaufzeit für EUR 7,50/Monat
- iii. zweijährige Mindestvertragslaufzeit für EUR 10/Monat verbunden mit dem gleichzeitigen Erwerb eines E-Readers, auf welchem unter anderem die von der MS AG angebotenen Inhalte genutzt werden können, bei Vertragsbeginn gegen Zuzahlung von einmalig EUR 50. Der E-Reader ist universell einsetzbar und auch bei diversen anderen Anbietern (Buchhändler etc.) einzeln käuflich, der durchschnittliche Marktpreis beträgt EUR 120.

Die von der MS AG angebotenen Inhalte werden bei verschiedenen nationalen und internationalen Verlagen bzw. Medienhäusern eingekauft. Insgesamt ist die Unternehmensstrategie der MS AG stark auf Wachstum ausgerichtet. Dem liegt die Überlegung zu Grunde, dass sich bei auf dem Internet basierenden Geschäftsmodellen in der Regel ein führender Anbieter entwickelt und die Aufwendungen für die Betreuung von zusätzlichen Kunden – da die Inhalte ja bereits erworben wurden und die IT-Infrastruktur aufgebaut ist – vergleichsweise gering sind. Um ihre Wachstumsziele zu erreichen, nimmt die MS AG derzeit eher geringe Margen in Kauf und investiert hohe Beträge in Werbung, weshalb das Ergebnis vor Steuern stark negativ ist. Allerdings erwartet die MS AG auf Basis ihrer aktuellen Unternehmensplanung mittel- bis langfristig positive Ergebnisse vor Steuern. Darüber hinaus verfügt die MS AG aus dem Börsengang über bei zwei Banken angelegte ausreichende liquide Mittel und umfangreiche zugesagte Kreditlinien. Als Folge der Akquisition des Geschäftsbetriebs eines Wettbewerbers wird schließlich ein signifikanter Goodwill ausgewiesen. Das Geschäftsjahr der MS AG entspricht dem Kalenderjahr.

### **Aufgabe 1.1: Erlöse aus Verträgen mit Kunden (IFRS 15) (35 Punkte)**

Im Mai 2017 kontaktiert Sie der Finanzvorstand der MS AG und teilt Ihnen mit, die MS AG wolle im Abschluss zum 31. Dezember 2017 IFRS 15 bereits vorzeitig anwenden. Sie denken darüber nach, welches Ergebnis Sie hier erwarten würden. Stellen Sie vor diesem Hintergrund für das oben beschriebene Vertragsmodell (iii.) die Erlösrealisation nach IFRS 15 dar. Welche Umsatzerlöse werden in den Monaten 1 bis 24 jeweils realisiert? Die Berücksichtigung von Barwert-Überlegungen kann aus Wesentlichkeitsgründen unterbleiben.

### **Aufgabe 1.2: Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung (15 Punkte)**

Im August 2017 beginnen Sie mit der Prüfungsplanung für die Abschlussprüfung zum 31. Dezember 2017 und stellen unter anderem Überlegungen zur Wesentlichkeit an. Erläutern Sie kurz, was im hier vorliegenden Fall für das Ergebnis vor Steuern bzw. die Umsatzerlöse als Bezugsgröße zur Bestimmung der Wesentlichkeit für den Jahresabschluss als Ganzes spricht. Welche %-Sätze der jeweiligen Bezugsgrößen könnten im Rahmen der Festlegung der Wesentlichkeit zur Anwendung kommen?

### **Aufgabe 1.3: Beurteilung von Fehlerrisiken, Prüfung des internen Kontrollsystems (IKS) (75 Punkte)**

Im Oktober 2017 sehen Sie im Rahmen der Vorprüfung dann einige Arbeitspapiere zum Prüffeld Umsatzerlöse, insbesondere zur Risikoeinstufung und zur Prüfung des rechnungslegungsrelevanten internen Kontrollsystems, durch. Unter anderem hat ein Mitarbeiter aus Ihrem Prüfungsteam die folgende Dokumentation des Absatzprozesses erstellt:

Neukunden der MS AG werden durch das unternehmenseigene Online-Bestellportal ([www.ms.de](http://www.ms.de)) akquiriert. Nach Ausfüllen des entsprechenden elektronischen Bestellformulars werden die Neukunden im unternehmensspezifischen Kundenmanagement- und -abrechnungssystem („MS Plus“) erfasst. Im Rahmen der Kundenerfassung werden verschiedene IT-gestützte integrierte Kontrollprüfungen (interne Konsistenzprüfungen sowie Vollständigkeitsprüfungen) durchgeführt, welche insbesondere die Validität der Kundenstammdaten gewährleisten sollen. So werden Kundendatensätze systemseitig nur akzeptiert, wenn alle Pflichtangaben wie Name, Adresse, Bankverbindung und die gewünschte Vertragsart (i, ii oder iii aus Sachverhaltsdarstellung) vollständig erfasst wurden. Im Rahmen jeder Kundenanlage wird zudem eine Bonitätsprüfung durchgeführt. Hierzu werden Identifikationsmerkmale potentieller Neukunden an einen Drittanbieter übermittelt, welcher anhand eines Scoring-Modells die Bonität ermittelt. Bei mangelhafter Bonität hat der Kunde nur die Möglichkeit, die Dienstleistungen der MS AG gegen Vorkasse zu nutzen.

Mit Abschluss der Kundenanlage wird dann systemseitig der Druck und der Versand einer Auftragsbestätigung veranlasst. Der Versand der Auftragsbestätigung ist systemseitig kundenindividuell nach-

vollziehbar. Die Auftragsbestätigungen, welche die Lieferung eines E-Readers beinhalten, werden an die Abteilung Logistik weitergeleitet, welche dann den Versand des E-Readers veranlasst. Will ein Kunde seinen Vertrag kündigen, so sind reguläre Kündigungen lt. Vertragskonditionen/AGB in Schriftform (beinhaltet auch die Möglichkeit von E-Mail und Fax) an eine zentrale Versandadresse zu richten. Die Entgegennahme und das Einscannen der Kündigungen werden dabei durch einen externen Dienstleister durchgeführt, welcher vertraglich zu einer zeitnahen und vollständigen Bearbeitung der eingehenden Kündigungsschreiben verpflichtet ist. Die durch den Dienstleister erfassten Kündigungen werden an die MS AG weitergeleitet, dort werden diese im Hinblick auf die Kündigungsfrist auf Zulässigkeit geprüft. Ist die Kündigung zulässig, erfolgt eine zeitnahe Deaktivierung des Kunden in MS Plus und eine automatische Erstellung und Versendung eines Kündigungsbestätigungsschreibens.

Zahlungen von Kunden erfolgen durch Lastschriftverfahren, d. h. auf Basis der in MS Plus erfassten Daten (Bankverbindung) und Vertragsarten werden automatisch entsprechende Bankeinzüge durchgeführt, bei allen Vertragstypen erfolgt dabei der Einzug des Beitrags für einen Monat am Ende des jeweiligen Monats. Nach Durchführung der Lastschrift werden die Zahlungsdaten inklusive der Gründe für ggf. ausgebliebene Zahlungen (bspw. Unterdeckung des Kontos oder falsche Kontoverbindung) von der Geschäftsbank der MS AG aufbereitet, per Sammeldatei übermittelt (die Bankdatei umfasst Informationen auf Einzelkundenbasis wie die Transaktions-Identifikationsnummer, den Namen, die Bankverbindung, die Kundennummer und den eingezogenen Betrag) und über eine automatische Schnittstelle in MS Plus eingelesen. Aus MS Plus werden für säumige Zahler automatisch Mahnungen generiert. Nach insgesamt 60 Tagen ab Versendung des ersten Mahnbriefts und bis dahin ausbleibender Zahlungen wird dem Kunden gekündigt und der Fall an eine externe Inkassogesellschaft weitergeleitet.

Der Zugriff auf MS Plus setzt den Besitz eines individuellen Benutzernamens und eines korrespondierenden Passworts voraus. Die Vergabe von Zugriffsrechten wird durch die unternehmensinterne Vertriebsorganisation sowie die IT-Abteilung verantwortet und unterliegt einer jährlichen Überprüfung.

Arbeitstäglich werden die für den Jahresabschluss relevanten Daten (abgerechnete E-Reader und Nutzungsentgelte sowie entstandene und durch Zahlung ausgeglichene Forderungen) per Schnittstelle kumuliert (d. h. in Summe und nicht individuell per Kunde) in das Buchhaltungssystem der Gesellschaft übertragen, wo dann eine weitere Verarbeitung erfolgt (bspw. Korrekturen im Hinblick auf die korrekte Darstellung nach IFRS 15 sowie erforderliche Wertberichtigungen auf Forderungen bei nicht erfolgreichen Einzügen).

Zur Überwachung der laufenden Geschäftsentwicklung werden aus MS Plus monatlich Berichte generiert, welche insbesondere die Kunden Neu- und Deaktivierungen sowie die Kundenbestandsentwicklung pro Vertragstyp und die Mahnquote enthalten. Auf Basis dieser Berichte erfolgt durch den Leiter Finanzen und den Finanzvorstand eine analytische Verprobung der verbuchten Umsatzerlöse, insbesondere werden die Umsatzveränderungen pro Vertragstyp mit den entsprechenden Veränderungen des Kundenbestandes abgeglichen und ungewöhnliche Entwicklungen entsprechend nachverfolgt.

In Bezug auf die Risikoeinstufung des Prüffeldes Umsatzerlöse, die Festlegung der Prüfungsstrategie sowie die innerhalb des Absatzprozesses eingerichteten und für die Abschlussprüfung relevanten Kontrollmaßnahmen war in den Arbeitspapieren die folgende Schlussfolgerung enthalten:

Das Prüffeld Umsatzerlöse bzw. die Umsatzrealisierung/Eintritt und Periodenabgrenzung der Umsatzerlöse wird als bedeutsames Risiko und als Risiko eingestuft, bei dem aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine zur Gewinnung hinreichender Sicherheit nicht ausreichen. Dementsprechend sind eine Aufbauprüfung und auch eine Funktionsprüfung der für die Abschlussprüfung relevanten Kontrollen/Kontrollmaßnahmen des IKS durchzuführen. Die relevante Kontrolle ist hier die analytische Verprobung der Umsatzerlöse durch den Leiter Finanzen und den Finanzvorstand.

- a) Begründen Sie, warum die Einstufung des Prüffeldes Umsatzerlöse bzw. der Umsatzrealisierung als bedeutsames Risiko und als Risiko, bei dem aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine zur Gewinnung hinreichender Sicherheit nicht ausreichen, im hier vorliegenden Fall korrekt sein sollte. (15 Punkte)
- b) Ist die Prüfung der Kontrolle „analytische Verprobung der Umsatzerlöse“ Ihrer Einschätzung nach im hier vorliegenden Fall ausreichend? Welche der aus der Prozessbeschreibung ersichtlichen bzw. ggf. vorhandenen Kontrollaktivitäten/Kontrollen könnten darüber hinaus als für die Abschlussprüfung relevant beurteilt werden? (60 Punkte)

#### **Aufgabe 1.4: Bestätigungen Dritter (15 Punkte)**

Im November 2017 kümmern Sie und Ihr Team sich um die Vorbereitung der Bestätigungsschreiben. Hierbei stellen Sie fest, dass in den Vorjahren keine Bestätigungen im Bereich Forderungen eingeholt wurden. Zudem informiert Sie der Leiter Finanzen darüber, dass er – wenn möglich – dieses Jahr auch gerne auf Bankbestätigungen verzichten würde. Die Banken würden der MS AG hierfür eine Gebühr berechnen, die er gerne einsparen würde. Ist der Verzicht auf Saldenbestätigungen Forderungen im hier vorliegenden Fall vertretbar? Sollte darüber hinaus von Bankbestätigungen abgesehen werden?

#### **Aufgabe 1.5: Neuerungen im Bestätigungsvermerk bei PIE (20 Punkte)**

Im März 2018 erstellen Sie dann den Prüfungsbericht. Nachdem alle bei der Prüfung aufgetretenen Herausforderungen gemeistert wurden, kann ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt werden. Ein zusätzlicher Bestandteil in der Struktur des Bestätigungsvermerks für Jahresabschlüsse zum 31. Dezember 2017 bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog. „Public Interest Entities“ – PIE) sind die besonders wichtigen Prüfungssachverhalte („Key Audit Matters“ – KAMs). Erläutern Sie zunächst allgemein, was unter KAMs verstanden wird und wie diese ausgewählt werden. Skizzieren Sie im Anschluss, welche Sachverhalte im hier vorliegenden Fall ggf. als KAMs definiert werden könnten.

**Aufgabe 1.6: Sonderthemen der Prüfung (15 Punkte)**

Nehmen Sie nunmehr an, die MS AG sichert ihre Einkäufe bei ausländischen Medienhäusern/Verlagen in USD über Devisentermingeschäfte mit ihrer Hausbank ab. Dabei wird in etwa arbeitstäglich ein Devisentermingeschäft zum Terminkauf von USD abgeschlossen. Das jährliche Gesamtnominalvolumen aller Devisentermingeschäfte beträgt dann ca. Mio. USD 40. Skizzieren Sie kurz, welche zusätzlichen Verantwortlichkeiten und Verpflichtungen – außer natürlich der korrekten Bilanzierung der Devisentermingeschäfte – hieraus für die MS AG resultieren.

**Aufgabe 2: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften/  
Besonderheiten bei der Ermittlung des objektivierten Unternehmenswerts kleiner und  
mittelgroßer Unternehmen (45 Punkte)**

Die Anteile am Kommanditkapital der WorldTax GmbH & Co. KG werden – ebenso wie die Anteile an der kapitalmäßig nicht beteiligten Komplementär-GmbH – zu jeweils 25 % von den vier Steuerberatern A, B, C und D gehalten. Der feste Kapitalanteil der Kommanditisten beträgt jeweils EUR 40.000 und entspricht dem Betrag der geleisteten Hafteinlage gemäß § 171 Abs. 1 HGB.

Mit den vier Steuerberatern sowie weiteren sechs Angestellten erbringt die WorldTax GmbH & Co. KG Dienstleistungen im Bereich der Steuerberatung und allgemeinen betriebswirtschaftlichen Beratung, womit Umsatzerlöse in Höhe von ca. Mio. EUR 1 pro Jahr erzielt werden. Aufgrund unterschiedlicher Auffassungen in Bezug auf die Organisation und weitere Ausrichtung der Gesellschaft erklärt D die Kündigung seiner Gesellschafterstellung und scheidet in Übereinstimmung mit den gesellschaftsvertraglichen Regelungen gegen Barabfindung zum 31. Dezember 2017 aus der Gesellschaft aus. Somit erhält er als Abfindungsbeitrag seinen Anteil am Buchkapital sowie der ihm anteilig zustehenden stillen Reserven.

Die vorläufige Bilanz der WorldTax GmbH & Co. KG zum 31. Dezember 2017 stellt sich vor Erfassung des Ausscheidens von D (vereinfacht) wie folgt dar:

| Aktiva  |                | Passiva                   |                |
|---|----------------|---------------------------|----------------|
| Immaterielle Vermögensgegenstände(*)            | 60.000         | Kapitalkonto A            | 40.000         |
| Sachanlagen                                     | 40.000         | Kapitalkonto B            | 40.000         |
| <b>Summe Anlagevermögen</b>                     | <b>100.000</b> | Kapitalkonto C            | 40.000         |
| Vorräte (unfertige Leistungen)                  | 10.000         | Kapitalkonto D            | 40.000         |
| Forderungen aus Lieferungen und Leistungen      | 30.000         | <b>Summe Eigenkapital</b> | <b>160.000</b> |
| Kassenbestand und Guthaben bei Kreditinstituten | 160.000        | Rückstellungen            | 100.000        |
| <b>Summe Umlaufvermögen</b>                     | <b>200.000</b> | Verbindlichkeiten         | 40.000         |
|   |                | <b>Summe Fremdkapital</b> | <b>140.000</b> |
| <b>Bilanzsumme</b>                              | <b>300.000</b> | <b>Bilanzsumme</b>        | <b>300.000</b> |

(\*) davon entgeltlich erworbener Kundenstamm: EUR 40.000

Die Sachanlagen enthalten stille Reserven in Höhe von EUR 10.000. Weitere stille Reserven in Höhe von EUR 110.000 liegen in einem originären Geschäfts- oder Firmenwert.

1. Grundfall (15 Punkte): Wie ist das Ausscheiden nach der in solchen Fällen nach der gemäß IDW RS HFA 7 n. F. (nehmen Sie für Aufgabe 2 an, diese Stellungnahme sei bereits anzuwenden) vorzugsweise anzuwendenden Vorgehensweise zu bilanzieren? Geben Sie eine kurze Erläuterung und nennen Sie den Buchungssatz. Entsteht in diesem Zusammenhang eine Angabepflicht gemäß § 264c HGB?



2. Variante 1 (15 Punkte): Nehmen Sie an, dass D am Ende tatsächlich nur einen Betrag in Höhe von EUR 35.000 ausgezahlt bekommt, da:
- a) die anderen Gesellschafter das Geld lieber behalten wollen, D. unnötige Streitigkeiten vermeiden will – er hat mittlerweile hohe Einkünfte als erfolgreicher YouTuber und ist im Übrigen der Auffassung, es gäbe im Leben wichtigere Dinge als Geld – und sich mit diesem Betrag einverstanden erklärt bzw.
  - b) in Abwandlung des oben im Grundfall beschriebenen Sachverhalts keine stille Reserven vorhanden sind, jedoch:
    - i. innerhalb der Pensionsrückstellungen ein nach Artikel 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB bisher nicht bilanzierter Unterdeckungsbetrag in Höhe von insgesamt EUR 20.000 besteht bzw.
    - ii. die Gesellschaft als Folge der Ankündigung des Ausscheidens des D – der innerhalb der Gesellschaft für die Akquisition der Kunden zuständig war – zum 31. Dezember 2017 bereits eine Reihe von wesentlichen Mandanten verloren hatte.

Erläutern Sie kurz die Bilanzierung für die o.g. Fälle 2.a), 2.b.i) und 2.b.ii).

3. Variante 2 (15 Punkte): Nehmen Sie nun an, dass der Abfindungsbetrag bzw. die Höhe der stillen Reserven noch nicht feststeht, sondern vielmehr zunächst ermittelt werden muss und dass der Gesellschaftsvertrag hierzu ausführt, dass im Falle des Austritts von Gesellschaftern für die Berechnung des Abfindungsguthabens der nach den Grundsätzen des IDW S 1 ermittelte Unternehmenswert heranzuziehen ist. Erläutern Sie allgemein die bei der Ermittlung der übertragbaren Ertragskraft bestehenden Besonderheiten und Herausforderungen im Rahmen der Ermittlung des objektivierte Unternehmenswerts kleiner und mittelgroßer Unternehmen.

### **Aufgabe 3: Handelsrechtliche Bilanzierung von Pensionsrückstellungen (40 Punkte)**

1. Geben Sie einen kurzen Überblick über die Auswirkungen der Änderung des § 253 HGB durch das Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften auf die Bilanzierung von Pensionsrückstellungen sowie den Hintergrund der erfolgten Änderung. (8 Punkte)
2. Die A GmbH, deren Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, hat mit der B GmbH einen Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen. Der vorläufige Jahresüberschuss der A GmbH (vor Verbuchung der Ergebnisabführung) für das Geschäftsjahr 2016 beträgt TEUR 100, der Unterschiedsbetrag nach § 253 Abs. 6 Satz 1 HGB zum 31. Dezember 2016 beläuft sich auf TEUR 15. Welcher Betrag sollte im Rahmen des bestehenden Ergebnisabführungsvertrags an die B GmbH abgeführt werden? (8 Punkte)
3. Geschäftstätigkeit der C GmbH ist die Produktion und der Vertrieb von Getränken. Da die C GmbH sich zukünftig ganz auf die Geschäftsfelder „Smoothies“ und „Limonaden und Säfte ohne Zuckerzusatz“ konzentrieren möchte, schließt sie mit einem Investor, der D GmbH, einen Vertrag, in welchem der Übergang ihres Teilbetriebs „Produktion und Vertrieb von Spirituosen“ nach § 613a BGB auf die D GmbH vereinbart wird. Die auf den Teilbetrieb entfallenden Pensionsrückstellungen betragen Mio. EUR 3 für aktive Versorgungsberechtigte und Mio. EUR 4 für ausgeschiedene (passive) Versorgungsberechtigte.
  - a) In welcher Höhe gehen (wenn diesbezüglich keine weiteren Vereinbarungen getroffen wurden) die Pensionsrückstellungen auf die D GmbH über?
  - b) Nehmen Sie nunmehr an, dass nur ein Teil der Pensionsrückstellungen auf die D GmbH übergegangen ist und dass die D GmbH – um das wirtschaftlich gewünschte Ergebnis zu erreichen – deshalb eine Erklärung gegenüber der C GmbH abgibt, in welcher sie sich verpflichtet, die C GmbH von allen Verpflichtungen im Zusammenhang mit dem nicht übergebenen Teil der Pensionsrückstellungen freizustellen. Wie hat die Bilanzierung bei der C GmbH und der D GmbH hier dem Grunde nach zu erfolgen?
  - c) Nehmen Sie nun an, dass die D GmbH neben der Erklärung unter b) mit der C GmbH zusätzlich einen Schuldbeitritt gemäß § 311 Abs. 1 HGB vereinbart und auch gegenüber den Versorgungsempfängern den Beitritt erklärt. Wie hat die Bilanzierung in diesem Fall zu erfolgen?

(3. a) bis c) insgesamt 24 Punkte)

**Aufgabe 4: Kapitalkonsolidierung im handelsrechtlichen Konzernabschluss (50 Punkte)**

1. Anschaffungskosten von Anteilen an verbundenen Unternehmen (15 Punkte): Die SteelTrade AG – ein Stahlhändler, dessen Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht – beschließt in 2017, neue Geschäftsfelder zu erschließen. In diesem Zusammenhang wird im Februar 2017 eine Corporate Finance Beratung mit der Identifikation in Frage kommender Marktsegmente sowie möglicher Akquisitionsobjekte innerhalb dieser Segmente beauftragt. Hierfür fallen Ausgaben in Höhe von TEUR 150 an. Nachdem sich die SteelTrade AG dazu entschieden hat, ihre Aktivitäten in Lateinamerika zu verstärken, und informelle Gespräche mit verschiedenen Unternehmen geführt hat, wird tatsächlich ein kleinerer internationaler Stahlhändler mit passendem regionalem Schwerpunkt identifiziert, dessen Gesellschafter-Geschäftsführer veräußerungswillig sind. Da beide Seiten eine vorläufige Einigung im Hinblick auf einen möglichen Kaufpreis (TEUR 5.000) erzielen, wird im Juni 2017 dann ein Letter of Intent zum Erwerb des Unternehmens unterzeichnet. Der Aufsichtsrat der SteelTrade AG stimmt einem möglichen Erwerb zu dem genannten Preis ebenfalls im Juni 2017 grundsätzlich zu. In dem Letter of Intent wurde unter anderem vereinbart, dass der Kauf unter der Bedingung steht, dass eine durch die SteelTrade AG durchgeführte Financial Due Diligence zu keinen „Red Flags“ führt. Nachdem der von der SteelTrade AG beauftragte Wirtschaftsprüfer im Juli 2017 die Financial Due Diligence abgeschlossen hat – das Honorar betrug TEUR 30 – und keine wesentlichen Auffälligkeiten identifiziert wurden, werden die Rechtsanwälte der SteelTrade AG im August 2017 mit dem Entwurf und der Verhandlung der Kaufverträge beauftragt; die Ausgaben in diesem Zusammenhang belaufen sich auf TEUR 40. Im September erfolgt dann der Erwerb von 100 % der Anteile zu einem Preis von zunächst TEUR 4.500, die Notargebühren betragen TEUR 10. Um die bisherigen (Gesellschafter-) Geschäftsführer des Kaufobjektes für einen Übergangszeitraum weiterhin im Unternehmen zu halten, wird im Kaufvertrag die folgende „Earn-Out-Klausel“ vereinbart:

- Falls durchschnittliches Ergebnis vor Steuern 2018 und 2019 kleiner als TEUR 200: es ist kein zusätzlicher Kaufpreis zu zahlen.
- Falls durchschnittliches Ergebnis vor Steuern 2018 und 2019 zwischen TEUR 200 und 300: es ist ein zusätzlicher Kaufpreis in Höhe von TEUR 500 zu zahlen.
- Falls durchschnittliches Ergebnis vor Steuern 2018 und 2019 größer TEUR 300: es ist ein zusätzlicher Kaufpreis in Höhe von TEUR 750 zu zahlen.

Das Unternehmen hatte in den letzten Jahren jeweils Ergebnisse vor Steuern von ca. TEUR 250 pro Jahr erwirtschaftet. Ergebnisse in ähnlicher Höhe sind auch in der dem Kauf zu Grunde liegenden Unternehmensplanung enthalten und alle Beteiligten sehen Ergebnisse in diesem Bereich als wahrscheinlich an. Nachdem das Unternehmen in 2019 jedoch überraschend einen Großauftrag von einem Neukunden erhält, beträgt das tatsächliche durchschnittliche Ergebnis vor Steuern für die Jahre 2018 und 2019 TEUR 320, somit wird im Jahr 2020 ein zusätzlicher Kaufpreis in Höhe von TEUR 750 gezahlt.

Mit welchem Wert sind die Anteile zum Zwecke der Erstkonsolidierung in 2017 anzusetzen? Wie ist die in 2020 erfolgte Zahlung zu behandeln? Von Barwert-Überlegungen kann abgesehen werden.

2. Aufstockung einer Mehrheitsbeteiligung (35 Punkte):

- a) In 2017 erwirbt die MU GmbH 70 % der Anteile an der TU GmbH, somit hat die MU GmbH die TU GmbH als Tochterunternehmen in ihren Konzernabschluss zum 31. Dezember 2017 einzubeziehen. Der Kaufpreis für 70 % der Anteile beträgt TEUR 2.100, das gesamte Eigenkapital in der Neubewertungsbilanz der TU GmbH zum Zeitpunkt des Erwerbs beträgt TEUR 3.000. Nennen Sie den im Rahmen der Erstkonsolidierung der TU GmbH im Rahmen der Kapitalkonsolidierung durchzuführenden Buchungssatz. In welcher Höhe ergibt sich ein Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter?
- b) In 2018 erwirbt MU GmbH weitere 20 % der Anteile an TU GmbH für TEUR 720, das gesamte neubewertete Eigenkapital der TU GmbH zu diesem Zeitpunkt beträgt TEUR 3.600. Welche beiden Möglichkeiten sieht DRS 23 zur Abbildung des zusätzlichen Erwerbs von 20 % der Anteile vor? Wie lautet der jeweilige Buchungssatz im Rahmen der Kapitalkonsolidierung?

**Aufgabe 5: Anhangsangabe nach § 285 Nr. 17 HGB über das Abschlussprüferhonorar (20 Punkte)**

Die Trust Audit GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist Abschlussprüfer i. S. v. § 318 Abs. 1 HGB der RoTo AG – einer großen Kapitalgesellschaft, deren Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht. Im Jahr 2017 hat die Trust Audit GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft gegenüber der RoTo AG die folgenden Dienstleistungen erbracht bzw. die folgenden Beträge (jeweils netto) berechnet:

- i. Die RoTo AG hat eine freiwillige Prüfung des Compliance Management Systems nach IDW PS 980 durchführen lassen. Hierfür hat die Trust Audit GmbH ein Honorar in Höhe von TEUR 40 berechnet.
- ii. Wie in den Vorjahren hat die RoTo AG die Trust Audit GmbH mit der freiwilligen prüferischen Durchsicht ihres Zwischenabschlusses zum 30. Juni 2017 beauftragt. Das hierfür angefallene Honorar betrug TEUR 7,5.
- iii. Schließlich hat die Trust Audit GmbH für die RoTo AG einen Financial Due Diligence bei einem potentiellen Akquisitionsobjekt durchgeführt. Das hierfür abgerechnete Honorar belief sich auf TEUR 35.
- iv. Für die Prüfung des Jahresabschlusses fällt erfahrungsgemäß ein Honorar in Höhe von TEUR 85 an, welches grundsätzlich auch der Auftragsvereinbarung für 2017 zu Grunde gelegt wurde. Da die RoTo AG in 2017 ein neues SAP-System eingeführt hat, wird in 2017 einmalig ein zusätzliches Honorar in Höhe von TEUR 10 für eine entsprechende projektbegleitende Prüfung erwartet. Zusätzlich werden der RoTo AG die angefallenen Auslagen wie Tagegelder und Fahrtkosten in Höhe von ca. TEUR 2,5 weiterberechnet. Die von der Trust Audit GmbH in 2017 gestellten Abschlagsrechnungen beliefen sich auf insgesamt TEUR 50, für den Differenzbetrag wurde im Jahresabschluss der RoTo AG eine entsprechende Rückstellung gebildet (die oben genannten Positionen i. bis iii. wurden bereits vollständig abgerechnet).
- v. Zudem hat bei der RoTo AG eine Prüfung des Abhängigkeitsberichts gemäß § 313 AktG zu erfolgen. Das erwartete Honorar hierfür beträgt TEUR 5 und wurde ebenfalls zurückgestellt, eine Abschlagsrechnung wurde in 2017 noch nicht gestellt.

1. Welche Beträge hat die RoTo AG nach § 285 Nr. 17 HGB in ihrem Anhang für das Geschäftsjahr 2017 für die Kategorien
  - a) Abschlussprüfungsleistungen
  - b) andere Bestätigungsleistungen
  - c) Steuerberatungsleistungen und
  - d) sonstige Leistungenanzugeben?
2. Vor welchem Hintergrund erlangt die korrekte Zuordnung der einzelnen Dienstleistungen zu der jeweiligen Kategorie bei PIE zukünftig besondere Relevanz?