

Prüfungskommission für Wirtschaftsprüfer

Wirtschaftsprüfungsexamen gemäß §§ 5 – 14 a WPO

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

2. Halbjahr 2021

Termin: 11. August 2021

Bearbeitungszeit: 5 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, 14., aktualisierte Auflage, 2021,
IDW Verlag GmbH
 - 2.b) International Financial Reporting Standards (IFRS) 2021, 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, 37., aktualisierte Auflage, 2021, IDW Verlag GmbH
 4. Nicht programmierbarer Taschenrechner

Die Aufgabenstellung umfasst einschließlich dieses Vorblattes **11 Seiten**.

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

Bearbeitungshinweise

Die Klausur besteht aus 4 Aufgaben:

1. Umsatzrealisierung nach IFRS 15	90 Punkte
2. Ertragsteuern nach IAS 12	90 Punkte
3. Finanzinformationssysteme	105 Punkte
4. Bilanzierung von Pensionen nach IAS 19	<u>15 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.

Begründen Sie Ihre Ausführungen hinreichend.

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

Aufgabe 1: Umsatzrealisierung nach IFRS 15

90 Punkte

a) Verkauf einer Maschine und Verbrauchsmaterialien (70 Punkte)

Die KAKU-AG schließt mit dem Kunden B am 01.01.2019 einen Vertrag über den Kauf eines Fertigungs-Roboters und dessen Installation ab. Der Kaufpreis für den Roboter beträgt 20.000 GE (geschätzter Einzelveräußerungspreis EVP: 40.000 GE) und ist bei Lieferung fällig. Der Roboter kann am Markt nur für den Schrottwert weiterverkauft werden.

Der Preis für die Installation des Roboters durch die KAKU-AG beim Kunden B beträgt 20.000 GE (Marktpreis: 40.000 GE) und ist nach erfolgter Installation fällig (gleicher Tag mit der Lieferung). Die Installation des Roboters könnte auch von einem dritten Unternehmen durchgeführt werden.

Direkt mit Abschluss des Kaufvertrages schließt die KAKU-AG mit dem Kunden B einen Liefervertrag über die monatliche Lieferung von 25 dazugehörigen Verbrauchsmaterialien bei einer vierjährigen Laufzeit ab. Erster Liefermonat ist Januar 2019. Der Preis pro Stück der Verbrauchsmaterialien beträgt 100 GE (Marktpreis: 100 GE) und ist nach der jeweiligen monatlichen Lieferung fällig. Durch den Abschluss des langfristigen Liefervertrages über die Verbrauchsmaterialien zwischen der KAKU-AG und Kunde B erhielt Kunde B einen Rabatt auf den Kaufpreis des Roboters und dessen Installation, der in den obigen Angaben berücksichtigt ist.

Die KAKU-AG geht grundsätzlich davon aus, dass sie die Gegenleistung für die Verträge von dem Kunden B erhält.

Wie erfolgt die bilanzielle Erfassung der Umsatzrealisierung unter IFRS 15?

Prüfen Sie dabei jedes einzelne Kriterium des IFRS 15 und ermitteln Sie die Eröffnungs- und Schlusswerte der vertraglichen Vermögenswerte sowie die Umsätze, die in den einzelnen Jahren realisiert werden.

b) Analyse von Szenarien

(20 Punkte)

Szenario 1

(10 Punkte)

Sachverhalt

Unternehmen A schließt mit Kunde B einen Vertrag über den Bau eines Kraftwerks ab. Der Übergang der Kontrolle und somit Verfügungsmacht über das Kraftwerk wird nach fünf Jahren erfolgen.

Es ist das erste Kraftwerk dieser speziellen Bauart, und Unternehmen A hat sich bereit erklärt, Kunde B im Zusammenhang mit der allgemeinen Wartung der Anlage während des ersten Betriebsjahres kostenlos zu unterstützen.

Unternehmen A erbringt ähnliche Wartungsleistungen für andere Unternehmen am Markt.

Aufgabenstellung

Wie viele Leistungsverpflichtungen bestehen in diesem Vertrag? Begründen Sie nach IFRS 15 und erläutern Sie, aus welcher Sicht der Vertrag zu beurteilen ist.

- I. Eine. Die Wartungsleistung ist keine eigenständige Leistungsverpflichtung. Es handelt sich um eine Marketingausgabe, und die Kosten sollten bei ihrer Entstehung als Aufwand verbucht werden.
- II. Zwei. Die Errichtung der Anlage und die Wartung stellen zwei unterschiedliche Leistungsverpflichtungen dar. Sie können separat an den Kunden verkauft werden.
- III. Viele. Jede Komponente des Kraftwerks, die separat verkauft werden kann (z. B. der Generator), stellt eine eigene Leistungsverpflichtung dar.

Szenario 2

(10 Punkte)

Sachverhalt

Unternehmen C verkauft ein unbebautes Grundstück an Kunde D. Kunde D nutzt das Grundstück für den Bau einer Wohnanlage.

Kunde D leistet eine nicht rückzahlbare Vorauszahlung von 10.000 GE bei der Übertragung des rechtlichen Eigentums und 990.000 GE in fünf Jahren, wenn Kunde D den Abschluss der Erschließung erwartet.

Unternehmen C hatte bisher keine geschäftlichen Beziehungen zu dem Kunden, und das Grundstück liegt in einem Gebiet, das derzeit nicht für die Entwicklung von Wohnraum vorgesehen ist. Daher besteht bei Unternehmen C Unsicherheit dahingehend, dass Kunde D mehr als die Vorauszahlung zahlen wird, da er ggf. zahlungsunfähig werden könnte.

Wenn der Kunde D in fünf Jahren nicht zahlt, erwirbt Unternehmen C wieder das rechtliche Eigentum an dem Grundstück.

Aufgabenstellung

Welche der nachfolgenden Antworten ist zutreffend? Bitte begründen Sie Ihre Entscheidung anhand der einschlägigen Vorschriften des IFRS 15.

- I. Es sind Erlöse in Höhe von 1.000.000 GE zu erfassen, da die Verfügungsgewalt über das Grundstück auf den Kunden übertragen wurde. Es besteht eine langfristige Forderung in Höhe von 990.000 GE.
- II. Es sind Erlöse in Höhe von 10.000 GE zu erfassen, da es sich um eine nicht erstattungsfähige Zahlung handelt und die Verfügungsgewalt über das Grundstück auf den Kunden übertragen wurde.
- III. Es werden keine Erlöse erfasst, da trotz Übergang der Verfügungsgewalt i. S. d. IFRS 15 kein Vertrag mit dem Kunden besteht. Es bestehen erhebliche Zweifel an der Zahlungsfähigkeit des Kunden.

Aufgabe 2: Ertragsteuern nach IAS 12**90 Punkte**

- a) Welche drei Ausnahmen von der Bilanzierung latenter Steuern nach IAS 12 gibt es? Nennen Sie jeweils kurz ein Beispiel für die Ausnahme. (20 Punkte)
- b) Latente Steuern für Verlustvorträge (30 Punkte)

Die Gesellschaft K ist im Geschäftsfeld der Produktion von Lokomotiven tätig. Das Geschäftsfeld ist seit Jahren sehr stabil. Budgetverfehlungen gab es selten. Üblicherweise werden mit den Erwerbern langfristige Verträge über 10 Jahre vereinbart.

K verfügt zum 31.12.2019 in Deutschland über einen steuerlich unbestrittenen Verlustvortrag für Körperschaft- und Gewerbesteuer in Höhe von 1.000 GE.

Das Unternehmen stellt sich die Frage, ob es hierfür latente Steuern ansetzen sollte. Der durchschnittliche Steuersatz für die Körperschaft- und Gewerbesteuer beträgt 30 %.

Im Herbst 2019 hat das Unternehmen eine 3-jährige Unternehmensplanung (Mittelfristplanung) aufgestellt. Darin sind die folgenden Ergebnisse enthalten (die Ergebnisse sind vereinfachend nach Steuerrecht und IFRS identisch, zu versteuerndes Einkommen = IFRS Ergebnis vor Steuern):

Jahr	Ergebnis in GE
2020	+300
2021	+200
2022	+300

- I. Welche Kriterien sind generell bei der Bewertung latenter Steuern für Verlustvorträge zu berücksichtigen? Erläutern Sie genau. (15 Punkte)
- II. Welchen künftigen Planungshorizont für etwaig entstehende positive Ergebnisse hat ein Unternehmen bei der Bilanzierung aktiver latenter Steuern für Verlustvorträge und temporäre Differenzen zu berücksichtigen? Welche Ergebnisse sind bei der Gesellschaft K zu berücksichtigen? (10 Punkte)
- III. Das Unternehmen hat in den vergangenen Jahren die nachfolgenden Ergebnisse generiert. Vor drei Jahren wurde ein Problem mit einer Lokomotive entdeckt, das dazu führte, dass Kunden von ihren Bestellungen zurücktraten. Dies war in der 50-jährigen

Firmengeschichte zum ersten Mal vorgekommen. In welcher Weise sind die nachfolgenden Ergebnisse bei der Bilanzierung der latenten Steuern zu berücksichtigen? (5 Punkte)

Jahr	Ergebnis in GE
2016	+400
2017	-300
2018	-200
2019	+400

c) Unsichere Steuerpositionen (20 Punkte)

Das Unternehmen K hat zum 31.12.2019 eine Rückstellung für steuerliche Risiken aus Betriebsprüfungen gebildet. Das Unternehmen erwarb am 1.1.2019 eine Anlage für einen Preis von 2.400 GE. Die Anlage wird nach IFRS für 5 Jahre abgeschrieben. Die steuerlichen Richtlinien geben vor, dass eine Abschreibung innerhalb von 6 Jahren erfolgen soll.

Das Unternehmen vertritt in seiner Steuererklärung für das Jahr 2019 die Auffassung, dass eine Abschreibung innerhalb von 4 Jahren den tatsächlichen Verhältnissen eher entgegenkommt. Es besteht aber ein mehr als wahrscheinliches Risiko, dass die Finanzverwaltung in einer Betriebsprüfung auf 6 Jahre abstellen könnte.

Der Steuersatz beträgt 30 %.

- I. Ermitteln Sie die latenten Steuern nach IFRS für diesen Sachverhalt zum 31.12.2019. (8 Punkte)
- II. Muss das Unternehmen K bei der Bilanzierung nach den geltenden Regelungen der IFRS davon ausgehen, dass der Sachverhalt von der Finanzverwaltung in der Betriebsprüfung aufgegriffen wird? Begründen Sie kurz die Regelung. (6 Punkte)
- III. Könnte das Unternehmen nach IFRS ein bilanziertes, steuerliches Risiko mit anderen steuerlichen Risiken bzw. geplanten Steuererstattungen aus Risikopositionen verrechnen? (6 Punkte)

d) Latente Steuern beim erstmaligen Ansatz von Vermögenswerten und Schulden
(20 Punkte)

Ein Unternehmen hat am 1.1.01 einen Vermögenswert für 100 GE erworben. Es handelt sich um ein Werk in Kolumbien. Der kolumbianische Staat freut sich über das Investment im Land und weist dem Unternehmen einen steuerlichen Wert von 150 % der Investition als Abschreibungsbasis zu. Der Steuersatz beträgt 30 %. Die Abnutzung wird nach IFRS auf 4 Jahre geschätzt, nach Steuerrecht beträgt sie 5 Jahre.

Ermitteln Sie die latenten Steuern in der nachfolgenden Tabelle. Bestimmen Sie, ob eine aktive oder passive latente Steuer vorliegt.

	Ende Jahr 01	Ende Jahr 02	Ende Jahr 03	Ende Jahr 04	Ende Jahr 05
IFRS Ansatz					
Steuerwert					
Latente Steuer					
Aktiv/Passiv					

Geben Sie mit Ihrer Ausarbeitung nur die Tabelle ab, die Sie zusätzlich erhalten haben und die mit den Angaben „Kennziffer“ und „Seite“ versehen ist!

Aufgabe 3: Finanzinformationssysteme

105 Punkte

- a) Definition Finanzinformationstechnologiesysteme (30 Punkte)

Wie ist ein Finanzinformationstechnologiesystem („FITS“) zu definieren?

- b) Was ist eine Joint Business Relationship und in welcher Verbindung steht diese zu Finanzinformationstechnologiesystemen? (15 Punkte)

- c) Selbstprüfungsverbot (20 Punkte)

Erläutern Sie das Selbstprüfungsverbot im Zusammenhang mit Finanzinformationstechnologiesystemen.

- d) Fälle der Beteiligung des Abschlussprüfers an der Implementierung von Finanzinformationstechnologiesystemen (40 Punkte)

Beurteilen Sie kurz, ob die Leistungen der Auditwell WPG als „Gestaltung und Umsetzung“ von FITS einzuordnen und somit schädlich für eine Jahresabschlussprüfung sind.

d1) Die KAKU AG möchte sich den gewachsenen Anforderungen an die Finanzberichterstattung anpassen und ein Projekt für die Einführung eines neuen SAP Systems für die Finanzberichterstattung aufsetzen. Die Projektleitung sowie das Projektmanagement erfolgt ausschließlich durch Manager der KAKU AG. Die Auditwell, die in diesem Prozess begleitend tätig sein soll, beschränkt sich lediglich darauf, einen auf den Mandanten angepassten Projektplan zu erarbeiten und der Gesellschaft vorzuschlagen.

d2) Die Auditwell führt ein Quality Review des Projektmanagements durch.

d3) Das Projekt befindet sich in Phase 2 – der Entwicklung eines Fachkonzepts. Die Auditwell bringt ihr umfassendes Know-how ein, um fachliche Themen gemeinsam mit dem Mandanten auf einer allgemeinen Ebene aufzuarbeiten.

d4) Bei der Entwicklung des IT-Konzepts führt die Auditwell einen umfassenden Review der Arbeitsergebnisse des Mandanten durch. Darüber hinaus gibt die Auditwell generelle Hinweise in Bezug auf sicherheitsrelevante Aspekte des IT Konzepts. Die Hinweise sind nicht auf den konkreten Einzelfall des Unternehmens bezogen.

d5) Im Interesse des Mandanten übernimmt die Auditwell die Programmierung einiger unwesentlicher Bestandteile der Software. Die Durchführung von Tests erfolgt durch die KAKU AG.

d6) Die Auditwell schult Mitarbeiter der KAKU AG hinsichtlich aktueller Änderungen der Bilanzierung nach IFRS/HGB. Während der Schulung wird auf aktuelle Problemstellungen des Mandanten zurückgegriffen und beispielhaft aufgearbeitet. Den Mitarbeitern wird exemplarisch gezeigt, was sie bei der Anwendung des neuen Systems in solchen Fällen zu beachten haben.

d7) Da nach dem „Go Live“ bei einigen Mitarbeitern der KAKU AG noch Unsicherheiten bzgl. der korrekten Anwendung des neuen Systems bestehen, sind einige Mitarbeiter der Auditwell unterstützend vor Ort geblieben. Diese nehmen selbst Dateneingaben im neuen FITS vor, besprechen sich hierzu jedoch mit den Mitarbeitern der KAKU AG.

d8) Das neue FITS benötigt regelmäßige Wartungen. In vereinzelt Fällen, in denen eine schnelle Anpassung erfolgen muss, wird ein kompetenter Mitarbeiter der Auditwell in Eigenregie tätig. Dieser hat sein Vorgehen zuvor explizit mit dem Mandanten kommuniziert.

Aufgabe 4: Bilanzierung von Pensionen nach IAS 19

15 Punkte

Defined contribution plan oder Defined benefit?

Die Schluckspecht AG gewährt ihren Mitarbeitern eine betriebliche Altersversorgung über den Durchführungsweg einer kongruent rückgedeckten Unterstützungskasse. Die Schluckspecht AG verpflichtet sich, Beiträge in bestimmter Höhe an die Unterstützungskasse zu zahlen, solange das Arbeitsverhältnis andauert. Die Unterstützungskasse wiederum leitet die Beiträge unmittelbar und in voller Höhe in eine Rückdeckungsversicherung weiter. Sollte die Unterstützungskasse nicht an die Rückdeckungsversicherung zahlen, wäre die Schluckspecht AG dazu verpflichtet.

Die Zusage an die Mitarbeiter bestimmt die Höhe der betrieblichen Altersversorgung ausdrücklich in der Höhe der Leistungen aus der Rückdeckungsversicherung einschließlich etwaiger Überschussanteile. Die Versicherungsbedingungen sehen vor, dass während der Rentenbezugszeit anfallende Überschusszuweisungen auf die nach § 16 BetrAVG regelmäßig vorzunehmende Rentenanpassung angerechnet werden.

Die Schluckspecht AG bilanziert diesen Rentenplan als Defined Contribution Plan (beitragsorientierten Plan) i. S. d. IAS 19. Ist die Bilanzierung zutreffend? Begründen Sie.