

Prüfungskommission für Wirtschaftsprüfer

Wirtschaftsprüfungsexamen gemäß §§ 5 – 14a WPO

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

2. Halbjahr 2023

Termin: 16. August 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, 16., aktualisierte Auflage, 2023,
IDW Verlag
 - 2.b)
International Financial Reporting Standards (IFRS) 2023, Deutsch-
Englische Textausgabe der von der EU gebilligten Standards und
Interpretationen, WILEY-VCH Verlag
- Zugelassen ist die Benutzung nur einer dieser Textausgaben! –**
3. Wirtschaftsgesetze, 39., aktualisierte Auflage, 2023, IDW Verlag
 4. Nicht programmierbarer Taschenrechner

Die Aufgabenstellung umfasst einschließlich dieses Vorblattes **8 Seiten**.

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

Bearbeitungshinweise

Die Klausur besteht aus vier Aufgaben:

I. Berufspflichten des Wirtschaftsprüfers	45 Punkte
II. Bilanzierung von Sicherungsgeschäften/Beteiligungen nach HGB	40 Punkte
III. Insolvenzeröffnungsgründe	95 Punkte
IV. Konzernrechnungslegung	<u>120 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.

I. Berufspflichten des Wirtschaftsprüfers (45 Punkte)

Stellen Sie die Verschwiegenheitsvorschriften des Wirtschaftsprüfers anhand der folgenden Fragen dar. Gehen Sie dabei auf die berufsrechtlichen Grundlagen ein und erläutern Sie die vom Wirtschaftsprüfer zu beachtenden organisatorischen Anforderungen.

1. Welche gesetzlichen und berufsrechtlichen Grundlagen gelten? An welche Personen ist gemäß Strafgesetzbuch (StGB) die Offenbarung von Geheimnissen im Rahmen der Ausübung der Berufstätigkeit durch den Wirtschaftsprüfer nicht strafbar? **(10 Punkte)**
2. Welche Voraussetzungen hat der Wirtschaftsprüfer im Hinblick auf beschäftigte Personen zu beachten und welche organisatorischen Voraussetzungen hat er zu erfüllen? **(15 Punkte)**
3. Welche Voraussetzungen hat der Wirtschaftsprüfer zu beachten, wenn er im Rahmen seiner Berufsausübung Dienstleistungen in Anspruch nehmen will, und welche organisatorischen Voraussetzungen hat er zu erfüllen? **(20 Punkte)**

II. Bilanzierung von Sicherungsgeschäften/Beteiligungen nach HGB (40 Punkte)

1. Sie sind der Abschlussprüfer einer großen, nicht börsennotierten GmbH, die nach HGB bilanziert. Die GmbH hat keine Tochterunternehmen und liefert ihre Produkte zum Teil in die USA, die Rechnungstellung erfolgt in US-Dollar. Der Geschäftsführer plant, die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen mittels Devisentermingeschäften abzusichern. Bitte beantworten Sie die nachfolgende Frage:

Welche Angaben sind hierzu im Anhang und im Lagebericht zu machen? **(30 Punkte)**

2. Beteiligungsbewertung **(10 Punkte)**

Unternehmen B ist Tochterunternehmen von Unternehmen A, wobei das Unternehmen A sämtliche Anteile an Unternehmen B hält. Im laufenden Geschäftsjahr hat Unternehmen B das Unternehmen C zur Ergänzung seines Produktportfolios nach langen Verhandlungen für 300 Mio. EUR erworben. Zum Ende des Geschäftsjahres führt die Bewertung der Beteiligung an Unternehmen C zu einem außerplanmäßigen Abschreibungsbedarf von 20 Mio. EUR im handelsrechtlichen Jahresabschluss von Unternehmen B.

Damit der Geschäftsführer von Unternehmen B dem Vorstand von Unternehmen A im Rahmen seines Konzernreportings den Abschreibungsbetrag von 20 Mio. EUR erklären kann, bittet er Sie, ihm zu erläutern, warum es direkt nach Beteiligungserwerb zu dieser außerplanmäßigen Abschreibung der Beteiligung an Unternehmen C kommen konnte, obwohl seines Erachtens kein überhöhter Kaufpreis gezahlt wurde. **(10 Punkte)**

III. Insolvenzeröffnungsgründe (95 Punkte)

1. Herr X ist Inhaber und Geschäftsführer des Restaurants „Schwarzwaldstube“, betrieben in der Schwarzwaldstube GmbH, deren Alleingesellschafter er auch ist. Das traditionsreiche Lokal mit Bekanntheit weit über die Grenzen des Schwarzwalds hinaus ist seit fast 270 Jahren in Familienbesitz. Wie viele in seiner Branche ist auch Herr X von der Covid-19 Pandemie hart getroffen. Nach einigen Schließungszeiten aufgrund der Lockdownphasen kommt es derzeit immer wieder vor, dass Herr X Lastschriften von Gläubigern zurückgeben muss und sich auch bei den eingegangenen Rechnungen eine eher schleppende Zahlungsweise einstellt. Auch die bewilligten und ausgezahlten Soforthilfen für die Schwarzwaldstube GmbH helfen nicht mehr lange weiter.

In Ihrer Eigenschaft als Berater/Wirtschaftsprüfer der GmbH werden Sie um Stellungnahme zu oben stehendem Sachverhalt gebeten. **(45 Punkte)**

- a) Welcher Verantwortung muss sich Herr X als Geschäftsführer der Gesellschaft stellen? **(20 Punkte)**
 - b) Welcher Tatbestand lässt sich anhand der im Sachverhalt dargestellten Indizien herleiten? **(15 Punkte)**
 - c) Herr X fühlt sich nur schwer dazu in der Lage, ohne spezielle Sachkenntnisse mit dieser betriebswirtschaftlich so besonderen Situation umzugehen. Welche Schlussfolgerungen sind für ihn daraus zu ziehen? Ändert sich dadurch etwas an zu berücksichtigenden Fristen? **(10 Punkte)**
2. Prüfung von handelsrechtlicher Fortführungs- und insolvenzrechtlicher Fortbestehensprognose **(50 Punkte)**

Die Rot GmbH stellt eine große Kapitalgesellschaft im Sinne des § 267 Abs. 3 HGB dar. Bei der Rot GmbH sind aufgrund eines Gerichtsurteils in den USA im Oktober 2022 unerwartete Entwicklungen im Kerngeschäft aufgetreten. Neben Schadensersatzzahlungen kam es in der Folge auch zu erheblichen Absatzproblemen beim Hauptprodukt, die unverändert bestehen.

Ein Ersatzprodukt befindet sich in der Entwicklung, hat die Marktreife aber noch nicht erlangt. Zudem hat ein Kreditgeber ein im Januar 2023 auslaufendes langfristiges Darlehen mit hohem Umfang nicht verlängert. Die Verhandlungen mit anderen Kreditgebern gestalten sich derzeit ebenfalls als äußerst schwierig. Die Geschäftsführung sieht die Lage der Gesellschaft als sehr kritisch an.

Vor diesem Hintergrund legt die Geschäftsführung dem gesetzlichen Abschlussprüfer der Rot GmbH die von ihr erstellte Fortführungsprognose der Unternehmenstätigkeit auf Basis einer aktualisierten Planung und einer Liquiditätsprognose vor.

Hinweis: Im Rahmen der folgenden Teilaufgabenstellungen ist nicht auf die besonderen insolvenzrechtlichen Regelungen aufgrund der Corona-Pandemie und die damit verbundenen Problemstellungen einzugehen.

- a) Erläutern Sie die Prüfung der handelsrechtlichen Fortführungsprognose bei der Rot GmbH als Krisenunternehmen im Rahmen der gesetzlichen Jahresabschlussprüfung. **(30 Punkte)**

- b) Ergeben sich für den Abschlussprüfer Konsequenzen für die Beurteilung der handelsrechtlichen Fortführungsprognose, wenn im Rahmen einer aufgestellten insolvenzrechtlichen Fortbestehensprognose in 18 Monaten eine Zahlungsunfähigkeit droht? **(8 Punkte)**
- c) Für die Feststellung einer insolvenzrechtlichen Überschuldung ist ein Überschuldungsstatus zu erstellen. Erläutern Sie kurz die grundlegenden Ansatz- und Bewertungsgrundsätze für die Erstellung des Überschuldungsstatus. Gehen Sie dabei konkret auf den Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts, einer selbsterstellten und nicht im handelsrechtlichen Abschluss angesetzten Marke und eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens ein. **(12 Punkte)**

IV. Konzernrechnungslegung (120 Punkte)

1. Schuldenkonsolidierung nach HGB (25 Punkte)

Die zur Aufstellung eines handelsrechtlichen Konzernabschlusses verpflichtete Buche AG hält 100 % der Anteile an ihrem im Rahmen der Vollkonsolidierung einzubeziehenden Tochterunternehmen Eiche GmbH. Für Zwecke der Finanzierung hat die Buche AG der Eiche GmbH am 31.12.2022 ein unverzinsliches Darlehen von 200 TEUR mit einer Laufzeit von 2 Jahren gewährt. Der risiko- und laufzeitkonforme Marktzinssatz beläuft sich auf 3,5 % p. a.

Führen Sie die Schuldenkonsolidierung im Konzernabschluss der Buche AG zum 31.12.2022 sowie bei planmäßiger Entwicklung zum 31.12.2023 und 31.12.2024 durch. Geben Sie dazu die erforderlichen Buchungen für den obigen Sachverhalt sowohl in den Einzelabschlüssen der Buche AG und der Eiche GmbH als auch im Konzernabschluss der Buche AG einschließlich etwaiger Vortragsbuchungen an.

Erläutern Sie Ihre Vorgehensweise. Gehen Sie dabei auch auf die Bewertung der unverzinslichen Forderung und der unverzinslichen Verbindlichkeit in den handelsrechtlichen Einzelabschlüssen der beiden Unternehmen ein. [Anmerkung: Steuerliche Problemstellungen im Zusammenhang mit einer verdeckten Einlage sind nicht zu diskutieren.]

2. Zwischenergebniseliminierung sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung nach HGB (50 Punkte)

- a) Erläutern Sie allgemein die Grundsätze der Zwischenergebniseliminierung im Rahmen der Aufstellung eines handelsrechtlichen Konzernabschlusses. Gehen Sie u. a. auf Konzernherstellungskostenmehrungen und -minderungen ein und verdeutlichen Sie Ihre Ausführungen hierzu anhand von Beispielen. Gehen Sie zudem auf bestehende Wahlrechte sowie die sich möglicherweise ergebenden Konsequenzen aus der Verwendungsabsicht des erwerbenden Konzernunternehmens ein. **(20 Punkte)**
- b) Die Bau GmbH hat im Januar 2022 eine selbst gefertigte Maschine an das zur Erstellung eines handelsrechtlichen Konzernabschlusses verpflichtete Mutterunternehmen Produktion GmbH zu einem Preis von 200 TEUR geliefert. Die Maschine mit einer wirtschaftlichen Nutzungsdauer von 5 Jahren wird bei der Produktion GmbH selbst genutzt. Die Produktion GmbH hält 80 % der Anteile an der Bau GmbH und übt Beherrschung aus. Entsprechend der Konzernbilanzrichtlinie der Produktion GmbH

sind die Herstellungskosten mit der Wertobergrenze (Konzernhöchstwert) zu bemessen. Bei der Bau GmbH entstanden für die im Januar 2022 erstellte Maschine die in der folgenden Tabelle aufgeführten Aufwendungen:

(alle Werte in TEUR)		
Materialaufwand		80
Personalaufwand	davon im Materialbereich	72 (8)
	davon im Fertigungsbereich	(50)
	davon im Verwaltungsbereich	(12)
	davon im Vertriebsbereich	(2)
Sonstige betriebliche Aufwendungen	davon im Fertigungsbereich	10 (7)
	davon im Verwaltungsbereich	(3)
Summe		162

Geben Sie an, welche Posten mit welchem Wert in der handelsrechtlichen Konzern-GuV (HGB) nach dem Gesamtkostenverfahren für das Jahr 2022 auszuweisen sind. Geben Sie ferner die Konsolidierungsbuchungen im Rahmen der Zwischenergebniseliminierung sowie Aufwands- und Ertragskonsolidierung auf Ebene des Mutterunternehmens an und erläutern Sie diese. **(22 Punkte)**

- c) Erläutern und ermitteln Sie die sich aus dem Sachverhalt in Aufgabenteil b) ergebenden Effekte auf die latenten Steuern im Konzernabschluss der Produktion GmbH. Der Konzernsteuersatz beläuft sich auf 30 %. **(8 Punkte)**

3. Kapitalkonsolidierung und Equity-Bewertung nach HGB **(30 Punkte)**

- a) Zum 01.01.2022 hat die zur Erstellung eines handelsrechtlichen Konzernabschlusses verpflichtete Wetter AG 90 % der Anteile an der Schirm GmbH erworben. Der Kaufpreis betrug 1.850 TEUR. Das bilanzielle Eigenkapital der Schirm GmbH belief sich zum 01.01.2022 auf 1.400 TEUR. In den bilanzierten Vermögensgegenständen sind stille Reserven von insgesamt 250 TEUR enthalten. Davon entfallen 230 TEUR auf Grundstücke und 20 TEUR auf Vorräte. Weiterhin verfügt die Schirm GmbH über eine nicht angesetzte Marke (Zeitwert 150 TEUR, historische Herstellungskosten 30 TEUR). Zudem beläuft sich der Zeitwert der Arbeitsverträge des Mitarbeiterstamms aufgrund der guten Ausbildung der Mitarbeiter auf 70 TEUR. Die Schirm GmbH hat unmittelbare Pensionsverpflichtungen für Altzusagen mit einem Wert von 50 TEUR zum 01.01.2022 unter Anwendung des Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB nicht angesetzt.

Führen Sie die Kapitalkonsolidierung zum 01.01.2022 durch und geben Sie die Erstkonsolidierungsbuchungen (einschließlich möglicher HB III-Buchungen) im handelsrechtlichen Konzernabschluss der Wetter AG an. Latente Steuern sind nicht zu berücksichtigen. **(12 Punkte)**

- b) Es gilt unverändert der Sachverhalt in Aufgabenteil a). Allerdings hat die Wetter AG nunmehr nicht 90 % der Anteile für 1.850 TEUR, sondern lediglich 40 % der Anteile an der Schirm GmbH für 822 TEUR erworben.

Mit welchem Equity-Wert sind die Anteile an der Schirm GmbH im HGB-Konzernabschluss der Wetter AG zum 01.01.2022 anzusetzen. Bestimmen Sie zudem die im Rahmen der Equity-Bewertung in der Nebenbuchhaltung zum 01.01.2022 zu führenden Werte. Latente Steuern sind nicht zu berücksichtigen. **(8 Punkte)**

c) Nehmen Sie die (Folge-)Equity-Bewertung im HGB-Konzernabschluss der Wetter AG für die Anteile an der Schirm GmbH zum 31.12.2022 vor. Geben Sie auch den Buchungssatz an. Berücksichtigen Sie dabei die folgenden Aspekte:

- Ein gegebenenfalls entstehender Geschäfts- oder Firmenwert wird planmäßig über 4 Jahre abgeschrieben. Die anderen abnutzbaren Vermögensgegenstände des Anlagevermögens haben eine Nutzungsdauer von 10 Jahren.
- Ein etwaiger passiver Unterschiedsbetrag wird über einen Zeitraum von 2 Jahren aufgelöst.
- Die Vorräte haben eine durchschnittliche Umschlagsdauer von 2 Monaten.
- Der Wert der nicht angesetzten unmittelbaren Pensionsverpflichtungen für Altzuschüsse beläuft sich zum 31.12.2022 auf 40 TEUR.
- Der in 2021 erzielte Jahresüberschuss der Schirm GmbH von 600 TEUR wurde zur Hälfte in 2022 an die zum Ausschüttungszeitpunkt bestehenden Anteilseigner ausgeschüttet.
- In 2022 erwirtschaftete die Schirm GmbH einen Jahresüberschuss von 320 TEUR.
- Latente Steuern sind nicht zu berücksichtigen.

(10 Punkte)

4. Währungsumrechnung im Konzernabschluss nach HGB **(15 Punkte)**

Die verkürzte Bilanz eines ausländischen Tochterunternehmens (TU) in Fremdwährung (FW) zum 31.12.2022 hat folgendes Aussehen:

Bilanz TU zum 31.12.2022 (in T-FW)					
	31.12. 2022	31.12. 2021		31.12. 2022	31.12. 2021
Anlagevermögen	300	370	Eigenkapital		
			Gez. Kapital	51	51
Umlaufvermögen	200	190	Gewinnrücklagen	30	0
			Jahresüberschuss	69	30
			Verbindlichkeiten	350	479
	500	560		500	560

Das Mutterunternehmen (MU) hat das Tochterunternehmen TU Ende 2020 mit einem gezeichneten Kapital von 51 T-FW gegründet. In 2020 ist kein Ergebnis angefallen. In 2021 belief sich der Jahresüberschuss auf 30 T-FW, der thesauriert wurde. Die Stichtagskurse zu den Stichtagen sowie Durchschnittskurse für die einzelnen Jahre können der folgenden Tabelle entnommen werden (Angabe jeweils FW : EUR):

(FW : EUR)	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022
Stichtagskurs	1:1	4:1	2:1
(FW : EUR)	2020	2021	2022
Durchschnittskurs	1,2:1	2,5:1	3:1

Führen Sie die **Währungsumrechnung** nach HGB zum **31.12.2022** durch und erstellen Sie die **Handelsbilanz II** des Tochterunternehmens in EUR zum **31.12.2022** (ohne Vorjahresvergleichszahlen).