

WP – Klausurarbeit

**Abschlussprüfung
gemäß § 34 Abs. 3 WTBG**

30. September 2015

Lösung

Anmerkung: Die in der Folge gegebenen Hinweise erheben keinen Anspruch auf abschließende Vollständigkeit, sondern stellen nur demonstrative Verweise auf wesentliche Fundstellen zur Beantwortung der Fragestellungen dar.

Zu Frage 1):

a) ISA 315.14 ff schreibt vor, dass sich der Abschlussprüfer ein Verständnis über die folgenden IKS Komponenten verschaffen muss:

- das Kontrollumfeld (ISA 315.A76-86)
- den Risikobeurteilungsprozess (ISA315.A87,88)
- das rechnungslegungsbezogene Informationssystem und der Geschäftsprozesse (ISA 315.A89-95)
- die für die Durchführung der AP relevanten Kontrollaktivitäten (ISA315.A89-95)
- die Überwachung von Kontrollen (ISA315.A106-117)

Das hier geforderte Verständnis wird in der Regel durch Befragungen von geeigneten Mitarbeitern des Unternehmens und durch Einsichtnahme in vorhandene Unterlagen zu erreichen sein,

Der Umfang der Prüfungshandlungen und die Anforderungen an die Dokumentation hängen immer von der Größe und Komplexität des zu prüfenden Unternehmens ab. Es kann bei Folgeprüfungen ausreichen, auf Basis von Befragungen die Aufzeichnungen des Vorjahres zu aktualisieren.

b) Kontrollaktivitäten sind alle die Regelungen und Maßnahmen, die dazu beitragen, sicherzustellen dass die Anweisungen des Managements ausgeführt werden (ISA 315.A96)

Kontrollaktivitäten können sowohl über IT-Systeme als auch manuell basiert sein und beispielsweise folgende Aspekte betreffen:

- Genehmigungen
- Ergebniskontrollen
- Informationsverarbeitung
- physische Kontrollen
- Funktionstrennungen

c) Für den AP sind nur solche Kontrollaktivitäten zwingend relevant, die sich

- auf bedeutsame Risiken beziehen (ISA 315.29)
- auf Risiken beziehen, für die ausschließlich aussagebezogene PH keine ausreichenden Prüfungsnachweise erbringen, wie zB Massentransaktionen (ISA 315.30)
- bei sonstigen Risiken, bei denen der Prüfer die Kontrollaktivität für relevant erachtet (ISA 315.20).

Somit erfordert die Abschlussprüfung nicht das Verstehen aller Kontrollaktivitäten des Unternehmens.

Ausschließlich in den oben genannten Fällen ist daher eine verpflichtende „Aufbauprüfung“ der Kontrollen durchzuführen.

d) Die Aufbauprüfung umfasst ein Verständnis von Einrichtung und Ausgestaltung (Design & Implementation) der relevanten Kontrollen. Dabei können beispielsweise folgende Aspekte relevant sein:

- Kontrollinhalt bzw –ziel
- Häufigkeit der Kontrolldurchführung
- wie wird die Kontrolle durchgeführt (manuell / automatisch)
- werden spezielle Kenntnisse für die Durchführung der Kontrolle benötigt
- IT-Prozesse bzw -Systeme für die Kontrolle
- Dokumentationsform der Ergebnisse der Kontrolldurchführung
- Maßnahmen die aus der Kontrolldurchführung resultieren

Zu Frage 2):

Nein. Wesentlichkeitsgrenzen dienen sowohl bei der Planung der Abschlussprüfung als auch bei der Beurteilung festgestellter falscher Angaben als Maßstab für die Entscheidung, ab welcher Größenordnung falsche Angaben als wesentlich angesehen werden. Nichtaufgriffsgrenzen werden demgegenüber nur im Kontext der Beurteilung festgestellter falscher Angaben verwendet und stellen den Betrag dar, ab

dessen Unterschreiten diese als so unbeachtlich angesehen werden können, dass sie für Zwecke der Abschlussprüfung weder aufzuzeichnen noch weiter zu verfolgen sind (vgl. ISA 450.A26).

Nichtaufgriffsgrenzen sind demnach keine Wesentlichkeitsgrenzen und folglich in ISA 450 und nicht in ISA 320 geregelt, da der erstgenannte Standard die Beurteilung festgestellter falscher Angaben behandelt. Gleichwohl werden Nichtaufgriffsgrenzen aus praktischen Erwägungen häufig bereits zu Beginn der Prüfung – gemeinsam mit den Wesentlichkeitsgrenzen – festgelegt. Sie haben eine deutlich kleinere Größenordnung als Wesentlichkeitsgrenzen und werden in der Praxis oft innerhalb einer Bandbreite (von in der Regel 3-5%) der Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes festgelegt.

Zu Frage 3):

a) ISA 505 „Externe Bestätigungen“ beschreibt, welche Anforderungen bei der Einholung und Auswertung von Bestätigungen Dritter zu beachten sind, um auf diesem Wege angemessene Prüfungsnachweise erlangen zu können. Der Begriff „Angemessenheit“ ist dabei als Maß für die Qualität der Prüfungsnachweise zu verstehen.

b) Der Abschlussprüfer hat bei seiner Entscheidung über die Einholung von Bestätigungen Dritter im Rahmen seines pflichtgemäßen Ermessens folgende Kriterien zu berücksichtigen:

- seine Beurteilung der Fehlerrisiken für die Rechnungslegung insgesamt und für einzelne Aussagen in der Rechnungslegung, die er auf Grundlage seines Verständnisses vom Unternehmen und dessen rechtlichem und wirtschaftlichem Umfeld sowie seiner Beurteilung des rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems trifft
- ob ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise auch ohne Bestätigungen Dritter, d.h. durch andere Prüfungshandlungen, erlangt werden können.

Weitere Faktoren, die dem Abschlussprüfer bei der Entscheidung über die Einholung von Bestätigungen Dritter helfen können, sind z.B. (vgl. ISA 330.A51):

- ob auf Seiten des Dritten ein adäquater Ansprechpartner zur Verfügung steht, der die erforderlichen Kenntnisse hat (die Nichtexistenz von vertraglichen Nebenabreden kann z.B. oft nur von einem Projektleiter und nicht von einem Buchhalter bestätigt werden).
 - das Vermögen oder die Bereitschaft des Dritten, zu antworten
 - die Objektivität des Dritten (nahe stehende Personen können bspw. weniger verlässlich sein als unabhängige Dritte)
 -
- c) Prüfungsnachweise sind dann angemessen, wenn sie sowohl relevant als auch verlässlich sind, um die Schlussfolgerungen des Abschlussprüfers zu untermauern, auf denen das Prüfungsurteil beruht (ISA 500.5(b)).

Zu Frage 4):

a) Prüfungspflicht

Rechnungsjahr 2015: § 22 Abs 2 VerG: gewöhnliche Einnahmen/gewöhnliche Ausgabe: größer 3 Mio. EUR in zwei aufeinanderfolgenden Jahren oder Publikumsspenden größer 1 Mio. EUR in zwei aufeinanderfolgenden Jahren (Zweifelsfragen siehe KFS RL 19 Frage 13 und 14)

→ Prüfungspflicht ab 2015 wegen Publikumsspenden in 2013 und 2014

b) Abschlussprüfer: § 22 Abs 4 VerG. WP, WP-Gesellschaften Revisoren

- Pflichtprüfung: Bescheinigung nach § 15 A-QSG erforderlich
- § 5 Abs 5 VerG: Auswahl obliegt der Mitgliederversammlung; Einberufung einer außerordentlichen Mitgliederversammlung nicht notwendig;
- Wenn keine Mitgliederversammlung: die Bestellung übernimmt der Vereinsobmann (= das Leitungsorgan; kein Aufsichtsorgan installiert)

- die Bestellung erfolgt für ein Rechnungsjahr, da die Statuten keine Regelungen vorsehen

c) Aufgabe des Prüfers:

- Nach § 22 Abs 2 VerG übernimmt der Vereinsprüfer ex legem die Aufgabe der Rechnungsprüfer iSd des § 21 Abs 2 und 3 VerG: Prüfung der Finanzgebarung
 - Ordnungsmäßigkeit der Buchführung
 - Statutenmäßige Verwendung der Mittel (unter Einbeziehung ungewöhnlicher Einnahmen und Ausgaben und von Insichgeschäften)
- Abschlussprüfung sinngemäß wie Kapitalgesellschaft
 - Prüfung von Ausweis und Bewertung der zugewendeten Liegenschaften und allfälliger Auflagen (vgl KFS/RL 19 Frage 7 und 8)
 - Prüfung Fortbestand (KFS/PG 1 Abschn 12 und KFS/PG Abschn 4) mit den Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk
 - Prüfung erweiterter Abschluss: Vorjahreszahlen ungeprüft (KFS/PE 7), Anhangangaben unter Beachtung § 242 UGB und den zusätzlichen Angangangaben nach § 22 Abs 2 VerG (Frage 7)
 - Keine Redepflicht iSd § 273 Abs 3 UGB (Verein ist nicht unternehmerisch tätig; vgl auch KFS/PE 18 Abschn 8.2.)
 - Prüfung „erweiterte Redepflicht“ iSd § 22 Abs 5 VerG
- Prüfung der statutenmäßigen Verwendung der Mittel: Referenzmodell: Statuten, Vermögenseinsatz muss im Rahmen des in den Statuten festgelegten Vereinszwecks erfolgen
 - Insichgeschäft ist auf den Prozess der Genehmigung und auf eine mögliche Ausgestaltung zu Lasten des Vereins zu prüfen (möglicherweise Redepflicht iSd § 273 Abs 2 UGB)
 - Gebarung ist hinsichtlich der ernsthaften Gefährdung der Gemeinnützigkeit zu prüfen
 - Prüfung der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit ist einzubeziehen, da in den Statuten vorgesehen

d) Berichtspflichten

- Allgemeine Grundsätze des § 273 Abs 1 UGB (siehe auch KFS/PG2); Aufbau folgt weitgehend dem Bericht der Prüfung einer Kapitalgesellschaft
- Anpassung der Bezeichnungen (Verein, Rechnungsjahr,...)
- Feststellungen zu Buchführung und Rechnungslegung
- Erteilte Auskünfte
- Nichterfüllbarkeit der Verpflichtungen des Vereins
- Bericht über die vereinsrechtliche Rechnungsprüfer
- Adressierung an das Leistungsorgan (kein Aufsichtsorgan installiert), Rechnungsprüfer sind durch Abschlussprüfer ersetzt

Inhaltsverzeichnis Bericht Prüfung Vereine

1. Prüfungsvertrag, Auftrag zur Rechnungsprüfung und Auftragsdurchführung
2. Aufgliederungen und Erläuterungen von wesentlichen Posten des Jahresabschlusses
3. Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses
 - 3.1. Feststellungen zur Gesetzmäßigkeit von Buchführung und Jahresabschluss
 - 3.2. Erteilte Auskünfte
 - 3.3. Nachteilige Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und wesentliche Verluste
 - 3.4. Stellungnahme zu Tatsachen nach § 273 Abs 2 und Abs 3 UGB
 - 3.5. Stellungnahme zu Tatsachen nach § 21 Abs 3 und 22 Abs 5 VerG
 - 3.6. Bestätigungsvermerk
 - 3.7. Bericht über die Rechnungsprüfung

Zu Frage 5):

Die ISAs nennen zwei konkrete Fälle, in denen der Abschlussprüfer zu beurteilen hat, ob Prüfungsstrategie und Prüfungsprogramm überarbeitet werden müssen, und zwar wenn (vgl. ISA 450.6)

- die Art der festgestellten falschen Darstellungen und die Umstände, unter denen sie aufgetreten sind, darauf hindeuten, dass weitere falsche Darstellungen vorhanden sein können, die zusammen mit den während der Prüfung zusammengestellten falschen Darstellungen wesentlich sein könnten; oder
- sich die Summe der während der Prüfung kumulierten festgestellten falschen Darstellungen der in Übereinstimmung mit ISA 320 festgelegten Wesentlichkeit annähert.

Zu Frage 6):

a) Prüfungstätigkeiten bezüglich IFRS Packages

- | | |
|---------|--|
| A | bedeutsames Tochterunternehmen: Prüfung |
| B | bedeutsames Tochterunternehmen: Prüfung |
| C | Zwischenholding und Servicegesellschaft: bedeutsam aufgrund der Finanzierungsfunktion und Treasury: Prüfung bedeutsamer Kontensalden und Abschlussangaben (Finanzanlagen, Forderungen/Verbindlichkeiten gegen Banken, liquide Mittel, etwaige Finanzderivate, alle dazugehörigen G+V Posten sowie Anhangangaben) |
| D-G + I | Vertriebsgesellschaften, bedeutsam aufgrund der Tätigkeit; festgelegte Prüfungshandlungen bezogen auf Umsatzerlöse und Forderungen, Inventurteilnahme |
| H, J | nicht wesentliche Gesellschaften: analytische Prüfungshandlungen auf Konzernebene |
| Z | Holdingsgesellschaft, lokale Pflichtprüfung, analytische Prüfungshandlungen bezogen auf IFRS Anpassungen auf Konzernebene |

b) ISA 600.41 und ISA 600.A60

- c) Überprüfung bei der Auftragsannahme, ob der Umfang des Konzernprüfers an den Konzerngesellschaften ausreichend ist um ein Urteil zu Konzernabschlussangaben zu können (ISA 600.12)
- d) Ja, das ist möglich. Besonders bei Konzernen, die eine große Anzahl von Teilbereichen haben, kann die durchschnittliche relative Größe eines Teilbereiches klein sein, sodass es weniger wahrscheinlich wird, dass einzelne Teilbereiche für sich genommen für den Konzern aufgrund ihres wirtschaftlichen Gewichts als bedeutsam eingestuft werden. Es ist nicht erforderlich, den als Maßstab angewendeten Prozentsatz (15% werden in ISA 600.A5) zu vermindern, nur um zu vermeiden, dass der Konzern keinen einzigen Teilbereich erhält, der aufgrund des wirtschaftlichen Gewichts bedeutsam ist.

Es obliegt dem pflichtgemäßen Ermessen des Konzernprüfungsteams, den angemessenen Maßstab festzulegen. Dabei kann auch ein höherer oder geringerer Prozentsatz als 15% angemessen sein.

Unabhängig von der wirtschaftlichen Bedeutung von Teilbereichen ist gesondert zu beurteilen, welche Teilbereiche wahrscheinlich bedeutsame Risiken wesentlicher falscher Angaben für den Konzernabschluss enthalten und aus diesem Grund als bedeutsame Teilbereiche einzustufen sind. Für den besonderen Fall, dass ein Konzern keine Teilbereiche enthält, die entweder aufgrund ihres wirtschaftlichen Gewichts oder aufgrund wahrscheinlich bedeutsamer Risiken als bedeutsam einzustufen sind (vgl. ISA 600.9 (m)), erlangt das Konzernprüfungsteam die notwendigen Prüfungsnachweise zur Bildung eines Prüfungsurteils aus seinen Prüfungshandlungen über die konzernweiten Kontrollen, den Konsolidierungsprozess und die analytischen Prüfungshandlungen auf Konzernebene sowie i.d.R. aus weiteren Prüfungshandlungen bei nicht bedeutsamen Teilbereichen, die vom Konzernprüfungsteam selbst oder von Teilbereichsprüfern durchgeführt werden (vgl. ISA 600.29, A13 und A53). Das Konzernprüfungsteam muss Umfang und Art der Tätigkeiten, die auf Teilbereichsebene durchzuführen sind, so festlegen, dass ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zur

Bildung des Konzernprüfungsurteils gewonnen werden können (vgl. ISA 600.8).

Zu Frage 7):

Grundlage für das eingeschränkte Prüfungsurteil

Für Schadensfälle wurden entgegen den Bestimmungen des IAS 37 keine Rückstellungen gebildet. Folglich hätten sich die Rückstellungen um 15 Mio. EUR erhöht, während sich das Ergebnis um 3 Mio. EUR, die Ertragssteuern um X Mio. EUR, und das Eigenkapital um 3 Mio. EUR verringert hätten.

Eingeschränktes Prüfungsurteil

Nach unserer Beurteilung stellt der Abschluss mit Ausnahme der Auswirkungen des in Absatz „Grundlage für das eingeschränkte Prüfungsurteil“ beschriebenen Sachverhalts, die Vermögens- und Finanzlage der ... Gesellschaft zum 31. Dezember 2014 sowie die Ertragslage und die Cash Flows für das an diesem Stichtag endende Geschäftsjahr in Übereinstimmung mit den IFRS insgesamt sachgerecht dar (oder: ...vermittelt der Abschluss mit Ausnahme... ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der...)

Hervorhebung eines Sachverhalts

Wir machen auf Anhangangabe XXX im Abschluss aufmerksam, in der die Unsicherheit über den Ausgang des Rechtsstreits beschrieben wird, den der Kunde... gegen die Gesellschaft angestrengt hat. Unser Prüfungsurteil ist im Hinblick auf diesen Sachverhalt nicht weiter eingeschränkt.

oder

Ohne den Bestätigungsvermerk weiter einzuschränken, weisen wir auf Anhangangabe X hin, die angibt, dass... (Text wie oben)