

# **Klausurarbeit**

## **Abschlussprüfung gemäß § 22 Abs. 6 WTBG 2017**

**15. Mai 2019**

**Teil I**

**180 Punkte**

**Angabe und Lösung**

**Beispiel 1:****Prüfung Umsatzerlöse****40 Punkte**

Die *Dichtring-GmbH* produziert und verkauft Dichtungsringe für die Automobilindustrie. Die Kunden sind im Wesentlichen die Autohersteller im In- und Ausland. Die Umsatzerlöse im Jahresabschluss zum 31.12.2018 weisen folgende Zusammensetzung (in €) wobei jedes Konto eine Umsatzgruppe darstellt:

| Konto-<br>nummer | Kontoname                       | Saldo             |
|------------------|---------------------------------|-------------------|
| 500.000          | Core Products                   | 36.823.559        |
| 510.000          | Weiterverrechnungen Rohmaterial | 9.748.592         |
| 520.000          | sonstige Erlöse                 | 31.019            |
|                  |                                 | <u>46.603.170</u> |

Auszug aus dem Gesprächsprotokoll mit dem Leiter Rechnungswesen betreffend die Umsatzerlöse:

„Das Umsatzerlöskonto „Core Products“ wird in der Regel automatisch bebucht. Dies betrifft die routinemäßigen Umsatztransaktionen. Manuelle Buchungen können ebenfalls auf diesem Konto erfasst werden. Die Vertriebsabteilung gibt die jeweiligen Verkaufspreise je Produkt und Kunde in die Stammdatenverwaltung des Systems ein. Bei der Anlage eines neuen Auftrages wird auf diese Stammdaten zugegriffen. Der Auftrag geht automatisch an die Produktionsabteilung und wird dort verarbeitet. Nach Produktion des Auftrages wird automatisch vom System ein Lieferschein sowie eine Rechnung erstellt. Die Auslieferung aus dem Lager an den Spediteur kann nur mit einem Lieferschein erfolgen. Die Lieferungen sind in der Regel ex works, es gibt nur mit einigen wenigen ausländischen Kunden in Asien anderslautende Vereinbarungen (FOB Hamburg). Die automatisch erstellten Rechnungen werden täglich automatisch in die Finanzbuchhaltung übergeleitet und auf dem Konto „Core Products“ verbucht.“

Die durchschnittliche Höhe einer Rechnung beträgt T€6.

Von der Vertriebsabteilung liegen folgende Informationen über die automatisch übergeleiteten Erlöse vor:

|           | Verkaufte<br>Stück | Preis je<br>Stück | Erlös             |
|-----------|--------------------|-------------------|-------------------|
| Produkt A | 19.887.493         | 0,87              | 17.302.119        |
| Produkt B | 8.360.380          | 0,69              | 5.768.662         |
| Produkt C | 17.984.758         | 0,75              | 13.488.569        |
|           |                    |                   | <u>36.559.350</u> |

Auszug aus dem Gesprächsprotokoll mit dem Leiter Rechnungswesen betreffend die Umsatzerlöse:

„Das Konto „Weiterverrechnungen Rohmaterial“ betrifft einen Durchläufer an Produktionsmaterial an eine Konzerngesellschaft. Das Material, das die Konzerngesellschaft für die Produktion ihrer Produkte benötigt, wird von der *Dichtring-GmbH* bestellt, da diese einen Generalvertrag mit dem Lieferanten abgeschlossen hat. Das Material wird direkt an die Konzerngesellschaft geliefert. Die Verrechnung erfolgt zunächst an die *Dichtring-GmbH*, die diese dann ohne Aufschlag an die Konzerngesellschaft weiterverrechnet.“

Das Konto „sonstige Erlöse“ beinhaltet diverse Erlöse aus Weiterverrechnungen von Marketingkosten, aus Verkäufen von Transportkosten sowie Kantineerlöse.“

Sie haben als Abschlussprüfer der Gesellschaft die Wesentlichkeit folgendermaßen angesetzt:

|                        |         |
|------------------------|---------|
| Wesentlichkeit         | 700.000 |
| Toleranzwesentlichkeit | 490.000 |
| Nichtaufgriffsgrenze   | 35.000  |

Im Rahmen des Risk assessment haben sie das Risiko der nicht korrekten Erfassung der Umsatzerlöse identifiziert (Erfassung der Erlöse ohne Auftrag bzw. mit einem falschen Wert) und dies als signifikant eingestuft. Das Risiko der falschen Periodenerfassung haben sie als nicht vorhanden eingestuft, da die Lieferungen im Wesentlichen ex works erfolgen und in der Regel ab 23.12.2018 bis 6.1.2019 Betriebsurlaub ist. Es sind diesbezüglich daher keine Prüfungshandlungen vorgesehen.

Von Ihrer Prüfungskollegin wurden Sie informiert, dass die IT-Prüfung der allgemeinen Anwendungskontrollen sowie die restliche IT-Prüfung zu keinen negativen Feststellungen geführt hat.

**Aufgabenstellung:**

Erstellen sie ein Prüfprogramm für die Prüfung der Umsatzerlöse der *Dichtring-GmbH* zum 31.12.2018 für das signifikante Risiko und gehen sie dabei auf folgende Punkte ein:

- a) Risikobeurteilung der Umsatzgruppen iSd ISA 240 (10 Punkte)
- b) Verständnis des Risikos (6 Punkte)
- c) Verständnis und Prüfung Internes Kontrollsystem (6 Punkte)
- d) Aussagebezogene Prüfungshandlungen. Führen Sie zur geplanten Prüfungshandlung auch die jeweiligen Prüfziele auf Aussageebene (Assertions nach ISA 315) an, welche durch die Prüfungshandlung erreicht werden. (18 Punkte)

## Beispiel 1: LÖSUNG

### Prüfung Umsatzerlöse

40 Punkte

#### Ad a) Risikobeurteilung der Umsatzgruppen iSd ISA 240

Die Umsatzerlöse stellen gemäß ISA 240 ein presumed fraud risk dar. Im Fall der *Dichtring-GmbH* kann das presumed fraud risk auf die manuellen Buchungen als auch unüblichen Transaktionen reduziert werden, da die routinemäßigen Umsatztransaktionen automatisiert abgewickelt werden. Betreffend die routinemäßigen Umsatztransaktionen wird eine Prüfungssicherheit aus der Prüfung der IT-GC sowie gegebenenfalls (Annahme) der Prüfung der Kontrollen über die automatischen Umsatztransaktionen, welche zu keinen negativen Feststellungen geführt haben, bezogen.

(5 Punkte)

Die sonstigen Erlöse werden als unwesentlich eingestuft, da diese unterhalb der Nichtaufgriffsgrenze liegen. Es werden diesbezüglich keine Prüfungshandlungen vorgenommen.

(2 Punkte)

Die Weiterverrechnung der Rohmaterialkosten durch die *Dichtring-GmbH* an die Konzerngesellschaft ohne Aufschlag kann ein steuerliches Risiko iZm den Verrechnungspreisen und der Fremdüblichkeit dieser Vorgangsweise darstellen und ist unter Berücksichtigung von Aspekten wie dem bei der *Dichtring-GmbH* vorhandenen Risiko aus der Beschaffungstätigkeit, der Vorfinanzierung für die Konzerngesellschaft sowie den bei der *Dichtring-GmbH* anfallenden Rechts- und Administrationskosten iZm dem Generalvertrag zu beurteilen. In diesem Zusammenhang ist auch das Risiko einer möglichen verdeckten Gewinnausschüttung zu beurteilen.

(3 Punkte)

#### Ad b) Verständnis des Risikos:

- Verständnis der Umsatzgruppen sowie deren bilanzielle Behandlung

(2 Punkte)

- Verständnis über den Prozess der Umsatzrealisierung und der daraus entstehenden Risiken

(2 Punkte)

- Verständnis über nicht routinemäßige Transaktionen, deren Verträge und evaluieren sie, wie diese in der Buchhaltung erfasst werden

(2 Punkte)

#### Ad c) Verständnis und Prüfung Internes Kontrollsystem:

- Verständnis über die manuellen und automatischen Kontrollen im Umsatzprozess, die zur Verringerung des Umsatzerlösriskos führen

(2 Punkte)

- Prüfung der manuellen Kontrollen auf Ausgestaltung & Umsetzung (Design&Implementation) sowie auf ihre operative Wirksamkeit

(2 Punkte)

- Prüfung der automatischen Kontrollen auf Ausgestaltung & Umsetzung (Design&Implementation) sowie auf ihre operative Wirksamkeit inkl. der Allgemeinen IT-Anwendungskontrollen / General IT Controls (GITC)

(2 Punkte)

Ad d) Aussagebezogene Prüfungshandlungen:

Core Products:

- Holen Sie eine Auswertung aus dem Vertriebssystem über alle automatisch erstellten Rechnungen ein und stimmen sie diese mit der Saldenliste ab.  
Accuracy/Richtigkeit, Completeness/Vollständigkeit

(3 Punkte)

- Holen Sie eine Auswertung aus dem Logistiksystem über alle Lieferscheine und stimmen sie diese mit der Auswertung aller automatisch erstellen Rechnungen ab und prüfen sie, ob zu jeder Rechnung ein Lieferschein existiert. Prüfen Sie alle automatisch erstellten Rechnungen ohne Lieferschein in Stichproben auf ihre Richtigkeit (liegt ein Auftrag sowie eine Leistung vor).

Accuracy/Richtigkeit, Completeness/Vollständigkeit, Occurence/Ereignis, Cut-Off/Periodenabgrenzung (da überwiegend ex works)

(3 Punkte)

- Holen Sie alle Journaleinträge Umsatzerlöskonten betreffend ein und stimmen Sie diese in Summe mit der Saldenliste ab.

Accuracy/Richtigkeit, Completeness/Vollständigkeit

(3 Punkte)

- Prüfen Sie die manuell gebuchten Umsatzerlöse in Stichproben auf ihre Richtigkeit (liegt ein Auftrag und eine Leistung vor).

Accuracy/Richtigkeit, Completeness/Vollständigkeit, Occurence/Ereignis, Cut-Off/Periodenabgrenzung

(3 Punkte)

- Ermitteln sie auf Basis der von der Vertriebsabteilung zur Verfügung gestellten Verkaufsstatistik einen Erwartungswert und vergleichen Sie diesen mit dem gebuchten Wert. Falls die Differenz außerhalb ihre Tresholds ist, prüfen Sie die Gründe dafür.

Accuracy/Richtigkeit, Completeness/Vollständigkeit, Occurence/Ereignis, Cut-Off/Periodenabgrenzung

(3 Punkte)

Weiterverrechnung Rohmaterial:

- Lassen Sie vom Management eine Umsatzsaldenbestätigung mit der Konzerngesellschaft erstellen und versenden Sie diese an die Konzerngesellschaft. Stimmen Sie die retournierte Bestätigung mit dem gebuchten Wert ab und lassen Sie allfällige Differenzen vom Management klären. Falls das Konzernunternehmen keine Bestätigung versendet, nehmen Sie Kontakt mit dem Konzernprüfer auf mit der Bitte um Unterstützung.

Accuracy/Richtigkeit, Completeness/Vollständigkeit, Occurence/Ereignis, Cut-Off/Periodenabgrenzung, Classification/Gliederung

(3 Punkte)

**Beispiel 2:****Nahestehende Personen****36 Punkte**

Sie sind Abschlussprüfer der X-GmbH, die eine Fabrik zur Produktion von Drehstühlen betreibt.

Folgende Geschäftsfälle sind bekannt:

- a. Im März des abgelaufenen Jahres hat die X-GmbH 50 Drehstühle an die Call Center GmbH verkauft, die zu 60% im Eigentum des Aufsichtsratsvorsitzenden der X-GmbH steht. Der Verkauf erfolgt mit 20% Rabatt vom Listenpreis, wobei Rabatte zwischen 10% und 25% branchenüblich sind.
- b. Im April hat die X-GmbH ein eigenes unbebautes Grundstück gegen ein Grundstück der Y-GmbH getauscht. X-GmbH und Y-GmbH haben dieselben Eigentümer.
- c. Im September hat die X-GmbH ein unbebautes Grundstück als Lagerplatz angemietet. Die Miete ist marktüblich, seitens der X-GmbH wurde ein Kündigungsverzicht über 25 Jahre abgegeben. Vermieter ist der Bruder eines Geschäftsführers der X-GmbH.

**Aufgabenstellung:**

1. Erläutern Sie, warum Transaktionen mit nahestehenden Personen ein erhöhtes Risiko wesentlicher Fehldarstellungen bewirken können. Führen Sie dazu mehrere Argumente an. *(6 Punkte)*
2. Erklären Sie, welchen Zweck der Abschlussprüfer hinsichtlich Transaktionen mit nahestehenden Personen bei der Prüfung eines Jahresabschlusses gemäß UGB erreichen muss. *(8 Punkte)*
3. Erläutern Sie anhand der oben angeführten Geschäftsfälle (a-c), welche Beurteilungen der Abschlussprüfer in Bezug auf vom Management identifizierte Transaktionen mit nahestehenden Personen bei der Prüfung eines Jahresabschlusses gemäß UGB vornehmen muss. *(10 Punkte)*
4. Welche Risiken hinsichtlich Fehldarstellungen des Jahresabschlusses bestehen bei den oben angeführten Geschäftsfällen (a-c)? *(12 Punkte)*

## Beispiel 2: LÖSUNG

### Nahestehende Personen

36 Punkte

1)

- Transaktionen mit nahestehenden Personen werden möglicherweise nicht zu marktüblichen Bedingungen abgeschlossen.
- Transaktionen mit nahestehenden Personen werden manchmal unter Umgehung des internen Kontrollsystems abgeschlossen.
- Der wirtschaftliche Zweck von Transaktionen mit nahestehenden Personen weicht möglicherweise vom nach außen vorgegebenen Zweck der Transaktion ab.

*(max. 6 Punkte, je 2 Punkte pro Begründung auch für zulässige, alternative Begründungen)*

2)

- Ein ausreichendes Verständnis über **die Beziehungen zu und die Transaktionen mit** nahestehenden Personen gewinnen, um
  - das Risiko für dolose Handlungen einschätzen zu können *(2 Punkte)*
  - zu beurteilen, ob der Abschluss eine sachgerechte Gesamtdarstellung vermittelt bzw nicht irreführend ist, soweit er von diesen Transaktionen beeinflusst wird. *(2 Punkte)*
- Er muss ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangen, um beurteilen zu können, ob die Vorschriften des UGB zur Darstellung bzw Anhangangaben eingehalten werden *(4 Punkte)*

3)

Bei Transaktionen außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsverlaufs, dh Transaktionen b, c und d:

- Beurteilung, ob der wirtschaftliche Hintergrund der Transaktion die Vermutung nahelegt, dass die Transaktion eingegangen wurde, um die Rechnungslegung zu manipulieren.
- Beurteilen, ob die Bedingungen der Transaktion mit den Erklärungen des Managements in Einklang stehen
- Beurteilen, ob die Transaktionen entsprechend dem UGB dargestellt bzw angegeben sind.
- Erlangen von Prüfungsnachweisen, dass die Transaktionen in angemessener Weise autorisiert und genehmigt wurden.

*(8 Punkte, je 2 Punkte pro Begründung)*

Bei Transaktionen, bei denen keine Angabe gemäß § 238 Abs 1 Z 12 UGB erfolgt, weil sie zu marktüblichen Bedingungen abgeschlossen wurden: Erlangen ausreichender Prüfungsnachweise zur Beurteilung der marktüblichen Bedingungen

*(2 Punkte)*

4)

Ad a) Drehstühle: keine besonderen Risiken

Ad b) Grundstückstausch: Risiko, dass kein Grundstückstausch gewollt war, sondern zB lediglich stille Reserven entweder in Abschluss der X-GmbH oder der Y-GmbH gehoben werden sollten; weitere mögliche Überlegungen zum Grund einer möglichen beabsichtigten falschen Darstellung: Going Concern, Lagedarstellung, Kennzahlenverbesserung,...

Ad c) Grundstücksrente: Risiko, dass der Abschluss irreführend ist, weil erhebliche Verpflichtungen der Gesellschaft nicht gezeigt werden (explizite Angabepflicht besteht nur für Verpflichtungen der nächsten 5 Jahre)  
(12 Punkte, je 4 Punkte pro Geschäftsfall)



**Beispiel 3:****Fortführung der Unternehmenstätigkeit****40 Punkte**

Sie werden erstmals zum Abschlussprüfer der *AB-GmbH* zum 31. Dezember 2018 bestellt. Die Gesellschafter der *AB-GmbH* sind Herr A und Herr B, beide sind alleinige Geschäftsführer der GmbH.

Im Zuge der Vorprüfung im November 2018, führen Sie ein Gespräch mit den Herren A und B.

Es wird ihnen ein Zwischenabschluss zum 30. September 2018 vorgelegt, der zwar noch ein positives Eigenkapital aufweist, allerdings ist bereits ein erheblicher Verlust zum 30. September eingetreten. Die negative Geschäftsentwicklung wird durch Probleme in der Produktion (durch die Inbetriebnahme einer neuen Maschine, die allerdings erhebliche Kapazitätsengpässe aufweist) hervorgerufen. Es konnten dadurch etliche Kundenaufträge nicht rechtzeitig ausgeführt werden. Einige Kunden haben daraufhin ihre Aufträge storniert. Weiters musste die Maschine im September für kurze Zeit abgeschaltet werden, was erhebliche Reparaturaufwendungen verursacht hat. Es kam dadurch auch zu Liquiditätsengpässen. Die Gesellschafter-Geschäftsführer mussten private Bürgschaften für Kredite bei der Hausbank übernehmen.

Die Geschäftsführung ist für die Zukunft sehr zuversichtlich, da die Kapazitätsprobleme im November 2018 beseitigt werden konnten, und die Auslieferungen an die Kunden wiederaufgenommen wurden.

Allerdings war das Eigenkapital zum 31. Dezember 2018 negativ, der Jahresabschluss wurde unter Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufgestellt.

**Aufgabenstellung:**

1a. Welche Prüfungsnachweise werden Sie von den Herren A und B im Zeitpunkt der Vorprüfung in Bezug auf die Fortführung der Unternehmenstätigkeit verlangen?

(10 Punkte)

1b. Welche unverzüglichen Handlungen werden Sie – falls notwendig – durchführen müssen?

(6 Punkte)

2. Welche Prüfungshandlungen in Bezug auf die Fortführung der Unternehmenstätigkeit werden Sie bei der Hauptprüfung im Februar 2019 durchführen?

(5 Punkte)

3. Welche Auswirkungen ergeben sich für den Bestätigungsvermerk?

Formulieren Sie **nur jene Abschnitte** des Bestätigungsvermerkes, die durch den Sachverhalt betroffen sind. Auf die möglichen Auswirkungen einer Erstprüfung brauchen Sie nicht eingehen.

- a. **Fall A:** Sie können ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangen und Sie haben als Abschlussprüfer absolut keine Bedenken bezüglich der Unternehmensfortführung. Im Anhang und Lagebericht wurden alle erforderlichen Angaben gemacht.

*(6 Punkte)*

- b. **Fall B:** Sie können ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangen und Sie ziehen die Schlussfolgerung, dass die vorgenommene Anwendung des Rechnungslegungsgrundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit unter den gegebenen Umständen angemessen ist, jedoch eine wesentliche Unsicherheit verbleibt. Der Anhang und Lagebericht enthält die erforderlichen Angaben.

*(13 Punkte)*

**Beispiel 3: LÖSUNG****Fortführung der Unternehmenstätigkeit****40 Punkte****3.1.a Befragung der Geschäftsführer bezüglich der aktuellen Situation in der Produktion, folgende Punkte können angesprochen werden:**

- Kapazitätsengpässe, Beseitigung dieser
- Stand der Kundenaufträge, Storno der Kundenaufträge, möglicherweise Pönalezahlungen wegen verspäteter Auslieferungen bzw. Nichtlieferungen
- Gespräche mit der Hausbank, neue Kreditverträge, dadurch Beseitigung der Liquiditätsengpässe
- Maßnahmen zur Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit

Prüfungshandlungen, um Auskünfte der Befragung zu verifizieren

- Besichtigung der Produktionsanlagen, Gespräche mit Produktionsleitung bezüglich Beseitigung der Engpässe
- Einsichtnahme in Rechnungen zur Reparatur der Produktionsanlagen
- Einsichtnahme in neue Kreditverträge und Bürgschaft, Anforderung von Unterlagen bezüglich der privaten Vermögenssituation der Geschäftsführer für Beurteilung, ob Bürgschaften notfalls erfüllt werden können, möglicherweise schriftliche Bestätigung
- Vorlage eines detaillierten Liquiditätsplans über einen Zeitraum von mind. 12 Monate
- Einsichtnahme in Kundenverträge und Kundenkorrespondenz bezüglich Rücktrittsmöglichkeiten bzw Pönalezahlungen
- Einsichtnahme in Frachtpapiere für Kundenaufträge bezüglich verspäteter Auslieferungen
- Falls vorhanden Vorlage einer Mittelfristplanung

*(gesamt max. 10 Punkte, je 1 Punkt pro Unterpunkt)*

**3.1.b unverzügliche Berichterstattung:**

- Redepflicht wegen Beeinträchtigung / Bestandsgefährdung gem. § 273 (2) UGB sowie Hinweis, dass gegebenfalls Auswirkung auf den Bestätigungsvermerk
- Redepflicht URG gem. § 273 (3) UGB
- Redepflicht gem. § 273 (2) UGB wegen Tatsachen, welche die Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können betreffend Verlust der Hälfte des Stammkapitals - > unverzügliche Einberufung der Generalversammlung (§ 35 GmbHG)

*(6 Punkte, je 2 Punkte pro Unterpunkt)*

**3.2. Update der Prüfungshandlungen aus der Vorprüfung**

- Gespräch mit Geschäftsführung bezüglich Pläne zur Unternehmensfortführung

- Einhaltung des Liquiditätsplans durch Abstimmung und Vergleich mit Kontostand sowie Einholung Bankbestätigungen bezüglich Kreditstand und Rückzahlungen
- Besichtigung der Produktionsanlagen und Gespräch mit Produktionsleitung bezüglich endgültiger Beseitigung der Kapazitätsprobleme, Durchsicht Reparaturaufwand
- Einsichtnahme in Frachtpapiere wegen rechtzeitiger Auslieferung der Kundenaufträge, Abschlüsse von neuen Kundenaufträgen
- Einsichtnahme in Budget 2019 und Mittelfristplan, Prüfung der zugrundeliegenden Annahmen und Daten. Abstimmung möglicherweise mit Unterlagen aus Controlling.
- Soll-Ist Vergleich der Planungsrechnung der Vergangenheit, Überprüfung der Verlässlichkeit der Annahmen und Schätzungsgenauigkeit der Vergangenheit  
(max. 5 Punkte, je 1 Punkt pro Unterpunkt)

### **3.3a ISA 570 Fortführung der Geschäftstätigkeit**

- Wenn Ereignisse oder Gegebenheiten identifiziert wurden, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit der Einheit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, der Abschlussprüfer jedoch aufgrund der erlangten Prüfungsnachweise die Schlussfolgerung zieht, dass keine wesentliche Unsicherheit besteht, hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob der Abschluss angesichts der Anforderungen des maßgebenden Regelwerks der Rechnungslegung, angemessene Angaben zu diesen Ereignissen oder Gegebenheiten enthält. (2 Punkte)
- Laut Angabe wurden im Anhang und Lagebericht die erforderlichen Angaben gemacht, daher ist ein nicht modifiziertes Prüfungsurteil abzugeben. (1 Punkt)

#### **Abschnitte im Bestätigungsvermerk**

- Der Abschnitt Prüfungsurteil und Grundlage für das Prüfungsurteil entsprechen dem Standard Bestätigungsvermerk nach Muster 1 des KFS/PG 3 ohne Aufsichtsrat/ Prüfungsausschuss Bezugnahme. Ebenso ist der Bericht zu Lagebericht Standard nach Muster 1 des KFS/PG3. (2 Punkte)
- Es gibt keine Hervorhebung eines Sachverhalts „Wesentliche Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung“ und keine Ergänzung im Bericht zum Lagebericht. (1 Punkt)

### **3.3b Bestätigungsvermerk**

#### **Bericht zum Jahresabschluss**

#### **Prüfungsurteil**

- Nicht modifiziertes Prüfungsurteil – Standardtext nach Muster 1 KFS/ PG 3 (1 Punkt)

#### **Grundlage für das Prüfungsurteil**

- Standardtext nach Anlage 1 KFS/ PG 3 (1 Punkt)

### ***Wesentliche Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung***

Wir weisen auf Angabe ... im Anhang hin, die angibt, wonach die Gesellschaft zum 31. Dezember 2018 ein negatives Eigenkapital in der Höhe von € .... aufweist. Der Jahresverlust des an diesem Stichtag endenden Geschäftsjahres beträgt € .....

Die Geschäftsführung geht von der Unternehmensfortführung aus, da trotz des negativen Eigenkapitals keine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vorliegt, da die Kapazitätsengpässe beseitigt sind, da die Produktionsanlagen wieder voll laufen und die Kundenaufträge wieder rechtzeitig ausgeliefert werden können.

Weiters bestehen für aushaftende Kredite Bürgschaften der Geschäftsführenden Gesellschafter.

Unser Prüfungsurteil ist in Hinblick auf diesen Sachverhalt nicht modifiziert.

*(5 Punkt)*

Alle weiteren Abschnitte des Bestätigungsvermerks – Standardtext nach Anlage 1 KFS/PG 3

*(1 Punkt)*

### ***Bericht zum Lagebericht***

Standardtext nach Anlage 1 KFS/ PG 3

*(1 Punkt)*

Nach der Erklärung wird ein Abschnitt mit möglicherweise folgendem Inhalt angefügt:

### ***Ergänzung***

Hinsichtlich der wesentlichen Unsicherheiten in Bezug auf die Unternehmensfortführung verweisen wir auf Abschnitt (X) im Lagebericht, der die Analyse der Lage der Gesellschaft beschreibt. Weiters verweisen wir auf Abschnitt (Y) im Lagebericht, der auf die voraussichtliche Entwicklung der Gesellschaft eingeht.

*(4 Punkt)*

**Beispiel 4:****Auftragsbegleitende Qualitätssicherung****26 Punkte**

Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung stellt ein wesentliches Element zur Qualitätssicherung von ausgewählten Abschlussprüfungen dar.

**Aufgabenstellung:**

Beantworten Sie in diesem Zusammenhang folgende Fragen:

1. In welchen Normen bzw. Standards ist die auftragsbegleitende Qualitätssicherung geregelt?

*(4 Punkte)*

2. Bei welchen Aufträgen ist eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung verpflichtend durchzuführen? Bei welchen Prüfungen wäre eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung zusätzlich sinnvoll einsetzbar?

*(4 Punkte)*

3. Welche Anforderungen bestehen an den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer?

*(4 Punkte)*

4. Was ist das Ziel der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung?

*(2 Punkte)*

5. Beschreiben Sie den Umfang und die notwendigen Maßnahmen im Rahmen einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung.

*(12 Punkte)*

## Beispiel 4: LÖSUNG

### Auftragsbegleitende Qualitätssicherung

26 Punkte

**Anmerkung zur Korrektur: da der Bereich „Besonderheiten bei der Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse unter Anwendung der Verordnung (EU)“ dem Teil 2 der AP-Klausur zugeordnet ist, sind Referenzen auf die EU-VO 537/2014 alternativ zu ISA 220 zulässig (und positiv zu werten). Jedoch dürfen fehlende Referenzen auf die VO (EU) Nr. 537/2014 zu keinem Punkteabzug führen!**

- In welchen Normen bzw. Standards ist die auftragsbegleitende Qualitätssicherung geregelt?
  - ISA 220 (2 Punkte)
  - § 20 KSW-PRL >> QHB des Prüfungsbetriebs, (2 Punkte)

**(=Gesamt 4 Punkte)**

- Siehe auch Art 8 VO (EU) Nr. 537/2014;
- Bei welchen Aufträgen ist eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung verpflichtend durchzuführen? Bei welchen Prüfungen wäre eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung zusätzlich sinnvoll einsetzbar?

Bei der Prüfung von kapitalmarktnotierten Einheiten (ISA 220) (alternativ auch zulässig: von PIE (gem. Art 8 VO (EU) Nr. 537/2014) ist eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung verpflichtend.

(2 Punkte)

Zusätzlich sinnvoll einsetzbar ist eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung beispielsweise bei Mandaten mit erhöhtem Risiko (zB aufgrund von Redepflicht oder Modifikationen im Bestätigungsvermerk), bei Erstprüfungen oder bei komplexen Prüfungsaufträgen.

Dafür maßgebend sind die jeweiligen Regelungen des Prüfungsbetriebes zur auftragsbegleitenden Qualitätssicherung, sie legen fest, wenn eine solche zu erfolgen hat.

(2 Punkte)

**(=Gesamt 4 Punkte)**

- Welche Anforderungen bestehen an den auftragsbegleitenden Qualitätssicherer?
  - objektiv, (1 Punkt)
  - kein Teammitglied, (1 Punkt)
  - ausreichend Erfahrung, (1 Punkt)

- Befugnis (WP)  
vgl. (ISA 220.7c)

(1 Punkt)

Siehe auch Art 8 Abs. 2 VO (EU) Nr. 537/2014: Dabei handelt es sich um einen **Abschlussprüfer**, der **nicht** an der Durchführung der Abschlussprüfung, auf die sich die auftragsbegleitende Qualitätssicherungsprüfung bezieht, **beteiligt ist**.

(=Gesamt 4 Punkte)

- Was ist das Ziel der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung?

siehe ISA 220.20 „objektive Einschätzung der **bedeutsamen Beurteilungen** des Prüfungsteams und der **beim Abfassen des Vermerks des AP gezogenen Schlussfolgerungen** durchführen“

siehe ISA 220.Tz 6 „Das Ziel des Abschlussprüfers besteht darin, Qualitätssicherungsmaßnahmen auf Auftragsebene umzusetzen, die dem Abschlussprüfer **hinreichende Sicherheit** darüber verschaffen, dass

- a. Die Abschlussprüfung den beruflichen Standards sowie maßgebenden gesetzlichen und anderen rechtlichen Anforderungen entspricht und
- b. Der erteilte Vermerk des Abschlussprüfers unter den gegebenen Umständen angemessen ist.“

vgl. auch Art 8 Abs 1 VO (EU) Nr. 537/2014: „...beurteilt werden soll, ob der Abschlussprüfer oder der verantwortliche Prüfungspartner nach vernünftigem Ermessen zu dem in dem Entwurf dieses Vermerks bzw. Berichts **enthaltenen Prüfungsurteil** und den **darin enthaltenen Schlussfolgerungen** gelangen konnte.“

(= Gesamt 2 Punkte)

- Beschreiben Sie den Umfang und die notwendigen Maßnahmen im Rahmen einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung.

Antwort aus ISA 220, vgl. ISA 220.20f

Der auftragsbegleitende Qualitätssicherer muss eine objektive Einschätzung der bedeutsamen Beurteilungen des Prüfungsteams und der beim Abfassen des Vermerks des Abschlussprüfers gezogenen Schlussfolgerungen durchführen. Diese Einschätzung muss einschließen:



- a. Besprechung bedeutsamer Sachverhalte mit dem Auftragsverantwortlichen
- b. Durchsicht des Abschlusses und des vorgeschlagenen Vermerks des Abschlussprüfers *(1 Punkt)*
- c. Durchsicht ausgewählter Teile der Prüfungsdokumentation, welche die bedeutsamen Beurteilungen des Prüfungsteams und dessen Schlussfolgerungen betreffen *(1 Punkt)*
- d. Einschätzung der beim Abfassen des Vermerks des Abschlussprüfers gezogenen Schlussfolgerungen und Abwägung, ob der vorgeschlagene Vermerk des Abschlussprüfers angemessen ist.

Zu den sonstigen für die Einschätzung von bedeutsamen Beurteilungen des Prüfungsteams relevanten Sachverhalten, die bei der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung einer kapitalmarktnotierten Einheit berücksichtigt werden können, gehören:

- bedeutsame Risiken, die in Übereinstimmung mit ISA 315 während der Prüfung festgestellt wurden, und die Reaktion auf diese Risiken in Übereinstimmung mit ISA 330, einschließlich der vom Prüfungsteam vorgenommenen Beurteilung des Risikos doloser Handlungen und der Reaktion darauf in Übereinstimmung mit ISA 240 *(2 Punkte)*
- vorgenommene Beurteilungen, besonders im Hinblick auf Wesentlichkeit und bedeutsame Risiken *(1 Punkt)*
- Bedeutung und Behandlung von während der Abschlussprüfung festgestellten korrigierten und nicht korrigierten falschen Darstellungen *(1 Punkt)*
- die Sachverhalte, die dem Management und den für die Überwachung Verantwortlichen sowie ggf. anderen Parteien wie Aufsichtsbehörden mitzuteilen sind. *(2 Punkte)*

Diese sonstigen Sachverhalte können je nach den gegebenen Umständen auch für auftragsbegleitende Qualitätssicherungen bei der Prüfung von Abschlüssen anderer Einheiten einschlägig sein.

Bei der Prüfung von Abschlüssen kapitalmarktnotierter Einheiten muss der auftragsbegleitende Qualitätssicherer im Rahmen der Durchführung einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung außerdem Folgendes berücksichtigen:

- a. die vom Prüfungsteam vorgenommene Beurteilung der Unabhängigkeit der Praxis im Zusammenhang mit dem Prüfungsauftrag *(1 Punkt)*
- b. ob bei Meinungsverschiedenheiten oder sonstigen schwierigen oder umstrittenen Sachverhalten eine angemessene Konsultation durchgeführt wurde und welche Schlussfolgerungen sich daraus ergeben haben *(2Punkt)*

- c. ob die für die Durchsicht ausgewählte Prüfungsdokumentation die zu den bedeutsamen Beurteilungen durchgeführte Arbeit widerspiegelt und die gezogenen Schlussfolgerungen stützt. (1 Punkt)

**(=Gesamt 12 Punkte)**

alternativ zulässig, Beantwortung auf Basis Art. 8 VO (EU) Nr. 537/2014

vgl. Art 8 Abs 4 bis 6 VO (EU) Nr. 537/2014

Der auftragsbegleitende Qualitätssicherer (aQS) hat seine Maßnahmen zu dokumentieren. Die Dokumentation umfasst zumindest die mündlichen und schriftlichen Informationen, die der aQS vom Abschlussprüfer zur Untermauerung der wesentlichen Beurteilungen und der wichtigsten Feststellungen und der daraus gezogenen Schlüsse erhalten hat und welches Prüfungsurteil aus den Entwürfen der Art 10 und Art 11 Berichte hervorgeht. (2 Punkte)

vgl. Art 8 Abs 4 bis 6 VO (EU) Nr. 537/2014

Der aQS hat zumindest das Folgende zu beurteilen:

- Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft vom geprüften Unternehmen (1 Punkt)
- bedeutsame Risiken, die für die Abschlussprüfung relevant sind und die vom Abschlussprüfer identifiziert wurden und die hierzu getroffenen Maßnahmen (1 Punkt)
- Angemessenheit der Festlegung der Wesentlichkeit und der identifizierten bedeutsamen Risiken (1 Punkt)
- Involvierung externer Sachverständiger und die Ergebnisse (1 Punkt)
- Art und Umfang der korrigierten und nicht korrigierten falschen Darstellungen im Abschluss (1 Punkt)
- Managementgespräche / Gespräche mit den für die Überwachung Verantwortlichen (1 Punkt)
- mit zuständigen Behörden und ggf. anderen Dritten erörterte Themen (1 Punkt)
- ausgewählte Unterlagen/Informationen zur Untermauerung des Prüfungsurteils Art 10 und 11 (1 Punkt)

Der aQS erörtert die Ergebnisse der auftragsbegleitenden Qualitätssicherungsprüfung mit dem Abschlussprüfer, ggf. sind die Maßnahmen des Prüfungsbetriebs zur Beilegung von Meinungsverschiedenheiten zu beachten.

(2 Punkte) **(=Gesamt 12 Punkte)**

**Beispiel 5:****Prüfung der IT****15 Punkte**

Ihre Prüfungsgesellschaft ist zur lokalen Abschlussprüferin der österreichischen Tochtergesellschaft *Trade GmbH*, ein Konzernunternehmen einer international tätigen Unternehmensgruppe mit dem Headquarter in den USA, auf Basis der einschlägigen Bestimmungen des UGB für das Kalenderjahr 2018 bestellt. Für die europäischen Konzerngesellschaften wird ein zentrales, hochgradig automatisiertes Lager in der Bundesrepublik Deutschland geführt. Die rechnungslegungsrelevanten Daten der digitalisierten Lagerverwaltung werden unter anderem tagesaktuell in das zentrale Rechenzentrum in Irland übertragen, das für die Rechnungslegungserfordernisse des Konzerns bzw. der Konzernunternehmen verantwortlich ist (zentrale Buchhaltung und Rechnungslegung).

**Aufgabenstellung:**

- 1) Geben Sie einen **groben Überblick** über die Tätigkeiten, die Sie als (lokale) Abschlussprüferin bei der Prüfung der IT der *Trade GmbH* auf Basis des einschlägigen Fachgutachtens und der relevanten ISA vorzunehmen haben?  
(5 Punkte)
- 2) Was muss Ihre Prüfungsgesellschaft hinsichtlich der ausgelagerten IT-Anwendungen beachten?  
(5 Punkte)
- 3) Welche datenanalytischen Prüfungshandlungen mit technischen Hilfsmitteln können angewandt werden, um die vollständige, ordnungsmäßige Übertragung der zu erfassenden Lagerbewegungen (insbesondere Zu- und Abgänge) in das Buchhaltungs- und Rechnungslegungssystem zu testen?  
(5 Punkte)

## Beispiel 5: LÖSUNG

### Prüfung der IT

15 Punkte

Ad 1)

Einschlägiges öFachgutachten KFS/DV 2, relevante ISA: 315, 330, 402

1. **Prüfungsplanung: Zeitliche, sachliche und personelle** Berücksichtigung bei der Planung der Prüfung der *Trade GmbH*. (1 Punkt)
  2. **Gewinnung eines Überblicks über die IT** der *Trade GmbH* und die sich auf diese auswirkenden Elemente des internen Kontrollsystems (1 Punkt)
  3. **Identifikation der wesentlichen aus dem Einsatz und der Anwendung der IT resultierenden Risiken** (1 Punkt)
  4. **Identifikation der Maßnahmen des geprüften Unternehmens zur Adressierung der Risiken:** (1 Punkt)
  5. **Festlegung und Prüfung der identifizierten Kontrollen** (1 Punkt)
- (Summe 5 Punkte)

Ad 2)

Outsourcing:

**Liegt ein Typ 2-Bericht nach ISAE 3402 bzw. IWP/PE 14 für das (relevante) dienstleistungsbezogene interne Kontrollsystem (DIKS) des das Zentrallager betreibenden Konzernunternehmens bzw. des zentralen Rechenzentrums in Irland vor?** (3 Punkte)

**Wenn nein, Prüfung der relevanten DIKS** durch das lokale Prüfungsunternehmen selbst, **wenn ja, ergänzenden Prüfungshandlungen** für die Auslagerung (ISA 402)? (2 Punkte)  
(Summe 5 Punkte)

Ad 3)

- *Abgleich Haupt- Nebenbuch (Fibu /WWS)*
  - **Journal Entry-Testing mit Prüfungssoftware** (zB ACL, IDEA) (3 Punkte)
  - **Lückenanalyse** (Datum, Beleg-/Transaktionsnummern) (1 Punkt)
  - **Aggregation der Journalsummen/Vergleich** (1 Punkt)
- (Summe 5 Punkte)

Anmerkung: für die Vergabe der Punkte sind insbesondere die **fett** markierten Stichwörter relevant

**Beispiel 6:****Funktionsprüfung****23 Punkte**

Im Rahmen Ihrer Abschlussprüfung wollen Sie sich auf die Funktionsfähigkeit einer manuellen Kontrolle stützen, die mehrmals täglich stattfindet. Diese Kontrolle soll daher im Rahmen der Funktionstests mittels Stichproben überprüft werden.

**Aufgabenstellung:**

1. Von welchen Faktoren hängt der Stichprobenumfang ab und welche Auswirkung haben diese Faktoren auf die Stichprobe? *(8 Punkte)*
2. Wie gehen Sie bei Auswahl von Stichproben vor, wenn diese manuelle Kontrolle, auf die Sie sich mit hoher Zuverlässigkeit verlassen möchten, eine isolierte Kontrolle ist, dh nicht in Verbindung mit anderen automatischen oder manuellen Kontrollen steht bzw keine anderen Kontrollen bestehen, die dasselbe Prüfziel abdecken? Wie viele Stichproben werden Sie ca. ziehen. *(5 Punkte)*
3. Wie viele Stichproben werden Sie ca ziehen, wenn diese manuelle Kontrolle, auf die Sie sich mit hoher Zuverlässigkeit verlassen möchten, sehr wohl im Zusammenhang mit anderen Kontrollen steht, deren Zuverlässigkeit Sie ebenfalls beurteilen? Begründen Sie Ihre Antwort. *(5 Punkte)*
4. Erklären Sie in diesem Zusammenhang den Begriff „Sequenzialverfahren“ und welchen Vorteil diese Verfahren bringen. *(5 Punkte)*

**Beispiel 6: LÖSUNG****Funktionsprüfung****23 Punkte**

1)

*Angestrebte Prüfsicherheit bzw zulässiges Stichprobenrisiko* (1 Punkt)

je höher die Prüfsicherheit bzw je kleiner das zulässige Risiko, desto höher der Stichprobenumfang (1 Punkt)

*Akzeptierte Fehlerrate* (1 Punkt)

Je niedriger die akzeptierte Fehlerrate, desto höher der Stichprobenumfang (1 Punkt)

*Erwartete Fehlerrate* (1 Punkt)

Je höher die erwartete Fehlerrate, desto höher der Stichprobenumfang (1 Punkt)

*Größe der Grundgesamtheit* (1 Punkt)

Je größer die Grundgesamtheit, desto mehr Stichproben, bei großen Grundgesamtheiten (> 200) ist der Faktor jedoch vernachlässigbar (1 Punkt)

2)

Bei einer isolierten Kontrolle + hoher erwünschter Zuverlässigkeit ist ein hoher Sicherheitsgrad und eine geringe zulässige Fehlerrate notwendig, dh zB ein Sicherheitsgrad von 95% und eine zulässige Abweichung von 5% (3 Punkte)

Um auf die Kontrolle vertrauen zu können, sind daher deutlich mehr Stichproben notwendig, als bei Kontrollen, die im Zusammenhang mit anderen, verlässlichen Kontrollen stehen.

Bei 95% Sicherheitsgrad + 5% maximal zulässige Abweichung ergeben sich 60 Stichproben ohne Abweichung. (entweder Tabellenwert oder Konfidenzfaktor  $3.0 : 0,05 = 60$ ). [Die 3.0 ergeben sich aus der Summenfunktion zur Poisson-Verteilung:  $-\ln(0,05) = 3,0$ ]

(2 Punkte)

3)

Bei Kontrollen im Zusammenhang mit anderen Kontrollen kann der Sicherheitsgrad etwas reduziert und die zulässige Fehlerrate etwas erhöht werden. (2 Punkte)

Bei 90% Sicherheitsgrad und 10% zulässige Abweichung sind bei großen Grundgesamtheiten 22-25 Stichproben ohne Abweichung ausreichend. Bei 90% Sicherheitsgrad + 5% max. Abweichung. (Konfidenzfaktor bei 10% =  $2,3 : 10\% = 23$ . (3 Punkte)

4)

Sequenzialverfahren: der endgültige Stichprobenumfang wird erst während der Durchführung der Prüfungshandlung anhand der tatsächlich aufgetretenen Abweichungen festgelegt.

*(3 Punkte)*

Damit muss die erwartete Fehlerrate nicht mehr vorweg geschätzt werden, sondern bei wenig tatsächlichen Fehlern bleibt der Stichprobenumfang gering, bei Auffinden von Fehlern erhöht sich die Stichprobe entsprechend.

*(2 Punkte)*