

Klausurarbeit

Abschlussprüfung gemäß § 22 Abs. 6 WTBG 2017

7. November 2018

**Teil I
180 Punkte**

Angabe

Beispiel 1 (60 Punkte)

Sie wurden zum Abschlussprüfer für den Jahresabschluss zum 31.12.2018 der XY-GmbH bestellt, die in den Jahren 2016 und 2017 erstmalig die Kriterien für eine mittelgroße Gesellschaft erreicht hat und somit 2018 erstmalig prüfungspflichtig ist.

Das Unternehmen ist aus einem kleinen Handwerksbetrieb für Dachdeckerarbeiten entstanden und hat sich nach und nach – auch über Zukäufe ähnlich kleiner Betriebe – vergrößert. Der Alleineigentümer ist nach wie vor Alleingeschäftsführer.

Hinsichtlich der Bedeutung des Jahresabschlusses bzw möglicher Beeinflussungen durch den Geschäftsführer haben Sie bis jetzt keine besonderen Hinweise; die Optimierung der Steuerlast wird aber bei der Jahresabschlusserstellung sicherlich ebenso berücksichtigt wie die Beurteilung der Kreditwürdigkeit durch die Hausbank.

Für den 31.12.2017 bzw das Jahr 2018 liegen folgende Quartalszahlen vor:

in TEUR	30.09.2018	30.06.2018	31.03.2018	31.12.2017
langfristiges Vermögen	12 661	12 932	11 769	11 538
Vorräte	5 481	5 030	5 384	5 281
Forderungen L+L	3 001	2 930	2 889	2 832
Sonstige Forderungen	368	371	374	367
Bankguthaben	894	681	1 285	1 084
Rechnungsabgrenzungen	35	33	36	35
Stammkapital	- 100	- 100	- 100	- 100
Gewinnvortrag	- 670	- 670	- 670	- 351
Ergebnis	- 358	- 152	- 93	- 319
Rückstellungen Abfertigung	- 1 407	- 1 393	- 1 379	- 1 352
Rückstellungen KöST	- 100	- 100	- 325	- 325
Rückstellungen Sonstige	- 610	- 531	- 490	- 583
Verbindlichkeiten Bank	- 15 135	- 13 991	- 14 595	- 14 096
Verbindlichkeiten L+L	- 3 095	- 4 117	- 3 107	- 3 022
Sonstige Verbindlichkeiten	- 607	- 603	- 658	- 627
Rechnungsabgrenzungen	- 358	- 320	- 320	- 362
Summe	-	-	-	-
Umsatzerlöse	-32 828	-21 758	-10 923	-42 836
Materialaufwand	9 448	6 237	3 180	12 387
Personalaufwand	15 272	10 133	5 042	19 694
Abschreibung	1 432	951	472	1 827
Sonstiger Aufwand	5 188	3 506	1 782	6 932
Finanzergebnis	671	457	204	782
Ertragssteuern	459	322	150	895
Summe	-358	-152	-93	-319

Aufgabenstellung:

- a) Führen Sie geeignete aussagebezogene analytische Prüfungshandlungen für die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen durch. Erläutern Sie dabei die Schwierigkeiten zur analytischen Beurteilung der Lieferverbindlichkeiten ausschließlich auf Basis des Jahresabschlusses. (15 Punkte)
- b) Welche Risiken für beabsichtigte und unbeabsichtigte Fehler im Zusammenhang mit den Lieferverbindlichkeiten muss der Abschlussprüfer angesichts der bis dato geringen Information über das Unternehmen berücksichtigen? Gliedern Sie Ihre Antwort nach den Aussagen gemäß ISA 315.A129. (20 Punkte)
- c) Planen Sie das konkrete Prüfprogramm für die Einzelfallprüfungen zu den Lieferverbindlichkeiten, wenn Sie keine Prüfungssicherheit aus dem internen Kontrollsystem beziehen wollen. Gliedern Sie die Prüfungshandlungen nach Aussagen gemäß ISA 315.A129. Erläutern Sie bei Ihren geplanten aussagebezogenen Prüfungshandlungen jeweils Ihre Überlegungen zum Umfang der Prüfungshandlung, zur Art der Auswahl und zum Auswahlverfahren. (25 Punkte)

Beispiel 2 – 35 Punkte

Sie prüfen die erstmals prüfungspflichtige XY-GmbH, die von drei privaten Investoren gegründet wurde, um seltene Erden im Kaukasus abzubauen. Über 90% des Gesellschaftsvermögens bestehen im Wert einer Lagerstätte, die vor zwei Jahren von einem lokalen Unternehmen erworben wurde. Seither haben noch keine Abbauaktivitäten stattgefunden, diese sollen nach Plan der Gesellschaft frühestens Ende des nächsten Jahres beginnen.

Der Wert der Lagerstätte wird vom Unternehmen durch ein Gutachten eines österreichischen Montaningenieurs belegt. Dieses Gutachten wurde ausschließlich für die Jahresabschlusserstellung beauftragt.

Aufgabenstellung:

- a) Erläutern Sie, was Sie als Abschlussprüfer über die Tätigkeit dieses Gutachters herausfinden müssen, um das Gutachten als verlässlichen Prüfungsnachweis akzeptieren zu können. (20 Punkte)
- b) Welche Prüfungshandlungen werden Sie dazu durchführen? (10 Punkte)
- c) Was müssen Sie als Abschlussprüfer tun, wenn Sie im Rahmen Ihrer Prüfungstätigkeit feststellen, dass das Gutachten kein verlässlicher Prüfungsnachweis ist? (5 Punkte)

Beispiel 3 – 35 Punkte

Wird eine Prüfungshandlung nicht für jedes Element der zu prüfenden Grundgesamtheit durchgeführt, kann eine bewusste Auswahl, eine Stichprobe oder beides geprüft werden.

- a) Beschreiben Sie die unterschiedliche Vorgehensweise des Abschlussprüfers bei der bewussten Auswahl und bei der Stichprobenprüfung einschließlich der Beurteilung der Ergebnisse. (20 Punkte)
- b) Erläutern Sie, in welchen Situationen ausschließlich eine bewusste Auswahl, in welchen Situationen ausschließlich eine Stichprobenprüfung und in welchen Situationen eine Kombination aus bewusster Auswahl und Stichprobe zweckmäßig ist. (15 Punkte)

Beispiel 4 –50 Punkte

a) Die von Ihnen erstmalig geprüfte X-GmbH hat in Ihrem Jahresabschluss zum 31.12.2017 nach UGB einen selbst erstellten immateriellen Vermögenswert in Höhe von 500.000 Euro aktiviert, der im Jahr 2017 für ein halbes Jahr um 25.000 Euro abgeschrieben wurde. Die X-GmbH weigert sich, den Sachverhalt zu korrigieren, weil Sie Differenzen zwischen dem UGB-Abschluss und dem Reporting Package für den Konzern vermeiden möchte. Der Steuersatz beträgt 25%. Aus Ihrer Sicht ist der Sachverhalt wesentlich. Die immateriellen Vermögenswerte laut Bilanz betragen 7,3 Mio Euro.

b) Das von Ihnen geprüfte Unternehmen ist in einen wesentlichen Rechtsstreit verwickelt, über den Unsicherheit besteht. Die Unsicherheit sowie die möglichen Ausgänge werden in Abschnitt 14 im Anhang zum Jahresabschluss ausführlich erläutert; nach Abschluss Ihrer Prüfung sind Sie zum Schluss gekommen, dass diese Erläuterungen ausreichend sind, aber gleichzeitig wesentlich für das Verständnis des Abschlusses sind.

Aufgabenstellung

- 1) Formulieren Sie für die beiden Sachverhalte jeweils den Absatz mit dem Prüfungsurteil sowie die Absätze im Bestätigungsbericht, die zusätzlich zum Bestätigungsbericht gemäß ISA 700 notwendig sind.**

Die beiden Aufgaben sind unabhängig voneinander zu lösen. (40 Punkte)

- 2) Beschreiben Sie für Sachverhalt b) das Risiko auf wesentliche falsche Darstellungen, welches Sie im Rahmen Ihrer Risikobeurteilung für diesen Sachverhalt in Ihre Prüfungsplanung aufnehmen würden. Berücksichtigen Sie dabei alle von ISA 315 geforderten Elemente für die Beschreibung des Risikos auf wesentliche falsche Darstellungen. (10 Punkte)**

Klausurarbeit

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

7. November 2018

Teil I

Lösung

Teil I

Lösungsvorschlag Beispiel 1

a) 15 Punkte

Erwartungshaltung:

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen verhalten sich stabil zu den Vorräten:

Prüfung:

31.12.2017: 57,2%

31.03.2018: 57,7%

30.06.2018: 81,8%

30.09.2018: 56,5%

Erwartungshaltung:

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen verhalten sich stabil zum Materialaufwand:

Prüfung (Materialaufwand pro Quartal, hochgerechnet auf 4 Quartale)

31.12.2017: 97,6%

31.03.2018: 97,7%

30.06.2018: 134,7%

30.09.2018: 96,4%

Beurteilung:

Die erwartete Entwicklung ist eingetreten, zum 30.6.2018 sind die Lieferverbindlichkeiten deutlich angestiegen, was durch den Anstieg beim langfristigen Vermögen und die mit der Investition verbundene Lieferverbindlichkeit erklärt werden kann.

Schwierigkeiten zur analytischen Prüfung der Lieferverbindlichkeiten allgemein: es besteht kein direkter Zusammenhang zwischen dem Bilanzposten „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“ und einem Posten der Gewinn- und Verlustrechnung (so wie das bei Lieferforderungen und Umsatzerlösen der Fall ist). Zum Materialaufwand besteht nur eine eingeschränkte Verbindung, da einerseits Lieferverbindlichkeiten auch abseits des Materialaufwands (Erwerb Anlagevermögen, sonstiger Aufwand) entstehen, andererseits nicht jeder Materialbezug zwingend zu einer Lieferverbindlichkeit führt (zB Strombezug).

b) 20 Punkte

Vorhandensein:

Risiko der irrtümlichen Erfassung einer Verbindlichkeit, die erst nach dem Bilanzstichtag entstanden ist.

Rechte & Pflichten:

Keine besonderen Risiken bei Lieferverbindlichkeiten.

Vollständigkeit:

Risiko der irrtümlichen Erfassung von Verbindlichkeiten, die vor dem Bilanzstichtag entstanden sind, erst im folgenden Geschäftsjahr.

Risiko der irrtümlichen Nicht-Erfassung von Verbindlichkeiten.

Richtigkeit, Bewertung und Zuordnung:

Ein besonderes Bewertungsrisiko besteht – wenn überhaupt – bei Fremdwährungsverbindlichkeiten: Risiko der Nicht-Berücksichtigung von Kursverlusten bzw der fälschlichen Berücksichtigung von Kursgewinnen.

Kontenzuordnung:

Risiko, dass Lieferverbindlichkeiten fälschlicherweise unter „sonstige Verbindlichkeiten“ oder „sonstige Rückstellungen“ erfasst werden.

Darstellung

Risiko fehlender Fristigkeitsangaben

c) 25 Punkte

Vorhandensein:

*Cut-Off-Prüfung: Belegen lassen von Verbindlichkeiten, die knapp vor Bilanzstichtag eingebucht worden sind (14 Tage). Geringer Umfang, da das Risiko bei Vorhandensein gering ist. zB alle Transaktionen > Toleranzwesentlichkeit; keine ergänzende Zufallsauswahl
Zusätzliche Sicherheit durch das Einholen von Saldenbestätigungen (für Vollständigkeitsprüfung ohnehin durchgeführt).*

Vollständigkeit:

Einholen von Saldenbestätigungen; größerer Umfang, da hohes Risiko, wesentliche Elemente nicht (nur) auf Basis des Saldos am Bilanzstichtags, sondern auf Basis des Einkaufsvolumens je Kreditor im abgelaufenen Geschäftsjahr. Hohe Abdeckung durch Zufallsauswahl.

Cut-Off-Prüfung: Belegen lassen von Verbindlichkeiten, die knapp nach Bilanzstichtag eingebucht worden sind (14 Tage). Hoher Umfang, da das Risiko bei der Vollständigkeit

höher einzuschätzen ist. zB alle Transaktionen > ¼ der Toleranzwesentlichkeit, ergänzende Zufallsauswahl.

Suche nach nicht erfassten Verbindlichkeiten: Durchsicht und belegen Lassen der im folgenden Geschäftsjahr erfassten Aufwendungen (bis zum Zeitpunkt der Prüfungsdurchführung).

Gezieltes Nachfragen bei Management / Mitarbeitern im Rechnungswesen hinsichtlich Verbindlichkeiten für periodisch abgerechneter Leistungen (Strom, Gas etc).

Gezieltes Nachfragen bei Management / Mitarbeitern hinsichtlich wesentlicher Leistungen, die häufig mit großem zeitlichen Abstand abgerechnet werden, zB Beratungsleistungen.

Überprüfen offener Leistungen von Beratern anhand Rechtsanwalts- und Steuerberaterbrief.

Bewertung:

Bei Fremdwährungsverbindlichkeiten: Vergleich verwendeter Umrechnungskurse mit veröffentlichten Kursen (ÖNB).

Zuordnung:

Durchsicht der Konten „Sonstige Verbindlichkeiten“ und „Sonstige Rückstellungen“.

Darstellung

Überprüfung der Vollständigkeit anhand Anhangscheckliste. Stichprobenartige Überprüfung der Richtigkeit der Fristigkeitsangaben in der Bilanz anhand von Belegen (insbesondere bei angegebenen Fristigkeiten > 1 Jahr)

Lösung Beispiel 2:

a) IAS 500.8: Der Abschlussprüfer muss

1) Kompetenz, Fähigkeit und Objektivität des Sachverständigen beurteilen

Kompetenz: fachliche Kenntnisse, Mitgliedschaft in Berufs- oder Branchenorganisation, anerkannte Ausbildungen auf dem Gebiet

Fähigkeit: Anwendung der Kompetenz auf den konkreten Sachverhalt, hatte er ausreichend Zeit und Mittel, um die Begutachtung durchzuführen

*Objektivität: besteht Befangenheit (finanzielle Interessen, Abhängigkeit vom Unternehmen), konnte das Unternehmen Druck hinsichtlich des Ausgangs des Gutachtens ausüben – **10 Punkte***

2) Ein Verständnis über die Tätigkeit des Sachverständigen gewinnen

*Der Abschlussprüfer muss wissen, ob es allgemein anerkannte Methoden für diese Bewertung gibt, welche gesetzlichen oder andere Anforderungen für diese Art von Gutachten gelten, welche Methoden zur Beurteilung der Gutachter verwendet, welche Daten der Gutachter für seine Bewertung verwendet hat, welche davon vom Unternehmen und welche aus externen Quellen stammen – **5 Punkte***

3) Die Eignung des Sachverständigen beurteilen:

Relevanz und Vertretbarkeit der erzielten Feststellungen und Schlussfolgerungen

Relevanz und Vertretbarkeit der Annahmen und Methoden, die im Gutachten verwendet wurden

*Relevanz, Vollständigkeit und Richtigkeit der vom Gutachter verwendeten originären Daten– **5 Punkte***

b) Prüfungshandlungen

Einsichtnahme in das Gutachten und die Auftragsvereinbarung

Gespräch mit dem Gutachter

Gespräch mit dem Management hinsichtlich Auswahl und Beauftragung des Gutachters

Einholen von Dokumenten seitens des Gutachters (Zeugnisse, Ausbildungen)

Einholen externen Informationen (Recherche Internet, Prüferkollegen, Branchenvertreter usw) hinsichtlich anerkannter Ausbildungen, Anforderungen, Bewertungsmethoden

*Prüfungshandlungen zur Verifizierung der vom Gutachter verwendeten originären Daten (je nach Quelle) -**10 Punkte***

c) Der Abschlussprüfer muss einen anderen Prüfungsnachweis zur Werthaltigkeit der Lagerstätte finden, zum Beispiel durch Beauftragung eines eigenen Sachverständigen. – 5 Punkte

Lösung Beispiel 3:

a) Vorgehensweise

bewusste Auswahl: der Abschlussprüfer begründet, warum er bestimmte Elemente prüft und andere nicht; geprüft werden die Elemente, bei denen der Abschlussprüfer das höchste Fehlerrisiko einschätzt (entweder auf Basis qualitativer oder auf Basis quantitativer Faktoren) – **5 Punkte**

Stichprobe: die Auswahl erfolgt zufällig, dh jedes Element der Grundgesamtheit ist mit derselben Wahrscheinlichkeit in der Stichprobe enthalten. – **5 Punkte**

Ergebnisbeurteilung:

Bewusste Auswahl: da bewusst jene Elemente mit dem höchsten Fehlerrisiko geprüft wurden, ist kein Rückschluss auf die Fehlerhaftigkeit der ungeprüften Elemente möglich. Eine Fehlerbeurteilung kann nur qualitativ erfolgen (Fehlerursachen nachgehen). – **5 Punkte**

Stichprobe: da die Auswahl zufällig erfolgte, muss zwingend eine Hochrechnung des bei den geprüften Elementen festgestellten Fehlers auf die ungeprüften Elemente erfolgen; der festgestellte Fehler bei den geprüften Elementen alleine ist wertlos. Zusätzlich hat eine qualitative Fehlerbeurteilung zu erfolgen. – **5 Punkte**

b) Anwendbarkeit

Bewusste Auswahl alleine:

- 1) Durch die wesentlichen Elemente wird ein so großer Teil der Grundgesamtheit abgedeckt, dass der verbleibende ungeprüfte Teil vernachlässigt werden kann
- 2) Der Abschlussprüfer ist sich ausreichend sicher, alle Fehlerrisiken ausreichend einschätzen zu können und es besteht kein Risiko von absichtlichen Fehlern (die der Verursacher bewusst bei jenen Elementen herbeiführen wird, die von Prüfer wahrscheinlich nicht als risikant angesehen werden) – **5 Punkte**

Stichprobenprüfung alleine: nur dann sinnvoll, wenn keine bewusste Auswahl möglich ist, dh keine wesentlichen Elemente bestehen und keine Elemente mit besonderem Risiko vorliegen. – **5 Punkte**

Kombination: immer dann, wenn einerseits dem Abschlussprüfer besondere Risiken bekannt sind, denen gezielt nachgegangen werden kann, andererseits auch nicht ausgeschlossen werden kann, dass Fehlerursachen bestehen, die dem Prüfer nicht bekannt sind bzw dass absichtliche Fehler bewusst in scheinbar risikolosen Elementen herbeigeführt werden. Letzteres kann in der Regel bei Posten mit sehr hohem Transaktionsvolumen nicht ausgeschlossen werden. – **5 Punkte**

Lösung Beispiel 4

a) Einschränkung nach ISA 705 – 20 Punkte

Eingeschränktes Prüfungsurteil

Wir haben den Jahresabschluss der X-GmbH bestehend aus der Bilanz zum 31.12.2017, der Gewinn- und Verlustrechnung für das an diesem Stichtag endende Geschäftsjahr und dem Anhang geprüft.

Nach unserer Beurteilung entspricht der Abschluss mit Ausnahme der Auswirkungen des im Absatz „Grundlage für das eingeschränkte Prüfungsurteil“ beschriebenen Sachverhalts den gesetzlichen Vorschriften und vermittelt mit Ausnahme dieser Auswirkungen ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Finanzlage zum 31.12.2017 sowie der Ertragslage für das an diesem Stichtag endende Geschäftsjahr in Übereinstimmung mit den österreichischen unternehmensrechtlichen Vorschriften.

Grundlage für das eingeschränkte Prüfungsurteil

Die immateriellen Vermögenswerte der Gesellschaft werden in der Bilanz mit 7,3 Mio Euro ausgewiesen. Darin ist in Höhe von 475.000 Euro ein selbst erstellter Vermögenswert enthalten, der gemäß § 197 Abs 2 UGB nicht angesetzt werden darf. Wäre dieser immaterielle Vermögenswert entsprechend den gesetzlichen Vorschriften nicht angesetzt worden, hätte sich das immaterielle Vermögen um 475.000 Euro, die Erträge aus aktivierten Eigenleistungen um 500.000 Euro und die planmäßige Abschreibung um 25.000 Euro verringert, entsprechend hätte sich der Ertragssteueraufwand um 118.750 Euro vermindert und folglich hätten sich das Jahresergebnis und das Eigenkapital um 356.250 Euro verringert.

b) Hervorhebung eines Sachverhalts nach ISA 706 – 20 Punkte

Uneingeschränktes Prüfungsurteil

Wir haben den Jahresabschluss der X-GmbH bestehend aus der Bilanz zum 31.12.2017, der Gewinn- und Verlustrechnung für das an diesem Stichtag endende Geschäftsjahr und dem Anhang geprüft.

Nach unserer Beurteilung entspricht der Abschluss den gesetzlichen Vorschriften und vermittelt ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Finanzlage zum 31.12.2017 sowie der Ertragslage für das an diesem Stichtag endende Geschäftsjahr in Übereinstimmung mit den österreichischen unternehmensrechtlichen Vorschriften.

Hervorhebung eines Sachverhalts

Wir machen auf die Angabe 14 im Abschluss aufmerksam, in der die Unsicherheit über den Ausgang des Rechtsstreits mit der Gesellschaft X beschrieben wird. Unser Prüfungsurteil ist in Hinblick auf diesen Sachverhalt nicht eingeschränkt.

Aufgabenstellung 2 – 10 Punkte

Risiko der Vollständigkeit bzw Bewertung Rückstellungen

Jedenfalls bedeutsames Risiko

Daher Beurteilung der Kontrollen des Unternehmens, die dieses Risiko ausschließen sollen

Prüfungshandlungen: Befragung des Managements bzw sachkundiger Mitarbeiter hinsichtlich Sachverhalt und deren Einschätzung, Einholung Rechtsanwaltsbrief