

Lösungshinweise zu Praxisfall 2: Mandant-Prüfer-Dialog zum Prüffeld Vorräte: „Möbel-Fall“

09/2023

Sachverhalt

Prüfungsassistent Fleißig ist schon seit 2 Jahren bei der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft „Wir prüfen genau GmbH“ und wird nun das erste Mal bei der Prüfung des Möbelherstellers **Möbel und Holz GmbH** mit der Prüfung der Vorräte, Teilbereich der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, beauftragt. Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer Kaiser erläutert ihm nochmals knapp seine Aufgaben:

1. Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen
2. Ermittlung Wesentlichkeitsgrenze
3. Planung sachliches Prüfungsprogramm (Darstellung aussagebezogene Prüfungshandlungen)
4. Zusammenstellung der Prüfungsdifferenzen unter dem Aspekt der Wesentlichkeit:
 - Liste der **zu korrigierenden Fehler** („Nachbuchungsliste“ mit Erläuterungen)
 - Liste der **nicht zu korrigierenden Fehler** (für zusammenfassende Betrachtung)

Prüfungsassistent Fleißig weiß, dass er zunächst einmal die Risiken in dem ihm zugeteilten Prüfungsgebiet ermitteln muss. Deshalb will er als erstes mit einer Befragung beginnen. Gut gelaunt und motiviert begibt er sich zum Mandanten und schlägt gleich mal bei **Herrn Baumann**, der die Finanzen und Betriebsabläufe verantwortet, auf, um ihn mit seinen Fragen zu bombardieren. Folgendes Gespräch hat sich dabei ergeben:

1. Guten Morgen Herr Baumann. Ich möchte mich heute mit den Vorräten beschäftigen. Können Sie mir ein bisschen was über das vergangene Geschäftsjahr erzählen?
2. Guten Morgen Herr Fleißig. Das mache ich gerne. 2021 war kein einfaches Jahr. Die Corona-Krise hat doch zu einigen Reibungsverlusten geführt. Leider ist unser Mitarbeiter im Rechnungswesen an Corona erkrankt und fällt dauerhaft aus. Dafür haben wir aber einen jungen Bilanzbuchhalter gewinnen können, den wir mit der Bearbeitung der Inventur betraut haben. Pfliffiges Kerlchen. Aber trotz der schwierigen wirtschaftlichen Situation ist es mir gelungen, den Umsatz im Vergleich zum Vorjahr von EUR 48 Mio. auf EUR 50 Mio. zu steigern. Gerade erst zum Jahresende haben wir noch einen wichtigen Kundenauftrag fertiggestellt und versandbereit in die Warenausgabe gestellt. Da bin ich sehr stolz drauf.
3. Das hört sich aber gut an. Glückwunsch. Darf ich nachfragen, welche Lieferbedingungen bei Ihnen gelten?
4. Bei uns gelten die allgemeinen Incoterms „EXW“.
5. Das kenne ich: EXW heißt doch „Ex Works“ = ab Werk. D. h. Sie müssen die Ware nur bereitstellen und der Kunde muss sie abholen. D. h. wenn Sie die Ware bereitgestellt haben, kann er sie jederzeit abholen.
6. Außerdem haben wir zur Steigerung des Bekanntheitsgrades eine Kooperation mit einer ganz bekannten Influencerin gestartet. Wir haben unsere Möbel ihr in Kommission gegeben. Diese muss sie erst bezahlen, wenn sie die Möbel an Dritte verkaufen kann. Man muss ja schließlich mit der Zeit gehen.
7. Können Sie mir vielleicht sagen, wie hoch der Wert der Möbel ist, die bei der Influencerin stehen?
8. Das sind Möbel im Wert von ca. 50 T€.

Stand: 13.10.2023

9. Toll! Da haben Sie sicherlich einen guten Deal gemacht und sich schon mal eine bessere Marge für das kommende Jahr gesichert. Clever!
10. Genau. Gut erkannt. Aber wie Sie wissen, kämpfen wir auch mit steigenden Preisen auf der Einkaufsseite. Da bin ich nur froh, dass ich schon jahrelang so gute Kontakte zu meinem Rohr-Lieferanten „Rohr und Blech GmbH“ habe. Er hat mich im Dezember angerufen und mitgeteilt, dass er gezwungen ist, die Preise ab 01.01.2022 um 8-10 % zu erhöhen. Aber weil ich so ein guter Kunde bin, konnte ich ein großes Kontingent an Rohren noch zum alten Preis ordern. Bezahlt habe ich natürlich auch noch im alten Jahr. Da will ich mir nichts nachsagen lassen. Nur aus Platzgründen konnte ich die Rohre noch nicht abholen. Die lagert die Rohr- und Blech GmbH für mich.
11. Noch eine letzte Frage: Wie organisieren Sie denn die Zugänge zum Lager?
12. Ach, das ist ganz einfach: Die Waren lagern in Kisten, auf denen jeweils das Eingangsdatum vermerkt ist. Wir achten genau darauf, dass die jeweils älteste Kiste zur Produktionsstraße gebracht wird. Das machen wir schon immer so.
13. Prima. Vielen Dank. Dann nehme ich jetzt die Unterlagen mal mit und schaue sie mir durch. Bis später!

Auszug aus dem Jahresabschluss	31.12.2021 EUR	Vorjahr EUR
- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	329.279,28	300.000,00
- unfertige Erzeugnisse	50.000,00	45.000,00
- fertige Erzeugnisse	0,00	0,00
Vorräte	379.279,28	345.000,00
Bilanzsumme	1.000.000,00	1.100.000,00
Umsatzerlöse	50.000.000,00	48.000.000,00
Jahresüberschuss	400.000,00	790.000,00

Inventurauswertung zum 31.12.2021

	Bezeichnung	Inventur- menge	Bestand lt. Hauptbuch	Einzel- preis	Gesamt- wert
12451	Connectoren A	120	121200	1,21	146.652,00
12485	Rohr 350 mit Montage- schlitzen incl. Con- nectoren	2568	2570	19,02	48.881,40
14105	Klapptür Halterwinkel	6338	6340	3,13	19.844,20
11103,24	Ausziehtablar ohne Be- schläge, 750x350, rein- weiss	22	22	66,74	1.468,28
11203.30	Metallelement, 750x500 graphitschwarz	69	69	66,74	4.605,06
11211.24	Metallelement 350x350, reinweiss	254	254	24,9	6.324,60

Art.-Nr.	Bezeichnung	Inventur- menge	Bestand lt. Hauptbuch	Einzel- preis	Gesamt- wert
11212.30	Metallelement gelocht, graphitschwarz	172	164	24,9	4.083,60
14266.30	Türe ohne Beschläge 750x350, reinweiss	34	34	65,19	2.216,46
15381	Sperstange 395 mm	140	138	6,25	862,50
17600	Connectoren B	8747	8.750	6,38	55.825,00
18459	Teleskopauszug mit End-einzug, links 500	219	219	32,62	7.143,78
18473	Befestigungsset für Schere Typ B zu Klapp-türe	1200	1200	23,29	27.948,00
18329	e-Rohr, leitend 350	140	140	24,46	3.424,40
				
Gesamtinventurwert Einzelteile					329.279,28

Auszug aus der Datei „Einkaufspreise“

Art.-Nr.	Bezeichnung	2020 und zuvor		2021		2022	
12451	Connectoren A	1,08	1,11	2,78 %	1,21	9,01 %	
12485	Rohr 350 mit Montageschlitz- en incl. Connectoren	16,93	17,45	3,07 %	19,002	9,00 %	
14105	Klapptür Halterwinkel	2,78	2,87	3,24 %	3,13	9,06 %	
11103,24	Ausziehtablar ohne Be- schläge, 750x350, reinweiss	59,39	61,23	3,10 %	66,74	9,00 %	
11203.30	Metallelement, 750x500 gra- phitschwarz	59,39	61,23	3,10 %	66,74	9,00 %	
11211.24	Metallelement 350x350, rein- weiss	22,15	22,84	3,12 %	24,90	9,02 %	
11212.30	Metallelement gelocht, gra- phitschwarz	22,15	22,84	3,12 %	24,90	9,02 %	
14266.30	Türe ohne Beschläge 750x350, reinweiss	59,02	59,81	3,09 %	65,19	9,00 %	
15381	Sperstange 395 mm	5,56	5,73	3,06 %	6,25	9,08 %	
17600	Connectoren B	5,10	5,85	14,71 %	6,38	9,06 %	
18459	Teleskopauszug mit Endein- zug, links 500	29,03	29,93	3,10 %	32,62	8,99 %	

Stand: 13.10.2023

Bezeichnung		2020 und zuvor	2021		2022	
18473	Befestigungsset für Schere Typ B zu Klapptüre	20,73	21,37	3,09 %	23,29	8,98 %
18329	e-Rohr, leitend 350	21,77	22,44	3,08 %	24,46	9,00 %
					

Entwicklung Lagerbestand in 2021 (Mengen)

Bezeichnung		Bestand 01.01.2021	Abgang	Zugang	Bestand 31.12.2021
12451	Connectoren A	191.200	570.000	500.000	121.200
12485	Rohr 350 mit Montageschlitz incl. Connectoren	2.000	5.000	5.570	2.570
14105	Klapptür Halterwinkel	4.340	5.000	7.000	6.340
11103,24	Ausziehtablar ohne Beschläge, 750x350, reinweiss	35	45	32	22
11203.30	Metallelement, 750x500 graphitschwarz	66	67	70	69
11211.24	Metallelement 350x350, reinweiss	248	244	250	254
11212.30	Metallelement gelocht, graphitschwarz	161	163	166	164
14266.30	Türe ohne Beschläge 750x350, reinweiss	34	40	40	34
15381	Sperrstange 395 mm	158	170	150	138
17600	Connectoren B	14.250	16.500	11.000	8.750
18459	Teleskopauszug mit End-einzug, links 500	209	220	230	219
18473	Befestigungsset für Schere Typ B zu Klapptüre	1.200	1.300	1.300	1.200
18329	e-Rohr, leitend 350	138	143	145	140
				

Stand: 13.10.2023

Fragestellung

Aufgabe 1:

Analyse der Risiken für den Vorratsbereich (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe)
Allein aus diesem kleinen Gespräch mit dem Leiter Rechnungswesen hat der Prüfer Fleißig schon ein paar Anhaltspunkte für **Risiken** im Bereich der Vorratsbewertung erhalten.
→ Welche Anhaltspunkte für Risiken gibt es?

Aufgabe 2:

Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenze für die Vorräte (Größenordnung)
Hinweis: Nach den Prüfungsstandards bzw. ISAs hat der Abschlussprüfer die Risiken **wesentlicher falscher Angaben** auf Ebene des Abschlusses und auf Ebene von Aussagekategorien **getrennt** zu identifizieren und zu beurteilen.
Als Reaktion auf die festgestellten Risiken muss er dann auf Abschlussebene (allgemeine Reaktionen) sowie auf Aussageebene adäquate Prüfungshandlungen festlegen (ISA [DE] 315 und ISA [DE] 330; IDW PS 200).

Aufgabe 3:

1. Prüfung des Mengengerüsts der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
2. Prüfung der Bewertung der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
3. Zusammenstellung der Prüfungsdifferenzen und Schlussfolgerung

Lösungshinweise

Aufgabe 1:

Risikofaktoren im Bereich der Vorräte:

- **Neuer, unerfahrener Mitarbeiter** im Rechnungswesen
 - Risiko, dass Abläufe und EDV-Programme unbekannt sind
 - Risiko für Mengengerüst und Bewertung
- **Steigende Einkaufspreise**
 - Risiko, dass für Bewertung der RHB zu hohe Preise angesetzt werden (Verletzung Anschaffungskostenprinzip)
 - Keine Berücksichtigung Niederstwertprinzip
- **Unterwegs befindliche Ware** (Rohre und Blech GmbH)
 - Vollständige Erfassung der Vorräte im Eigentum des Unternehmens
- **Kommissionsware** (Influencerin)
 - Vollständige Erfassung der Vorräte im Eigentum des Unternehmens

Aufgabe 2:

Bestimmung der Wesentlichkeit:

Vorgabe der Prüfungsgesellschaft bei gewinnorientierten Unternehmen: Orientierung am Jahresüberschuss:

- 5 % vom Jahresüberschuss = 5 % von 400.000 € = 20.000 €
- 0,5 % der Umsatzerlöse = 0,5 % von 50 Mio. € = 250.000 €
- Wesentlichkeitsgrenze: 20.000 €

Aufgabe 3:

zu 1.:

1.1 Prüfung Mengengerüst: **Ableich Inventurwerte mit Hauptbuch**

Abweichungen der Aufnahmewerte im Rahmen der Inventur zu den gebuchten Beständen.

Art.-Nr.	Bezeichnung	Inventur- menge	Bestand lt. Hauptbuch	Mengen- abwei- chung	Einzel- preis	Wert der Ab- weichung
12451	Connectoren A	120	121.200	- 121.080	1,11	- 134.398,80
12485	Rohr 350 mit Montage- schlitz inkl. Connectoren	2.568	2.570	- 2	17,45	- 34,90
14105	Klapptür Halterwinkel	6.338	6.340	- 2	2,87	- 5,74
11212.30	Metallelement gelocht, graphitschwarz	172	164	8	22,34	182,72
15381	Sperrstange 395 mm	140	138	2	5,73	11,46
17600	Connectoren B	8.747	8.750	- 3	5,85	- 17,55
	...					

Feststellung:

(Größte) Abweichung bei Connectoren: Falsche Mengeneinheit beim Zählen. Gezählt wurden 1.000er-Pakete; im System sind die einzelnen Stücke hinterlegt!

- Korrektur der Menge lt. Inventur (Rest: geringfügige Abweichungen)

1.2 Prüfung Mengengerüst: **Unterwegs befindliche Ware**

Die Rohre, die Herr Baumann noch im alten Jahr gekauft und bezahlt hat, lagern auf sein Risiko beim Lieferanten. Deshalb muss die Ware bei der Möbel und Holz GmbH aktiviert werden. Er lässt sich vom Leiter Rechnungswesen die Eingangsrechnung für die Rohre geben. Darin sind aufgeführt:

5.000 lfm Rohr 750 mm, Preis je lfm 11,54 € netto	57.700 €
zzgl. 19 % USt.	10.963 €
Brutto	68.663 €

Zahlbar innerhalb 10 Tagen unter Abzug von 3 % Skonto.

1. Ein Blick ins Zahlenkonto zeigt Prüfer Fleißig, dass Herr Baumann kein Skonto gezogen hat.
2. Aktivierung der Ware fälschlicherweise nicht erfolgt.
3. Betrag liegt über der Wesentlichkeit: 57.700 € > 20.000 €

Feststellung:

Fehler in Höhe von 57.700 €

- Zusätzliche Aktivierung notwendig!

1.3 Prüfung Mengengerüst: **Kommissionsware**

Die Möbel, die Herr Baumann der Influencerin zur Verfügung gestellt hat, zählen noch zum Eigentum der Möbel und Holz GmbH. Sie wurden ihr nur auf Kommission überlassen. Da sie aber nicht mehr im firmeninternen Lager zu finden waren, wurden sie versehentlich bei der Inventur nicht aufgenommen.

Auf dem Auslieferungsbeleg an die Influencerin sind die Möbelstücke in Summe mit dem Verkaufswert von 50.000 € bewertet. Eine interne Recherche ergab einen darauf entfallenden Herstellungskostenanteil von 45.000 €.

Feststellung:

Aktivierung der Ware fälschlicherweise nicht erfolgt.

zu 2.:**2.1 Prüfung Bewertung: Anschaffungskostenprinzip**

Bei der Durchsicht der Inventurbewertung und der vom Leiter Rechnungswesen zur Verfügung gestellten Einkaufspreisübersicht stellt er Unstimmigkeiten fest:

- Es wurden neue Preise aus 2022 in die Bewertungsdatei eingespielt (Versehen des unerfahrenen Mitarbeiters)

Art.-Nr.	Bezeichnung	Inventurmenge nach Korrektur / Stück (Quelle 1)	Einzelpreis € (2021 Preise) (Quelle 2)	neuer Inventurwert / €
12451	Connectoren A (nach Anpassung)			133.200,00
12485	Rohr 350 mit Montageschlitz inkl. Connectoren			
14105	Klapptür Halterwinkel			
11103.24	Ausziehtablar ohne Beschläge 750x350, reinweiss			
11203.30	Metallelement 750x500, graphit-schwarz			
11211.24	Metallelement 350x350, reinweiss			
11212.30	Metallelement gelocht, graphit-schwarz			
14266.30	Türe ohne Beschläge 750x350, reinweiss			
15381	Sperrstange 395 mm			
17600	Connectoren B			
18459	Teleskopauszug mit Endeinzug, links 500			
18473	Befestigungsset für Schere Typ B zu Klapptüre			
18329	e-Rohr, leitend 350			
	...			
Gesamtinventurwert Einzelteile				300.849,39

Quelle 1: Inventurauswertung zum 31.12.2021

Quelle 2: Auszug aus der Datei „Einkaufspreise 2021“ → FIFO

Unter Korrektur dieser Fehler beträgt der bewertete Bestand der RHB	300.849,39 €
in Jahresabschluss bisher ausgewiesen	329.279,28 €
Differenz	28.429,89 €

Feststellung:

Betrag liegt über der Wesentlichkeit 28.429,89 € > 20.000,00 €

→ Fehler aus Verletzung Anschaffungskostenprinzip!

Unterlagen der Möbel und Holz GmbH: Korrekte Bewertung der RHB zum 31.12.2021 (FIFO)

2.1 Prüfung Bewertung: **Niederwertprinzip**

Aufgrund steigender Einkaufspreise bei sämtlichen RHB: keine Hinweise auf einen niedrigeren beizulegenden Wert!

Feststellung:

→ kein Abschreibungsbedarf festgestellt.

zu 3.

Zusammenstellung der Prüfungsdifferenzen und Schlussfolgerungen

Zusammenstellung aller festgestellten falschen Darstellungen (oberhalb Nichtaufgriffsgrenze)

Anpassung der RHB (Lager)	- 28.429,89 €
Unterwegs befindliche Ware (Nachaktivierung)	57.700,00 €
	<hr style="width: 100%; border: 0.5px solid black;"/>
	29.270,11 €

Aktivierung Kommissionsware bei den Fertigen Erzeugnissen	25.000,00 €
--	-------------

Nach Rücksprache von Prüfungsassistent Fleißig mit Herrn Baumann entschließt sich dieser, **alle** festgestellten „Fehler“ zu korrigieren bzw. **nachzubuchen**.