

Prüferdialog zu Rechtslage: Lösungen zu Aufgaben 1-3

09/2022

Lösung zu Aufgabe 1:

Analyse der Risiken aus dem vorgelegten Vertrag

Risiken für falsche Darstellungen im Abschluss zum 31.12.2022

- **Steigende Einkaufspreise**
 - Risiko, dass **ursprüngliche Kalkulation** nicht mehr adäquat ist und fixer Verkaufspreis zu Verlust führt
 - Risiko, dass **retrograde Bewertung** der unfertigen Erzeugnisse zu einer Überbewertung der Vorräte führt
 - Keine Berücksichtigung des **strengen Niederstwertprinzips**
 - Risiko für **Mengengerüst** und **Bewertung**
- **Drohendes Verlustgeschäft**
 - Risiko, dass aus dem **schwebenden Vertragsverhältnis** Verluste drohen, für die bislang keine Rückstellung gebildet wurde
 - Risiko, Vermögenslage zu positiv dargestellt
 - Risiko, dass **Anhangsangaben unvollständig** sind (§ 285 NR. 12 HGB)
- **Gewährleistungsverpflichtung**
 - Risiko, dass **Haftungsverhältnisse** unvollständig nach § 251 HGB

Lösung zu Aufgabe 2:

Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenze

2.1 Bestimmung der Wesentlichkeit:

		Vorgaben der Prüfungsgesellschaft	Anwendung auf Mandant	
Ergebnis vor Steuern	(1)	5,00 %	1.714.285,71 ¹	85.714,29
Umsatzerlöse	(2)	0,50 %	3.000.000,00	15.000,00
Bilanzsumme	(3)	0,50 %	1.000.000,00	5.000,00
Wesentlichkeitsgrenze für den Abschluss als Ganzes (maximum von (2) oder (3))	(4)			15.000,00
Toleranzwesentlichkeit	(5)	50 % von (4)		7.500,00
Nichtaufgriffsgrenze	(6)	3 % von (4) min. 5 TEUR		5.000,00

¹ 1.200.000 EUR/0,7 (bei 30 % Steuersatz)

Lösung zu Aufgabe 3:

1. Festlegung der Reaktionen auf die beurteilten Risiken
2. Beurteilung der Feststellungen inkl. Zusammenstellung der Prüfungsdifferenzen
3. Schlussfolgerung für das Prüfungsergebnis

Zu 1.: Festlegung der Reaktion auf die beurteilten Risiken**1.1 Mögliche Prüfungshandlungen:**

- **Einsichtnahme/Berechnungen**
 - Durchsicht Vertragsunterlagen
 - Prüfung der Kostenstellen und Kostenträgerrechnung und
 - Abstimmung der ermittelten Herstellungskosten
 - Überprüfung der Prognose der Kosten- und Preisentwicklung auf Plausibilität
- **Inaugenscheinnahme**
 - Möglichst bei Inventur: Aufnahme der angearbeiteten Maschine
 - Plausibilisierung Fertigstellungsgrad zum Bilanzstichtag
- **Bestätigungen Dritter**
 - Bankbestätigungen bezüglich Sicherungsbürgschaften

Zu 2.: Beurteilung der Feststellungen inkl. Zusammenstellung der Prüfungsdifferenzen**2.1 Prüfung der Vorräte: Prüfung der Ausgangsbewertung**

Unfertige Erzeugnisse sind grundsätzlich mit den Wiederherstellungskosten anzusetzen. Die von der Unternehmung angewandte retrograde Bewertung ist idR der Bewertung der fertigen Erzeugnisse vorbehalten.

Vergleich der beiden Werte:

Herstellungskosten für 50% Fertigstellungsgrad: 43.000 EUR

Ansatz der unfertigen Erzeugnisse lt. Unternehmen: 42.500 EUR

Festlegung:

→ **Durch retrograde Wertermittlung kein wesentlicher fehlerhafter Wertansatz.**

Prüfer Fleißig muss aber noch weiter prüfen, ob evtl. eine außerplanmäßige Abschreibung auf den Bestand der unfertigen Erzeugnisse notwendig ist.

2.2 Prüfung drohender Verlust aus schwebenden Geschäften

Sofern die Kaufmann und Maier GmbH für die Herstellung der Maschine in Summe mehr aufbringen muss, als der Gegenleistungsanspruch (100.000 EUR) wert ist, resultiert aus dem schwebenden Geschäft ein Verlust.

Aufgrund der aktuellen Marktsituation (steigende Einkaufspreise) muss mit der Realisierung des Verlustes auch ernsthaft gerechnet werden (hohe Eintrittswahrscheinlichkeit).

Ein Verlust droht, wenn

Verkaufspreis < (aktivierte Herstellungskosten + noch anfallende Herstellungskosten)

Lösung zu Aufgabe 3; Forts.

	EUR
Herstellungskosten bis Bilanzstichtag	43.000,00
Noch anfallende Herstellungskosten	107.000,00
Verpackungskosten	5.000,00
Summe Kosten	155.000,00
Verkaufspreis	100.000,00
Drohender Verlust	55.000,00

2.3 Vorrang Teilwertabschreibung vor Drohverlustrückstellung

Aufgrund des strengen Niederstwertprinzips müssen vorrangig die unfertigen Erzeugnisse aufgrund des drohenden Verlustes außerplanmäßig abgeschrieben werden;

Nur für den darüber hinausgehenden Verlust ist eine Rückstellung für drohende Verluste zu bilden.

Da die Rückstellung sich mit Auslieferung im Dezember 2023 auflöst und somit nicht länger als 1 Jahr Laufzeit hat, ist keine Abzinsung vorzunehmen.

	EUR
Unfertige Erzeugnisse	42.500,00
abzgl. außerplanmäßige Abschreibung	- 42.500,00
Unfertige Erzeugnisse	0,00
Rückstellung für drohende Verluste	12.500,00

Feststellung:

→ **Ergebniswirkung: 55.000 EUR durch fehlerhafte Vorrats- und Rückstellungsbewertung**

2.4 Prüfung Vollständigkeit Haftungsverhältnisse nach § 251 HGB

Im Vertrag ist eine Regelung über eine Gewährleistung enthalten.

Aber die in dem Vertrag enthaltene Zusicherung, dass die Maschine in einwandfreiem Zustand ausgeliefert wird, ist eine unselbständige Garantie, die geschäfts- und branchenüblich in Lieferverträgen enthalten ist. Sie begründet somit keine selbständige Vermerkplicht in den Haftungsverhältnissen.

Auch die Einholung einer entsprechenden Bankbestätigung, in der auch Bankbürgschaften abgefragt werden, ergibt sich kein gesonderter Hinweis auf eine Bürgschaft im Rahmen dieses Vertragsverhältnisses.

Feststellung:

→ **Keine Vermerkplicht**

Lösung zu Aufgabe 3; Forts.**2.5 Prüfung Vollständigkeit Anhangangaben**

Da die Firma bislang den Sachverhalt nicht korrekt verbucht hat, fehlen auch die Angaben im Anhang bezüglich der Angaben zu den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden:

- **Außerplanmäßige Abschreibungen auf unfertige Erzeugnisse** § 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB
(Beispiel: Bei den Vorräten wurde das strenge Niederstwertprinzip beachtet. Bei den unfertigen Erzeugnissen wurden außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen.)
- **Angaben zu den sonstigen Rückstellungen** § 284 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. § 249 Abs. 1 HGB
(Beispiel: In den sonstigen Rückstellungen sind alle bis zum Bilanzstichtag verursachten Risiken berücksichtigt. Die Bewertung erfolgte mit dem vorsichtig geschätzten Erfüllungsbetrag, wobei zu erwartende Preis- und Kostensteigerungen berücksichtigt wurden.)

Zu 3.: Schlussfolgerung für das Prüfungsergebnis**Zusammenstellung aller festgestellten falschen Darstellungen (oberhalb Nichtaufgriffsgrenze)**

- Anpassung der **Unfertigen Erzeugnisse** - 42.500 €
- **Bildung Rückstellung für drohende Verluste** - 12.500 €
- Daraus folgend: fehlende Anhangangaben

Die Fehler liegen einzeln **über** der Toleranzwesentlichkeit **und in Summe über der Wesentlichkeit** für den Abschluss als Ganzes.

Nach Rücksprache von Prüfungsassistent Fleißig mit Herrn Kaufmann entschließt sich dieser, alle festgestellten „Fehler“ zu korrigieren bzw. nachzubuchen und die Angaben im Anhang zu ergänzen.

„Aufstellung nicht korrigierter Prüfungsdifferenzen“ (Diese dient zur Prüfung, ob alle festgestellten, aber nicht korrigierten falschen Darstellungen für den Abschluss wesentlich sind (einzeln oder in Summe))

- - **Fehlanzeige** -