

Update Wirtschaftsprüfung 2 2023

Lösungen zu den Praxisfragen

Thema 3:
**Aktueller Hinweis! Anhebung der Schwellenwerte für Größenklassen
der Unternehmen geplant (voraussichtlich GJ 2024)**
Lösungen zu den Praxisfragen

Thema 3: Aktueller Hinweis! Anhebung der Schwellenwerte für Größenklassen der Unternehmen geplant (voraussichtlich GJ 2024)

Frage 1

- Welche Aussagen sind zutreffend?
 - a) Die Anpassung der Schwellenwerte für die Einstufung der Unternehmen in Größenklassen wird zu einem Rückgang der Anzahl prüfungspflichtiger Unternehmen führen. ➤ **Ja**
 - b) Da die Anpassung der Schwellenwerte derzeit noch nicht verabschiedet ist und voraussichtlich erst ab 1.1.2024 gilt, können bilanzpolitische Maßnahmen in 2023 zur Reduzierung der Bilanzsumme und der Umsatzerlöse keinerlei Auswirkungen auf die Einstufung haben. ➤ **Nein**

Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu a) Ja:** Die monetären Größenmerkmale Bilanzsumme und Umsatzerlöse werden voraussichtlich um rd. 25% angehoben. Damit soll der Inflation seit der letzten Anhebung der Werte vor 10 Jahren Rechnung getragen werden. Durch die Anhebung der Schwellenwerte kann es durchaus passieren, dass Unternehmen, die bislang prüfungspflichtig waren, aus der gesetzlichen Prüfungspflicht herausfallen.
- **Zu b) Nein:** Für die Einstufung der Unternehmen in die Größenklassen ist von Bedeutung, dass innerhalb der letzten 3 Jahre an zwei aufeinanderfolgenden Stichtagen die Merkmale über-/unterschritten wurden. Wenn die Kriterien mit Wirkung zum 31.12.2024 anzuwenden sind und unter der Voraussetzung, dass im endgültigen Gesetz eine entsprechende Regelung aufgenommen wird, dass man in 2024 nur noch die neuen Schwellenwerte anwendet – auch rückwirkend für die vergangenen 2 Jahre – dann kann es durchaus sein, dass die neuen Schwellenwerte für die Jahre 2022 und 2023 anzuwenden sein werden.

Thema 4:
**GWG-Verdachtsmeldungen von Wirtschaftsprüfern und
Steuerberatern im speziellen Fokus der FIU (neues Typologiepapier)**
Lösungen zu den Praxisfragen

Frage 1

Dem Steuerfachangestellten Markus Rose fallen bei der Erstellung des Jahresabschlusses in den Buchhaltungsunterlagen einer Mandantin, die einen **Blumengroßhandel** betreibt, zwei Rechnungen auf.

Es handelt sich um zwei Ausgangsrechnungen betreffend eine allgemeine **Beratungsleistung an einen Internethändler** in Höhe von **40.000,00 € und 25.000,00 €**, die jeweils auch durch den Kunden beglichen wurden. Von dem Zahlungsbetrag in Höhe von 40.000,00 € hat die Mandantin kurz darauf **38.000,00 € bar entnommen**.

Was soll Rose nun tun?

- a) Nichts, es handelt sich um eine Erstellung ohne Plausibilitäts- oder Prüfungshandlungen (Typ 1). ➤ **Nein**
- b) Nichts, in seinen Augen liegt zwar eine ungewöhnlich hohe Barentnahme vor, aber ein Indiz ist ja noch nicht unbedingt meldepflichtig ➤ **Nein**
- c) Rose wendet sich an seinen Chef, Steuerberater Hellwig, und regt an, eine Verdachtsmeldung bei der FIU abzugeben. ➤ **Ja**

Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu a) Nein:** Es handelt sich nicht um eine Frage der Abschlusserstellung und einer eventuellen Bescheinigung, sondern eine Frage das GwG betreffend, das Steuerberater als Verpflichtete festlegt.
- **Zu b) Nein:** Es ist in diesem Fall **nicht nur ein einziges Indiz**, das Anhaltspunkte für eine Meldung liefert, sondern **drei Indizien**:
 - die zeitnahe Barentnahme des hohen Zahlungseingangs
 - die in Rechnung gestellten Leistungen haben nichts mit dem eigentlichen Geschäftszweck der Blumenhandlung zu tun
 - die Vertragspartner stehen in keinem plausiblen wirtschaftlichen Verhältnis zueinander
- **Zu c) Ja:** Da gleich drei Indizien vorliegen, die den Verdacht zur Geldwäsche begründen können, ist eine Verdachtsmeldung durch den Berufsträger (Steuerberater Hellwig) in Betracht zu ziehen.

Thema 5:
ESG-Reporting: Zielsetzung der drei Säulen zur NFR-Berichterstattung
Lösungen zu den Praxisfragen

Frage 1

- Welche Aussagen sind zutreffend?
 - a) Die nicht-finanzielle Berichterstattung hat lediglich Auswirkungen auf den Lagebericht und keinerlei Auswirkungen auf die Bilanz und GuV. ➤ **Nein**
 - b) Kleinere und mittlere Betriebe können sich entspannt zurücklehnen, weil sie von dem Non-Financial-Reporting faktisch in keiner Weise betroffen sein werden. ➤ **Nein**
 - c) Große Unternehmen müssen für die Nachhaltigkeitsberichterstattung entsprechend den EFRAG-Standards noch weitere Regelungen und Pflichten beachten. ➤ **Ja**

Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu a) Nein:** Ein wesentliches Handlungsfeld der EU sind Gebäude: mittelständische Unternehmen müssen somit ihren Immobilienbestand unter dem Aspekt des Energieverbrauchs analysieren. Bei besonders energieintensiven Immobilien muss ggf. über eine außerplanmäßige Abschreibung nachgedacht werden.
- **Zu b) Nein:** Die nachhaltigkeitsbezogenen Aspekte werden zukünftig von allen Wirtschaftsakteuren zunehmend zu beachten sein, insbesondere
 - beim Zugang zu Finanzierungen,
 - bei Verfahren zur Auftragsvergabe der öffentlichen Hand,
 - Geschäftsbeziehungen mit großen Unternehmen, die ihre gesamte Wertschöpfungskette in die Nachhaltigkeitsberichterstattung einbeziehen müssen.
- **Zu c) Ja:** Neben der Nachhaltigkeitsberichterstattung als Teil des Lageberichts haben die Unternehmen auch die Angabepflichten nach der EU-Taxonomie-VO und dem Deutschen Lieferkettengesetz zu erfüllen.

Thema 6:
Das 1x1 des CO₂-Fußabdrucks (Begrifflichkeiten, Einheiten, etc.)
Lösungen zu den Praxisfragen

Frage 1

- Welche Aussagen sind zutreffend?
 - a) Die CO₂-Emissionen werden überwiegend durch Privatpersonen verursacht. ➤ **Nein**
 - b) Der Fleischkonsum der Menschen beeinflusst mittelbar den Treibhausgaseffekt. ➤ **Ja**
 - c) Ein „CO₂-Äquivalent“ ist ein dem CO₂ ähnliches Gas, das denselben Treibhauseffekt verursacht, wie CO₂ selbst. ➤ **Nein**

Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu a) Nein:** In einer Studie des BP-Mineralölkonzerns in 2004 wurde deutlich, dass die CO₂-Emissionen von **Privatpersonen** im Vergleich zu denen von Unternehmen vernachlässigbar sind.
- **Zu b) Ja:** Dem Fleischkonsum geht oft **Massentierhaltung** voraus. Bei der Massentrinderzucht werden große Mengen an **Methan** freigesetzt. Allein in Deutschland hat Methan am Treibhausgaseffekt einen Anteil von ca. 6,5%.
- **Zu c) Nein:** Das „CO₂-Äquivalent“ (CO₂-eq) ist eine **Maßeinheit**, mit der die Klimawirkung verschiedener Treibhausgase vereinheitlicht und damit vergleichbar gemacht werden. Neben dem Co₂ gibt es weitere Treibhausgase wie beispielsweise Methan oder Lachgas.

Thema 9:
Repetitorium: Das Risikomodell nach ISA [DE] 315 (Revised 2019)
Lösungen zu den Praxisfragen

Frage 1

- Welche Aussagen zur Pflichtenlage von Wirtschaftsprüfern im Zusammenhang mit dem neuen Risikomodell sind zutreffend?

- a) Der Prüfer musste bereits bisher den risikoorientierten Prüfungsansatz gemäß **IDW PS 261** in seiner Praxis umsetzen und sich mit den Risiken, ausgehend vom Verständnis des Geschäftsmodells beschäftigen. Daher wird die Anwendung von **ISA [DE] 315 (Revised 2019)** keine neuen Dokumentationspflichten mit sich bringen. ➤ **Nein**
- b) Der verantwortliche Abschlussprüfer kann sich neuerdings komplett auf eine separat durchgeführte EDV-Systemprüfung stützen (Delegation). ➤ **Nein**
- c) Der Abschlussprüfer muss bei jeder - wenn auch noch so kleinen - Abschlussprüfung ein umfangreiches, zeitraubendes Dokumentationswerk über die Gewinnung eines Verständnisses der ersten **vier Komponenten** eines internen Kontrollsystems (Kontrollumfeld, Risikobeurteilungsprozess der Einheit, Prozess der Überwachung des IKS und Informations- und Kommunikationssystem) anfertigen. ➤ **Nein**

Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu a) Nein.** Der Prüfer muss sich bei Anwendung der neuen GoA neben dem umfassenden Verständnis des Geschäftes und des IKS-Systems mit den fünf Komponenten in Bezug auf **jedes einzelne identifizierte, relevante Risiko** mit den unternehmensspezifischen **inhärenten Risikofaktoren** beschäftigen und dabei jedes Risiko in das **Spektrum inhärenter Risiken** eintragen. Alleine der Dokumentationsaufwand in diesem Bereich wird dadurch sicherlich höher werden als bisher.
- **Zu b) Nein.** Der Prüfer kann sich **nicht mehr alleine auf die EDV-Systemprüfung verlassen**. Er muss **vielmehr selbst** im Rahmen der Risikobeurteilung beurteilen, welche **IT-Risiken** bestehen und welche **IT-Kontrollen** ihn bei der Beurteilung der Risiken unterstützen können. Die **IT-Themen werden künftig konkreter** in den Prozess der laufenden Risikoidentifikation und –beurteilung in den Prüfungsprozess **eingebettet** sein. Die bisher von der Systemprüfung behandelten generellen Kontrollen werden ebenfalls in den Prüfungsprozess integriert.
- **Zu c) Nein.** Der ISA [DE] 315 (Revised 2019) betont bezüglich des Umfangs und Detaillierungsgrades des Verständnisses der IKS-Komponenten sehr stark die **Skalierbarkeit**. In den Anwendungshinweisen gibt es explizit Beispiele, wie bei **Unternehmen mit geringer Komplexität** das Verständnis für die ersten vier IKS-Komponenten erlangt werden kann. Dies erleichtert die Arbeit vor allem bei eigentümergeführten Unternehmen, bei denen vor allem Befragungen des Managements als ausreichend angesehen werden. (vgl. ISA [DE] 315 (Revised 2019) Tz. A 99ff.)

Thema 10:
Neue GoA: Prüfung geschätzter Werte (ISA [DE] 540 (Revised))
Lösungen zu den Praxisfragen

Frage 1

- Welche Aussagen zur Pflichtenlage von Wirtschaftsprüfern im Zusammenhang mit der Prüfung von geschätzten Werten nach ISA [DE] 540 (Revised) treffen zu?
 - a) Der Abschlussprüfer muss lückenlos sämtliche geschätzte Werte, die in einem Jahresabschluss enthalten sind, nach den neuen konkreten Vorgaben (z. B. „MAD“) des ISA [DE] 540 (Revised) prüfen. ➤ **Nein**
 - b) Obwohl bereits im IDW PS 314 von hoher Schätzunsicherheit und bedeutsamen Risiken im Zusammenhang mit Schätzwerten die Rede war, ergeben sich umfangreiche Änderungen durch die Anwendung des ISA [DE] 540 (Revised). ➤ **Ja**
 - c) Das Vorgehen im Rahmen des ISA [DE] 540 (Revised) bei den geschätzten Werten ist stets losgelöst von der Beurteilung des Risikos für dolose Handlungen durch das Management zu sehen. ➤ **Nein**

Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu a)** Zum einen betrifft der neue ISA [DE] 540 (Revised) nur den Abschluss als solches, d.h. Bilanz, GuV, Anhang, nicht jedoch den Lagebericht (vgl. gesonderte Textziffer D.1.1.). Zum anderen enthält der Abschluss fast nur geschätzte Werte. Im Rahmen der allgemeinen Risikobeurteilung nach ISA [DE] 315 (Revised 2019) hat der Abschlussprüfer **generell die Risiken für wesentliche falsche Darstellungen zu identifizieren**. Dazu gehören auch die Schätzwerte. Nur wenn die **inhärenten Risiken bei diesen Positionen** im oberen Bereich sind, muss der Prüfer für diese die Vorschriften des ISA [DE] 540 (Revised) anwenden.
- **Zu b)** Alleine am **Umfang** der Standards mit 88 Seiten ist schon erkennbar, dass die Vorschriften des ISA [DE] 540 (Revised) wesentlich umfangreicher sind, als der bisherige IDW PS 314 n.F. mit 23 Seiten. Der neue Standard enthält sehr **detaillierte Beschreibungen des erforderlichen Prüfungsvorgehens**, fast schon wie eine Prüferhilfe, und **zahlreiche Dokumentationspflichten**. Insbesondere die detaillierte **Beurteilung von Risikofaktoren** beim inhärenten Risiko und deren Zuordnung in das **Spektrum der inhärenten Risiken** ist eine wesentliche und sicherlich auch zeitaufwändige Neuerung. Eine weitere zentrale Neuerung besteht in der Praxis darin, dass sich der Abschlussprüfer explizit mit dem **Dreiklang aus Methoden, Annahmen und Daten** bei der Ermittlung der Schätzwerte auseinandersetzen muss.
Zu den sonstigen inhaltlichen Änderungen verweisen wir auf das Skript und unser großes Fallbeispiel.

Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu c)** Stellt der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Prüfungsplanung und Risikobeurteilung fest, dass im Unternehmen ein **erhöhtes Risiko für die Vornahme von dolosen Handlungen** durch das Management vorliegt, hat er dies im Rahmen seiner **Beurteilung der inhärenten Risikofaktoren für die geschätzten Werte mit zu berücksichtigen.**

Die im Spektrum der inhärenten Risiken einzuordnenden inhärenten Risiken sind dann ggf. allesamt eine Stufe höher zu setzen (in Richtung höheres Risiko).

Frage 2

- Welche Aussagen zur Pflichtenlage von Wirtschaftsprüfern im Zusammenhang mit der Prüfung von geschätzten Werten nach ISA [DE] 540 (Revised) treffen zu?
 - a) Sofern das Management für eine komplexe Garantierückstellung ohne Begründung (auch nach Aufforderung durch den Prüfer) einen pauschalen Betrag angesetzt hat, muss der Abschlussprüfer eine eigene Punktschätzung oder Ermittlung einer Bandbreite für die mögliche Rückstellungshöhe vornehmen. ➤ **Ja**
 - b) Stellt der Abschlussprüfer im Rahmen der Beurteilung der geschätzten Werte fest, dass das Management bei Ermessensentscheidungen sich immer für die Wertansätze mit den positivsten Ergebnisauswirkungen entscheidet, liegen immer auch dolose Handlungen vor. ➤ **Nein**

Lösungshinweise zu Frage 2

- **Zu a) Ja.** Wenn das Management bei einer komplexen und wesentlichen Rückstellung keinerlei Nachweise erbringen kann, wie sie mit der Schätzunsicherheit (Ermittlung von Garantiefällen, Wahrscheinlichkeit der Reklamationen, Eintrittshöhe etc.) umgegangen ist und dies auch nach Aufforderung des Prüfers nicht tut, muss der Abschlussprüfer selbst eine Schätzung der möglichen Rückstellungshöhe vornehmen und deren Ergebnis mit dem pauschalen Ansatz des Managements vergleichen.
- **Zu b) Nein.** Stellt der Prüfer Anzeichen für eine mögliche einseitige Ausrichtung des Managements fest, kann das ggf. ein Anzeichen für eine dolose Handlung sein.

Aber eine dolose Handlung ist ein vorsätzliches Handeln, um sich durch Täuschung einen ungerechtfertigten oder rechtswidrigen Vorteil zu erlangen (vgl. ISA [DE] 240 Tz. 12). Wenn aber **„nur“ im Rahmen der zulässigen Möglichkeiten** das Ermessen zugunsten positiver Ergebnisse ausgeübt wird, ist das **noch keine** Täuschung von Adressaten durch Verfälschung von Unterlagen oder Falschdarstellung von Geschäftsvorfällen.