

Update Wirtschaftsprüfung 3 2023

Lösungen zu den Praxisfragen

Thema 1:
Praxishinweise zu Treuhandverhältnissen
Lösungen zu den Praxisfragen

Frage 1

- Welche Aussagen treffen zu?
 - a) Der Begriff des „Treuhandverhältnisses“ wird im HGB eindeutig definiert. ➤ **Nein**
 - b) Bei einem Treuhandverhältnis wird eine Sache oder ein Recht auf den Treuhänder übertragen, um stets dessen Interessen zu wahren. ➤ **Nein**
 - c) Das zivilrechtlich auf den Treuhänder übertragene Sicherungsgut ist dennoch bilanziell i.d.R. beim Treugeber zu bilanzieren. ➤ **Ja**
 - d) Das Treuhandverhältnis muss auch im Jahresabschluss des Treuhänders berücksichtigt werden. ➤ **Ja**

Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu a) Nein:** Der Begriff des „Treuhandverhältnisses“ wird im deutschen Zivilrecht nicht definiert. Treuhandverhältnisse werden durch einzelvertragliches Rechtsgeschäft begründet und werden in Abhängigkeit ihrer Ausgestaltung in der (handels-)rechtlichen Kommentierung beschrieben und systematisiert.
- **Zu b) Nein:** Bei der Sicherungstreuhand wird das Sicherungsgut auf den Treuhänder übertragen, um sein Interesse nach Absicherung, z.B. seiner Kaufpreisforderung wie beim Eigentumsvorbehalt oder der Sicherungsübereignung zu wahren. Es gibt aber auch die Verwaltungstreuhand, bei der dem Treuhänder Vermögensgegenstände übertragen werden, um diese ausschließlich im Interesse des Treugebers zu verwalten oder zu verkaufen (z.B. Vermögensverwaltung, Einkaufs- und Verkaufskommission).
- **Zu c) Ja:** Das Treugut ist der Gegenstand, für den eine Treuhandenschaft begründet wurde. Für dessen Bilanzierung ist grundsätzlich das wirtschaftliche Eigentum maßgebend. Das wirtschaftliche Eigentum an dem Treugut befindet sich im Falle von Treuhandverhältnissen grundsätzlich beim Treugeber, weil er weiterhin das Verwertungsrecht und das Risiko der Wertminderung trägt (vgl. IDW Praxishinweis 2/23 Tz. 15ff).
- **Zu d) Ja:** Zum Jahresabschluss gehört auch der Anhang: Der Treuhänder erfasst das Treugut zwar nicht in seiner Bilanz, weist aber unterhalb der Bilanz oder im Anhang auf das Bestehen des Rechtsverhältnisses hin. Mittelbar findet das Treuhandverhältnis durch Erfassung des Provisionsertrages in der GuV auch in der Erfolgsrechnung Berücksichtigung.

Frage 2

- Welche Aussagen betreffend der Berücksichtigung von Treuhandverhältnissen im Prüfungsprozess der Abschlussprüfung treffen zu?
 - a) Das Vorgehen zur Prüfung von Treuhandverhältnissen orientiert sich an dem grundsätzlichen Vorgehen des ISA [DE] 315 (Revised 2019) ➤ **ja**
 - b) Aufgrund der besonderen Vertragsbeziehungen zwischen Treugeber und Treuhänder ist für die Treuhandverhältnisse als einzige ausschließlich nur die Kategorie der inhärenten Risikofaktoren „Management-Bias & Fraud-Anfälligkeit“ zu berücksichtigen (Bias = Irrtum/Fehleinschätzung). ➤ **Nein**
 - c) Bei der Einkaufskommission kauft der Kommissionär Waren im eigenen Namen für Rechnung des Kommittenten ein. Obwohl die Ware nicht im Lager des Kommittenten liegt, muss er diese bilanzieren. ➤ **Ja**
 - d) Bei der Verkaufskommission hat der Kommissionär eine Forderung aus dem Verkauf des Treuguts gegen den Erwerber und eine Verbindlichkeit gegenüber dem Kommittent zu bilanzieren. Da beide sich wertmäßig nahezu entsprechen (mit Ausnahme der Verkaufsprovision), kann er die Forderung und Verbindlichkeit insoweit saldieren und seine Bilanz verkürzen. ➤ **Nein**

Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu a) Ja:** Analog dem im ISA [DE] 315 (Revised 2019) beschriebenen Vorgehen müssen auch bei der Prüfung von Treuhandverhältnissen insbesondere die relevanten Risiken auf Aussageebene identifiziert und auf Basis einschlägiger inhärenter Risikofaktoren beurteilt und im Spektrum der inhärenten Risiken eingetragen werden. Diesen identifizierten und beurteilten Risiken muss dann mit einschlägigen prüferischen Reaktionen begegnet werden.
- **Zu b) Nein:** Auch bei Treuhandverhältnissen sind generell alle 5 Kategorien der inhärenten Risikofaktoren zu berücksichtigen: Komplexität, Subjektivität, Unsicherheit, Veränderung und Management-Bias & Fraud-Anfälligkeit. Je nach individueller Ausgestaltung des konkreten Treuhandverhältnisses können die einzelnen Risikofaktoren unterschiedlich stark ausgeprägt sein.
- **Zu c) Ja:** Der Kommissionär ist zwar zivilrechtlicher Eigentümer, kauft aber die Ware für Rechnung und auf Risiko des Kommittenten. Er aktiviert eine Forderung gegen den Einkaufskommittenten. Der Kommittent ist wirtschaftlicher Eigentümer der Ware und hat diese zu aktivieren, während er gleichzeitig eine Kaufpreisverbindlichkeit gegenüber dem Kommissionär zu bilanzieren hat.
- **Zu d) Nein:** Die Forderung gegen den Erwerber und die Verbindlichkeit gegenüber dem Kommittenten bestehen gegenüber unterschiedlichen Parteien. Aus diesem Grund ist keine Aufrechnungslage nach § 387 BGB gegeben.

Thema 2:
Anwendung der IDW PS KMU (09.2022)
Lösungen zu den Praxisfragen

Frage 1

- Welche Aussagen treffen zu?
 - a) Die vom IDW im September 2022 verabschiedeten Prüfungsstandards für KMU sind zwingend für die Prüfung von kleinen und mittelgroßen Gesellschaften im Sinne des § 267 HGB anzuwenden. ➤ **Nein**
 - b) Obwohl in IDW PS KMU (09.2022) Tz. 24 (n) geregelt ist, dass es sich nur um eine Folgeprüfung handeln darf, kann – bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen - auch bei einer Erstprüfung nach den IDW PS KMU – Standards geprüft werden. ➤ **Ja**
 - c) Das zu prüfende Unternehmen hat im Jahresabschluss komplexe Finanzinstrumente, für die nach komplexen Bewertungsmodellen abgeleitete Werte bilanziert werden. Sofern bei der zu prüfenden Einheit komplexe Modelle und umfangreiche Daten zur Ermittlung von geschätzten Werten vorliegen, ist somit ein bestimmtes Typisierungsmerkmal nach Tz 24 (f) (ii) des IDW PS KMU 1 (09.2022) nicht erfüllt. Damit dürfen die IDW PS KMU insgesamt nicht angewandt werden. ➤ **Nein**

Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu a) Nein:** In IDW PS KMU 1 (09.2022) sind die Typisierungsmerkmale eines KMU definiert, die für die Anwendung der Prüfungsstandards IDW PS KMU Voraussetzung sind. Diese Definition enthält inhaltliche Kriterien, die von den Größenmerkmalen des § 267 HGB komplett abweichen.
- **Zu b) Ja:** Ergänzend zum IDW PS KMU 1 (09.2022) wurde der Standard IDW PS KMU 9 (09.2022) verfasst und zeitlich später erstmalig verabschiedet. In den Tz. 2ff. des IDW PS KMU 9 (09.2022) sind die Prüfungshandlungen beschrieben, die bei einer Erstprüfung ergänzend vorzunehmen sind. Somit kann grundsätzlich auch bei einer Erstprüfung die Prüfung nach den IDW PS KMU erfolgen.
- **Zu c) Nein:** Sofern (nur) einzelne Typisierungsmerkmale nicht erfüllt werden, ist die Anwendung der IDW PS KMU nicht zwangsläufig ausgeschlossen. Im Rahmen seines Ermessens kann der Abschlussprüfer die hinreichende Prüfungssicherheit dadurch erlangen, indem er ergänzende Prüfungshandlungen durchführt. Im vorliegenden Fall könnte er als Reaktion auf die Risiken aus den komplexen Schätzmodellen den umfassenden ISA [DE] 540 (Revised) zusätzlich und ergänzend berücksichtigen.

Thema 3:
QMS in der WP-Praxis: Qualitätssicherungssystem der WP-Praxis
wird ab 15.12.2023 Qualitätsmanagementsystem
Lösungen zu den Praxisfragen

Frage 1

- Welche Aussagen zur Pflichtenlage von Wirtschaftsprüfern treffen zu?
 - a) Bei der Ausgestaltung des Qualitätsmanagementsystems müssen immer alle Regelungen des IDW QMS 1 umgesetzt werden. ➤ **Nein**
 - b) Hat die Geschäftsführung einer WPG bis zum 15.12.2023 das neue QMS nach den Anforderungen des IDW QMS 1 (09.2022) umgesetzt, kann sie sich bis zur nächsten Peer-Review entspannt zurücklehnen und sich wieder ihren Alltagsgeschäften widmen. ➤ **Nein**
 - c) Ein Abschlussprüfer in einer Ein-Mann-Kanzlei kann die interne Nachschau u. U. weiterhin selbst durchführen. ➤ **Ja**
 - d) In manchen Fällen kann bei einer prüferischen Durchsicht von Abschlüssen eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung durchzuführen sein. ➤ **Ja**

Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu a) Nein:** Im neuen IDW QMS 1 (09.2022) wird die kanzleiindividuelle Risikoorientierung sehr stark betont. Dies eröffnet kleineren Praxen mit weniger qualitätsgefährdende Risiken die Möglichkeit zur Skalierung. Sie müssen neben einigen obligatorischen Vorgaben (z. B. Unabhängigkeit) nur die Regelungen umsetzen, die für ihre Praxis angemessen und relevant sind (Skalierung).
- **Zu b) Nein:** Die Geschäftsführung muss auf Basis der jährlichen internen Nachschau einmal im Jahr eine Gesamtbeurteilung des QMS vornehmen und ggf. ein Update der Risikobeurteilung vornehmen. Dieses Vorgehen ist auch zu dokumentieren.
- **Zu c) Ja:** Die Nachschau im Wege der Selbstvergewisserung für die Inhaber kleiner Praxen ist weiterhin unter bestimmten Voraussetzungen möglich (vgl. §§ 49 Abs. 4 BS WP/vBP und IDW QMS 1 (09.2022) Tz. 83:
 - zeitliche Distanz zum Auftrag
 - kein Risikoauftrag
 - in der Kanzlei ansonsten keine geeignete Person verfügbar
 - Dokumentation des Vorliegens der Voraussetzungen
- **Zu d) Ja:** Sofern bei dem Auftrag im Rahmen der Risikoanalyse für die WP-Praxis ein qualitätsgefährdendes Risiko vorliegt, ist auch für die prüferische Durchsicht des Abschlusses eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung vorgesehen (vgl. IDW QMS 2 (09.2022) Tz. A44).

Thema 4:
Nachhaltigkeitsberichterstattung: Allgemeine Angaben (ESRS 2)
Lösungen zu den Praxisfragen

Frage 1

- Welche Aussagen zur Pflichtenlage treffen zu?
 - a) In den ESRS-Standards werden hunderte von Datenpunkten definiert, die zukünftig in der Nachhaltigkeitsberichterstattung angegeben werden müssen. Muss ein Unternehmen alle einschlägigen Angaben bereits im ersten Jahr im Lagebericht aufnehmen ? ➤ **Nein**
 - b) ESRS 2 legt als allgemeiner Standard die allgemeinen Angabepflichten fest, welche von sämtlichen Unternehmen, die unter die Nachhaltigkeitsberichterstattung fallen, berichtet werden müssen. ➤ **Ja**

Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu a) Nein:** In ESRS 1 und 2 sind Angabepflichten der einzelnen ESRS-Standards aufgeführt, die zu einem kleineren Teil von manchen Unternehmen (mit weniger als 750 Mitarbeiter) im ersten Jahr bzw. in den ersten Jahren der Berichterstattung ausgelassen werden können, z. B. „Scope 3 Berichterstattung“ in Bezug auf die Unternehmen in der „vorgelagerten Wertschöpfungskette“.
- **Zu b) Ja:** In ESRS 2 sind allgemeine Angabepflichten enthalten, die betroffene Unternehmen branchenunabhängig machen müssen. Es können sich Überschneidungen mit den themenspezifischen Standards zu Environment, Social und Governance ergeben. Somit können diese Angaben auch zusammen mit den jeweiligen Themen bereitgestellt werden (vgl. Appendix D von ESRS 2).

Thema 7 und 8:
Externe Bestätigungen / BSV bzw. Prüfungsbericht
Lösungen zu den Praxisfragen

Frage 1

- Welche Aussagen zur Pflichtenlage treffen zu?
 - a) Im Rahmen der gesetzlichen Abschlussprüfung müssen zukünftig nach den neuen GoA keine kostspieligen Bestätigungen von Banken mehr eingeholt werden.
 - b) Die Inhalte der internationalen Prüfungsstandards wurden bereits in früheren Jahren in die deutschen Prüfungsstandards weitgehend übernommen. Dennoch sind beim Bestätigungsvermerk über die Anpassung neuer Begrifflichkeiten materielle Änderungen zu berücksichtigen.

➤ **Nein**

➤ **Ja**

Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu a) Nein:** Derart einfach ist es leider doch nicht. Zwar schreibt ISA [DE] 505 die verpflichtende Einholung von Bankbestätigungen nicht mehr ausdrücklich verpflichtend vor. Aber deren Einholung wird in das pflichtgemäße Ermessen des Abschlussprüfers gestellt. Bei seiner Ermessensausübung sollte der Prüfer berücksichtigen, dass mit Bankbestätigungen oft auch zusätzliche Informationen außerhalb des Kontosaldos abgefragt und externe Belege oft eine höhere Verlässlichkeit haben als interne Belege, z. B. Personen mit Online-Zugängen und Berechtigte auf Bankkonten.
- **Zu b) Ja:** Es gibt v.a. folgende materielle Anpassungen im Bestätigungsvermerk:
 - Angemessene Darstellung der Rechnungslegungsmethoden
 - Beurteilung der angemessenen Gesamtdarstellung durch die Aufnahme aller Informationen; Diese dürfen nicht irrelevant oder irreführend sein.

Thema 9:
**Neue GoA: Abschließende Darstellung praxisrelevanter
Unterschiede ISA [DE] zu IDW PS**
Lösungen zu den Praxisfragen

Frage 1

- Welche Aussagen zur Pflichtenlage treffen zu?
 - a) Auch nach den ISA [DE] ist die Ordnungsmäßigkeit der Buchung gesondert zu prüfen und zu dokumentieren. ➤ **Nein**
 - b) Bei der Verständnisklärung über das Geschäftsmodell und das IKS der Einheit sind zwingend alle 5 Komponenten des IKS einzeln zu beurteilen und zu dokumentieren. ➤ **Nein**
 - c) Nach dem ISA [DE] 315 (Revised 2019) wird die IT-Prüfung aufgewertet und in den Prüfungsprozess integriert. Dennoch müssen nicht sämtliche IT-Systeme des Unternehmens mit ihren Risiken und Kontrollen in der Abschlussprüfung beurteilt werden. ➤ **Ja**

Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu a) Nein:** Nach ISA [DE] 200 entfällt die explizierte gesonderte Prüfungspflicht der Buchhaltung. Die Ordnungsmäßigkeit wird aus der Gesamtheit aller Beobachtungen und Ergebnisse der Abschlussprüfung nach den GoA zum Abschluss insgesamt abgeleitet. Eine gesonderte Dokumentationspflicht ergibt sich nur, wenn die Buchführung von den Gesetzesvorgaben abweicht.
- **Zu b) Nein:** Nur bei der IKS-Komponenten „Kontrollaktivitäten“ ist eine Beurteilung notwendig, welche Kontrollen relevant sind und ob die Kontrollen wirksam ausgestaltet und implementiert sind. Bei den übrigen 4 Komponenten des IKS ist eine Gesamtwürdigung ausreichend.
- **Zu c) Ja:** Im Rahmen der Verständniskerngewinnung sind zwar in einem ersten Schritt sämtliche IT-Systeme aufzunehmen incl. deren Schnittstellen. Aber über die Brücke der „bedeutsamen Geschäftsvorfälle, Kontensalden und Abschlussangaben“ werden nur die für den Abschluss **relevanten** IT-Anwendungen und Schnittstellen sowie die relevanten generellen IT-Kontrollen Gegenstand der genaueren Prüfung des Abschlussprüfers.

Frage 2

- Welche Aussagen zur Pflichtenlage treffen zu?
 - a) Im Rahmen einer Erstprüfung reicht die Einsichtnahme in den ausführlichen Prüfungsberichtes des vorherigen Abschlussprüfers vollkommen aus. ➤ **Nein**
 - b) Aufgrund der Einführung des ISA [DE] 540 (Revised) muss der Abschlussprüfer beim Vorliegen von Schätzwerten immer und ausschließlich die Annahmen, Methoden und Daten des Unternehmens für die Ermittlung des Schätzwertes prüfen und dokumentieren. Andere weitere Überlegungen hat der Abschlussprüfer nicht anzustellen. ➤ **Nein**
 - c) Es gibt neben der Neueinführung der ISA [DE] auch einen zusätzlichen, neuen IDW PS zur Mitteilung und gesonderten Kommunikationspflichten des Abschlussprüfers zu festgestellte Mängeln im IKS. ➤ **Ja**

Lösungshinweise zu Frage 1

- **Zu a) Nein:** In ISA [DE] 510 wird explizit geregelt, dass die Einsichtnahme in den Vorjahres-Prüfungsbericht nicht mehr ausreichend ist. Vielmehr ist der Abschlussprüfer verpflichtet, mit dem bisherigen Prüfer dessen Prüfung zu erörtern und sich ggf. auch die Arbeitspapiere geben zu lassen.
- **Zu b) Nein:** Der Abschlussprüfer muss eine von drei Vorgehensweisen wählen:
 1. Erlangung von Prüfungsnachweisen für Ereignisse, die bis zum Datum des Prüfungsvermerks eingetreten sind („nachträgliche Ereignisse“)
 2. Prüfung, wie das Management bei der „Wertermittlung“ vorgegangen ist (**MAD**-Prüfung)
 3. Entwicklung einer eigenen Punktschätzung oder Bandbreite durch den Abschlussprüfer
- **Zu c) Ja:** Die Vorschriften zur Mitteilung von Mängeln im internen Kontrollsystem an die für die Überwachung Verantwortlichen und das Managements sind in einem eigenständigen, neuen Prüfungsstandard, dem IDW PS 475 n.F. enthalten.