

# **Prüfungskommission**

## **für Wirtschaftsprüfer**

### **Wirtschaftsprüfer-Examen gemäß §§ 5-14 a WPO**

#### **1. Aufsichtsarbeit aus dem Gebiet „Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht“**

1. Halbjahr 2005

Termin: 9. Februar 2005

Bearbeitungszeit: 4½ Stunden

Hilfsmittel: Schönfelder, Deutsche Gesetze  
IFRS including IAS and Interpretations (2004) (englische Originalfassung)  
IFRS – Autorisierte deutsche Fassung der englischen Originalausgabe 2003 und zusätzlich IFRS 1 bis 5  
§§ 1 bis 7 AltZG (Anlage)  
§§ 1, 1a, 1b, 2, 7 und 14 BetrAVG (Anlage)  
§ 7d SGB IV (Anlage)  
Nicht programmierbarer Taschenrechner

**Vermerken Sie am Ende Ihrer Ausarbeitung die von Ihnen genutzten Hilfsmittel und deren Rechtsstand!**

**Aufgabe: (siehe Anlage – 23 Seiten einschließlich der Auszüge aus AltZG, BetrAVG und SGB IV)**

**Bitte geben Sie nach Ende der Bearbeitungszeit auch die Aufgabenstellung ab!**

## Aufgabe

**Vorbemerkungen** 1. Bitte schreiben Sie deutlich lesbar; die Korrektoren sind Ihnen dankbar.

2. Die Klausur besteht aus 2 Hauptteilen, denen jeweils eine Maximal-Punktzahl von 135 = 270 Punkten zugeordnet ist.

Alle Aufgabenteile sind zu bearbeiten.

Bei jeder Aufgabe sind die maximal erreichbaren Punkte angegeben; diese Punktzahl stellt zugleich einen Richtwert für den erforderlichen Zeitbedarf dar (in Summe insgesamt 270 Punkte).

3. Begründen Sie Ihre Ausführungen ausreichend – die Zeit hierfür ist eingeplant – und gehen Sie dabei auch auf vertretbare abweichende Auffassungen dann ein, wenn diese Ihres Erachtens zu einer handelsrechtlich ebenfalls zulässigen Bilanzierung führen.

### Teil I: Fragen zu Bilanzierungsgrundsätzen von Rückstellungen

135 Punkte

1. Erläutern Sie die Ansatzkriterien für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach HGB. 10 Punkte

2. Zu Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften:

(1) Beschreiben Sie den Gegenstand einer Drohverlustrückstellung nach HGB. 15 Punkte

(2) Grenzen Sie die Drohverlustrückstellung gegen die Verbindlichkeitsrückstellung ab. 15 Punkte

(3) Beschreiben Sie das Konkurrenzverhältnis zwischen einer Drohverlustrückstellung und einer Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert für ein unfertiges Erzeugnis. 15 Punkte

3. Erläutern Sie mit ausführlicher Begründung für HGB und IFRS, ob und inwieweit Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und Drohverlustrückstellungen abgezinst werden dürfen. 25 Punkte

4. Sind bei Drohverlustrückstellungen nach HGB

(1) bei schwebenden Absatzgeschäften die Vollkosten oder die Teilkosten anzusetzen? 25 Punkte

(2) künftige Kostensteigerungen zu berücksichtigen? 15 Punkte

5. Vergleichen Sie die Regelungen für Aufwandsrückstellungen nach HGB und IFRS. 15 Punkte

**Teil II: Bearbeitung von Einzelrückstellungen**

135 Punkte

Bearbeiten Sie die folgenden 4 Fälle von Rückstellungen:

**1. Handelsvertreter**

25 Punkte

*(1) Sachverhalt*

Die A-AG beschäftigt den Handelsvertreter B seit 1982. B erklärt im Oktober 2002 aus Anlaß der Vollendung seines 63. Lebensjahrs der A-AG aus Altersgründen die Kündigung des Vertrages zum 31. Dezember 2003 und macht seinen in gesetzlicher Höhe vereinbarten Ausgleichsanspruch geltend.

Die Provisionsvergütungen des B haben in den Geschäftsjahren 1998 bis 2002 insgesamt T€1.030 – und zwar ab 1998 beginnend jeweils p.a. T€200-210-190-210-220 – betragen. Die A-AG und B sind sich einig, daß der Berechnung des Anspruchs die Provisionen 1999 bis 2003 zugrunde zu legen sind. Die Auszahlung soll 1 Monat nach Ausscheiden des B erfolgen.

Die A-AG beabsichtigt für das Vertretergebiet des B einen Nachfolger als Handelsvertreter einzustellen. In vergleichbaren Fällen hat die A-AG in der Vergangenheit mit dem jeweils nachfolgenden Handelsvertreter vereinbart, diesem auch für die vom Vorgänger übernommenen Kundenumsätze die volle Handelsvertreterprovision zu zahlen, wenn er zugleich unter Vereinbarung eines Schuldbeitritts dem B gegenüber die von der A-AG an den B gezahlte Abfindung dergestalt an die A-AG erstattet, daß diese bei zinsloser Stundung in 5 gleichen Jahresraten aus den zukünftigen Provisionseinnahmen getilgt wird.

Der neue Handelsvertreter N wird mit diesen Bedingungen im November 2002 zum 1. Januar 2004 von der A-AG unter Vertrag genommen und im 2. Halbjahr 2003 von B in den Kundenkreis eingeführt.

Die endgültige Abfindung für B wird im Januar 2004 nach Vorliegen der für 2003 gezahlten Provision von T€230 endgültig auf der Grundlage eines Fünfjahresdurchschnitts ermittelt und von der A-AG an B bezahlt.

*(2) Aufgabe*

Stellen Sie die Bilanzierung in der Handelsbilanz der A-AG zu den Bilanzstichtagen 2002 bzw. 2003 (jeweils 31. Dezember) dar und begründen Sie die von Ihnen vorgenommenen Bilanzierungen. Dabei ist davon auszugehen, daß die Ausgleichszahlung für die langjährigen Verdienste des B gezahlt wird. Auf Fragen der Mehrwertsteuer und des Ausweises in der Gewinn- und Verlustrechnung ist nicht einzugehen.

**2. Altersteilzeit (ATZ)**

45 Punkte

*(1) Sachverhalt*

Die C-GmbH (Bilanzstichtag 31. Dezember 2003) hat auf der Grundlage des Altersteilzeitgesetzes von 1996 (ATZG) und des für sie geltenden Tarifvertrags sowie einer Betriebsvereinbarung (BV) mit insgesamt 5 Arbeitnehmern (AN) individuelle ATZ-Verträge abgeschlossen, die jeweils eine Gesamtlaufzeit von 4 Jahren mit Beginn ab 1. Januar 2003 haben.

Die Zahl der zum 31. Dezember 2003 nach dem ATZG anrechnungspflichtigen AN beträgt 300, davon haben per Bilanzstichtag 2003 bereits 26 AN das 56. Lebensjahr vollendet.

Der Tarifvertrag sieht u.a. vor:

- ATZ-Berechtigung für AN ab Vollendung des 56. Lebensjahrs
- Aufstockung Nettoentgelt auf 85 % (Rentenversicherung 90 %)
- Möglichkeit der Vereinbarung einer betrieblichen Überforderungsklausel durch BV
- bei Ablauf des ATZ-Vertrags wird für jeden AN, der noch nicht das 63. Lebensjahr vollendet hat, eine einmalige Abfindung von 4 Bruttomonatsgehältern gezahlt.

Die BV regelt zudem u.a., daß

- nur Blockzeit zugelassen ist
- die Laufzeit der Verträge zwischen 3 und 5 Jahren liegen muß
- aus betrieblichem Interesse höchstens jeweils 5 % der Mitarbeiter ATZ-berechtigt sind.

Die C-GmbH bietet generell nur Einzelverträge mit einer Regellaufzeit von 4 Jahren an.

Das ATZG sieht unter bestimmten Voraussetzungen eine Erstattung des Aufstockungsbetrags in Höhe von 20 % des Nettoentgelts durch das Arbeitsamt vor.

## *(2) Aufgabe*

Beantworten Sie die folgenden Fragen zum Stichtag 31. Dezember 2003; eine zahlenmäßige Berechnung der konkreten Bilanzierungsbeträge ist nicht vorzunehmen.

- a. Für welche Zahl von AN sind für welche Art von Verpflichtungen Verbindlichkeiten bzw. Rückstellungen zu bilden?
- b. In welcher prozentualen Höhe vom Nettoentgelt und für welchen Zeitraum sind Aufstockungsbeträge zurückzustellen?
- c. Nach welchen Grundsätzen sind die Verbindlichkeiten bzw. Rückstellungen betragsmäßig zu ermitteln? Ist eine Abzinsung vorzunehmen?
- d. Stellen Sie die bilanzielle Behandlung der 20 %igen Erstattung durch das Arbeitsamt dar.
- e. Besteht für den Insolvenzfall eine Absicherung? Welche Art von Ansprüchen ist in vorliegendem ATZ-Modell der C-GmbH wie abzusichern?
- f. Vergleichen Sie die HGB-Bilanzierung mit der IFRS-Regelung und stellen Sie gegebenenfalls bestehende wesentliche Unterschiede dar.

### **3. Pensionszusage mit Entgeltumwandlung**

*45 Punkte*

#### *(1) Sachverhalt*

Die D-GmbH & Co. KG (D) hat erstmals im Geschäftsjahr 2002 über eine Betriebsvereinbarung zu einer Versorgungsordnung ihren Mitarbeitern (MA) unwiderruflich angeboten, im Rahmen einer jährlich von jedem MA neu abzugebenden Positivklärung eine direkte Pensionszusage mit Kapitalabfindung auf die Vollendung des 65. Lebensjahres zu erteilen, wobei bis zu einer vorgegebenen absoluten Höchstgrenze die Finanzierung zu 90 % durch Entgeltumwandlung und zu 10 % durch einen Zuschuß der D erfolgt. Der überwiegende Teil der MA hat in jeweils unterschiedlicher Höhe in 2002 und in 2003 von dem Angebot der D Gebrauch gemacht.

Die Anlage der Beiträge erfolgte durch einen zugunsten der D von einer Versicherungsgesellschaft aufgelegten und gemanagten Kapitalmarktfonds, der neben inländischen festverzinslichen Wertpapieren höchstens bis zu 20 % inländische Aktien enthalten darf.

Die D garantiert ihren MA eine 4 %ige jährliche Fondsrendite, wobei den MA im Leistungsfall grundsätzlich die gegebenenfalls höhere tatsächlich erzielte Fondsrendite, mindestens jedoch die garantierte Mindestrendite zusteht.

Die versicherungsmathematisch nach § 6 a EStG errechnete Rückstellung für die Pensionszusagen beträgt zum 31. Dezember 2003 T€250; der Kurswert des Fondsvermögens lautet auf T€310. Die kumulierte Fondsverzinsung – für 2003 brutto vor Kapitalertragsteuern bzw. Zinsabschlagsteuern – wird zum 31. Dezember 2003 mit 3,80 % angegeben.

## *(2) Aufgabe*

Beantworten Sie die folgenden Fragen zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2003 der D und machen Sie dabei für die vorgegebenen Fragestellungen sachgerechte Lösungsvorschläge für die anstehenden Verfahrensfragen, um den Zweck der Versorgungsregelung bestmöglich zu erreichen.

- a. Sind bei dieser Vertragsgestaltung bei der D zu passivierende Rückstellungen für Pensionen auszuweisen? Wie ist dabei der Kapitalmarktfonds zu behandeln?
- b. Wie sind die jährlichen Zins- bzw. Dividendenerträge des Kapitalmarktfonds im Hinblick auf die von der D gegebene Renditegarantie von 4 % zu behandeln? Wie erfolgt die bilanzielle Behandlung der Fondserträge bei der D?
- c. Wie ist die Einhaltung und Abführung von Kapitalertragsteuern bzw. Zinsabschlagsteuern durch den Kapitalmarktfonds bei der D zu bewerten?
- d. Wie ist die 4 %ige jährliche Renditegarantie bei der D bilanziell zu behandeln?
- e. Gibt es die Notwendigkeit, für einen denkbaren Insolvenzfall der D Maßnahmen zur Insolvenzsicherung der Ansprüche der MA zu installieren?
- f. Ist es erforderlich, den individuellen Anspruch jedes MA auf seinen jeweiligen mittelbaren Fondsanteil (einschließlich der gegebenenfalls höheren Garantierendite) zu dokumentieren?

## **4. Avalprovisionen**

*20 Punkte*

### *(1) Sachverhalt*

Die F-GmbH führt Bauvorhaben im Hochbau aus und schließt dazu Bauverträge ab, in denen u.a. eine vertragliche Gewährleistung für die Zeit von 5 Jahren nach Abnahme geregelt ist. Zur Absicherung des Kunden ist für die Zeit der vereinbarten Gewährleistung eine kundenseitige Einbehaltung von 5 % des Auftragswerts als Sicherheitseinbehalt vereinbart. Der Bauvertrag enthält des weiteren die Regelung, daß die 5 %ige Einbehaltung bei Stellung einer selbstschuldnerischen Bankbürgschaft entfällt.

Die Hausbank der F stellt zum 30. Dezember 2003 eine derartige selbstschuldnerische Bürgschaft zugunsten des Kunden aus über €200.000 und teilt der F mit, daß sie hierfür eine Avalprovision von 1,5 % p.a. berechnen wird.

Die F rechnet unter gleichzeitiger Übergabe der Bankbürgschaft den auf netto 4 Mill. € lautenden Auftrag zum Tag der Abnahme vom 30. Dezember 2003 mit Gewinn ab; F erhält nach Verrechnung mit vorgeleisteten Anzahlungen den restlichen Auftragswert vom Kunden am 20. Januar 2004 ausgezahlt.

*(2) Aufgabe*

Ist und wenn ja in welcher Höhe zu den Jahresabschlüssen 2003 bis 2007 in der Handelsbilanz der F eine Rückstellung für die in Zukunft anfallenden Avalprovisionen zu bilden?