

Prüfungskommission für Wirtschaftsprüfer

Wirtschaftsprüfungsexamen gemäß §§ 5-14 a WPO

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

2. Halbjahr 2015

Termin: 4. August 2015

Bearbeitungszeit: 6 Stunden

- Hilfsmittel:
1. Schönfelder, Deutsche Gesetze
- Textsammlung und Ergänzungsband -
 - 2.a) International Financial Reporting Standards IFRS einschließlich International Accounting Standards (IAS) und Interpretationen, Die amtlichen EU-Texte Englisch-Deutsch, 8., aktualisierte Auflage, 2014, IDW Verlag GmbH
 - 2.b) International Financial Reporting Standards (IFRS) 2015, Deutsch-Englische Textausgabe der von der EU gebilligten Standards und Interpretationen, WILEY-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA
- Zugelassen ist die Benutzung nur einer dieser Textausgaben! –
3. Wirtschaftsgesetze, 31., aktualisierte Auflage, 2015, IDW Verlag GmbH
 4. Nicht programmierbarer Taschenrechner

Die Aufgabenstellung umfasst einschließlich dieses Vorblattes **9 Seiten**.

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

Bearbeitungshinweise:

1. Die Klausur besteht aus sechs unabhängigen Teilaufgaben aus den Bereichen

1. Rückstellungen	65 Punkte
2. Vorratsvermögen	45 Punkte
3. Langfristige Auftragsfertigung	100 Punkte
4. Sicherungsgeschäfte	35 Punkte
5. Leasingverhältnisse	35 Punkte
6. Zwischengewinneliminierung	<u>80 Punkte</u>

360 Punkte

2. Alle Aufgabenteile sind zu bearbeiten.

3. Bei jeder Aufgabe sind die maximal erreichbaren Punkte angegeben; diese Punkte sollen zugleich einen Anhaltspunkt für die jeweils erforderliche Bearbeitungszeit darstellen. Es sind maximal 360 Punkte (360 Punkte = 360 Minuten Bearbeitungszeit) zu erreichen

4. Begründen Sie ihre Ausführungen hinreichend. Stellen Sie notwendige Berechnungen nachvollziehbar dar und erläutern Sie sie kurz, so dass das Verständnis für die Zusammenhänge deutlich wird.

5. Gehen Sie nur auf die konkreten Fragestellungen ein und verzichten Sie auf allgemeine Darlegungen ohne Bezug zur jeweiligen Fragestellung.

6. Wenn in den Aufgaben von den IFRS gesprochen wird, sind die IFRS, die IAS, die IFRIC- und die SIC-Interpretationen gemeint.

Aufgabe 1: Rückstellungen [65 Punkte]

Die HartamWind AG mit Sitz in Laboe, Schleswig-Holstein, plant, ihr Produktsortiment um Rennboote zu erweitern. Um den Prototyp ihres ersten Rennbootes in Ruhe und Abgeschlossenheit testen zu können, wurde Mitte des Jahres 01 ein weiteres Werksgelände am Ufer eines Sees gepachtet und dort Anfang des Jahres 02 eine Tankstelle fertiggestellt. Die Tankstelle besteht aus einem kleinen Gebäude und einer Zapfsäule und einem unterirdisch gebauten Tank.

Die Tankstelle wird am 02.01.02 in Betrieb genommen. Die Zapfsäule muss nach Ablauf der Nutzungsdauer entsorgt werden. Hierfür werden Kosten in Höhe von 10.000 Euro veranschlagt. Ferner muss der Tank nach Ablauf der Garantiezeit von 10 Jahren aus dem Erdreich entfernt werden, um ein Auslaufen des Treibstoffes zu verhindern. Der Pachtvertrag sieht die Bergung und Entsorgung des Tanks zum Ende der Garantiezeit des Tanks explizit vor. Unter Berücksichtigung aller Risiken wird für die Bergung und Entsorgung des Tanks mit Kosten in Höhe von 150.000 Euro gerechnet. Eine Änderung der Rückbaukosten wird nicht erwartet. Der risikolose Zins beträgt 3,5 % und der risikoadjustierte 5,5 %.

Aufgaben:

- a) Wie sind die Rückbaukosten des Tanks im IFRS-Abschluss der HartamWind AG abzubilden? Welche Aufwendungen entstehen im Zusammenhang mit den erfassten Positionen? [25 Punkte]
- b) Wie würde sich die Bilanzierung ändern, wenn die HartamWind AG den Rückbau der Tanks aus Umweltschutzgesichtspunkten einplant, der Pachtvertrag eine Entsorgung des Tanks aber nicht explizit vorsieht? [10 Punkte]
- c) Welche Unterschiede ergeben sich zur handelsrechtlichen Rechnungslegung? Eine betragsmäßige Darstellung ist nicht erforderlich! [15 Punkte]
- d) Erläutern Sie stichpunktartig, welche substanziellen Prüfungshandlungen der Prüfer hinsichtlich der Rückbaukosten gemäß Teilaufgabe a) vornehmen sollte. [15 Punkte]

Aufgabe 2: Vorratsvermögen [45 Punkte]

Die Outdoor AG ist ein in Deutschland ansässiger Outdoorartikelhändler, der im MDAX gelistet ist. Das Unternehmen ist auf den Vertrieb von Produkten rund um das Thema „alpin“ spezialisiert und generiert einen bedeutenden Teil seiner Umsätze über das Internet. Zum Abschlussstichtag 31.12.01 befinden sich im Auslieferungslager noch folgende Handelswaren im Bestand:

- 1) 10.000 wasserdichte Bergsteigerjacken „Luis Trekker Memorial“
- 2) 2.000 Wanderschuhe „Mountain run“
- 3) 5.000 Rucksäcke „Mount Everest“

Die Waren wurden am 01.10.01 beschafft. Für die Bewertung sind folgende Daten gegeben:

Produkt	Anschaffungskosten	Wiederbeschaffungskosten	Nettoverkaufserlös am 31.12.01
Bergsteigerjacke	210	140	175
Wanderschuhe	114	96	135
Rucksack	140	160	120

Aufgaben:

- a) Welche Werte sind in der Bilanz nach HGB und IFRS anzusetzen? [10 Punkte]
- b) Angenommen, die Outdoor AG wäre nicht Händler, sondern Hersteller obiger Artikel. Welche Implikationen hätte dies auf die Höhe des Bilanzansatzes nach HGB und nach IFRS? Für die Bewertung ist davon auszugehen, dass die Herstellungskosten den o. a. Anschaffungskosten und die Herstellungskosten am Abschlussstichtag den o. a. Wiederbeschaffungskosten entsprechen. [10 Punkte]
- c) Im folgenden Geschäftsjahr entwickelt sich der Rucksack „Mount Everest“ zu einem begehrten Objekt bei Bergwanderern, so dass bis zum nächsten Abschlussstichtag der Nettoverkaufserlös auf 320 Euro und die Wiederbeschaffungskosten auf 240 Euro steigen. Wie wären die Restbestände der im Oktober 01 angeschafften Rucksäcke im neuen Geschäftsjahr zum 31.12.02 nach HGB und IFRS zu bewerten? [10 Punkte]
- d) Über ihre Handelsaktivitäten hinaus plant die Outdoor AG, künftig unzerbrechliche Trinkflaschen aus Kunststoff für Bergsteiger zu produzieren. Die Produktion soll im Geschäftsjahr 02 anlaufen. Hierzu wurden im Laufe des Geschäftsjahres 01 bereits 10 Tonnen Monoethylenglykol zu einem Preis von 900 Euro pro Tonne und 20 Tonnen para-Phthalsäure zu einem Preis von 800 Euro pro Tonne gekauft. Am 31.12.01 beträgt der Wiederbeschaffungspreis für Monoethylenglykol 780 Euro pro Tonne und der Wiederbeschaffungspreis von para-Phthalsäure 680 Euro pro Tonne. Nettoverkaufserlöse lassen sich nur für Monoethylenglykol feststellen; sie betragen 710 Euro pro Tonne. Eine Ende 01 abgeschlossene neue Marktstudie der Marketingabteilung kommt zu dem Ergebnis, dass in der ursprünglichen Marktstudie der Markt für Trinkflaschen aus Kunststoff für Bergsteiger maßlos überschätzt wurde. Nunmehr wird davon ausgegangen, dass die Trinkflaschen in der Markteinführungsphase (im Geschäftsjahr 02) auf keinen Fall zu kostendeckenden Preisen verkauft werden können. Zudem wurde auch das Marktvolumen überschätzt, so dass

davon auszugehen ist, dass die Bestände an Monoethylenglykol um 40 % und para-Phthalsäure um 30 % zu hoch sind. Wie sind die beiden Chemikalien zum 31.12.01 nach HGB und IFRS zu bewerten? [15 Punkte]

Aufgabe 3: Langfristige Auftragsfertigung [100 Punkte]

Die Kraftwerk AG, Sitz Berlin, nimmt zu Beginn des Jahres 01 an der Ausschreibung für ein Projekt zur Errichtung eines Kohlekraftwerkes in der Nähe von Shanghai, China, teil. Die bietenden Firmen werden zunächst vom chinesischen Wirtschaftsministerium aufgefordert, ein Grobkonzept für eine Vorauswahl vorzulegen. Die Kraftwerk AG entsendet daher im Juni 01 eine Gruppe von Ingenieuren und Controllern, deren Aufgabe es ist, die technischen und kaufmännischen Anforderungen an das Projekt zu ermitteln und ein erstes Konzept für die Errichtung der Anlage zu erstellen. Hierzu zählen unter anderem die technische Spezifikation des Projektes, die Zusammenstellung der erforderlichen Lieferungen und Leistungen, die grobe Kalkulation der Selbstkosten des Auftrages sowie die Festlegung eines ersten Terminplanes. Aufgrund des hohen Auftragswertes und der längeren Fertigstellungszeit der Anlage ist auch ein geeignetes und den Besonderheiten dieses Anlagengeschäftes entsprechendes Finanzierungskonzept zu entwickeln. Die Kosten für die Zusammenstellung der Informationen betragen insgesamt 30 Millionen Euro.

Das Anfang Januar 02 vorgelegte Konzept der Kraftwerk AG überzeugt das chinesische Wirtschaftsministerium. Die Kraftwerk AG wird daher aufgefordert, ein verfeinertes Gesamtkonzept vorzulegen. Hierzu zählen unter anderem die detaillierte Kalkulation der Selbstkosten (Plankosten) des Fertigungsauftrages auf der Grundlage der Konstruktions- und Beschaffungspläne sowie die Planung der Liefertermine. Hierfür entstehen der Kraftwerk AG im Jahr 02 Kosten in Höhe von 50 Millionen Euro.

Im November 02 tritt die Kraftwerk AG in konkrete Vertragsverhandlungen mit dem chinesischen Wirtschaftsministerium und den entsprechenden Behörden in Shanghai ein. Nach verschiedenen Verhandlungsrunden wird der Kraftwerk AG der Auftrag erteilt. Im Dezember 02 unterzeichnen das chinesische Wirtschaftsministerium, die zuständigen Vertreter der Behörden aus Shanghai sowie der Vorstand der Kraftwerk AG den Werklieferungsvertrag. Zu diesem Zeitpunkt stehen die von der Kraftwerk AG zu erbringenden Leistungen, die vom Auftraggeber dafür zu entrichtenden Preise und die voraussichtliche Gesamtdauer des Projektes fest.

Die Kraftwerk AG kalkuliert mit einer Gesamtprojektdauer von (noch) vier Jahren für die Fertigstellung des Kohlekraftwerkes. Mit dem Auftraggeber wird ein Festpreis in Höhe von 3.100 Millionen Euro vereinbart. Die voraussichtlichen Gesamtkosten des Projektes betragen einschließlich Projektierungskosten 2.600 Millionen Euro. Das Kohlekraftwerk wird am Ende der Bauphase vom Auftraggeber abgenommen und anschließend abgerechnet. Es sei unterstellt, dass sich die Kosten für die Errichtung

des Kohlekraftwerkes während der Projektdauer von vier Jahren im Verhältnis 1:3:5:1 verteilen.

Aufgaben:

- a) Geben Sie fünf Besonderheiten des periodenübergreifenden Anlagengeschäftes im Vergleich zu industriellen Seriengeschäften an. [5 Punkte]
- b) Wie ist das Kohlekraftwerkprojekt im Jahresabschluss der Kraftwerk AG gemäß HGB bei strenger Auslegung des Realisationsprinzips in den Jahren 01 bis 06 zu bilanzieren? Gehen Sie bei der Beantwortung von folgenden Annahmen aus: Die Bewertung des Projektes erfolgt zur handelsrechtlichen Herstellungskostenobergrenze und die GuV wird nach den Gesamtkostenverfahren aufgestellt. Gehen Sie von einem Steuersatz von 30 % aus. [20 Punkte]
- c) Erstellen Sie die IFRS-Bilanz und die Gesamtergebnisrechnung, wenn das Kohlekraftwerksprojekt entsprechend der Percentage-of-Completion-Methode bilanziert wird. Wie sind Fertigungsaufträge im IFRS-Abschluss auszuweisen? Gehen Sie für die Beantwortung der Frage davon aus, dass das Projekt zu aufwandsgleichen Vollkosten bei der Kraftwerk AG bilanziert und die Cost-to-cost-Methode angewandt wird. Gehen Sie von einem Steuersatz von 30 % aus. [30 Punkte]
- d) Diskutieren Sie Ansätze zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der wirtschaftlichen Lage der Kraftwerk AG im Jahresabschluss nach HGB bei strenger Auslegung des Realisationsprinzips. [15 Punkte]
- e) Im langfristigen Anlagengeschäft existiert eine Vielzahl typischer Risiken, die im Rahmen des Risikomanagements zu erkennen, zu steuern und zu beherrschen sind. Geben Sie die typischen Risiken an. Wie sind bei strenger Auslegung des Realisationsprinzips voraussichtliche Auftragsverluste im Jahresabschluss nach HGB auszuweisen? [5 Punkte]
- f) Welche besonderen Prüfungshandlungen wären vom Abschlussprüfer hinsichtlich des in Teilaufgabe e) angesprochenen Risikomanagements vorzunehmen? [25 Punkte]

Aufgabe 4: Sicherungsgeschäfte [35 Punkte]

Die Sicher AG, Sitz in Magdeburg, erwirbt am 30.06.01 Rohstoffe ihres US-amerikanischen Lieferanten in Höhe von 1 Million US-\$ mit einem Zahlungsziel von einem Jahr. Um sich gegen das Währungsrisiko abzusichern, erwirbt die Sicher AG gleichzeitig einen zum gleichen Zeitpunkt fällig werdenden Zerobond mit einem Rückzahlungsbetrag in Höhe von 1 Million US-\$. Die Verbindlichkeit wird mit einem risikofreien Geldmarktzins von 5 % abgezinst, der auch dem Effektivzinssatz des Zerobonds entspricht. Zum 30.06.01 herrscht zwischen Euro und US-\$ Parität. Der Zerobond wird als zur Veräußerung verfügbar klassifiziert.

Zum 31.12.01 ist der US-\$/€-Kurs auf 0,9 US-\$/€ gefallen. Ferner hat sich die Bonität des Zerobonds verschlechtert, so dass der effektive Zinssatz bei 8 % liegt.

Latente Steuern sind nicht zu berücksichtigen.

Aufgaben:

- a) Wie ist dieser Geschäftsvorfall nach IFRS zum Zugangszeitpunkt zu verbuchen, wenn der beizulegende Zeitwert der Lieferverbindlichkeit abgesichert werden soll? [5 Punkte]
- b) Wie ist dieser Geschäftsvorfall nach IFRS zum 31.12.01 (=Abschlussstichtag der Sicher AG) zu verbuchen, wenn der beizulegende Zeitwert der Lieferverbindlichkeit abgesichert werden soll? [15 Punkte]
- c) Wie ist dieser Geschäftsvorfall nach IFRS zum 31.12.02 zu verbuchen, wenn im Geschäftsjahr 02 alles planmäßig verläuft, d. h. der Zerobond zurückgezahlt und mit dieser Zahlung die Verbindlichkeit beglichen wird? Gehen Sie davon aus, dass der Wechselkurs auf 0,85 US-\$/€ gefallen ist. [15 Punkte]

Aufgabe 5: Leasingverhältnisse [35 Punkte]

Die Opto AG, ein konzernunverbundenes, kapitalmarktorientiertes Unternehmen mit Sitz in Jena nimmt das Wahlrecht des § 325 Abs. 2a i. V. m. Abs. 2b HGB in Anspruch.

Im Abschluss der Opto AG ist eine Spezialmaschine erfasst, mit der Optiken extrem genau geschliffen werden können. Diese Maschine wurde vor einigen Jahren hergestellt. Aufgrund der außerordentlichen Güte der darauf geschliffenen Optiken und der zunehmenden Nachfrage nach solchen hochpreisigen Optiken geht der Leiter Rechnungswesen von einem erheblichen Wertzuwachs der Maschine aus. Um die stillen Reserven zu realisieren, beschließt der Vorstand auf Empfehlung des Leiters Rechnungswesen den Abschluss eines Sale-and-lease-back-Vertrages. Am 31.12.01 wird der Vertrag zwischen der Opto AG und der Leasing-direkt AG geschlossen. Die Leasingvereinbarung enthält folgende Eckpunkte:

- Leasinggegenstand ist die Maschine, Übergang des juristischen Eigentums und Beginn der Grundmietzeit ist der 01.01.02.
- Die vereinbarte Grundmietzeit beträgt 10 Jahre.
- Die jährlich nachschüssig zu zahlende Leasingrate beträgt 200.000 Euro.
- Der vereinbarte Verkaufspreis für die Maschine beträgt 1.400.000 Euro.

Beachten Sie für die Beantwortung der Aufgaben ferner folgende Prämissen:

1. Der vereinbarte Verkaufspreis entspricht dem beizulegenden Zeitwert der Maschine zum Zeitpunkt des Abschlusses des Leasingvertrages.
2. Der Buchwert der Maschine zum 31.12.01 beträgt 1.000.000 Euro.

3. Die Maschine wird linear abgeschrieben. Ihre wirtschaftliche Restnutzungsdauer zum 31.12.01 beträgt 10 Jahre.
4. Der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz beträgt 7,07 %. Es ist von einem nicht garantierten Restwert in Höhe von null Euro auszugehen. Anfängliche direkte Kosten sind beim Leasingnehmer nicht angefallen, so dass der beizulegende Zeitwert des Leasingobjektes dem Barwert der Mindestleasingzahlungen entspricht.
5. Steuerwirkungen sind nicht zu berücksichtigen.

Aufgaben:

- a) Beurteilen Sie, ob es sich bei dem zwischen der Opto AG und der Leasingdirekt AG geschlossenen Leasinggeschäft um ein Finanzierungs-Leasingverhältnis oder um ein Operating-Leasingverhältnis i. S. d. IAS 17 handelt. [5 Punkte]
- b) Wie ist der Sachverhalt im IFRS-Abschluss der Opto AG zum 31.12.02 abzubilden? Gehen Sie zur Beantwortung dieser Teilaufgabe – unabhängig von Ihrem Ergebnis in Teilaufgabe a) – davon aus, dass es sich bei dieser Sale-and-lease-back-Vereinbarung um ein Finanzierungs-Leasing handelt. [30 Punkte]

Aufgabe 6: Zwischengewinneliminierung [80 Punkte]

- a) Stellen Sie die Bedeutung der Zwischengewinneliminierung für assoziierte Unternehmen im **handelsrechtlichen Konzernabschluss** dar.

Gehen Sie dabei auf die **gesetzliche Regelung** und ergänzende **Anforderungen der DRS** ein.

Diskutieren Sie dabei insbesondere:

- **Notwendigkeit** der Eliminierung von Zwischengewinnen
- **Umfang** der Eliminierung von Zwischengewinnen
- **Buchungstechnische Abbildung** der Eliminierung von Zwischengewinnen.

[60 Punkte]

- b) Führen Sie für das nachfolgende Fallbeispiel die **notwendigen Buchungen** für die Zwischengewinneliminierung **unter Beachtung der Regelungen des DRSC** durch. Geben Sie zu den Buchungssätzen **knappe Erläuterungen** zur gewählten Vorgehensweise.

Fallbeispiel

Das Mutterunternehmen A erwirbt am 01.01.02 25 % an dem Unternehmen E.

Das Mutterunternehmen A liefert in 02 Waren im Wert von 500 an E, die erst in

04 an fremde Dritte weiterveräußert werden. Hierin sind Zwischengewinne in Höhe von 60 enthalten.

Umgekehrt liefert E in 02 an das Mutterunternehmen A Waren im Wert von 700 mit einem Zwischengewinn in Höhe von 80. Das Mutterunternehmen veräußert diese Waren in 03 an fremde Dritte weiter. [15 Punkte]

- c) Gehen Sie auch **kurz** verbal darauf ein, inwieweit die Geschäftsvorfälle in Frage b) Auswirkungen auf die **Aufwands- und Ertragskonsolidierung** bzw. eine eventuelle **Schuldenkonsolidierung** haben. [5 Punkte]