

Lösungshinweise zu Praxisfall 6: Prüferdialog zu Rückstellungen

Sachverhalt

Prüfungsassistent Fleißig ist schon seit 2 Jahren bei der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft „Wir prüfen genau“ GmbH und wird nun das erste Mal bei der Prüfung der „Möbel und Holz GmbH“ mit der Prüfung der Rückstellungen beauftragt. Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer Kaiser erläutert ihm nochmal knapp seine Aufgaben:

1. Beurteilung der **Risiken** wesentlicher falscher Darstellungen
2. Ermittlung **Wesentlichkeitsgrenze**
3. Planung sachliches Prüfungsprogramm (Darstellung **aussagebezogene Prüfungshandlungen**)
4. Zusammenstellung der Prüfungsdifferenzen unter dem Aspekt der Wesentlichkeit:
 - Liste der **zu korrigierenden Fehler** („Nachbuchungsliste“)
 - Liste der **nicht zu korrigierenden Fehler** (für zusammenfassende Betrachtung)

Aus seiner Erfahrung weiß **Prüfungsassistent Fleißig**, dass er wichtige, risikorelevante Informationen am ehesten von dem Geschäftsführer einer Firma bekommt. Deshalb will er seine Prüfung mit der Befragung des **Geschäftsführers Herrn Baumann** beginnen. Folgendes Gespräch hat sich dabei ergeben:

1. Guten Morgen Herr Baumann. Ich möchte mich heute mit den Rückstellungen beschäftigen. Dabei habe ich an die aktuelle Wirtschaftslage gedacht. Wie wirken sich denn die momentan **explodierenden Energiepreise** auf Ihr Unternehmen aus?
2. Guten Morgen Herr Fleißig, Das freut mich, dass Sie das fragen. Denn Sie müssen wissen: ich bin ein sehr vorausschauender, vorsichtig agierender Kaufmann. Schon vor Beginn des Ukrainekriegs im Februar 02 waren die Energie- und Rohstoffpreise ja schon auf einem sehr hohen Niveau. Viele meiner Geschäftspartner wollten abwarten und haben auf eine Entspannung des Marktes gehofft. Aber ich war schlauer und habe mir noch im Januar für einen Zeitraum von 2 Jahren die Strompreise auf moderatem Niveau durch einen Langfristvertrag gesichert.
3. Da waren Sie sehr vorausschauend und clever! Das muss man Ihnen lassen! Glückwunsch! Aber im Maschinenbau sind Sie ja auch abhängig von **anderen Rohstoffpreisen**, deren Lieferfähigkeit und Preisentwicklung in diesem Jahr vielen Betrieben Probleme bereitet. Konnten Sie da auch Vorsorge treffen?
4. Ich muss zugeben: Die Vorsorge ist mir leider nicht in allen Bereichen gelungen. Da unser Maschinenbau sehr energieintensiv ist und wir deshalb viel Gas benötigen, trifft uns die extreme Preissteigerung beim Gas sehr empfindlich. Auch die anderen Rohstoffpreise wachsen momentan leider ins Unermessliche. Aber ich bin laufend dran, die Preissteigerungen auch in die laufenden Verkaufsverhandlungen einfließen zu lassen.
5. Gibt es denn Langfristverträge, bei denen Sie mit der Herstellung der Maschinen noch im alten Jahr begonnen haben. Die endgültige Auslieferung erfolgt aber erst im neuen Jahr?
Wenn ja: könnte ich da die Verträge und die Kostenträgerrechnung mit den aufgelaufenen Herstellungskosten sowie der Kostenprognose fürs nächste Jahr bekommen?
6. Wir haben im Februar leider noch einen Vertrag mit festem Verkaufspreis abgeschlossen, mit der **Tippex GmbH & Co. KG**. Da muss ich erst den Controller Maier fragen. Der hat die ganzen Unterlagen zu dem Vertrag und die Kalkulationen. Wir haben auch schon mal eine Hochrechnung gemacht. Holen Sie sich doch einfach schon mal einen Kaffee. Er bringt Ihnen die Unterlagen dann ins Prüferzimmer

Stand: 03.11.2025

7. In Gedanken: „Dann muss ich mir mal im Prüferzimmer ein paar Minuten Zeit nehmen, um über das Gespräch nachzudenken. Da könnten doch ein paar Risiken für die Bilanzierung in dem Vertrag stecken...“

Unterlagen der Möbel und Holz GmbH

Unterlagen aus dem Jahresabschluss	31.12.02 EUR	01 EUR
- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	500.000,00	300.000,00
- unfertige Erzeugnisse	42.500,00	45.000,00
- fertige Erzeugnisse	0,00	0,00
Vorräte	542.500,00	345.000,00
Bilanzsumme	1.000.000,00	1.100.000,00
Umsatzerlöse	3.000.000,00	4.000.000,00
Jahresüberschuss	1.200.000,00	790.000,00

Prüfer Fleißig erhält von Controller Maier verschiedene Dokumente. Unter anderem ist ein **Vertrag** mit dem Kunden **Tippex GmbH & Co. KG** dabei:

Vertrag zwischen der

Möbel und Holz GmbH (Lieferant)

und

Tippex GmbH & Co. KG (Kunde)

§ 1 Liefergegenstand

Wir verpflichten uns, spätestens am **15.12.03** eine Maschine entsprechend Ihren Konstruktionsvorgaben vom 19.01.02 herzustellen und in Ihrem Werk in Gaggenau zu montieren und in betriebsbereiten Zustand zu versetzen.

§ 2 Kaufpreis

Der Kaufpreis für die Maschine beträgt **100.000 EUR** zzgl. gesetzliche Umsatzsteuer

.....

§ 9 Gewährleistung

Wir sichern Ihnen zu, dass die Maschine in einwandfreiem Zustand ausgeliefert wird.

...

Baden-Baden, 05.02.02

Prüfer Fleißig schaut sich die überlassenen Dokumente und Berechnungen durch und sammelt folgende Informationen:

Bis zum 31.12.02 sind **50 %** der Herstellungsarbeiten erledigt (zu ursprünglich geplanten Herstellungskosten für die 50 % rd. i. H. v. EUR 43.000,00). Bis zur Auslieferung Ende 03 werden aufgrund von Preissteigerungen voraussichtlich Herstellungskosten auf Basis von Vollkosten in Höhe von insgesamt EUR 150.000,00 anfallen. Im Rahmen der Auslieferung fallen noch allgemeine Verwaltungs- und Vertriebskosten in Höhe von EUR 4.250,00 und Aufwendungen für Verpackungsmaterial von EUR 5.000,00 an.

Der kalkulierte Gewinnzuschlag beträgt EUR 5.750,00.

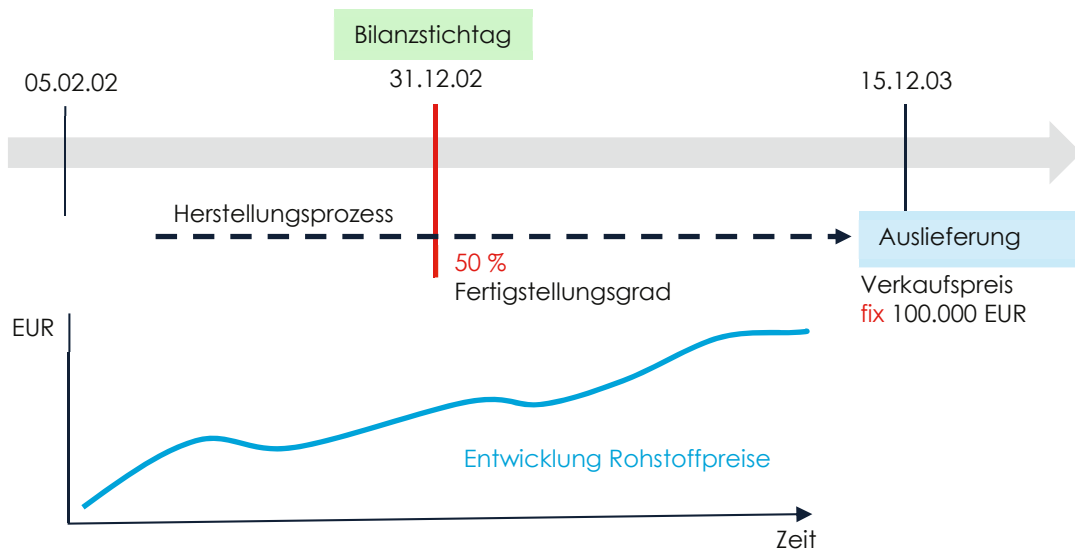
Stand: 03.11.2025

Ansatz der unfertigen Erzeugnisse**Maschine für Kunde Tippex****EUR**

Endgültige Auftragssumme (ohne Ust.)	100.000,00
abzgl. nicht aktivierungsfähige Vertriebskosten	-5.000,00
abzgl. nicht zu aktivierende Gemeinkosten	-4.250,00
abzgl. Gewinnaufschlag	-5.750,00

= Wert der Herstellungskosten der Maschine**85.000,00**

x Fertigstellungsgrad

50,00 %**= Bilanzansatz der unfertigen Erzeugnisse****42.500,00****Darstellung Vertragsentwicklungen mit Tippex GmbH & Co. KG im Zeitablauf**

Aus dem Gespräch mit Herrn Baumann und den Unterlagen von Herrn Maier hat Prüfer Fleißig schon ein paar Inhaltspunkte für **Risiken** für falsche Darstellungen im Abschluss erhalten.

Fragestellung**Aufgabe 1:**

Welche Anhaltspunkte für Risiken sind das? Analysieren Sie die Risiken aus dem vorgelegten Vertrag.

Aufgabe 2:

Ermitteln Sie die Wesentlichkeitsgrenze

Aufgabe 3:

- 3.1 Legen Sie die Reaktionen auf die Risiken (mögliche Prüfungshandlungen) fest.
- 3.2 Beurteilen Sie die Feststellungen inkl. Zusammenstellung der Prüfungsdifferenzen.
- 3.3 Erstellen Sie eine Schlussfolgerung für das Prüfungsergebnis.

Lösungshinweise

Aufgabe 1:

- **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 **Anhangangaben unvollständig** sind (§ 285 Nr. 12 HGB)
- **Gewährleistungsverpflichtung**
 - Risiko, dass **Haftungsverhältnisse unvollständig** sind (§ 251 HGB)

Aufgabe 2:

		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

Aufgabe 3:

zu 3.1 Mögliche Prüfungshandlungen:

- **Einsichtnahme/Berechnungen**
 - Durchsicht Vertragsunterlagen
 - Prüfung der Kostenstellen und Kostenträgerrechnung
 - 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 bezgl. Sicherungsbürgschaften

zu 3.2

Stand: 03.11.2025

3.2.1 Prüfung der Vorräte: Prüfung der Ausgangsbewertung:

Unfertige Erzeugnisse sind grundsätzlich mit den Wiederherstellungskosten anzusetzen. Die von der Unternehmung angewandte retrograde Bewertung ist i. d. R. 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.

3.2.2 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)

	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

3.2.3 Vorrang Teilwertabschreibung vor Drohverlustrückstellung

Aufgrund des strengen Niederstwertprinzips müssen vorrangig die unfertigen Erzeugnisse aufgrund des drohenden Verlustes außerplanmäßig abgeschrieben werden. Nur für den darüberhinausgehenden Verlust ist eine Rückstellung für drohende Verluste zu bilden. Da die Rückstellung sich mit Auslieferung im Dezember 03 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:

→ **Durch Ergebnisauswirkung: 55.000 EUR durch fehlerhafte Vorrats- und Rückstellungsbewertung.**

3.2.4 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 Vermerkpflcht 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** Vermerkpflcht

3.2.5 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 3.3**Zusammenstellung aller festgestellten falschen Darstellungen (oberhalb Nichtaufgriffsgrenze)**

- Anpassung der **unfertigen Erzeugnisse** - 42.500 EUR
- **Bildung Rückstellung für drohende Verluste** - 12.500 EUR
- 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 Baumann 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)

- o - **Fehlanzeige** -