

Christiane Kohs

Wesentliche Bilanzierungsunterschiede zwischen HGB und IFRS dargestellt anhand von Fallbeispielen

Vorräte und langfristige Auftragsfertigung

Auf einen Blick ...

- Wir erläutern die Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten des Vorratsvermögens nach HGB und IFRS.
- Wir zeigen Unterschiede in der Folgebewertung, insbesondere in der Zulässigkeit verschiedener Verbrauchsfolgeverfahren.
- Wir zeigen den Umgang mit langfristigen Fertigungsaufträgen nach der Completed-Contract-Methode im HGB- und der Percentage-of-Completion-Methode im IFRS-Abschluss.

1. Vorräte, langfristige Auftragsfertigung

1.1. Rechtsgrundlagen

HGB

§ 240 Abs. 3, 4 HGB, § 253 Abs. 1 Satz 1, Abs. 4, 5 HGB, § 255 Abs. 1 bis 3 HGB, § 256 HGB

IFRS

IAS 2, IAS 11

1.2. Definitionen

HGB

Eine gesetzliche Definition existiert nicht. Nach § 247 Abs. 2 HGB sind im Umkehrschluss zum Anlagevermögen nur solche Vermögensgegenstände als Vorräte (Umlaufvermögen) auszuweisen, die vorübergehend dem Geschäftsbetrieb dienen.

IFRS

Vorräte sind Vermögenswerte, die vom Unternehmen mit oder ohne weitere Be- bzw. Verarbeitung im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit verkauft werden sollen oder die als Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe dazu bestimmt sind, bei der Herstellung von Vorräten oder der Erbringung von Dienstleistungen verbraucht zu werden.

Die Bilanzierung unfertiger Erzeugnisse, die im Rahmen einer langfristigen Auftragsfertigung für einen Kunden hergestellt werden, ist in IAS 11 Fertigungsaufträge geregelt.

1.3. Ansatzkriterien

HGB

Vorräte sind aktivierungspflichtig, wenn sie die Eigenschaften eines Vermögensgegenstands besitzen (siehe Punkt 3.2).

IFRS

Vorräte sind Vermögenswerte. Deshalb wird bei der Aktivierung vorausgesetzt,

- dass es wahrscheinlich ist, dass ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen zufließen wird,
- dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw. der Wert der Vorräte verlässlich bestimmbar sind.

1.4. Erstbewertung

HGB

Die Erstbewertung von Vorräten erfolgt zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Die Herstellungskosten umfassen:

- Materialeinzel- und Materialgemeinkosten,
- Fertigungseinzel- und Fertigungsgemeinkosten,
- Sondereinzelkosten der Fertigung,
- Werteverzehr des Anlagevermögens.

Wahlweise können einbezogen werden:

- Verwaltungskosten,
- Kosten für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung.

Aus steuerlichen Gründen unterbleibt im HGB-Abschluss in der Regel der Ansatz von Verwaltungsgemeinkosten sowie der Kosten für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung.

IFRS

Vorräte sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten.

Die Herstellungskosten setzen sich nach IFRS wie folgt zusammen (IAS 2.12):

- Materialeinzel- und Materialgemeinkosten,
- Fertigungseinzel- und Fertigungsgemeinkosten,
- Sondereinzelkosten der Fertigung,
- Werteverzehr des Anlagevermögens,
- produktionsbezogene Verwaltungskosten,
- produktionsbezogene soziale Kosten.

Von Bedeutung sind die Verwaltungsgemeinkosten. Diese sind nach IFRS stets dann in die Herstellungskosten einzurechnen, wenn sie sich dem Produktionsprozess mit vertretbarem Aufwand auf vernünftiger und stetiger Basis zurechnen lassen (IAS 2.15). Nach HGB hingegen besteht ein Wahlrecht zur Einrechnung von Verwaltungsgemeinkosten.

1.5. Folgebewertung

HGB

Vorräte werden nach HGB mit dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bzw. dem niedrigeren Börsen- oder Marktpreis oder ersatzweise dem beizulegenden Wert zum Bewertungsstichtag bewertet. Die Ermittlung des Vergleichswerts erfolgt dabei in Abhängigkeit der Vorratsart entweder beschaffungs-

marktorientiert oder absatzmarktorientiert. Als Bewertungsvereinfachungsverfahren für die Verbrauchsfolge sind die Fifo- (first-in-first-out) und Lifo-Methode (last-in-first-out) sowie die Durchschnittskostenmethode zulässig.

Dem Fifo-Verfahren liegt die Annahme zugrunde, dass zuerst angeschaffte oder hergestellte Vermögensgegenstände auch als erstes wieder verbraucht oder veräußert werden. Im Bestand verbleiben am Bilanzstichtag annahmegemäß die letzten Zugänge, die je nach Bestandshöhe mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des letzten, vorletzten usw. Zugangs bewertet werden. Abgänge müssen nicht bewertet werden.

Das Lifo-Verfahren unterstellt, dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände als erstes verbraucht oder veräußert werden und sich somit am Bilanzstichtag die ältesten Zugänge noch im Bestand befinden.

Bei der Durchschnittsmethode werden vertretbare Vermögensgegenstände mit dem gewogenen Durchschnitt ihrer Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bewertet.

Es gilt das strenge Niederstwertprinzip, d. h. Vorräte sind abzuwerten, wenn der Börsen- oder Marktpreis bzw. der beizulegende Wert am Abschlussstichtag niedriger sind. Es besteht ein Zuschreibungsgebot, wenn die Gründe für die Abwertung weggefallen sind (§ 255 Abs. 4 und 5 HGB).

IFRS

Im Rahmen der Folgebewertung sind Vorräte mit dem niedrigeren Wert aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder dem Nettoveräußerungswert zu bewerten.

Als Bewertungsvereinfachungsmethode sind das Fifo-Verfahren sowie die Durchschnittskostenmethode zulässig. Das Lifo-Verfahren darf nicht angewendet werden.

Der Nettoveräußerungswert bestimmt sich grundsätzlich aus dem Absatzgeschäft als geschätztem Verkaufspreis abzüglich noch anfallender Kosten. Die Wiederbeschaffungskosten sind nur im Ausnahmefall als Vergleichsmaßstab heranzuziehen.

Eine Ausnahme von der grundsätzlichen Abwertung auf einen unter die Anschaffungskosten gefallenen Nettoveräußerungswert besteht nach IAS 2.32 für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe. Eine Abwertung auf den niedrigeren Nettoveräußerungswert (Marktpreis bzw. Wiederbeschaffungspreis) erfolgt nicht, wenn das Endprodukt, in das die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe eingehen, gewinnbringend bzw. mindestens kostendeckend verkauft werden kann.

In den Folgeperioden ist zu prüfen, ob Wertminderungen noch vorliegen. Ist dies nicht der Fall, ist auf den Nettoveräußerungswert, maximal jedoch auf die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zuzuschreiben.

1.6. Langfristige Auftragsfertigung

Im Rahmen eines Fertigungsauftrags wird nach den individuellen Vorgaben eines Abnehmers über einen längeren Zeitraum hinweg eine Leistung erstellt. Typische Beispiele hierfür sind große Bauvorhaben, Anlagen- oder Schiffsbau oder umfangreiche Dienstleistungsaufträge (z. B. Implementierung eines SAP-Systems).

HGB

Nach HGB erfolgt die Bilanzierung von Fertigungsaufträgen in praktisch allen Fällen nach der Completed-Contract-Methode (CCM). Das bedeutet, dass eine Umsatz- und Gewinnrealisierung erst nach Abschluss des Gesamt- bzw. Teilprojekts, d. h. mit Abnahme durch den Kunden (= Gefahrenübergang) möglich ist. Vor Abschluss des Gesamtprojekts (oder des entsprechenden Teilprojekts) werden lediglich die aktivierungsfähigen Herstellungskosten als unfertige Leistungen (in den Bestandsveränderungen) berücksichtigt. Umsatzerlöse werden während der Laufzeit des Projekts nicht realisiert.

Bei der Completed-Contract-Methode kommt es damit im Zeitablauf zu erheblichen Schwankungen bei Umsatz und Gewinn: Während in Jahren ohne einen Projektabschluss kein Umsatz anfällt und das Ergebnis null oder negativ ist, entsteht beim Abschluss eines Projekts ein einmaliger Umsatz und der volle Gewinn.

IFRS

Die internationale Rechnungslegung sieht daher bei Fertigungsaufträgen grundsätzlich die Percentage-of-Completion-Methode (PoC-Methode) vor. Dabei werden Umsatz und Gewinn aus einem Fertigungsauftrag anteilig nach dem Fertigstellungsgrad des Projekts vereinnahmt (Teilgewinnrealisierung, IAS 11.22). Die Berechnung des Fertigstellungsgrads folgt in der Regel nach der Cost-to-cost-Methode, bei der die bis zum Bewertungszeitpunkt insgesamt angefallenen Kosten zu den Gesamtkosten ins Verhältnis gesetzt werden (IAS 11.30 (a)).

Zwingende Voraussetzungen für die Anwendung der PoC-Methode nach IFRS ist

- das Vorhandensein eines konkreten Kundenauftrags, und
- die zuverlässige Ermittlung des Ergebnisses des Fertigungsauftrags.

IAS 11.3 unterscheidet zwischen den Vertragsarten Kostenzuschlagsverträge und Festpreisverträge: Bei Kostenzuschlagsverträgen setzt die zuverlässige Ermittlung des Ergebnisses eines Fertigungsvertrags insbesondere voraus, dass die dem Vertrag zurechenbaren Kosten verlässlich ermittelt werden können (IAS 11.24). Bei Festpreisverträgen wird darüber hinaus vorausgesetzt, dass die bis zur Fertigstellung des Auftrages noch anfallenden Kosten, die Auftragslöse und der Fertigstellungsgrad verlässlich ermittelt werden können (IAS 11.23).

Von erheblicher Bedeutung ist dabei die zutreffende Schätzung des Fertigstellungsgrads. Die PoC-Methode ist daher nur dann anwendbar, wenn ein hinreichend verlässliches Projektcontrolling vorhanden ist (IAS 11.29 spricht von einem wirksamen internen Budgetierungs- und Berichtssystem). Andernfalls ist nach IAS 11.32 ausnahmsweise die Zero-Profit-Methode anzuwenden, bei der die Auftrags Erlöse nur in Höhe der dazu gehörenden Auftragskosten zu erfassen sind, so dass per Saldo ein Nullergebnis ausgewiesen wird.

Hinsichtlich des Bilanzausweises von Fertigungsaufträgen gilt Folgendes: Soweit ein Fertigungsauftrag noch nicht abgerechnet wurde, hat das Unternehmen die auf Basis der PoC-Methode erfassten Umsätze in Form von künftigen Forderungen in der Bilanz oder im Anhang in dem Posten „Forderungen aus Fertigungsaufträgen“ zu erfassen. Dieser Posten ist definiert als die Differenz zwischen der Summe aus bis zum Abschlussstichtag angefallenen Auftragskosten und vereinnahmter Gewinne abzgl. angefallener Verluste und erfolgter Teilabrechnungen. Nicht geregelt ist nach IFRS, an welcher Stelle in der Bilanz der Aktivposten aus einem Fertigungsauftrag auszuweisen ist. In der Bilanzierungspraxis erfolgt der Ausweis regelmäßig nicht unter den Vorräten, sondern unter den Forderungen. „Verbindlichkeiten aus Fertigungsaufträgen“ sind unter den Verbindlichkeiten zu erfassen.

1.7. Latente Steuern

Es gelten nach Steuerrecht mit folgenden Ausnahmen die gleichen Regeln wie nach HGB.

Es besteht ein Wahlrecht zur Abschreibung von Umlaufvermögen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Bei nicht dauernder Wertminderung existiert jedoch ein Abschreibungsverbot.

Nur die Lifo-Methode darf im Steuerrecht als Bewertungsvereinfachungsverfahren für die Verbrauchsfolge von Vorräten genutzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG). Die Fifo-Methode ist nicht zulässig.

Daher sind für unterschiedliche Bilanzansätze nach IFRS und ggf. HGB latente Steuern zu berücksichtigen.

1.8. Beispiele

1.8.1. Lifo- und Fifo-Methode (Beispiel 13)

Die CFK AG bewertet ihre Bestände an Kohlenstofffasern (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe) nach HGB und Steuerrecht mittels des Lifo-Verfahrens und nach IFRS mittels des Fifo-Verfahrens:

Jahr 01	Menge in m ²	Preis in €/m ²	Betrag in €
Anfangsbestand Lifo/Fifo	10.000		45,00
Zugang	5.000		50,00
Zugang	1.000		55,00
Zugang	8.000		60,00
Lifo-Endbestand	14.000	= 10.000 m ² x 45,00 €/m ² + 4.000 m ² x 50,00 €/m ²	650.000,00
Fifo-Endbestand	14.000	= 8.000 m ² x 60,00 €/m ² + 6.000 m ² x 55,00 €/m ²	810.000,00

Jahr 02	Menge in m ²	Preis in €/m ²	Betrag in €
Anfangsbestand Lifo	14.000		46,43
Anfangsbestand Fifo	14.000		57,86
Zugang	6.000		60,00
Zugang	3.000		55,00
Zugang	7.000		45,00
Lifo-Endbestand	10.000	= 10.000 m ² x 46,43 €/m ²	464.300,00
Fifo-Endbestand	10.000	= 7.000 m ² x 45,00 €/m ² + 3.000 m ² x 55,00 €/m ²	480.000,00

Das Endprodukt, in das die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe eingehen, kann gewinnbringend verkauft werden.

Für steuerliche Zwecke wird davon ausgegangen, dass es sich bei dem Preis von 45,00 €/m² um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung handelt (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG), da nur dann ein steuerliches Wahlrecht zu Abwertung besteht. Dieses wird ausgeübt.

Wie erfolgen die Bilanzierung und die Verbuchung im Abschluss nach HGB und IFRS in 01 bzw. 02?

Der Materialaufwand für die unterjährigen Zugänge in 01 von T€ 785 (= 5.000 m² x 50,00 €/m² + 1.000 m² x 55,00 €/m² + 8.000 m² x 60,00 €/m²) wird in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
13.1	01.01.01	Materialaufwand	785	
	- 31.12.01	Bank/Liquide Mittel		785

Zum Jahresende wird der Differenzbetrag zwischen dem HGB-Bestand zum 1. Januar 01 (T€ 450) und zum 31. Dezember 01 (T€ 650) von T€ 200 als Bestandserhöhung der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe erfasst. Die Gegenbuchung erfolgt im Materialaufwand als Ertrag und korrigiert damit die unterjährig zu hoch erfassten Aufwendungen.

Eine Abwertung auf den niedrigeren beizulegenden Wert ist nicht notwendig, da der letzte Einkaufspreis (Wiederbeschaffungspreis) von 60,00 €/m² über dem Betrag (46,43 €/m²), mit dem der Lifo-Endbestand bewertet wurde, liegt.

Buchung HGB			Soll	Haben
13.2	31.12.01	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	200	
		Materialaufwand		200

Ebenso wird nach IFRS verfahren. Hier beträgt die Differenz der Bestände zu den Abschlussstichtagen T€ 360. Auch hier ist eine Abwertung auf den Nettoveräußerungswert nicht notwendig, da das Endprodukt, in das die Kohlenstofffasern eingehen, gewinnbringend verkauft werden kann.

Auf die unterschiedlichen Wertansätze in der Bilanz nach IFRS (T€ 810) und nach Steuerrecht (T€ 650) sind passive latente Steuern in Höhe von T€ 48 (= (T€ 810 – T€ 650) x 30%) zu berücksichtigen.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 01 um T€ 112 (= T€ 360 – T€ 200 – T€ 48) höher aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
13.3	31.12.01	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe/Vorräte	360	
		Materialaufwand		360
13.4	31.12.01	Latenter Steueraufwand	48	
		Passive latente Steuern		48

In 02 wiederholen sich die Materialaufwandsbuchungen in Höhe von T€ 840 (= 6.000 m² x 60,00 €/m² + 3.000 m² x 55,00 €/m² + 7.000 m² x 45,00 €/m²).

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
13.5	01.01.02	Materialaufwand	840	
	- 31.12.02	Bank/Liquide Mittel		840

Zum Jahresende wird der Differenzbetrag zwischen dem HGB-Bestand zum 1. Januar 02 (T€ 650) und zum 31. Dezember 02 (T€ 464) von T€ 186 als Bestandsverminderung der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe erfasst. Die Gegenbuchung erfolgt wieder im Materialaufwand (Aufwand).

Eine Abwertung auf den niedrigeren beizulegenden Wert ist diesmal notwendig, da der letzte Einkaufspreis (Wiederbeschaffungspreis) von 45,00 €/m² unter dem Betrag (46,43 €/m²), mit dem der Lifo-Endbestand bewertet wurde, liegt. Daher erfolgt eine Abwertung in Höhe von T€ 14, so dass der HGB-Bestand mit T€ 450 zum 31. Dezember 02 ausgewiesen wird.

Buchung HGB			Soll	Haben
13.6	31.12.02	Materialaufwand	186	
		Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe		186
13.7	31.12.02	Materialaufwand (Abwertung)	14	
		Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe		14

Nach IFRS beträgt die Differenz der Bestände zu den Abschlussstichtagen T€ 330. Hier ist – abweichend zum HGB – eine Abwertung auf den Nettoveräußerungswert nicht notwendig, da das Endprodukt, in das die Kohlenstofffasern eingehen, gewinnbringend verkauft werden kann (Orientierung am Absatzmarkt). Die Bestände nach

IFRS werden daher mit 48,00 €/m² bewertet, obwohl der Wiederbeschaffungspreis bei 45,00 €/m² liegt.

Auf die unterschiedlichen Wertansätze in der Bilanz nach IFRS (T€ 480) und nach Steuerrecht (T€ 450 = HGB-Wert) sind passive latente Steuern in Höhe von T€ 9 (= (T€ 480 – T€ 450) x 30%) zu berücksichtigen. Daher sind von den bereits gebildeten T€ 48 wieder T€ 39 aufzulösen.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 02 um T€ 91 (= T€ 330 – T€ 186 – T€ 14 – T€ 39) niedriger aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
13.8	31.12.02	Materialaufwand	330	
		Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe/Vorräte		330
13.9	31.12.02	Passive latente Steuern	39	
		Latenter Steuerertrag		39

1.8.2. Fertigungsauftrag (Beispiel 14)

Die CFK AG hat zu Beginn des Jahres 01 einen Auftrag zum Bau einer Fertigungsanlage von einem Kunden erhalten. Die Erstellung dieser Anlage wird zwei Jahre dauern. Der vereinbarte Gesamterlös beträgt T€ 4.000 (Festpreisvertrag). Die Herstellungskosten werden mit T€ 3.500 kalkuliert. Die CFK AG hat bereits einige solcher Projekte abgewickelt und ist stets in der Lage gewesen, die geplanten Kosten im Wesentlichen einzuhalten.

Zum 1. Oktober 01 werden T€ 1.500 und zum 1. Juli 02 weitere T€ 1.800 als Anzahlung für erbrachte Leistungen mit dem Kunden vereinbart und von ihm bezahlt. Die Endfakturierung erfolgt zum 31. Dezember 02 nach Endabnahme und Übergabe der Anlage.

Bis zum 31. Dezember 01 sind Auftragskosten in Höhe von T€ 2.000 angefallen. Die gesamten Auftragskosten belaufen sich auf den kalkulierten Betrag. Sie enthalten ausschließlich Aufwendungen für bezogene Leistungen. Der Bau ist zum 15. Dezember 02 abgeschlossen.

Wie erfolgen die Bilanzierung und die Verbuchung im Abschluss nach HGB und IFRS in 01 bzw. 02?

Die Aufwendungen für bezogene Leistungen werden im Jahr 01 im Materialaufwand erfasst.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
14.1	01.01.01	Materialaufwand	2.000	
	- 31.12.01	Bank		2.000

Passivisch werden die zugeflossenen erhaltenen Anzahlungen (auf Bestellungen) verbucht.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
14.2	01.10.01	Bank	1.500	
		Erhaltene Anzahlungen (auf Bestellungen)		1.500

Nach HGB wird die Bilanzierung der Fertigungsanlage nach der Completed-Contract-Methode (CCM) vorgenommen. Eine Umsatz- und Gewinnrealisierung erfolgt erst nach Abschluss des Gesamtprojekts, d. h. mit Abnahme durch den Kunden. Bis dahin werden lediglich die aktivierungsfähigen Herstellungskosten als unfertige Leistungen in den Bestandsveränderungen des Jahres 01 berücksichtigt.

Buchung HGB			Soll	Haben
14.3	31.12.01	Unfertige Erzeugnisse	2.000	
		Erhöhung des Bestands an unfertigen Erzeugnissen		2.000

Nach IFRS ist die Percentage-of-Completion-Methode (PoC) anzuwenden. Der Fertigstellungsgrad und die realisierbaren Auftrags Erlöse nach IFRS errechnen sich nach der Cost-to-cost-Methode wie folgt (in T€):

31. Dezember 01

$$\text{Fertigstellungsgrad} = \frac{\text{Bisher angefallene Auftragskosten}}{\text{Erwartete Gesamtkosten}} = \frac{2.000}{3.500} = 57,1\%$$

$$\text{Realisierte Auftrags Erlöse} = \text{Gesamterlöse} \times \text{Fertigstellungsgrad} = 4.000 \times 57,1\% = 2.286$$

15. Dezember 02

$$\text{Fertigstellungsgrad} = \frac{\text{Bisher angefallene Auftragskosten}}{\text{Erwartete Gesamtkosten}} = \frac{3.500}{3.500} = 100,0\%$$

$$\text{Realisierte Auftrags Erlöse} = \text{Gesamterlöse} \times \text{Fertigstellungsgrad} = 4.000 \times 100,0\% = 4.000$$

Die realisierten Auftrags Erlöse und die erfassten Auftragskosten führen zu folgender Teilgewinnrealisierung nach IFRS für die Jahre 01 und 02:

	Gesamt		
	31.12.01	15.12.02	15.12.02
Realisierte Auftrags Erlöse	2.286	1.714	4.000
Angefallene Auftragskosten	-2.000	-1.500	-3.500
Realisierter Teilgewinn	286	214	500

Neben der Erfassung der Umsatzerlöse nach der PoC-Methode erfolgt die Umbuchung der erhaltenen Anzahlungen zu den Forderungen aus Fertigungsaufträgen.

Auf die abweichenden Wertansätze in der IFRS-Bilanz und in der Steuerbilanz sind passive latente Steuern zu berücksichtigen: T€ 86 (= (T€ 2.286 – T€ 2.000) x 30%).

Das Ergebnis ist in 01 gemäß IFRS um T€ 200 (= T€ 286 – T€ 86) höher als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
14.4	31.12.01	Forderungen aus Fertigungsaufträgen	2.286	
		Umsatzerlöse aus Fertigungsaufträgen		2.286
14.5	31.12.01	Erhaltene Anzahlungen	1.500	
		Forderungen aus Fertigungsaufträgen		1.500
14.6	31.12.01	Latenter Steueraufwand	86	
		Passive latente Steuern		86

Die anfallenden Aufwendungen für bezogene Leistungen des Jahres 02 werden wieder im Materialaufwand verbucht. Die Zahlung von T€ 1.800 des Kunden wird ebenso in den erhaltenen Anzahlungen (auf Bestellungen) erfasst.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
14.7	01.01.02	Materialaufwand	1.500	
	- 15.12.02	Bank		1.500
14.8	01.07.02	Bank	1.800	
		Erhaltene Anzahlungen (auf Bestellungen)		1.800

Nach HGB werden die angefallenen Herstellungskosten wieder aktiviert. Mit der Endabnahme durch den Kunden erfolgt in 02 Umsatz- und Gewinnrealisierung. Der Überschuss aus dem Bau der Fertigungsanlage beläuft sich auf T€ 500.

Buchung HGB			Soll	Haben
14.9	15.12.02	Unfertige Erzeugnisse	1.500	
		Erhöhung des Bestands an unfertigen Erzeugnissen		1.500
14.10	15.12.02	Fertige Erzeugnisse	3.500	
		Unfertige Erzeugnisse		3.500
14.11	31.12.02	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	4.000	
		Umsatzerlöse		4.000
14.12	31.12.02	Verminderung des Bestands an fertigen Erzeugnissen	3.500	
		Fertige Erzeugnisse		3.500

Nach IFRS erfolgen in 02 wieder die Realisierung der Umsatzerlöse nach der PoC-Methode und die Umbuchung der erhaltenen Anzahlungen zu den Forderungen aus Fertigungsaufträgen.

Zum 31. Dezember 02 bestehen keine Abweichungen der Wertansätze in der IFRS-Bilanz und in der Steuerbilanz mehr. Daher sind die passiven latenten Steuern von T€ 86 wieder aufzulösen.

Das Ergebnis ist in 02 gemäß IFRS um T€ 200 (= T€ 500 - T€ 214 - T€ 86) niedriger als nach HGB. Der Effekt des Jahres 01 kehrt sich wieder um.

Buchung IFRS			Soll	Haben
14.13	15.12.02	Forderungen aus Fertigungsaufträgen	1.714	
		Umsatzerlöse aus Fertigungsaufträgen		1.714
14.14	15.12.02	Erhaltene Anzahlungen	1.800	
		Forderungen aus Fertigungsaufträgen		1.800
14.15	31.12.02	Passive latente Steuern	86	
		Latenter Steuerertrag		86