

## Rechnungslegung nach den International Financial Reporting Standards (IFRS)

### Kapitel 6 – Fertigungsaufträge

Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Informationen für Aufsichtsräte und Betriebsräte

---

#### **Auf einen Blick ...**

- In diesem Kapitel geht es um die Behandlung von Fertigungsaufträgen in der Rechnungslegung, also um Aufträge, die zum Bilanzstichtag noch nicht fertig gestellt sind.
- Wir erläutern die besonderen Aspekte von Fertigungsaufträgen und die Methoden zur Bilanzierung und Bewertung.

## Inhaltsverzeichnis

6. Fertigungsaufträge	4
6.1. Bilanzierung von Fertigungsaufträgen nach HGB	4
6.2. Unter IFRS verpflichtend: Bilanzierung nach dem Grad der Fertigstellung	4
6.3. Beispiel: Percentage of completion-Methode in der Weinkellerei	5

## Tabellenverzeichnis

Tab. 2: Beispiel für die Behandlung von Fertigungsaufträgen nach HGB und IFRS .....6

## 6. Fertigungsaufträge

Unfertige Erzeugnisse aus der Auftragsfertigung sind ausdrücklich von der Anwendung des IAS 2 zum Vorratsvermögen ausgenommen. Für die Bilanzierung von Fertigungsaufträgen existiert vielmehr ein eigener IAS 11.

### 6.1. Bilanzierung von Fertigungsaufträgen nach HGB

Insbesondere in der **Bauwirtschaft**, der **Softwareentwicklung** und im **Anlagenbau** gibt es Fertigungsaufträge, die am Bilanzstichtag noch nicht fertig gestellt sind. Bilanziert das Unternehmen nach dem deutschen HGB, so fallen während der Erstellungsphase hohe Aufwendungen an, die aktiviert werden und sich als Bestandsveränderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung niederschlagen. In der Bilanz erscheint der Auftrag unter dem Posten „unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen“ zu seinen Herstellungskosten. Daher sind entsprechend niedrige Ergebnisse in den Geschäftsjahren vor Fertigstellung festzustellen. **Umsätze und Gewinnanteile** werden erst nach **Abschluss des Projekts** ausgewiesen. Die Bilanzierung erfolgt in diesem Fall nach der so genannten **completed contract method (CCM)**.

Lediglich bei nach Vertrag zulässigen oder vereinbarten endgültigen Teilabrechnungen ist eine vorzeitige Gewinnrealisierung auch nach HGB zulässig. Der Vertragsgegenstand muss rechtlich und wirtschaftlich übergegangen sein, und in den Folgeperioden dürfen keine Verluste drohen.

### 6.2. Unter IFRS verpflichtend: Bilanzierung nach dem Grad der Fertigstellung

Bei einer Bilanzierung nach IFRS findet unter bestimmten Voraussetzungen bereits während der Abwicklung langfristiger Fertigungsaufträge eine **prozentuale Umsatz- und Gewinnrealisierung nach dem Grad der Fertigstellung** statt. Die **percentage of completion method**“ (POC) wird anstelle der CCM angewendet, sofern folgende Bedingungen erfüllt sind (IAS 11.23, bei Festpreisaufträgen):

- die gesamten Auftragserlöse können verlässlich bewertet werden;
- es ist wahrscheinlich, dass der wirtschaftliche Nutzen aus dem Vertrag dem Unternehmen zufließt;
- sowohl die bis zur Fertigstellung des Auftrags noch anfallenden Kosten als auch der Grad der erreichten Fertigstellung können am Bilanzstichtag verlässlich bewertet werden; und

- die Auftragskosten können eindeutig bestimmt und verlässlich bewertet werden, so dass die bislang entstandenen Auftragskosten mit früheren Schätzungen verglichen werden können.

Im Falle eines Kostenzuschlagsvertrags (Fertigungsauftrag, bei dem der Auftragnehmer abrechenbare oder anderweitig festgelegte Kosten zuzüglich eines vereinbarten Prozentsatzes dieser Kosten oder ein festes Entgelt vergütet bekommt) kann das Ergebnis eines Fertigungsauftrags verlässlich geschätzt werden, wenn alle folgenden Kriterien erfüllt sind (IAS 11.24):

- es ist wahrscheinlich, dass der wirtschaftliche Nutzen aus dem Vertrag dem Unternehmen zufließt; und
- die dem Vertrag zurechenbaren Auftragskosten können eindeutig bestimmt und verlässlich bewertet werden, unabhängig davon, ob sie gesondert abrechenbar sind.

Da der **Grad der Fertigstellung** den Maßstab für das Ausmaß der Umsatz- und Gewinnrealisierung liefert, kommt ihm eine Schlüsselstellung zu. Er kann mittels verschiedener Verfahren bestimmt werden. Je nach Auftragsart umfassen diese Methoden (IAS 11.30):

- das Verhältnis der bis zum Stichtag angefallenen Auftragskosten zu den am Stichtag geschätzten gesamten Auftragskosten (**Cost-to-cost-Verfahren**);
- eine Begutachtung der erbrachten Leistung; oder
- die Vollendung eines physischen Teils des Auftragswerks.

Das dargestellte **Beispiel** einer Langfristfertigung in der Weinkellerei basiert auf dem Cost-to-cost-Verfahren.

### 6.3. Beispiel: Percentage of completion-Methode in der Weinkellerei

Die zum Konzern gehörende große Weinkellerei bietet fremden Winzern an, den sehr aufwendigen Ausbau ihrer Weine im neuen Eichenholzfass (Barrique) vorzunehmen. Die Winzer liefern ihr hochklassiges Traubenmaterial (Spätburgunder) an und erhalten 18 Monate später den auf Flaschen gezogenen fertigen Wein zurück. Die Kellerei übernimmt das Pressen, die Maischevergärung und die Weiterverarbeitung über die Reifung im Barrique mit einem jeweiligen Fassungsvermögen von 225 Litern bis hin zur Abfüllung. Der gesamte Produktionsprozess bis zur Auslieferung dauert vom Oktober 2008 bis zum Mai 2010.

Pro 0,75-Liter-Flasche wird ein Preis von 3,00 € vereinbart. Der Auftrag umfasst insgesamt 3.000 Flaschen Rotwein im Barrique-Ausbau, also einen vertraglich vereinbarten Gesamterlös von 9.000,00 €. Die geplanten Kosten betragen 7.210,00 €. Damit wird ein Gewinn von 1.790,00 € erwartet.

Mit dem Cost-to-cost-Verfahren werden Fertigstellungsgrade von 26% für 2008, 71% für 2009 und 100% im Jahr 2010 ermittelt. Daher werden für 2008 je 26% des geplanten Ertrags, des geplanten Aufwands und des geplanten Gewinns verbucht. 2009 werden 45% der entsprechenden Positionen gebucht und 2010 weitere 29%.

<b>in €</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	
Kosten der laufenden Periode	1.875	3.244	2.091	
Bereits angefallene Kosten (kumuliert)	1.875	5.119	7.210	
Geplante Restkosten	5.335	2.091	0	
Grad der Fertigstellung	26%	71%	100%	
Die Gewinn- und Verlustrechnungen werden durch die Anwendung der CCM- bzw. POC-Methode wie folgt beeinflusst:				
<b>HGB</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>Gesamt</b>
Umsatz	0	0	9.000	9.000
Bestandsveränderung	1.560	2.700	-4.260	0
Herstellungskosten	1.560	2.700	1.740	6.000
Sonst. Aufwendungen	315	544	351	1.210
Ergebnis	-315	-544	2.649	1.790
<b>IFRS</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>Gesamt</b>
Fertigstellungsgrad	26%	71%	100%	
Umsatz	2.340	4.050	2.610	9.000
Auftragskosten	1.560	2.700	1.740	6.000
Sonst. Aufwendungen	315	544	351	1.210
Ergebnis	465	806	519	1.790

Tab. 1: Beispiel für die Behandlung von Fertigungsaufträgen nach HGB und IFRS

Bei der Analyse eines IFRS-Jahresabschlusses sind die Auswirkungen einer Anwendung der POC-Methode zu beachten, da verschiedene Kennzahlen hierdurch verändert werden. So erfolgt die Umsatzrealisierung früher als im HGB-Abschluss, der Auftragsbestand erscheint kleiner, Vorräte werden Forderungen und es werden unrealisierte Gewinne – teilweise in erheblicher Größe – ausgewiesen.