

Lösungen zu Kapitel 7: Ertragsrealisation und Fertigungsaufträge

Aufgabe 1

Alle Ausführungen beziehen sich lediglich auf die Umsatzrealisation nach IFRS. Bestandsveränderungen und Herstellung sind nicht berücksichtigt. Ebenso wird auf den Ausweis der Umsatzsteuer und auf latente Steuern verzichtet.

Modell 1:

Der Barpreis ist in der Aufgabenstellung nicht gegeben. Allerdings ist er aus der Zahlung mit einem Jahr Aufschub und dem gegebenen Zinssatz als Barwert zu berechnen. Es ergibt sich ein Barpreis von $[31.500 \text{ €} / 1,05 =] 30.000 \text{ €}$ Zu buchen in 2014 wäre dann:

2014: Bank an Umsatzerlöse 30.000 €

Modell 2:

Wird die Zahlung ein Jahr gestundet, ist die Zinskomponente gesondert zu berücksichtigen. Der Barpreis wird in 2014 als Umsatz erfasst, die Zinskomponente sowie die Zahlung in 2015.

2014: Forderung an Umsatzerlöse 30.000 €

2015: Forderungen an Zinsertrag 1.500 €

Bank an Forderungen 31.500 €

Modell 3:

Hier sind zunächst die jährlichen Zahlungen mit Hilfe des Annuitätenfaktors¹ zu bestimmen. Für einen Zins von 5% und einer Laufzeit von vier Jahren ergeben sich jährliche Zahlungen in Höhe von $[30.000 \text{ €} * 0,282 =] 8.460,35 \text{ €}$ Diese Zahlungen enthalten sowohl Zins-, als auch Tilgungskomponenten, die in der folgenden Tabelle dargestellt werden.

Schuld am Anfang der Periode	Tilgungskomponente	Zinskomponente	Restschuld
30.000,00 €	6.960,35 €	1.500,00 €	23.039,65 €
23.039,65 €	7.308,37 €	1.151,98 €	15.731,27 €
15.731,27 €	7.673,79 €	786,56 €	8.057,48 €
8.057,48 €	8.057,48 €	402,87 €	0,00 €

¹ $(i * (1+i)^n) / ((1+i)^n - 1)$

Anhand dieser Darstellung ist in den Jahren 2014 bis 2017 wie folgt zu buchen:

2014, bei Verkauf:	Forderung	30.000 €	an	Umsatzerlöse	30.000 €
2014, bei Zahlung:	Bank	8.460,35 €	an	Forderung	6.960,35 €
				Zinsertrag	1.500,00 €
2015, bei Zahlung:	Bank	8.460,35 €	an	Forderung	7.308,37 €
				Zinsertrag	1.151,98 €
2016, bei Zahlung:	Bank	8.460,35 €	an	Forderung	7.673,79 €
				Zinsertrag	786,56 €
2017, bei Zahlung:	Bank	8.460,35 €	an	Forderung	8.057,48 €
				Zinsertrag	402,87 €

Aufgabe 2:

Wird vereinbart, dass die Ware vom Käufer erst bei Weiterverkauf bezahlt werden muss, also ein Kommissionsgeschäft abgeschlossen wurde, hängt der Ertrag vom Weiterverkauf an den Konsumenten ab. Nach IAS 18.16 (b) ist in diesem Fall beim Verkauf kein Ertrag zu vereinnahmen. Dieser wird erst realisiert, wenn der Weiterverkauf erfolgt ist. Die guten Geschäftsbeziehungen spielen in diesem Fall keine Rolle.

Im zweiten Fall hat ein Umsatzprozess stattgefunden. Zwar behält sich die Schrank AG das Eigentum an der Ware bis zur Bezahlung vor und somit könnte ein Umsatz aufgrund von IAS 18.14 (b) (noch) nicht vorliegen, jedoch sind diese Kriterien nach wirtschaftlicher Substanz und nicht nach juristischer Form zu prüfen. Da im Regelfall davon auszugehen ist, dass auch Neukunden ihre Rechnungen begleichen, liegt hier nur ein geringes und abschätzbares Risiko des Zahlungsausfalles vor. Somit ist nach IAS 18.17 ein Umsatz zu buchen.

Aufgabe 3

- a) Aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen von HGB- und IFRS-Rechnungslegung kommt es zu unterschiedlichen Bilanzierungsmethoden bezüglich der Langfristfertigung:

HGB:

- Die Bilanzierung erfolgt auf Grundlage der Completed-Contract-Methode.
- Eine vorzeitige Gewinnrealisierung ist grundsätzlich nicht gestattet und erfolgt somit erst bei Übergang des Gesamtfunktionsrisikos.
- Somit folgt man dem in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB kodifizierten Realisationsprinzip.
- In den Perioden der Fertigung, die vor der Umsatzrealisierung liegen, werden die Herstellungskosten unter den unfertigen Erzeugnissen des Vorratsvermögens aktiviert.
- Bei Umsatzrealisierung kommt es dann zu einem sprunghaften Gewinnausweis.

IFRS:

- Bei der Bilanzierung auf Grundlage von IAS 11 orientiert man sich an der Percentage-of-Completion-Methode, bei der die Aufwandserlöse und -kosten nach dem Leistungsfortschritt erfasst werden.
- Voraussetzung ist eine verlässliche Schätzung des zu erwartenden Ergebnisses des Projekts.
- Dies führt regelmäßig zur Gewinnrealisation bevor ein rechtlicher Anspruch überhaupt entstanden ist.

- b)

HGB:

- Die Möglichkeit zur vorzeitigen Gewinnrealisierung ist grundsätzlich nicht gegeben, so dass die Gewinnrealisierung erst bei Übergang des Gesamtfunktionsrisikos erfolgt.
- Diese Form der Bilanzierung beruht am ehesten auf dem Grundsatz der Verlässlichkeit und ist somit Ausdruck des Gläubigerschutz- und (bilanziellen) Kapitalerhaltungskonzeptes, das eine Ausschüttung unrealisierter Gewinne verhindern soll.

IFRS:

- Die Anwendung der Percentage-of-Completion-Methode erlaubt eine Gewinnrealisation bevor Entstehung eines rechtlichen Anspruchs.

- Im Vordergrund steht die korrekte Darstellung der wirtschaftlichen Lage eines Unternehmens, da der IFRS-Abschluss das Ziel der Informationsvermittlung verfolgt.
- Somit steht eher der Grundsatz der Relevanz im Zentrum dieser Bilanzierungsvorschrift.

c)

HGB:

- Das Realisierung des Gewinns zum Zeitpunkt des Übergangs des Gesamtfunktionsrisikos spiegelt den Grundsatz der Verlässlichkeit und somit das Konzept des Gläubigerschutzes wider.
- Dies steht im Einklang mit der statischen Bilanztheorie, die den Hauptzweck der Rechnungslegung in der periodischen Vermögensermittlung sieht, und dabei den Gläubigerschutz als Zielsetzung verfolgt.

IFRS:

- Bei der Percentage-of-Completion-Methode werden die Aufwandserlöse und -kosten nach dem Leistungsfortschritt erfasst, so dass eine Gewinnrealisation erfolgt bevor ein rechtlicher Anspruch entstanden ist.
- Dies steht im Einklang mit der dynamischen Bilanztheorie, die auf die Ermittlung des Periodenerfolgs abzielt, und dabei das Konzept der Periodenabgrenzung (matching) zugrunde legt.

d)

Buchung nach HGB:

	<u>2014</u>	<u>2015</u>	<u>2016</u>
<i>Unfertige Erzeugnisse</i>	17.000	23.000	20.000
<i>an diverse Aufwendungen</i>	17.000	23.000	20.000
 <i>Bank</i>	 15.000	 17.500	 20.000
<i>an erhaltene Anzahlungen</i>	15.000	17.500	20.000
 <i>Erhaltene Anzahlungen</i>			 52.500
<i>Forderungen</i>			22.500
<i>an Umsatzerlöse</i>			75.000
 <i>HK des Umsatzes</i>			 60.000
<i>an Unfertige Erzeugnisse</i>			60.000

Teilgewinne in der IFRS-Rechnungslegung:

	<u>2014</u>	<u>2015</u>	<u>2016</u>
geschätzter Gewinn	23.000	17.500	15.000
bisher angefallene Kosten	17.000	40.000	60.000
insgesamt erwartete Kosten	52.000	57.500	60.000
zu realisierender Teilgewinn	7.519,23	4.654,68	2.826,09
(= bisher angefallene Kosten / insgesamt erwartete Kosten · geschätzter Gewinn abzgl. des bereits vereinnahmten Gewinns)			

Buchung nach IFRS:

	<u>2014</u>	<u>2015</u>	<u>2016</u>
<i>Unfertige Erzeugnisse</i>	17.000	23.000	20.000
<i>an diverse Aufwendungen</i>	17.000	23.000	20.000
<i>Bank</i>	15.000	17.500	20.000
<i>Forderungen</i>	5.000	7.500	10.000
<i>an Billings</i>	20.000	25.000	30.000
<i>HK des Umsatzes</i>	17.000	23.000	20.000
<i>an Unfertige Erzeugnisse</i>	17.000	23.000	20.000
<i>Fertigungsaufträge</i>	24.519	27.655	22.826
<i>an Umsatz</i>	24.519	27.655	22.826
<i>(Latenter) Steueraufwand</i>	2.256	1.396	848
<i>an Passive latente Steuern</i>	2.256	1.396	848
<i>Billings</i>			75.000
<i>an Fertigungsaufträge</i>			75.000
<i>Passive latente Steuern</i>			4.500
<i>an (latenter) Steuerertrag</i>			4.500