

Rechnungslegung im privaten und staatlichen Sektor

– Grundlegende Fragen der Bilanzierung nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS – Teil 11:
Bilanzierungsfeld Vorräte (Teil II) –

Prof. Dr. Peter C. Lorson und **Dr. Ellen Haustein** sind Projektkoordinatoren des EU-geförderten Erasmus+ Projekts Developing and Implementing European Public Sector Accounting modules (DiEPSAm). Sie arbeiten gemeinsam mit **Hans-Henning Schult, M.Sc.** am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre: Unternehmensrechnung und Controlling an der Universität Rostock und sind Mitglieder des dortigen Center for Accounting and Auditing (CAA). **Felix Beske, M.Sc.** war ebenda tätig. **Dr. Jörg Poller** ist als Teamleader Consolidation and Financial Reporting bei der AtoTech Beteiligungs- und Management GmbH & Co. KG tätig.
Kontakt: autor@kor-ifrs.de

Die Fallstudienreihe führt fragengeleitet in die Rechnungslegung im privaten und öffentlichen Sektor auf Einzelabschluss-ebene ein, wobei jeweils auf zwei nationale und internationale Normensysteme Bezug genommen wird: einerseits das HGB für Kaufleute bzw. für große KapGes. und die Standards staatlicher Doppik (SsD) für Gebietskörperschaften (hier Bundes- und Landesebene) sowie andererseits IFRS für kapitalmarktorientierte Konzerne und die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) für Einheiten des öffentlichen Sektors, wie Gebietskörperschaften, staatliche Einheiten der mittelbaren Verwaltung sowie internationale Organisationen (z.B. UNO, NATO, EU-Kommission und OECD). Vorliegend wird das Bilanzierungsfeld Vorräte mit Fällen zur Zugangs- und Folgebewertung abgeschlossen.

I. Einleitung

Die vorliegende Reihe führt fragengeleitet in die Rechnungslegung im privaten und öffentlichen Sektor ein. Der Teil 11 schließt die Betrachtungen zum Bilanzierungsfeld „Vorräte“ ab. Gegenstand sind neben der Bewertung erworbener Vorräte und vereinfachter Verfahren der Zugangsbewertung insb. Fragen der Folgebewertung. Dabei wird auch auf besondere Bilanzierungssachverhalte, wie Auftragsfertigung, eingegangen. Die zu beantwortenden Fragen enthält die Tab. 1.

II. Zugangsbewertung

1. Wie sind erworbene Vorräte bei Zugang zu bewerten?

Erworbene Vorräte sind zu ihren Anschaffungskosten (HGB, IFRS, SsD sowie IPSAS) zu bewerten. Die Bestandteile der Anschaffungskosten sind in § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB und SsD I. 4.21 gleichlautend: Anschaffungspreis, Anschaffungsnebenkosten, nachträgliche Anschaffungskosten und Anschaffungspreisminderungen. Auch in IAS 2.10 und IPSAS 12.18 umfassen die Anschaffungskosten diese Bestandteile.¹

Unterschiede zwischen HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS bestehen hinsichtlich der Aktivierung:

- von *Fremdkapitalkosten*: Es existiert grds. eine Aktivierungspflicht bei qualifizierten Vermögenswerten gem.

¹ Vgl. die Erläuterungen zum Bilanzposten Sachanlagen von Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 531 f.

Tab. 1: Fragen in Teil 11 der Fallstudie

Grundlegende Fragen der Bilanzierung nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS

Teil 11: Bilanzierungsfeld Vorräte (Teil II)

Fragenkomplex „Zugangsbewertung“

- Wie sind erworbene Vorräte bei Zugang zu bewerten?
- Wie sind verdeckte Finanzierungskosten zu behandeln?
- Wie dürfen Vorräte bei Zugang vereinfachend bewertet werden (z.B. Standardkosten- und Retail-, Verbrauchsfolge- und Durchschnittsverfahren)?

Fragenkomplex „Folgebewertung“

- Wie ist die Folgebewertung von Vorräten vorzunehmen?
- Kann die Folgebewertung von Vorräten auch vereinfacht erfolgen?
- Welche Besonderheiten gelten bei Fertigungsaufträgen nach HGB & SsD?

IAS 2.7 i.V.m. IAS 23.9 und ein Wahlrecht bei qualifizierten Vermögenswerten gem. IPSAS 12.26 i.V.m. IPSAS 5.15. Demgegenüber erlauben HGB & SsD keinen Einbezug von Fremdkapitalzinsen in die Anschaffungskosten;

- des *Einbezugs von Anschaffungsnebenkosten*, wie Kosten für die Lieferung; Eine Aktivierungspflicht besteht nach IAS 2.11 und IPSAS 12.20 bei unmittelbarer Zurechenbarkeit, während HGB & SsD die Aktivierungsfähigkeit bzw. die Aktivierungspflicht solcher Kosten auf deren Einzelkostencharakter einengen;
- des Einbezugs von *Umsatzsteuern* in die Anschaffungskosten: Ist die bilanzierende Einheit vorsteuerabzugsberechtigt, kommt ein Einbezug nicht in Betracht, was bei HGB & IFRS-Anwendern, im Gegensatz zu SsD & IPSAS-Bilanzierenden regelmäßig gegeben sein wird.

Bei der Bewertung bestehen folgende Unterschiede:

- bei entgeltlichem Erwerb im Wege des *Tauschs*: IFRS & IPSAS regeln diesen Fall bei Vorräten nicht. Sie schreiben aber für Sach- und immaterielles Anlagevermögen vor, dass der erhaltene Vermögenswert grds. mit dessen beizulegendem Wert bewertet werden soll. Deshalb ist gem. IAS 8.11 und IPSAS 3.14 zur Schließung der Regelungslücke bei den Vorräten analog vorzugehen. Hiervon abweichend kommen bei HGB- & SsD-Anwendung eine Bewertung zum Buch- oder Zeitwert des weggetauschten Vermögenswerts in Betracht;²
- bei Erwerb in *Fremdwährung*: Fremdwährungskomponenten sind nach IAS 21.21 und IPSAS 4.24 mit dem Kassakurs im Erwerbszeitpunkt zu bewerten, während HGB & SsD eine Umrechnung unter Nutzung des Devisenkassamittelkurses vorschreiben (§ 256a HGB; SsD dem HGB folgend (SsD I.1.1)).

Explizit geregelt in den IPSAS ist ein Sonderfall, der im staatlichen Sektor häufiger vorkommen kann. Es handelt sich um

² Vgl. Leinen, in: Bertram u.a. (Hrsg.), Haufe HGB Kommentar, 9. Aufl., § 255 Rn. 29 ff.

den Zugang von Vorräten *ohne Gegenleistung*. Hierzu zählen erhaltene und an öffentliche Krankenhäuser nach Naturkatastrophen zu verteilende Sachspenden. Gem. IPSAS 12.16 gehen diese der bilanzierenden Einheit mit ihrem tatsächlichen Wert im Erwerbszeitpunkt zu. Der beizulegende Zeitwert (fair value) ist der „tatsächliche Wert [...], zu dem der gleiche Vorrat zwischen sachverständigen und vertragswilligen Käufern und Verkäufern auf dem Markt getauscht werden könnte“ (IPSAS 12.10). Der Zugang ist erfolgswirksam zu buchen.

2. Wie sind verdeckte Finanzierungskosten zu behandeln?

Fall 1: Beispiel zu verdeckten Finanzierungskosten

Sachverhalt:

Die bilanzierende Einheit kauft am 31.12.t₁ Waren zu einem nominalen (Netto-)Kaufpreis i.H.v. 2.100 € mit einem Zahlungsziel von 180 Tagen. C.p. beträgt der Kaufpreis bei dem sonst üblichen Zahlungsziel von 30 Tagen 2.000 €. USt ist nicht zu berücksichtigen. Fraglich ist, wie der Geschäftsvorfall bilanziell zu erfassen ist, wenn es sich bei der bilanzierenden Einheit alternativ um die HgB-GmbH, das Bundesland Süd-Sachsendahl (S-SD), die IF-RISS AG bzw. die Urlaubsregion IB-SaS handelt.

Beurteilung:

In allen vier Normensystemen stellt der Kaufpreis bei wirtschaftlicher Betrachtung ein Gesamtentgelt dar, das die Gegenleistung für die Waren und ein Entgelt für die Kreditgewährung umfasst. Die Aufteilung des Gesamtentgelts erfolgt üblicherweise durch Abzinsung des geschuldeten Nominalbetrags, welcher alternativ durch Vergleich des vereinbarten Kaufpreises mit dem Barzahlungspreis erfolgen kann.³ Da es sich nicht um qualifying assets gem. IAS 23.9 bzw. IPSAS 5.15 handelt, scheidet eine Aktivierung aus. Die Warenbeschaffung und der verdeckte Zinsanteil werden nach *HGB & SsD* sowie nach *IFRS & IPSAS* wie folgt verbucht:

zum 31.12.t ₁	Vorräte	2.000 €	an	Verbindlichkeiten aus LuL	2.000 €
zum 30.06.t ₂	Zinsaufwand	100 €	an	Verbindlichkeiten aus LuL	100 €
bei Zahlung	Verbindlichkeiten aus LuL	2.100 €	an	Bank	2.100 €

3. Wie dürfen Vorräte bei Zugang vereinfachend bewertet werden?

Die Bewertung von Vorratsvermögen erfolgt grds. unter Beachtung des Einzelbewertungsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB; SsD I.2.; IAS 2.23; IPSAS 12.32). Bewertungsvereinfachungsverfahren sind erlaubt in Fällen, in denen eine Einzelbewertung aufgrund komplexer Produktions- oder Lagerprozesse sehr aufwendig bzw. unmöglich wird (§ 256 HGB; SsD I.2. i.V.m. I.5.2.1.; IAS 2.24; IPSAS 12.33).

IAS 2.21 ff. und IPSAS 12.30 ff. erlauben explizit folgende vereinfachte Zugangsbewertungsverfahren: die Bewertung zu *Standardkosten*, die *Retail-Methode* sowie zwei

³ Vgl. Leinen, a.a.O. (Fn. 2), § 253 Rz. 29.

Kosten-Zuordnungsverfahren (*FiFo* (=First in – First out) und Durchschnittsverfahren). Für *HGB-* (§§ 256 bzw. 240 Abs. 3 und 4 HGB) und *SsD-Anwender* (SsD I.5.2.1.) kommen einerseits mehr Vereinfachungen in Betracht (zusätzlich *LiFo* (=Last in – First out) und *Festwertverfahren*). Andererseits dürfen sie das *Standardkostenverfahren* deshalb nicht nutzen, weil handelsrechtlich explizit eine Bewertung ausgehend von den Istkosten gefordert wird.⁴ Standardkosten beinhalten normale Material- und Lohnkosten bei normaler Leistungsfähigkeit und Kapazitätsauslastung (IAS 2.21 und IPSAS 12.30).

HGB und *SsD* erlauben – unter den Vorbehalten der Gleichartigkeit sowie der GoB-Konformität – die Nutzung von zwei zeitpunktbezogenen Verbrauchsfolgeverfahren: das *FiFo*- und das *LiFo*-Verfahren. Die Gleichheit ist im Besonderen bei regelmäßig neu zu beschaffenden Vorräten gemäß deren Beschaffenheit (z.B. gleiche Warengattung) bzw. Funktion zu gewährleisten.⁵ Gleichartigkeit impliziert nach h.M. eine annähernde Preis- bzw. Kostengleichheit,⁶ die bei Abweichungen von 5-20% als gegeben angenommen wird.⁷ GoB-konform sind diese Verfahren auch dann, wenn die unterstellte Verbrauchsfolge von der tatsächlichen abweicht. Nicht GoB-konform ist hingegen die Anwendung von *LiFo* und *FiFo* bei regelmäßiger und vollständiger Lagerräumung sowie bei Kundenaufträgen für individuell angefertigte Erzeugnisse und unfertige Bauten.⁸

Das *FiFo*-Verfahren (*LiFo*-Verfahren) unterstellt ein Silo-Prinzip (Stapel-Prinzip). Mithin besteht der bilanzielle Endbestand aus den jüngsten (ältesten) Zugängen. Beide Verfahren können als gleitende oder periodenbezogene Verfahren zur Anwendung gelangen, ebenso wie eine *Durchschnittsbewertung* gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens (§ 240 Abs. 4 HGB).

Schließlich dürfen gem. § 240 Abs. 3 HGB bzw. SsD I.5.2.1 regelmäßig zu ersetzende Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (*RHB*) mit einem gleichbleibenden Wert (*Festwert*) angesetzt werden. Anwendungsvoraussetzungen sind die nachrangige Bedeutung des Gesamtwerts, (annähernde) Wert-, Mengen- und Strukturkonstanz des Bestands und eine i.d.R. alle drei Jahre stattfindende Inventur (§ 240 Abs. 3 Satz 2 HGB). Die Verfahren der vereinfachten Zugangsbewertung sind nach *HGB & SsD* sowie nach *IFRS & IPSAS* stetig anzuwenden.⁹

4. Beispiele zur vereinfachten Zugangsbewertung

Fall 2: Vereinfachte Ermittlung der Anschaffungskosten des Endbestands

Sachverhalt:

Die Bestandsentwicklung eines Rohstoffs wurde im Geschäftsjahr t₁ wie in Tab. 2 dargestellt dokumentiert.

⁴ Vgl. Knop/Küting/Knop, in: Küting/Pfitzer/Weber (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, Stand: 12/2015, § 255 Rn. 379 ff.
⁵ Solche Vorräte unterliegen i.d.R. einem technischen Fortschritt, weshalb an die Stelle der Gleichheit die Gleichartigkeit tritt.
⁶ Vgl. Grottel/Huber, in: Grottel u.a. (Hrsg.), Beck’scher Bilanzkommentar, 11. Aufl., § 256 Rn. 21.
⁷ Vgl. ebenda, § 256 Rn. 22.
⁸ Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 256 HGB Rn. 18.
⁹ Vgl. Grottel/Huber, a.a.O. (Fn. 6), § 256 Rn. 25, 34, 56; vgl. Riese/Kurz, in: Driesch u.a. (Hrsg.), Beck’sches IFRS-Handbuch, 5. Aufl., § 8 Rn. 85.

Tab. 2: Bestandsentwicklung des Rohstoffs

Datum	Vorgang	Menge (kg)	Preis in €/kg	Summe (€)
01.01.t ₁	Anfangsbestand	10.000	10,20	102.000
23.02.t ₁	Abgang	-4.000		
11.04.t ₁	Zugang	5.000	13,50	67.500
15.04.t ₁	Abgang	-3.000		
14.06.t ₁	Abgang	-7.000		
15.07.t ₁	Zugang	12.000	17,60	211.200
14.08.t ₁	Abgang	-6.000		
31.12.t ₁	Endbestand	7.000		

Fraglich ist, welches Verfahren der Verbrauchsfolge- oder Durchschnittsbewertung bei steigenden Rohstoffpreisen zu wählen ist, wenn die HgB-GmbH, das Bundesland Süd-Sachsen (S-SD), die IF-RISS AG bzw. die Urlaubsregion IB-SaS ihren Jahresüberschuss möglichst niedrig ausweisen wollen.

Beurteilung:

Das Ziel der Jahresüberschussminimierung wird durch eine möglichst niedrige Bewertung des Endbestands erreicht, da dadurch der Verbrauchswert maximal wird. In der Unterscheidung zwischen periodenbezogener und permanenter (gleitender) Vorgehensweise ergeben sich die in Tab. 3 aufgeführten Werte für den Endbestand und Materialverbrauch des Jahres t₁.¹⁰

Tab. 3: Anwendung von Durchschnitts- und Verbrauchsfolgebewertung (alle Werte in €)

Durchschnittsverfahren	periodenbezogen	permanent
Endbestand	98.700	120.023
Verbrauch	-282.000	-260.677
FiFo-Verfahren	periodenbezogen	permanent
Endbestand	123.200	123.200
Verbrauch	-257.500	-257.500
LiFo-Verfahren	periodenbezogen	permanent
Endbestand	71.400	115.800
Verbrauch	-309.300	-264.900

Das bilanzpolitische Ziel erreichen HGB & SsD-Anwender (IFRS- & IPSAS-Bilanzierer) durch Anwendung des periodenbezogenen LiFo-Verfahrens (Durchschnittsverfahrens).

Hinweis:

Werden Bewertungsvereinfachungsverfahren genutzt, muss der Endbestandwert im Rahmen der Folgebewertung grds. am Bilanzstichtag auf seine Zulässigkeit durch Vergleich mit einem Referenzwert überprüft werden. Im Fall einer unzulässigen Überbewertung muss eine Niederstwertabschreibung erfolgen (§ 253 Abs. 4 HGB bzw. SsD I.4.2.3., IAS 2.9 bzw. IPSAS 12.15 oder 12.17).¹¹

Fall 3: Retail-Methode**Sachverhalt:**

Eine bilanzierende Einheit hat für ihren Bestand an rasch wechselnden Vorräten die in Tab. 4 aufgeführten Informationen ermittelt.

Tab. 4: Ausgangsdaten für die Anwendung der Retail-Methode (alle Werte in €)

	Zugangswert	Verkaufswert
Anfangsbestand	100.000	125.000
Zugänge der Periode	200.000	250.000
Effekt von Preiserhöhungen		+10.000
Effekt von Sonderpreisaktionen		-50.000
Umsatzerlöse durch Abgang/Verkauf		300.000

Fraglich ist eine möglichst genaue Ermittlung des Zugangswerts, wenn es sich alternativ um die HgB-GmbH, das Bundesland Süd-Sachsen (S-SD), die IF-RISS AG bzw. die Urlaubsregion IB-SaS handelt.

Beurteilung:

Die Retail-Methode (auch retrograde Methode) dient ebenfalls der vereinfachten Bepreisung (Zugangsbewertung) eines Endbestands. Sie ist in allen betrachteten Normensystemen zulässig, wenn bei einer großen Anzahl rasch wechselnder Vorratsposten die Bestimmung der Anschaffungskosten im Wege der Einzelbewertung nicht praktikabel ist. Im Fallbeispiel ist zum Zweck einer möglichst genauen Ermittlung keine gemeinhin übliche Brutto-Gewinnspanne zugrunde zu legen, sondern eine individuelle zu errechnen: Der kumulierte Verkaufswert von Anfangsbestand und Zugängen beträgt nach Sonderpreisaktionen und Preiserhöhungen 335.000 € bei einem Einkaufswert von 300.000 €. Mithin liegt die Brutto-Gewinnspanne bei ca. 10,45% (= 1 - (300 T€ / 335 T€)). Der als Verkaufswert i.H.v. 35.000 € bewertete Endbestand entspricht mithin einem Einstands- bzw. Bilanzwert von 31.343,28 €.

III. Folgebewertung**1. Wie ist die Folgebewertung von Vorräten vorzunehmen?**

Vorräte werden wegen Nicht-Abnutzbarkeit nicht planmäßig abgeschrieben. Vielmehr ist ihre Werthaltigkeit an jedem Bilanzstichtag mit der Maßgabe zu überprüfen, dass ggf. außerplanmäßige Abschreibungen (§ 253 Abs. 4 HGB; SsD I.4.2.3. i.V.m. I.5.2.1.; IAS 2.9 i.V.m. IAS 8.10 (b) (iv); IPSAS 12.15) oder nachfolgende Zuschreibungen zu buchen sind.¹² Unterschiede bestehen zwischen HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS bezüglich des mit dem Buchwert zu vergleichenden Referenzwerts. Diesbezüglich kommen folgende Werte nach § 253 Abs. 4 HGB und SsD I.4.2.3. i.V.m. I.5.2.1. in absteigender Reihenfolge zur Anwendung:

1. Börsenpreis,
2. Marktpreis¹³ oder (sofern diese nicht ermittelbar sind)
3. beizulegender Wert.¹⁴

Zur Herleitung des individuellen beizulegenden Werts haben sich die in Tab. 5 dargestellten Konventionen herausgebildet.¹⁵

¹⁰ Vgl. Details zur Berechnung auf <http://hbfm.link/4595>.

¹¹ Vgl. die Erläuterungen zur Folgebewertung in Abschn. IV.

¹² Vgl. zu Vorräten als Teil einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit Lorson u.a., KoR 2019 S. 39 f.

¹³ Zur Beschreibung von Börsen- und Marktpreis vgl. Lorson u.a., KoR 2019 S. 299.

¹⁴ Der benannte Wert unterscheidet sich konzeptionell vom beizulegenden Wert des § 255 Abs. 4 HGB, welcher i.S.d. fair value nach den IFRS zu behandeln ist. Vgl. Bertram/Heusinger-Lange/Kessler, in: Bertram u.a. (Hrsg.), Haufe HGB Kommentar, 9. Aufl., § 253 Rn. 282.

¹⁵ Vgl. u.a. Schubert/Andrejewski, in: Grottel u.a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Aufl., § 253 Rn. 516.

Tab. 5: Kriterien zur Ableitung des beizulegenden Werts

Ermittlung des beizulegenden Werts	Bestandsart		
	– RHB (Normalbestand), – FE / UFE (Fremdbezug möglich)	– RHB (Überbestand), – FE / UFE (Fremdbezug nicht möglich)	– Handelswaren, – FE / UFE (Überbestand)
Relevanter Markt	Beschaffungsmarkt	Absatzmarkt	Beschaffungs- und Absatzmarkt (sog. doppelte Maßgeblichkeit ^{a)})
Beizulegender Wert	Wiederbeschaffungswert	Nettoveräußerungserlös	niedrigerer Wert aus Wiederbeschaffungswert und Nettoveräußerungserlös

^{a)} Vgl. Bertram/Kessler, a.a.O. (Fn. 14), § 253 Rn. 283; Schubert/Andrejewski, a.a.O. (Fn. 15), § 253 Rn. 521; Riese/Kurz, a.a.O. (Fn. 9), § 8 Rn. 92.

Dabei sind

- Wiederbeschaffungskosten unter Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten (z.B. Transportkosten) und Preisminderungen (z.B. Rabatte und Skonti);
- Nettoverkaufserlöse nach der Logik der sog. verlustfreien Bewertung, d.h. retrograd ausgehend vom geschätzten Verkaufserlös

zu ermitteln:

Geschätzter Verkaufserlös (am Abschlussstichtag)
– Erlösschmälerung (z.B. Rabatte und Skonti)
– Anteilige, noch anfallende Aufwendungen für Fertigung, Verpackung und Ausgangsfrachten
– Allgemeine Vertriebskosten
– Verwaltungskosten
– Fremdkapitalkosten (für Lagerung bis zum Verkauf)
= Nettoverkaufserlös

Hiervon abweichend gehen die *IFRS* bzw. *IPSAS* i.d.R. „wertungsorientiert“ vor: „Inventories shall be measured at the lower of cost and net realizable value“ (IAS 2.9; IPSAS 12.15). Hierbei ist auch der Zweck des gehaltenen Vermögenswerts zu berücksichtigen (IAS 2.31; IPSAS 12.40). Daher sind RHB nur abzuwerten, wenn sie für „Verlustprodukte“ bestimmt sind, die nicht mindestens zu ihren Herstellungskosten verkauft werden können (IAS 2.32; IPSAS 12.41). In diesen Fällen sind RHB auf ihre Nettoverkaufserlöse abzuwerten, sofern bekannt, und andernfalls auf ihre Wiederbeschaffungskosten (IAS 2.32; IPSAS 12.41). So sollen künftig überhöhte Herstellungskosten bisheriger Verlustprodukte vermieden werden.

Ebenfalls wiederbeschaffungskostenorientiert sind Vermögenswerte zu bewerten (*IPSAS* 12.17), die in Folge einer Non-Exchange-Transaktion beschafft wurden (Fair-Value-Bewertung; *IPSAS* 12.16) oder zur unentgeltlichen Verteilung oder zur Herstellung solcher Vermögenswerte bestimmt sind. Entfallen die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung bzw. Wertminderung, besteht in allen Normensystemen eine *Zuschreibungspflicht* (§ 253 Abs. 5 Satz 1 HGB; SsD I.4.2.4.; *IAS* 2.33; *IPSAS* 12.42). Die Wertobergrenze bildet dabei jeweils

der niedrigere Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und beizulegendem Wert bzw. fair value bzw. Nettoveräußerungserlös (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB bzw. SsD I.4.2.4.; *IAS* 2.33 bzw. *IPSAS* 12.42).¹⁶

2. Kann die Folgebewertung von Vorräten auch vereinfacht erfolgen?

Bei großen Beständen an Vorräten, die Überbestände enthalten können, Raum-, Lager-, Zinskosten verursachen und potenziell nur eingeschränkt zukünftig technisch-wirtschaftlich verwertbar sind, kommt regelmäßig in der Praxis das Verfahren der *Gängigkeitsabschreibung* zur Anwendung.¹⁷ Entgegen dem Einzelbewertungsprinzip wird hierbei von der Lagerdauer, Beschaffungshäufigkeit und/oder Verbrauchsmengen auf eine Überalterung und/oder Qualitätsminderung von RHB geschlossen.

Diese Form der Wertberichtigung wird bei großen Lagerbeständen angewandt, indem ein pauschaler Abschlag von den AHK der Vorratsposten vorgenommen wird. Den Ausgangspunkt für diese Art der Bewertung bildet i.d.R. die Umschlagshäufigkeit der jeweiligen Produkte, wobei sich in der betrieblichen Praxis unterschiedliche Verfahren herausgebildet haben: das (ggf. modifizierte) Abgangs-, das Zugangs- und das Reichweitenverfahren.¹⁸

Fall 4: Beispiel Niederwerttest nach HGB und IFRS

Sachverhalt:

Eine bilanzierende Einheit fertigt Beschichtungsanlagen. Im Bestand befinden sich am Abschlussstichtag zehn unfertige Anlagen. Deren Herstellungskosten betragen 560.000 € je Anlage. Da Konkurrenten auf den Markt drängen, ist der voraussichtlich erzielbare Absatzpreis auf 570.000 € je Stück gesunken. Künftig wird mit Fertigstellungskosten für Einzelmaterial (bereits im Bestand befindliche Edelstahlbleche) und Fertigungsgemeinkosten i.H.v. 6.000 € je Anlage sowie weiteren 20.000 € je Stück für Marketing und Vertrieb gerechnet. Im Lager befinden sich zudem 80 Tonnen an unverarbeiteten Edelstahlblechen, die für 623 €/Tonne angeschafft wurden und am Stichtag für 610 €/Tonne wiederbeschafft werden können.

Fraglich ist die Stichtagsbewertung der Beschichtungsanlagen und der Edelstahlbleche zum 31.12.t₁, wenn es sich alternativ um die HgB-GmbH oder die IF-RISS AG handelt.

Beurteilung:

Die HgB-GmbH kann – anders als die IF-RISS AG – die Bewertung der Rohstoffe (hier Edelstahlbleche) unabhängig von den UFE (hier Beschichtungsanlagen) vornehmen. Zur Rohstoffbewertung hat sie die Anschaffungskosten des Normalbestands an Blechen (vgl. Tab. 5; hier 49.840 € = 623 €/Tonne × 80 Tonnen) mit den Wiederbeschaffungskosten (48.800 €) zu vergleichen und wegen des strengen Niederwertprinzips eine außerplanmäßige Abschreibung i.H.v. 1.040 € zu buchen:

Abschreibung Vorräte (Materialaufwand)	1.040 €	an	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (Vorräte)	1.040 €
--	---------	----	---	---------

¹⁶ Vgl. Bertram/Heusinger-Lange/Kessler, a.a.O. (Fn. 14), § 253 Rn. 325 f.

¹⁷ Vgl. Schubert/Andrejewski, a.a.O. (Fn. 15), § 253 Rn. 529; vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, Haufe IFRS Kommentar, 16. Aufl., § 17 Rn. 53.

¹⁸ Vgl. Schubert/Andrejewski, a.a.O. (Fn. 15), § 253 HGB Rn. 530.

Weiterhin sind die Herstellungskosten der unfertigen Beschichtungsanlagen deren Nettoveräußerungswert gegenüberzustellen. Die Herstellungskosten betragen zum Bilanzstichtag 560.000 € je Anlage. Der Nettoveräußerungswert ermittelt sich wie in Tab. 6 gezeigt.

Tab. 6: Ermittlung des Nettoveräußerungswerts

Erlös der fertigen Erzeugnisse	570.000 €
– Künftige Herstellungskosten	6.000 €
– Künftige Marketing- und Vertriebskosten	20.000 €
= Nettoveräußerungswert der UFE	544.000 €

Da der Nettoveräußerungswert je Anlage die Herstellungskosten um 16.000 € unterschreitet, ist der Bestand der zehn unfertigen Beschichtungsanlagen bei der HgB-GmbH mit folgender Buchung um 160.000 € (verlustfrei) abzuwerten:

Abschreibung Vorräte (Materialaufwand)	160.000 €	an	Unfertige Erzeugnisse (Vorräte)	160.000 €
--	-----------	----	---------------------------------	-----------

Demgegenüber muss die Vorratsbewertung der IF-RISS AG wegen der Verwertungslogik der IFRS mit den UFE beginnen und ist nur dann bei den RHB fortzusetzen, wenn UFE – wie hier vorliegend – außerplanmäßig abgewertet werden müssen.

Im Ergebnis entsprechen die Buchungssätze der IF-RISS AG jenen der HgB-GmbH.

Hinweis:

SsD-Bilanzierende (IPSAS-Anwender) verfahren gemäß den Lösungshinweisen zur HGB-(IFRS-)Anwendung.

3. Welche Besonderheiten gelten bei Fertigungsaufträgen nach HGB & SsD?

Bei einem Fertigungsauftrag bzw. einer Langfristfertigung handelt es sich um einen kundenspezifischen Werkvertrag mit der Besonderheit, dass sich der Zeitraum zwischen Auftragsbeginn und Fertigstellung über mehrere Berichtsperioden, d.h. über mindestens einen Bilanzstichtag, erstreckt. Die Bilanzierung von Fertigungsaufträgen in einer HGB-, SsD-, IFRS- und IPSAS-Bilanz ist eng mit den Vorschriften zur Gewinnrealisierung, aber nur bei *HGB- & SsD*-Anwendung immer mit dem Bilanzierungsfeld Vorräte verbunden. *HGB- & SsD*-Anwender müssen solche Werkverträge regelmäßig nach der Gesamtgewinn- bzw. Completed-Contract-Methode abbilden.¹⁹ Eine Umsatzrealisierung kommt gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB (SsD I.1.4.) erst nach Übergabe des fertigen Werks und dessen Abnahme durch den Auftraggeber in Betracht.²⁰ Bis dahin ist das unfertige Werk innerhalb der Vorräte zu Herstellungskosten zu bilanzieren. Da bestimmte Auftragskosten nicht aktivierungsfähig sind (wie Vertriebskosten oder nicht eindeutig von Forschungskosten abgrenzbare Entwicklungskosten), bleibt der gesamte Herstellungsvorgang nicht erfolgsneutral, sondern führt während der Auftragsbearbeitung zu Auftrags-Zwischenverlusten, die erst im Zeitpunkt der Umsatzrealisierung kompensiert werden. Mithin gelten die Periodenergebnisse

¹⁹ Vgl. zu den strengen Anwendungsvoraussetzungen der Methode der Teilgewinnrealisierung nur Coenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 24. Aufl., S. 237 ff.

²⁰ Vgl. Coenberg/Haller/Schultze, a.a.O. (Fn. 19), S. 233 f.

– im Gegensatz zur *IFRS- & IPSAS*-Anwendung – bei *HGB & SsD*-Bilanzierung im Zeitablauf als nur bedingt vergleichbar und aussagekräftig.²¹

Bei *IFRS-Bilanzierung* waren Fertigungsaufträge vor Inkrafttreten von IFRS 15 (seit dem 01.01.2018) nach IAS 11 abzubilden. Hierauf beruht der weiterhin in Kraft befindliche *IPSAS 11*, wonach bei Fertigungsaufträgen gemäß der Methode der Teilgewinnrealisierung bzw. Percentage-of-Completion-Methode (PoCM) Umsatzerlöse proportional zum Fertigstellungsgrad des Werks erfasst werden sollen, falls das Auftragsergebnis verlässlich messbar ist (*IPSAS 11.30*). Andernfalls dürfen Umsatzerlöse während der Auftragsbearbeitung zunächst nur solange in der Höhe jenes Teils der in der Erfolgsrechnung erfassten Auftragskosten realisiert werden, die voraussichtlich durch künftige Zahlungen des Auftraggebers gedeckt werden, bis das Auftragsergebnis verlässlich geschätzt werden und somit ein Übergang zur PoCM erfolgen kann. Deshalb wird die Alternative zur PoCM synonym als Methode der erstattungsfähigen Aufwendungen bzw. Recoverable-Cost-Methode oder Null-Gewinn- bzw. Zero-Profit-Methode bezeichnet (*IPSAS 11.40*). Hiervon abweichend ist ein erwarteter Verlust aus dem Gesamtauftrag nicht über die Fertigungsperioden zu verteilen, sondern unmittelbar als Aufwand zu erfassen (*IPSAS 11.44* bzw. *11.46*).²²

IFRS-Anwender müssen (langfristige) Fertigungsaufträge gem. IFRS 15 „Verträge mit Kunden“ bilanzieren, der die Anwendung der PoCM durch Einführung des Control- bzw. Beherrschungskriteriums erschwert.²³ Damit ein Vertrag mit einem Kunden vorliegt, muss dieser u.a. rechtswirksam sein, ökonomische Substanz besitzen und die Erfüllung des Vertrags muss durch beide Parteien möglich und wahrscheinlich sein.²⁴ Unter solchen Voraussetzungen dürfen Umsatzerlöse erst dann realisiert werden, wenn ein Unternehmen seine zeitpunkt- oder zeitraumbezogene Leistungsverpflichtung (*IFRS 15.32*) erfüllt und der Kunde hierüber Beherrschung erlangt hat (*IFRS 15.31*). Zeitraumbezogene Leistungsverpflichtungen zeichnen sich durch eines der nachfolgenden Merkmale aus (*IFRS 15.35*):

- Fortlaufender Empfang und Konsum der Leistung durch den Kunden oder
- Schaffung oder Erweiterung eines Vermögenswerts, der sich bereits in der Verfügungsmacht des Kunden befindet oder
- Erstellung eines Vermögenswerts ohne alternative Nutzungsmöglichkeit und gleichzeitiges einklagbares Recht auf Zahlung der zum jeweiligen Stichtag erbrachten Leistungen.

(Kundenspezifische) Werkverträge, wie Fertigungsaufträge, können aufgrund des Merkmals c) in die Kategorie zeitraum-

²¹ Vgl. Wöhe/Döring/Brösel, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 26. Aufl., S. 777.

²² Vgl. zu den Anforderungen an eine verlässliche Schätzung des Auftragsergebnisses in der Differenzierung von Festpreisverträgen (fixed price contracts) und deren Definition (*IPSAS 11.4* und *11.31* ff.) sowie zu den alternativen Verfahren zur Feststellung des Fertigstellungsgrads *IPSAS 11.38*.

²³ Vgl. Antonakopoulos, Rechnungslegung nach HGB und IFRS, Kap. 9 Rn. 90, wobei der Begriff der PoCM nicht in IFRS 15 übernommen wurde.

²⁴ Weitere kumulativ zu erfüllende Kriterien sind (*IFRS 15.9*): Der Vertrag muss allen Vertragsparteien bekannt sein sowie identifizierbare Transaktionskosten und Rechte enthalten.

bezogener Leistungen fallen.²⁵ Hierfür erfolgt die Erlösrealisierung nach Maßgabe

- des Leistungsfortschritts (IFRS 15.39), der auf unterschiedliche Weise gemessen werden kann (z.B. cost to cost method (C2CM) oder outputorientiert nach Maßgabe technischer oder vertraglicher Meilensteine; IFRS 15.41)²⁶ sowie
- des Transaktionspreises, d.h. der Höhe der erwarteten Gegenleistung (IFRS 15.47).²⁷

Im Ergebnis sind unbedingte Ansprüche auf Erhalt einer Gegenleistung als „Forderungen“ sowie darüber hinausgehende erfüllte Leistungsverpflichtungen als „Vertragsvermögenswert“ und erhaltene Zahlungen von Kunden als „Vertragsverbindlichkeit“ auszuweisen (IFRS 15.105).

Fall 5: Beispiel Langfristfertigung

Sachverhalt:

Eine bilanzierende Einheit beginnt am 01.01.t₁ mit der Herstellung eines Gebäudes im Kundenauftrag zu einem Festpreis von 2 Mio. €. Die Auftragskosten werden auf 1,5 Mio. € geschätzt, wobei auf das erste (zweite; dritte) Jahr Aufwendungen i.H.v. 0,75 Mio. € (0,4 Mio. €; 0,35 Mio. €) entfallen. Es handelt sich um herstellungsbezogene Material- und Personalkosten. Kundengewinnungskosten und Kosten der Vertragserfüllung fallen nicht an. Vertraglich wurden drei Zahlungstermine vereinbart: 0,4 Mio. € in t₁, 0,9 Mio. € in t₂ und 0,7 Mio. € nach Abnahme in t₃. Zudem sieht der Vertrag im Fall einer Vertragskündigung einen Vergütungsanspruch i.H.d. bis dato entstandenen Kosten zuzüglich einer angemessenen Marge für die bereits erbrachten Leistungen vor. Vereinfachend sollen die handelsrechtlich aktivierten Herstellungskosten den aktivierungspflichtigen Auftragskosten nach IFRS entsprechen.

Fraglich ist die bilanzielle Abbildung des Fertigungsauftrags im Jahr t₁, wenn es sich bei dem Unternehmen um die HgB-GmbH bzw. die IF-RISS AG handelt.

Beurteilung:

Alle Kosten sind herstellungsbezogen angefallene Material- und Personalkosten, die nach HGB vollumfänglich als Herstellungskosten für UFE aktivierungspflichtig und vereinfachend wie folgt zu buchen sind:

UFE	750.000 €	an	Bestandsveränderung	750.000 €
-----	-----------	----	---------------------	-----------

Bei Zahlungseingang weist die HgB-GmbH „erhaltene Anzahlungen“ aus:

Bank	400.000 €	an	Erhaltene Anzahlungen	400.000 €
------	-----------	----	-----------------------	-----------

Die HgB-GmbH muss das Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) beachten und den Fertigungsauftrag nach der Completed-Contract-

Methode abbilden, weshalb im Geschäftsjahr t₁ weder eine weitere Buchung noch eine Teilgewinnrealisierung erfolgen.

Gem. IFRS 15.106 ist für bereits erhaltene Gegenleistungen, welche die IF-RISS AG verpflichten, noch Güter oder Dienstleistungen zu übertragen, eine Vertragsverbindlichkeit zu erfassen:

Bank	400.000 €	an	Vertragliche Schuld	400.000 €
------	-----------	----	---------------------	-----------

IFRS-Anwender müssen unter bestimmten Voraussetzungen bei zeitraumbezogenen Leistungsverpflichtungen (Umsatz)Erlöse nach Maßgabe des Leistungsfortschritts (IFRS 15.39) realisieren und können den Leistungsfortschritt unter weiteren Voraussetzungen (IFRS 15.B19) gemäß der in der Praxis dominierenden²⁸ C2CM ermitteln. Damit entspricht der Erlös des Jahres t₁ anteilig den im gleichen Jahr angefallenen Kosten (0,75 Mio. € / 1,5 Mio. € × 2 Mio. € = 1 Mio. €).

Die IF-RISS AG hat zudem deshalb einen bedingten Anspruch auf Gegenleistung als „vertraglichen Vermögenswert“²⁹ auszuweisen (IFRS 15.105), weil sie Güter oder Dienstleistungen an einen Kunden vor Zahlung bzw. vor deren Fälligkeit übertragen hat. Hierbei ist die erfolgte Anzahlung zu berücksichtigen (IFRS 15.107):

Vertraglicher Vermögenswert	600.000 €	an	Umsatzerlöse	1.000.000 €
Vertragliche Schuld	400.000 €			

Mithin weist die IF-RISS AG für das Geschäftsjahr t₁ einen Gewinn i.H.v. 250.000 € (ohne Berücksichtigung etwaiger latenter Steuern) aus (= 1 Mio. € – 0,75 Mio. €).

Hinweis:

SsD-Anwender verfahren wie die HgB-GmbH. Analog zur IF-RISS AG dürfen IPSAS-Bilanzierende die PoCM in Kombination mit der C2CM-Methode nutzen. Sie müssen die Posten aber abweichend bezeichnen: POC-Forderungen (statt vertraglicher Vermögenswert) bzw. Vorauszahlungen und erhaltene Anzahlungen (statt vertragliche Schuld).

IV. Zusammenfassung und Ausblick

Der vorliegende Beitrag greift grundlegende Fragen zum „Bilanzierungsfeld Vorräte“ für die Normensysteme HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS auf. Tab. 7 fasst die Ergebnisse synoptisch zusammen. Der nächste Teil 12 wird schließlich auf das Bilanzierungsfeld Rückstellungen – in der Differenzierung nach HGB, SsD, IFRS und IPSAS – eingehen.

25 So ist u.a. eine alternative Nutzungsmöglichkeit ausgeschlossen (IFRS 15.36) und bei (vorzeitiger) Vertragskündigung entsteht – nach deutschem Recht – im Gegenzug für die Übertragung der Kontrolle ein juristisch durchsetzbarer Vergütungsanspruch. Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, a.a.O. (Fn. 17), § 25 Rn. 1, 138.
 26 IFRS 15 enthält auch Bestimmungen zur Zusammenfassung von Verträgen (IFRS 15.17) sowie mehrerer, als eigenständige Bilanzierungseinheiten zu erfassender Leistungsverpflichtungen (IFRS 15.26 ff.).
 27 Gem. IFRS 15.60 ist der Transaktionspreis auf das Vorliegen einer wesentlichen Finanzierungs-komponente zu prüfen, d.h. falls zwischen Zahlungszeitpunkt und Erfüllung der Leistungsverpflichtung eine wesentliche Diskrepanz besteht, ist der Finanzierungsvorteil herauszurechnen. Siehe auch Hagemann, PiR 2014 S. 230 f.

28 Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, a.a.O. (Fn. 17), § 25 Rn. 149.
 29 Es besteht keine Pflicht, die Begriffe „vertraglicher Vermögenswert“ oder „vertragliche Verbindlichkeit bzw. Schuld“ zu verwenden. Es müssen jedoch ausreichende Informationen gegeben werden, sodass Abschlussadressaten zwischen einem unbedingten Anspruch auf Erhalt einer Gegenleistung (Forderung) und einem bedingten Anspruch auf Erhalt einer Gegenleistung (vertraglicher Vermögenswert) klar unterscheiden können (IFRS 15.109). Möglich wäre z.B., den vertraglichen Vermögenswert mit „bedingte Forderungen aus Langfristfertigung“ zu bezeichnen.

Tab. 7: Zusammenfassung zum Bilanzierungsfeld Vorräte II

Zugangsbewertung				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
Erworbene Vorräte				
Erwerb durch Tausch	Bewertung zum Buch- oder Zeitwert des weg getauschten Vermögensgegenstands gem. h.M.		Regelungslücke für Vorräte; Analogieschluss von Sach- und immateriellem Anlagevermögen gem. IAS 8.11; IPSAS 3.14 : Bewertung zum beizulegenden Wert des erhaltenen Vermögenswerts	
Erwerb durch Kauf: Bewertungsmaßstab	Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB; SsD I.4.2.1.; IAS 12.11, IPSAS 12.19)			
Pflichtbestandteile	Einzelkosten: Anschaffungspreis + Anschaffungsnebenkosten + nachträgliche Anschaffungskosten – Anschaffungspreisminderungen		Fremdkapitalzinsen (IAS 23.9)	
Wahlbestandteile	Keine		Keine	Fremdkapitalzinsen (IPSAS 5.15)
Verbote	Keine expliziten		IAS 2.16, IPSAS 12.25 (abnormale Beträge für Materialabfälle, Löhne oder andere Produktionskosten; Lager-, Verwaltungs- und Vertriebskosten)	
Bewertungsgrundsatz	Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB; SsD I.2.; IAS 2.23; IPSAS 12.32)			
Bewertungsvereinfachung	– Zeitliche Verbrauchsfolgeverfahren: FiFo- bzw. LiFo-Verfahren – Festwert- bzw. gruppenbezogene Durchschnittsbewertung (§ 256 Satz 2 HGB i.V.m. § 240 Abs. 3 und 4 HGB bzw. SsD I.5.2.1.)		– Zeitliches Verbrauchsfolgeverfahren: FiFo-Verfahren – Gruppenbezogene Durchschnittsbewertung (IAS 2.25 bzw. IPSAS 12.35)	
Folgebewertung				
	HGB	SsD	IFRS	IPSAS
Bewertungsgrundsatz	Strenges Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 4 HGB; SsD I.4.2.3. i.V.m. I.5.2.1.; IAS 2.9 i.V.m. IAS 8.10 (b) (iv); IPSAS 12.15).			
Referenzwerte am Abschlussstichtag	1. Börsenpreis 2. Marktpreis oder (sofern diese nicht ermittelbar sind) 3. beizulegender Wert (§ 253 Abs. 4 HGB; SsD I.4.2.3. i.V.m. 5.2.1.)		Nettoveräußerungserlös der relevanten Fertigerzeugnisse (IAS 2.32; IPSAS 12.41)	
Zuschreibung	Wertaufholungsgebot (§ 253 Abs. 5 Satz 1 HGB; SsD I.4.2.4.; IAS 2.33; IPSAS 12.42)			
Langfristfertigung				
Erlösrealisierung	Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB): Completed-Contract-Methode		– Teilgewinnrealisierung, zeitraumbezogen möglich: Cost-to-Cost-Methode (IFRS 15.39) – Sonst: Zero-Profit-Methode	– Teilgewinnrealisierung möglich: Percentage-of-Completion-Methode (IPSAS 11.30) – Sonst: Zero-Profit-Methode
Ausweis	UFE i.H.d. Herstellungskosten		Vertragliche Schuld bzw. vertraglicher Vermögenswert	Ausweis POC-Forderung

Redaktionelle Hinweise:

Im Rahmen dieser Fallstudienreihe sind bislang die folgenden Teile erschienen:

- Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 27 = KOR1256962, zu den Grundbegriffen und Differenzierungen der Normensysteme;
- Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 141 = KOR1261677, zu den grundlegenden bilanztheoretischen Konzepten der vier betrachteten Rechnungslegungssysteme;
- Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 397 = KOR1272282, zu den wesentlichen nicht-narrativen Abschlussbestandteilen von HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS;
- Lorson/Haustein/Beske, KoR 2018 S. 529 = KOR1283464, zur Bilanzierung von Sachanlagen;
- Lorson/Haustein/Beske/Schult, KoR 2019 S. 32 = KOR1287810, zur Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte;
- Lorson/Haustein/Beske/Schult/Poller, KoR 2019 S. 91 = KOR1291968, zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen im Abschluss des Leasingnehmers;
- Lorson/Haustein/Beske/Schult/Poller, KoR 2019 S. 199 = KOR1295540 und KoR 2019 S. 247 = KOR1301477 sowie KoR 2019 S. 298 = KOR1304192, zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten;
- Lorson/Haustein/Beske/Schult/Poller, KoR 2019 S. 400 = KOR1311436, zu Ansatz und Ausweis von Vorräten, Teil I.