

# Die *Percentage-Of-Completion*-Methode: Budgetierung und Realisierung im Projektgeschäft

Christian Lukas und Matthias J. Rapp



Prof. Dr. **Christian Lukas**, Juniorprofessor für Betriebswirtschaftslehre, Universität Konstanz. Email: christian.lukas@uni-konstanz.de



Dr. **Matthias J. Rapp**, Finanzvorstand und Aufsichtsrat, Frankfurt am Main. Email: m.j.rapp@t-online.de

Die effiziente betriebliche und konzernweite Implementierung der *Percentage-of-completion*-Methode (PoC) stellt die Praxis vor einige Herausforderungen. Dies schließt die Auswahl der geeigneten Variante dieser Methode sowie die Verprobung der Überleitungsrechnung mit der Gewinn- und Verlustrechnung und der Bilanz ein.

An einem Praxisbeispiel beantworten die Autoren insbesondere folgende Fragen zur Effizienz der PoC-Einführung: Wie lässt sich eine konzernweite Ergebnistransparenz erreichen? Was ist zu beachten, damit eine PoC-Überleitung fehlerfrei erfolgt? Wie kann eventuell auftretenden Vorschauproblemen durch unterschiedliche Restkostenschätzungen begegnet werden?

## 1. Einleitung und Problemstellung

Mit der Globalisierung von Vertriebswegen, Produktionsstandorten und Kapitalmärkten kommt es auch in Deutschland im externen Rechnungswesen zur Angleichung an internationale Bilanzierungsvorschriften. Vorläufiger Höhepunkt dieser Entwicklung ist das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) mit dem Versuch, das Handelsgesetzbuch mit Elementen aus der IFRS-Bilanzierung zu verbinden.<sup>1</sup> Die zentrale Zielstellung von „*true-and-fair-view*“ im Rahmen der IFRS hat beträchtliche Auswirkungen auf die Bilanzierung, z.B. durch die Regelungen zur Umsatzrealisierung. Der Grundsatz „*fair presentation*“ führt zwangsläufig zur Wunschvorstellung einer synthetischen Unternehmensbewertung.<sup>2</sup>

Das gegenwärtig laufende Konvergenzprojekt von IASB und FASB<sup>3</sup> sowie die im Rahmen des *Revenue Recognition Project*<sup>4</sup> beider Standardsetzer zu erwartenden Änderungen werden u.a. einen erheblichen Einfluss auf die Bilanzierung von langfristigen Fertigungsaufträgen haben. Die **Neuregelung** soll (und wird) die beiden bisherigen für die Ertragsrealisierung relevanten Standards, IAS 11 (*Construction Contracts*) sowie IAS 18 (*Revenue*), ablösen. Als Grund für die Notwendigkeit einer Neuregelung wird

zum einen auf die Bedeutung der Ertragsrealisierung für die Entscheidungsunterstützung verwiesen und zum anderen auf zum Teil inkonsistente und vage Regelungen der bestehenden Standards, die zudem keine Anleitung (*guidance*) für die Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften enthalten.<sup>5</sup>

Sollte der im Diskussionspapier (DP) zum *Revenue Recognition Project* formulierte Vorschlag zur **Ertragsrealisierung** bei langfristigen Fertigungsaufträgen zum Standard erklärt werden, dann wird die Ertragsrealisierung gemäß Projektfortschritt – die PoC-Methode – nicht mehr der Regelfall sein, sondern zur Ausnahme werden.<sup>6</sup> Die Kommentare zum Diskussionspapier geben jedoch eine sehr kritische Sicht dieser Neuregelung wieder, weswegen Änderungen (hin

### Keywords:

- Gewinn- und Verlustrechnung (*Profit and loss accounting*)
- Kalkulation (*Calculation*)
- Liquiditätsplanung (*Liquidity planning*)
- Wirtschaftsprüfer (*Public accountant*)
- Berichtswesen (*Reporting*)
- PoC-Methode (*PoC-Method*)

<sup>1</sup> Vgl. zur Angleichung Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19.7.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards sowie zum BilMoG vgl. u.a. Göllert, *Der Betrieb*, 22/2008, S. 1165–1171.

<sup>2</sup> Vgl. Schildbach, *Internationale Rechnungslegung: Standardperspektiven und Zukunftsprognosen*, 2006, S. 9 ff.

<sup>3</sup> Vgl. [http://www.fasb.org/intl/convergence\\_iasb.shtml](http://www.fasb.org/intl/convergence_iasb.shtml)

<sup>4</sup> Vgl. Diskussionspapier (DP) „Preliminary views on revenue recognition“ (<http://www.iasb.org/>).

<sup>5</sup> Vgl. DP S1 und S2.

<sup>6</sup> Vgl. DP 4.21–4.24.

zum gegenwärtig geltenden Standard) angeregt werden. So befürworten beispielsweise der Deutsche Rechnungslegungsstandard Committee e.V. (DRSC) und Siemens die stetige Ertragsrealisierung (*continuous approach*).<sup>7</sup> Insofern darf vermutet werden, dass die PoC-Methode auch nach der Neuregelung mehr als nur der Ausnahmefall bleibt. Aber selbst wenn der vorliegende Vorschlag Standard wird, behält die PoC-Methode zumindest für Projekte, die in einzeln abrechenbare Teilprojekte getrennt werden können, ihre Bedeutung.

Die PoC-Methode bietet Möglichkeiten der Entscheidungsunterstützung und Verhaltenssteuerung. Damit diese voll ausgenutzt werden, muss deren **optimale Implementierung** im Unternehmen gewährleistet sein. In diesem Beitrag steht daher nicht die anreiztheoretische Betrachtung für die Verhaltenssteuerung im Vordergrund, sondern die prozedurale Effizienz der PoC-Budgetierung und Realisierung. Es werden dazu innerbetrieblich effiziente Prozessinhalte und -schritte aufgezeigt, um eine PoC-Überleitung fehlerfrei durchzuführen. Darüber hinaus wird dargelegt, welche Maßnahmen für eine weltweite Konzerneinheitlichkeit erforderlich sind.

Das dem Artikel zugrunde liegende Praxisbeispiel entstammt (innerhalb der KUKA AG) dem Anlagenbau. Die KUKA Systems mit über 3.600 Mitarbeitern und rund 900 Mio. € Umsatz in 2007 wendet IFRS-Bilanzvorschriften (IAS 11) an, die u.a. zum ratierlichen Ausweis der Umsatzerlöse und Gewinne führen.<sup>8</sup>

## 2. IAS 11 und Diskussionspapier zum *Revenue Recognition Project*

Der gegenwärtig relevante Standard für die Ertragsrealisierung bei langfristigen Fertigungsaufträgen ist IAS 11 (*Construction Contracts*). Ein wesentliches Merkmal stellt die Ertragsrealisierung gemäß Projektfortschritt dar,<sup>9</sup> für die sich der Begriff *Percentage-of-completion*-Methode etabliert hat.

Dem Standard liegt eine statische Bilanzauffassung zugrunde (*asset-liability-view*), d.h., Gewinne resultieren aus einem Vergleich der Vermögens- bzw. Schuldtitel zwischen dem Anfang und Ende des Bilanzierungszeitraums.<sup>10</sup> Der **Auftragslös** (*contract revenue*) soll folgende Positionen beinhalten:<sup>11</sup>

- den ursprünglichen Erlös, dessen Betrag im Vertrag zugestimmt wurde, und
- Änderungen des Werkvertrags, Ansprüche und Erfolgsprämien:
  - in dem Umfang, in dem sie wahrscheinlich zu einem Ertrag führen, und
  - sofern sie verlässlich gemessen werden können.

Der Auftragslös wird mit dem beizulegenden Zeitwert (*fair value*) der erhaltenen bzw. noch zu erhaltenden Gegenleistung bewertet.<sup>12</sup> Dem sind **Auftragskosten** (*contract costs*) gegenüberzustellen, die folgende Positionen umfassen sollen:<sup>13</sup>

- Kosten, die direkt zu dem spezifischen Vertrag gehören, und
- Kosten, die im Allgemeinen dem Vertrag zuzuordnen sind und ihm zugeordnet werden können, und
- andere Kosten, die dem Kunden unter dem Vertrag in Rechnung gestellt werden können.

Die Ertragsrealisierung gemäß IAS 11.22 ff. schreibt vor, Erlöse und Kosten in Abhängigkeit vom Projektfortschritt erfolgswirksam zu erfassen. Sofern Verluste aus dem Vertrag wahrscheinlich werden, müssen diese sofort erfolgswirksam berücksichtigt werden.<sup>14</sup>

---

### Bei der Bilanzierung von Fertigungsaufträgen wird regelmäßig der Wegfall der stetigen Ertragsrealisierung gemäß Projektfortschritt erwogen.

---

Das Diskussionspapier zum *Revenue Recognition Project* soll (und wird aller Voraussicht nach) in einen einheitlichen Standard für die Ertragsrealisierung münden, der die bisherigen Standards, IAS 11 (*Construction Contracts*) und IAS 18 (*Revenue*), ablöst. Hiermit sollen die derzeit noch geltenden uneinheitlichen und vagen Regelungen in den Standards wegfallen und zudem auch die Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften geregelt werden.<sup>15</sup> Danach verfolgt das IASB weiterhin den Ansatz der statischen Bilanzauffassung<sup>16</sup>, das Diskussionspapier enthält aber auch Ansätze der dynamischen Bilanzauffassung, z.B. bei der Aufspaltung von Leistungskomponenten.<sup>17,18</sup> Die **unterschiedlichen Bilanzauffassungen** können in der Tat zu

unterschiedlichen Darstellungen gleicher Sachverhalte kommen.<sup>19</sup>

Von weitaus größerer Bedeutung für die Bilanzierung von Fertigungsaufträgen ist zweifelsohne der Wegfall der stetigen Ertragsrealisierung gemäß Projektfortschritt als Regelfall. Fortan soll der Ertrag erst dann realisiert werden, wenn der Kunde die **Leistung** als vertragsgemäß **akzeptiert** hat.<sup>20</sup> Ausnahmen von dieser Regel sind zugelassen, wenn der Kunde den Vertragsgegenstand während der Erstellung kontrolliert;<sup>21</sup> dementsprechend wird durch eine Zerlegung eines Gesamtprojekts in einzeln abrechenbare Teilprojekte ebenfalls eine Ertragsrealisierung vor Abschluss des Gesamtprojekts ermöglicht. Letzteres kann als qualifizierte Teilabnahme bezeichnet werden.<sup>22</sup>

Ebenso wie bei der Anfangsbewertung bleiben auch im Rahmen der **Folgebewertung** ursprünglich spezifizierte Auftragslös oder Vertragspreise relevant, d.h., die Vertragsdaten werden für Bewertungszwecke arretiert (*locked-in*), und Änderungen sind nur zulässig (und erforderlich), wenn ein Verlust aus dem Vertrag droht.<sup>23</sup> Hier erfolgt also eine Orientierung weg vom Fair Value.<sup>24</sup> Of-

<sup>7</sup> Vgl. GASB und Siemens in der Kommentarsektion auf <http://iasb.org>

<sup>8</sup> KUKA Geschäftsbericht, 2008, S. 78 f.

<sup>9</sup> Vgl. IAS 11.22 ff.

<sup>10</sup> Vgl. *Gutenberg*, Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 1958 (Nachdruck 2006), S. 165 ff.

<sup>11</sup> IAS 11.11.

<sup>12</sup> IAS 11.12.

<sup>13</sup> IAS 11.16.

<sup>14</sup> Vgl. IAS 11.22 in Verbindung mit 11.36.

<sup>15</sup> Vgl. *Erchinger/Melcher*, KoR 2/2009 und KoR 3/2009, für eine Analyse des Diskussionspapiers in dieser Hinsicht; sowie *Hommel/Schmitz/Wüstemann*, BB 8/2009, für eine grundsätzliche Bewertung des Diskussionspapiers.

<sup>16</sup> Vgl. DP 2.35.

<sup>17</sup> Vgl. DP 3.25 sowie die Diskussion in *Hommel/Schmitz/Wüstemann*, BB 8/2009, S. 375.

<sup>18</sup> Vgl. *Gutenberg*, a.a.O., S. 165 ff. für eine Charakterisierung der Bilanzauffassungen und deren Ursprünge.

<sup>19</sup> Vgl. *Moxter*, Bilanzlehre, Band 1: Einführung in die Bilanztheorie, 1985; sowie *Wüstemann/Kierzek*, Accounting in Europe, 2005.

<sup>20</sup> Vgl. DP 4.21–4.24.

<sup>21</sup> Vgl. DP S28(a).

<sup>22</sup> Vgl. *Hommel/Schmitz/Wüstemann*, BB 8/2009, S. 376; sowie *Wüstemann/Wüstemann*, ZfB 2009.

<sup>23</sup> Vgl. DP 5.83.

<sup>24</sup> Vgl. *Hommel/Schmitz/Wüstemann*, BB 8/2009, S. 377.

fensichtlich wird der konservativen Bewertung Entscheidungsnützlichkeit zugeschrieben; sie ist aber auch unter dem Aspekt der Verhaltenssteuerung vorteilhaft.<sup>25</sup>

Die Kommentarfrist für das Diskussionspapier lief im Juni 2009 ab. Etliche Kommentare bemängeln die Abkehr von der stetigen Ertragsrealisierung, so z.B. das DRSC oder auch Siemens.<sup>26</sup> Aus diesem Grund liegt die Vermutung nahe, der **letztlich** wirksam werdende Standard dürfte doch noch die Möglichkeit schaffen, Erträge gemäß dem Projektfortschritt realisieren zu können. Mit einiger Sicherheit werden aber wohl die dies erlaubenden Ausnahmen respektive Spezialfälle erhalten bleiben, d.h. die qualifizierte Teilabnahme einzeln abrechenbarer (Teil)Projekte sowie Fälle, in denen der Kunde den Vertragsgegenstand während der Erstellung kontrolliert. (Allerdings steht die Definition, wann ein Kunde einen Vertragsgegenstand kontrolliert, noch zur Diskussion.<sup>27</sup>)

#### Praxishinweis:

In jedem Fall wird die **Anwendung der PoC-Methode** auch nach der anstehenden Neuregelung möglich bzw. erforderlich sein.

Demnach muss das betriebliche Rechnungswesen in der Lage sein, den Projektfortschritt effizient und (möglichst) fehlerfrei zu bestimmen und Kosten den ggf. aufeinanderfolgenden Teilprojekten eindeutig zuzuordnen. Dazu sollten innerbetrieblich effiziente Prozesse bestimmt werden, die zudem eine konzernweite Einheitlichkeit gewährleisten, was insbesondere bei international tätigen Unternehmen von Bedeutung ist.

### 3. Kritische Würdigung bestehender (Praxis)Verfahren

Die bereits angesprochene zunehmende Anwendung von IFRS in Deutschland führt insbesondere im Projektgeschäft dazu, die Umsatzlegung nach der PoC-Methode vorzunehmen – soweit die Voraussetzungen des IAS 11.22 ff. erfüllt sind.<sup>28</sup> Diese Methode der Teilgewinnrealisierung vor Projektende unterscheidet sich grundsätzlich vom bisherigen HGB-Ausweis gemäß Realisationsprinzip zum Projektende. Die Umsatzlegung oder der Umsatzausweis nach PoC-Projektfortschritt kann dabei durch verschie-

dene Methoden erfolgen. Die Literatur unterscheidet im Wesentlichen **zwei Verfahren**:

1. Outputorientierte Verfahren
2. Inputorientierte Verfahren

Die **outputorientierten Verfahren** basieren auf einer Schätzung des Projektfortschritts im Rahmen festgelegter Meilensteine oder Teilprojekte. Diese Teilprojekte sind bereits bei Vertragsabschluss festgelegt.<sup>29</sup> Dabei wird es sich künftig um Meilensteine handeln (z.B. *Design Freeze*, *Baufertigstellung* etc.), in deren Fertigstellung nicht eindeutig zuordenbare Leistungen oder Kosten angefallen sind. Dies eröffnet den Rahmen für Bewertungsspielräume hinsichtlich der berücksichtigungsfähigen Gewinnbestandteile innerhalb des PoC-Ansatzes.

Die **inputorientierten Verfahren** orientieren sich im Unterschied zu den outputorientierten Verfahren an Schätzungen, die entweder auf Zeit- oder Kostenparameter aufbauen.<sup>30</sup> In der Literatur werden diese als „*labour-hours-Methode*“ oder „*cost-to-cost-Methode*“ bezeichnet.<sup>31</sup>

#### Praxishinweis:

Die Praxis verfolgt im Wesentlichen die „*cost-to-cost-Methode*“.<sup>32</sup> Der Vorteil der „*cost-to-cost-Methode*“ ist die relativ einfache Ableitung aus den gesuchten Kosten. Basierend auf dieser Methode wird der anteilige Umsatz in der Gewinn- und Verlustrechnung in Abhängigkeit vom prozentualen Gesamtkostenanfall dargestellt. Ebenfalls basierend auf diesem prozentualen Anteil wird der Periodengewinn eingestellt.<sup>33</sup>

Ein generelles Problem der PoC-Methode stellen Schätzungsänderungen oder Fehler in der Restkostenschätzung dar.<sup>34</sup> Durch die „*cumulative catch-up method*“ werden diese **Änderungen** über die Auftragskalkulation in der Gewinn- und Verlustrechnung sowie in der Bilanz der entsprechenden Berichtsperiode berücksichtigt.<sup>35</sup> Die Problematik stellt sich bei der mit der HGB-Regelung identischen „*completed-contract-method*“ (CC-Methode) nicht, was auch den Gestaltungsspielraum für Ergebnisdarstellungen einschränkt. Befürworter der Rechnungslegung nach HGB betonen daher deren nach ihrer Auffassung höhere Verlässlichkeit bzw. geringere Manipulationsanfälligkeit. Das Argument wird ebenfalls im Kontext der jüngsten Finanzmarktkri-

se vorgebracht, die (auch) in Verbindung mit der Fair-Value-Bilanzierung zu bringen ist.<sup>36</sup>

Auch wenn im Schrifttum trotz Gültigkeit des Realisationsprinzips zuweilen die Anwendung der PoC-Methode unter restriktiven Bedingungen für zulässig erachtet wird<sup>37</sup>, so kann der Vergleich beider Methoden als Vergleich unterschiedlicher Rechnungslegungsansätze betrachtet werden. Zur **Beurteilung** der Methoden gilt es zwei Aspekte zu betrachten:

- Zum einen stellt sich die Frage nach der (1) Entscheidungsunterstützung und
- zum anderen jene nach der (2) Verhaltenssteuerung, die durch Verwendung einer bestimmten Methode erreicht werden kann.

<sup>25</sup> Vgl. *Dutta/Zhang*, Journal of Accounting Research, 2002.

<sup>26</sup> Vgl. Fn. 7.

<sup>27</sup> Vgl. Zusammenfassung vom IASB Board Meeting, 14.–18.9.2009, auf <http://iasb.org>

<sup>28</sup> Zum IAS 11, vgl. u.a. *Baetge*, Bilanzen, 8. Aufl., 2005, S. 686, und *Adler*, Rechnungslegung nach internationalen Standards, bearbeitet von *Gelhausen/Pape*, Loseblattausgabe, 2005, Abschn. 16, Tz. 41.

<sup>29</sup> Vgl. z.B. *Kirsch*, Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (KoR), 2006, S. 53.

<sup>30</sup> Vgl. *Keitz/Schmieszek*, Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (KoR), 2004, S. 122, und u.a. IAS 11.30(c).

<sup>31</sup> Vgl. z.B. *Plock*, Ertragsrealisation nach International Financial Reporting Standards, 2004, S. 130.

<sup>32</sup> Vgl. IAS 11.22, IAS 11.36 i. V. m. WP-Handbuch, 2006, 1420 ff., sowie *Keitz*, Praxis der IASB-Rechnungslegung, 2. Aufl., Stuttgart 2005, S. 197.

<sup>33</sup> Z.B. Geschäftsbericht KUKA, 2007, S. 108, Geschäftsbericht MAN Aktiengesellschaft, S. 150 ff., und zur Theorie vgl. u.a. *Larson/Brown*, Accounting Horizons, September/2004, S. 214, *Brandt/Freidank* (Hrsg.): Die deutsche Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung im Umbruch, Festschrift für *Wilhelm Theodor Strobel*, 2001, S. 162.

<sup>34</sup> Vgl. u.a. *Adler*, Rechnungslegung nach internationalen Standards, bearbeitet von *Gelhausen/Pape*, Loseblattausgabe, 2005, Abschn. 16, Tz. 103.

<sup>35</sup> Vgl. u.a. *Göllert*, Der Betrieb, 22/2008, S. 1165–1171, *Rapp*, Kostenrechnungspraxis, 5/2002a, S. 299 ff., und IAS 11.38 i. V. m. IAS 8.32 ff.

<sup>36</sup> Vgl. z.B. *Bieg et al.*, Der Betrieb, 47/2008, S. 2543–2546.

<sup>37</sup> Vgl. z.B. *Hayn/Graf Waldersee*, IFRS/HGB/HGB-BilMoG im Vergleich, 7. Aufl., 2008, S. 190 f.

Hinsichtlich des Aspektes der **Entscheidungsunterstützung** ist festzustellen: Beide Methoden sind in gleicher Weise hierfür geeignet. Das Identifizieren objektiv notwendiger Maßnahmen zur Sicherung (oder Steigerung) des Projekterfolgs, z.B. gemessen als erwarteter Kapitalwert des Projekts, sollte von der buchhalterischen Abbildung des Projektfortschritts unabhängig sein, zumal Aufwendungen in gleicher Weise erfasst werden.

In Bezug auf den zweiten Aspekt der **Verhaltenssteuerung** gilt diese Methodenäquivalenz nicht mehr. Die Umsatzrealisierung vor Projektende nach der PoC-Methode erhöht die Anzahl der Freiheitsgrade für die Lösung des Verhaltenssteuerungsproblems. So zeigen *Arnegger/Hofmann* (2007), dass die PoC-Methode zumindest in einer Partialbetrachtung (ihrer Steuerungswirkung) der CC-Methode überlegen ist.<sup>38</sup> Ähnlich argumentiert *Masch* (2006), wengleich er auf mögliche Zielkonflikte hinweist, die bei der Verhaltenssteuerung auftreten können.<sup>39</sup>

#### Praxishinweis:

In der Praxis erfolgt eine **Umverteilung** sowohl auf Teilgewinne (z.B. bei einem Geschäftsführer) als auch auf Basis von einzelnen Projekten (z.B. Projektleiter). Die sich hieraus ergebenden Anforderungen müssen über eine möglichst robuste Restkostenschätzung aufgefangen werden. Dadurch werden vorgezogene Gewinne vermieden.

**Anreizsysteme** sind des Weiteren flexibel und dynamisch auszugestalten. Eine Gewinnrealisierung auf „cost-to-cost“-Basis muss z.B. mit einem qualitativen Projektfortschritt korrespondieren.

## 4. Problematik der PoC-Methode anhand eines Praxisbeispiels im Anlagenbau

### 4.1. Vollkostenkalkulation als Ausgangsbasis

Basierend auf den in den Großunternehmen bisher vorherrschenden Kalkulationsrichtlinien, in Deutschland im Wesentlichen heute noch aufbauend auf einer Vollkostenrechnung, werden Projekte im Anlagenbau regelmäßig in einem Enterprise Resource Planning-System (**ERP-System**) abgebildet (z.B.

SAP). Entsprechende ERP-Systeme haben hierzu in der Regel eigenständige Module, in denen Projektstrukturen angelegt werden können.<sup>40</sup> Die Vollkostenkalkulation beinhaltet dabei kostenstellenbezogene Stundensätze (z.B. für die elektrische Montage) und eine Aufschlagskalkulation für Verwaltungs- und Vertriebskosten, die in die Projektkalkulation eingestellt werden.

Aufbauend auf einer Angebotskalkulation wird nach erfolgreicher Angebotsakquisition in einem zweiten Schritt eine **Startkalkulation** erstellt, welche die Grundlage der mitlaufenden Kalkulation bildet.<sup>41</sup> Dabei ist zu beachten: Es gibt Unternehmen, die zuerst die Angebotskalkulation (die dann in der Regel im Vertrieb kalkuliert wird) einstellen, bis dann die „endgültige“ Startkalkulation vorliegt, die in der Projektabwicklung erstellt wird. Die sich hieraus ergebenden Abstimmungsschwierigkeiten und Verantwortlichkeiten sollen an dieser Stelle nicht thematisiert werden. Diese Vorgehensweise ist jedoch nicht zu empfehlen, da dann unterschiedliche kalkulatorische Absprungpunkte vorliegen.

#### Praxishinweis:

Empfehlenswert ist eine abteilungs- und funktionsübergreifende, abgestimmte Kalkulation, die bei Großprojekten im Nachgang zur Angebotsverteidigung eingestellt wird.

Das Instrumentarium der **mitlaufenden Kalkulation** dient dazu, monatlich

- die Projektabweichungen zur kaufmännischen Steuerung nach Umsatz und Ergebnis einerseits und
- zur abwicklungstechnischen Führung nach einzelnen Gewerken andererseits

erfassen können. Die monatliche mitlaufende Kalkulation ist damit das Instrumentarium zur Projektsteuerung und die Grundlage des Projektstatusberichtes. Selbstverständlich basieren solche Projektstatusberichte häufig auf Schätzungen, die es dann controlling-technisch durch Maßnahmen zur Risikoprävention zu berücksichtigen gilt.<sup>42</sup> Die Tabelle 1 zeigt exemplarisch den Aufbau eines solchen PoC-Vollkostenerfassungsblatts auf.

Die Tabelle 1 ist in zwei Bereiche gegliedert:

- zum einen in **Erfassungsdaten** auf der linken Seite (z.B. Auftragsnum-

mer 101, unter der ein Projekt eingebucht wird, SGE als Abkürzung für strategische Geschäftseinheit, z.B. „body-in-white“ oder Rohbau, der ein Projekt zugeordnet wird, Bezeichnung des Projekts A101, Auftragszugang im März 2007 und Realisierungsdatum im Dezember 2008);

- zum anderen finden sich als **Kernbestandteile**
  - der Auftragswert mit rund 115 Mio. €,
  - die Dritt- oder Fremdkosten (d.h. sämtliche externe Kosten) mit 95 Mio. €,
  - das Risiko, oder auch Risikoreserve genannt, mit 5 Mio. €,
  - die verbleibende Marge, hier als Bruttoertrag bezeichnet, mit 15 Mio. € sowie
  - die erwarteten Stunden von 20.000, die zur Auftragsabwicklung notwendig sind. Bei den Stunden handelt es sich dabei um die Eigenkapazität. Die Qualität der Stundenleistung, gemessen als Bruttoertrag pro Stunde, ist ein entscheidender Werttreiber im Anlagenbau.<sup>43</sup>

Als Ergebnis auf der rechten Seite wird dadurch ein Vollkostenergebnis ermittelt. Jede Spalte wird im Einzelnen unterschieden in einen Vorjahreswert und einen Erwartungswert sowie die Erwartung des Vormonats. In Summe erhält man dadurch den Auftragswert, die Marge und das Vollkostenergebnis über die Gesamtheit aller Aufträge. Das Vollkostenerfassungsblatt ist die Grundlage für die Überleitung auf IFRS.

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass ebenfalls die Aufträge nach der „*Completed-Contract-Methode*“ (d.h. wie im HGB üblich) als CC-Aufträge in die Erfassung eingehen müssen.

<sup>38</sup> Vgl. *Arnegger/Hofmann*, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 2/2007, S. 115–139.

<sup>39</sup> Vgl. *Masch*, in: *Wagenhofer, A.* (Hrsg.): Controlling und IFRS-Rechnungslegung: Konzepte, Schnittstellen, Umsetzung, 2006.

<sup>40</sup> Vgl. *Wenzel*, Betriebswirtschaftliche Anwendungen mit SAP R/3, 1. Aufl., 2001.

<sup>41</sup> Vgl. *Rapp*, Kostenrechnungspraxis, 5/2002a, S. 299 ff.

<sup>42</sup> Vgl. *Rapp*, Zeitschrift für Betriebswirtschaft (ZfB), 1/2002b, S. 13.

<sup>43</sup> Vgl. *Rapp*, Controlling, 1/2001, S. 36.

## PoC - Überleitung Vollkosten Stand 31.12.2007

Währung: EUR		Wechselkurs: Local Currency/Euro		Antragszugang		Realisierung erwartet		Auftragswert				Fremdkosten (ohne Risikovorgabe)				Risiko			Bruttoertrag			Stunden				Vollkosten-Ergebnis													
Id.Nr.	SGE	Auftr.-Nr.	Bezeichnung	Datum	Datum	Vorjahr		erwartet		Vorjahr		erwartet		bestellt		bestellt		Vorjahr		erwartet		Vorjahr		erwartet		geleistet		geleistet		Vorjahr		erwartet		erwartet		Abw. zur Vorgabe		Abw. zu Vormonat	
						Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€	Mio.€
1	BIW	101	A101	Mrz 07	Dez 08	0	0	115	0	95	80	15,8%	0	0	5	0	0	15	0	20.000	5.000	25%	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
2	BIW	201	B201	Sep 07	Sep 08	0	0	155	0	140	128	8,6%	0	0	3	0	0	12	0	10.000	3.000	30%	0	0	7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
3	BIW	301	C301	Aug 07	Sep 08	0	0	271	0	260	255	1,9%	0	0	6	0	0	5	0	23.300	6.000	26%	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
4	BIW	401	D401	Mai 07	Dez 08	0	0	250	0	238	230	3,4%	0	0	4	0	0	8	0	10.200	4.000	39%	0	0	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
5	BIW	501	E501	Okt 07	Aug 08	0	0	100	0	95	90	5,3%	0	0	0	0	0	5	0	3.500	1.500	43%	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
restliche POC-Aufträge						0	0	109	0	102	97	4,9%	0	0	2	0	0	5	0	3.000	1.500	50%	0	0	8	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Summe POC-Aufträge						0	0	1.000	0	930	880	5,4%	0	0	20	0	0	50	0	70.000	21.000	30%	0	0	30	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
CC-Aufträge																																							
Gesamtsumme						0	0	1.000	0	930	880	5,4%	0	0	20	0	0	50	0	70.000	21.000	30%	0	0	30	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	

Tab. 1: PoC Überleitung Vollkosten Stand 31.12.2007 (Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an KUKA Systems GmbH (aus Vereinfachungsgründen werden nur einige Spalten exemplarisch ausgefüllt))

#### 4.2. PoC-Überleitung auf Umsatz

Die Überleitung des Vollkostenergebnisses auf das IFRS-Ergebnis basiert auf dem Fertigstellungsgrad. Der Fertigstellungsgrad ergibt sich im vorliegenden Beispiel aus der „cost-to-cost-Methode“ (den angefallenen Gesamtkosten). Basierend auf den jeweiligen Aufträgen wird über den Fertigstellungsgrad der Umsatz im IST und die rollierende Vorschau ermittelt. Von dem ermittelten Gesamtumsatz im IST ist der Vorperiodenumsatz abzuziehen, um den Umsatz im Geschäftsjahr oder im jeweiligen Berichtsmonat zu erhalten.

Im vorliegenden Beispiel der Tabelle 2 ist dieser Umsatz in der Spalte „Umsatz im Geschäftsjahr“ mit 300 Mio. € ersichtlich. Aus dem Umsatz wird im nächsten Schritt die Marge im Geschäftsjahr (das Bruttoergebnis nach IFRS) ermittelt (30 Mio. €). Ebenfalls werden auftragsbezogen die verlustfreie Bewertung mit 14 Mio. € sowie der Rückstellungsbedarf erfasst (5 Mio. € Auswirkung im Geschäftsjahr).

In der Tabelle 2 ist anhand eines Praxisbeispiels ersichtlich, wie aus der PoC-Überleitung im IFRS-Arbeitsblatt die Verbindung zu der Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS hergestellt wird.

In der heutigen Praxis kommen zwei unterschiedliche Überleitungsvarianten zum Tragen. Zum einen die sog. kalkulatorische Variante, bei der eine Marge auf Basis der Vollkostenrechnung im PoC-Blatt ermittelt wird, die dann über

das Deckungsergebnis, den Gemeinkostenanfall, das kalkulatorische Abgrenzungsergebnis und das neutrale Ergebnis in das Unternehmens-EBIT transferiert wird (d.h. Umdrehung kalkulatorischer Kosten).

Die Tabelle 2 zeigt diesen Weg auf. Das Deckungsergebnis beinhaltet in diesem Fall die tatsächlich angefallenen Einzeldeckungen aus erbrachten Dienstleistungen, der Produktion und den Materialgemeinkosten. Der Gemeinkostenanfall umfasst die Entwicklung des effektiven Anfalls, d.h. Kostenunter- oder -überdeckungen in Vertrieb, Verwaltung, aber auch im Zinsbereich. Das kalkulatorische Abgrenzungsergebnis setzt die kalkulatorischen Abschreibungen auf die bilanziellen Abschreibungen zurück. Das neutrale Ergebnis umfasst u.a. die Auflösung von Rückstellungen, Erträge aus staatlich geförderten Projekten und Erträge aus dem Abgang von Anlagevermögen. Dadurch ergibt sich ein Unternehmens-EBIT von 10 Mio. €.

Die zweite Variante leitet die Marge direkt als Bruttoergebnis nach IFRS ab und ist sozusagen ohne Überleitungsrechnung in die IFRS-Gewinn- und Verlustrechnung überführbar.<sup>44</sup> In diesem Fall wird die Marge über die direkten Kosten (Herstellkosten nach IFRS) ermittelt.<sup>45</sup> Der Vorteil dieser Variante besteht darin, keine kalkulatorischen Stundensätze mehr berücksichtigen zu müssen (d.h., eine Überleitungsrechnung wie in Tabelle 2 unter Berücksichtigung von Deckungsergebnis, Gemeinkostenanfall und kalkula-

torischen Abschreibungen entfällt). Eine Vertriebssteuerung über Aufschlagssätze für die Funktionskostenblöcke ist jedoch in dieser Variante ebenfalls möglich und zweckmäßig.

In der Praxis ergibt sich häufig ein weiteres Problem durch die außerordentliche Komplexität, die diese Überleitungsrechnungen im Rahmen einer PoC-Arbeitsunterlage mit sich bringen können. Die Tabelle 2 ist daher bereits eine vereinfachte Version. Im vorliegenden Praxisbeispiel umfassen das sog. „QB10-Blatt“, das dem Wirtschaftsprüfer im Rahmen des Jahresabschlusses zur Prüfung vorgelegt wird, rund 30 Arbeitsspalten und ungefähr 60 Projektzeilen.

Wie in Tabelle 3 allein aus der Anzahl der Spalten ersichtlich wird, ist die Komplexität beträchtlich höher als in Tabelle 2. Im vorliegenden Fall rührt diese Aufstellung noch aus den Anfangsjahren der Einführung der PoC-Methode (erstmalige Verwendung im Jahr 2002). Dabei wurde versucht, sozusagen alle Sachverhalte in einer Tabellenkalkulation abzubilden. In dieser Systematik werden deshalb vier Sichtweisen verarbeitet:

1. Auftragserwartungen mit und ohne Sicherheitsabschlag (siehe Zeile 1 bis 5);
2. IFRS-Ausweis nach der „cost-to-cost-Methode“ (siehe u.a. Zeile 6, 7 i.V.m. Zeile 28 und 29);
3. HGB-Ausweis (siehe z.B. Zeile 26);

<sup>44</sup> IAS 1.92 – Umsatzkostenverfahren.

<sup>45</sup> IAS 1.88. ff., IAS 2.12 ff., IAS 16.22.

**PoC - Überleitung IFRS auf GuV per 31.12.2007**

Währung: EUR		Wechselkurs: Local Currency/Euro		Auftragszugang		Fertigstellungsgrad (IFRS)			Umsatzrealisierung (kumuliert)			Umsatz im GJ			Margenrealisierung (kumuliert)			Marge im GJ			Verlustfreie Bewertung (Endstand)			VB Ergebnisauswirkung GJ						
Itr.Nr.	SCE	Auftr.Nr.	Bezeichnung	Datum	Realisierung erwartet	Vorjahr (%)	Vorschau im GJ (%)	Ist (%)	Vorjahr	Budget	Vorschau	Ist	Vorjahr	Budget	Vorschau	Ist	Vorjahr	Budget	Vorschau	Ist	Vorjahr	Budget	Vorschau	Ist	Vorjahr	Budget	Vorschau	Ist		
																													Mio.€	Mio.€
1	BIW	101	A101					95%				115			90									5	1			3		0
2	BIW	201	B201					99%				185			100									13	4	3		9		1
3	BIW	301	C301					99%				141			20									5	3	0			0	
4	BIW	401	D401					98%				250			30									8	3	0			0	
5	BIW	501	E501					100%				100			11									3	1	2		2	1	
restliche PoC-Aufträge								99%				209			36									7	1				2	
<b>Summe PoC-Aufträge</b>								<b>98%</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1.000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>287</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>50</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>22</b>	<b>7</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>14</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>4</b>	
CC-Aufträge															13									8	0			0		1
<b>Gesamtsumme</b>									<b>0</b>				<b>0</b>	<b>0</b>	<b>300</b>	<b>0</b>						<b>0</b>	<b>0</b>	<b>30</b>	<b>7</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>14</b>	<b>0</b>	<b>5</b>

		Deckungsergebnis																											
		Gemeinkostenanfall																											
		Kalk. Abgrenzungsergebnis																											
		Neutrales Ergebnis																											
		<b>EBIT</b>																											

* siehe auch GuV	Dienstleistung-Deckung	-1	Entwicklung effektiver Anfall	-4	Bilanzielle AfA	-6
	Produktion-Deckung	-2	Vertrieb effektiver Anfall	-18	Kalkulatorische AfA	3
	MGK-Deckung	-2	Verwaltung effektiver Anfall	-8	Kalkulatorische Zinsen	2
	Konstruktion-Deckung	0	Zinsen effektiver Anfall	-2	Umbewertung Vorräte	10
	<b>Deckungsergebnis</b>	<b>-4</b>	Gemeinkostenanfall	-32	Bestandskorr./Skontoertr.	0
					Forderungsausfälle	0
					PWB zu Forderungen	0
					Aufwand a. d. Zuweisung von EWB	0
					Ertrag a. d. Auflösung von EWB	0
					Sonstiges	0
					<b>Kalkulatorisches Abgrenzungsergebnis</b>	<b>9</b>

Tab. 2: PoC Überleitung IFRS auf GuV per 31.12.2007 (Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an KUKA Systems GmbH (aus Vereinfachungsgründen werden nur einige Spalten exemplarisch ausgefüllt))

4. Gewinn- und Verlustrechnungen sowie relevante Bilanzpositionen (siehe Ergebnisanalyse oder z.B. Zeile 20).

Da diese Tabellenkalkulation nicht automatisch mit Untersystemen verknüpft ist, müssen manuelle Fehler im Rahmen der Kontrollsysteme vermieden werden. Um daher erstens die Komplexität zu reduzieren, zweitens eine Durchsicht für den Prüfer einfacher zu gestalten und drittens insbesondere auch in der monatlichen Berichterstattung Transparenz und Kommunikation zu gewährleisten, werden heute einfachere Arbeitsblätter zugrunde gelegt. Das nächste Kapitel stellt ein solches Arbeitspapier vor, mit dem die Überleitung auf die Bilanz dargestellt wird.

**4.3. PoC-Überleitung auf Bilanz**

Die Bilanz nach IFRS im Anlagenbau ist gekennzeichnet durch PoC-Forderungen auf der Aktivseite, die mit dafür erhalte-

nen Anzahlungen saldiert werden (z.B. 20 Mio. € PoC-Forderungen in Spalte 25 der Tabelle 3), und PoC-Verbindlichkeiten auf der Passivseite. Wie in der Umsatz- und Ergebnismittlung werden auch die Forderungen und Verbindlichkeiten auftragsbezogen erfasst (siehe auch Tabelle 3). Die Tabelle 4 stellt die Subtraktion der erhaltenen Anzahlungen von den Forderungen brutto pro Projekt dar, um die Forderungen netto zu erhalten.

Die Summe über alle Aufträge der **Forderungen netto** exemplarisch 20 Mio. € (in Tabelle 4 durch einen Ringel gekennzeichnet) entspricht der in der Bilanz auszuweisenden Position (siehe dazu auch Tabelle 5, dort betragen die Forderungen aus Fertigungsaufträgen auf AG-Ebene in Summe rund 93 Mio. €).

Die **PoC-Verbindlichkeiten** werden über die Verbindlichkeiten netto ermittelt, hinzuaddiert werden erhaltene An-

zahlungen in Summe 100 Mio. €. Hierbei ist zu beachten: In der Regel versucht ein Anlagenbauer den Anzahlungsüberschuss vertraglich durchzusetzen. Diese erhaltenen Anzahlungen pro PoC-Auftrag werden mit den entsprechenden Forderungen (50 Mio. €) auftragspezifisch aufgerechnet. Dadurch erhält man die Verbindlichkeiten brutto (50 Mio. €). Die Summe der Verbindlichkeiten brutto über alle Projekte befindet sich auf der Passivseite unter der entsprechenden Position, siehe in Tabelle 5 mit ca. 149 Mio. € auf der AG-Ebene.

Ebenfalls auftragsbezogen werden die **verlustfreien Bewertungen** erfasst. Verlustfreie Bewertungen (eine niedrigere Bewertung) sind dann anzusetzen, falls die voraussichtlichen Verkaufserlöse abzüglich Erlösminderungen unter den gesamten Auftragskosten liegen. In diesem Fall ist eine Rückstellung zu bilden (Drohverlustrückstellungen von 45,1 Mio. € finden sich auf der AG-Ebene unter Sonstige

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	
Ihd. Nr.																														
Auftrag																														
konzerninterner Sublieferant oder Abnehmer																														
erwarteter Auftragserlös kumuliert																														
IST Auftragskosten kumuliert																														
noch zu erwartende Auftragskosten kumuliert																														
erwartete Marge vor Sicherheitsabschlag																														
Basis																														
Fertigungsgrad cost to cost IAS																														
CC - Fertigungsgrad (CC <= cost to cost) HGB																														
angewandte POC IAS																														
bei (T)-SR* realisierte Marge kumuliert (einschl. Nachlaufkosten) HGB																														
bei (T)-SR* realisierte Marge Periodenveränderung (einschl. Nachlaufkosten) HGB																														
realisierte POC-Marge kumuliert nach (T)-SR* Pos. nr. 117700 IAS																														
realisierte POC-Marge Periodenveränderung nach (T)-SR*																														
Anpassung Rückstellung Nachlaufkosten kumuliert																														
Anpassung Rückstellung Nachlaufkosten Periodenveränderung																														
verlustfreie Bewertung kumuliert Vorzeichen (-)																														
verlustfreie Bewertung aktivisch abgesetzt kumuliert Pos.nr. 117700 (wenn 21 = "0")																														
verlustfreie Bewertung aktivisch abgesetzt kumuliert Pos.nr. 117700 (wenn 6a <= 6)																														
verlustfreie Bewertung Rückstellung kumuliert																														
POC-Vorräte brutto																														
(T)-SR* kumuliert HGB																														
POC-Vorräte vor erhaltenen Anzahlungen																														
erhaltene Anz. auf POC-Vorräte nach (T)-SR* kumuliert																														
erhaltene Anz. auf POC-Vorräte aktivisch abgesetzt Pos.nr. 117800																														
POC-Vorräte netto																														
POC - Forderungen																														
POC - Verbindlichkeiten (ohne erh. Anz)																														
fakturiertes Umsatz kumuliert HGB																														
fakturiertes Umsatz Periodenveränderung HGB																														
realisierter POC-Umsatz kumuliert																														
realisierter POC-Umsatz Periodenveränderung Pos. nr. 310050																														

Ergebnisanalyse laufende Periode		HGB - Ergebnis (kumuliert)	HGB - Ergebnis (Periode)	Überleitung (kumuliert)	Überleitung (Periode)	IAS - Ergebnis (kumuliert)
HGB-Marge						
HGB-Rückstellung für Nachlaufkos						
HGB - Marge (einschl. Nachlaufkosten), Sp. 8/9		32	15			32
POC - Marge, Sp. 10/11			32	14	14	32
Anpassung Kar. Nachlaufkosten, Sp. 12/13				-15	2	-15
Zwischensumme		32	15	17	16	49
Verlustfreie Bewertung aktivisch abgesetzt, Sp. 16, 16a, 16b, 17				-10	-4	-10
Verlustfreie Bewertung Rückstellung gebildet, Sp. 18, 19				-4	-4	-4
Ergebnisüberleitung POC (Formblatt QB6, IAS)		32	15	3	8	35

\* (Teil-) Schlussrechnung gemäß Completed Contract (CC)

POC - Marge (Sp.10+Sp.16+Sp.16a+ Sp.16b)

Gesamt Summe Abw. Vorräte (16a+16b+16c)

POC - Auftragsk. (Sp.22 - Sp.10 - Sp.16 - Sp.16a - Sp.16b)

Abstimmung Positionsummern QAL, QA2, QA3	
POC - Umsatzkorrektur Pos.nr. (310050)	42
POC - Forderungen brutto (Pos.nr. 117900)	70
Aufrechnung erhaltene Anzahlungen (Pos.nr. 117910)	-50
POC - Forderungen netto (Res.nr. 117920)	20
POC - Verbindlichkeiten netto (Pos.nr. 252460)	
Erhaltene Anzahlungen Pos.nr. (252470)	100
Aufrechnung erhaltene Anzahlungen (Pos.nr. 252480)	-50
POC - Verbindlichkeiten brutto (Pos.nr. 252490)	50

Tab. 3: PoC-Berechnung, QB10 – IAS (Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an KUKA Systems GmbH)

## PoC-Überleitung IFRS auf Bilanz per 31.12.2007

Währung: EUR Wechselkurs: Local Currency/Euro				Auftragszugang Datum	Realisierung erwartet Datum	PoC Forderungen			PoC Verbindlichkeiten			Verlustfreie Bewertung			
lfd.Nr.	SGE	Auftr.-Nr.	Bezeichnung			Forderungen brutto	Erhaltene Anzahlungen	Forderungen netto	Verbindlichkeiten netto	Erhaltene Anzahlungen	Aufrechnung mit Forderungen	Verbindlichkeiten brutto	VB Endstand	Abwertung Vorräte	Rückstellung
1	BIW	101	A101	Mrz 07	Dez 08	15	3	18	0	-3	3	0	3	2	
2	BIW	201	B201	Sep 07	Sep 08	15	-15	0	0	15	-15	0	9	7	
3	BIW	301	C301	Aug 07	Sep 08	21	-21	0	0	30	-21	9			
4	BIW	401	D401	Mai 07	Dez 08	10	-10	0	0	51	-10	41			
5	BIW	501	E501	Okt 07	Aug 08	0	0	0	0	0	0	0	2	1	4
						0	0	0	0	0	0	0			
						9	-7	2	0	7	-7	0	0	0	0
restliche POC-Aufträge															
<b>Summe POC-Aufträge</b>						<b>70</b>	<b>-50</b>	<b>20</b>	<b>0</b>	<b>100</b>	<b>-50</b>	<b>50</b>	<b>14</b>	<b>10</b>	<b>4</b>
CC-Aufträge													0	0	0
<b>Gesamtsumme</b>													<b>14</b>	<b>10</b>	<b>4</b>

Tab. 4: PoC Überleitung IFRS auf Bilanz (Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an KUKA Systems GmbH)

AKTIVA			PASSIVA		
T €	31.12.2006	31.12.2007	T €	31.12.2006	31.12.2007
<b>LANGFRISTIGE VERMÖGENSWERTE</b>			<b>EIGENKAPITAL</b>		
<b>Anlagevermögen</b>			Gezeichnetes Kapital	69.160	69.160
Immaterielle Vermögenswerte	135.890	69.497	Kapitalrücklage	29.984	26.581
Sachanlagen	153.517	91.928	Gewinnrücklagen	19.942	136.437
Beteiligungen an assoziierten Unternehmen	2.279	36	Ausgleichsposten für Anteile Dritter	1.458	1.356
Finanzinvestitionen	1.588	1.631		<b>120.544</b>	<b>233.534</b>
	<b>293.274</b>	<b>163.092</b>	<b>LANGFRISTIGE SCHULDEN</b>		
<b>Langfristige Steuerforderungen</b>	<b>8.878</b>	<b>12.821</b>	Langfristige Finanzverbindlichkeiten	76.548	59.059
<b>Latente Steuern</b>	<b>45.537</b>	<b>31.104</b>	Übrige langfristige Verbindlichkeiten und Rückstellungen	18.525	11.519
	<b>347.689</b>	<b>207.017</b>	Verpflichtungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen	140.302	73.859
			Latente Steuern	9.923	4.719
<b>KURZFRISTIGE VERMÖGENSWERTE</b>				<b>245.298</b>	<b>149.156</b>
<b>Vorräte</b>	<b>231.089</b>	<b>150.020</b>	<b>KURZFRISTIGE SCHULDEN</b>		
<b>Forderungen und sonstige Vermögenswerte</b>			Kurzfristige Finanzverbindlichkeiten	82.230	516
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	252.477	178.912	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	209.470	148.880
Forderungen aus Fertigungsaufträgen	116.800	92.995	Erhaltene Anzahlungen	95.002	35.374
Forderungen gegen verbundene Unternehmen	3.608	3.585	Verbindlichkeiten aus Fertigungsaufträgen	75.147	72.403
Sonstige Vermögenswerte und Rechnungsabgrenzungen	39.463	32.472	Verbindlichkeiten verbundene Unternehmen	836	144
	<b>412.348</b>	<b>307.964</b>	Übrige kurzfristige Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungen	93.649	85.319
<b>Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente</b>	<b>74.900</b>	<b>223.171</b>	Steuerrückstellungen	23.036	36.561
	<b>718.337</b>	<b>681.155</b>	Sonstige Rückstellungen	127.292	126.285
<b>ZUR VERÄUSSERUNG BESTIMMTE VERMÖGENSWERTE</b>	<b>6.478</b>	<b>0</b>		<b>706.662</b>	<b>505.482</b>
	<b>1.072.504</b>	<b>888.172</b>		<b>1.072.504</b>	<b>888.172</b>

Tab. 5: Konzernbilanz der KUKA Aktiengesellschaft zum 31.12.2007 (Quelle: KUKA AG Geschäftsbericht 2007)



Rückstellungen). Die verlustfreien Bewertungen werden wie folgt ermittelt: Im Vorratsbestand werden zunächst die Abwertungen vorgenommen, während der positive Saldo zwischen verlustfreier Bewertung und Abwertung der Vorräte auf der Passivseite eingestellt wird. Diese Position ist in Tabelle 5 mit 77,4 Mio. € unter den 126,3 Mio. € sonstigen Rückstellungen ausgewiesen.<sup>46</sup>

## 5. Implikationen aus der Analyse

Die Analyse der PoC-Methode in dem vorgestellten Praxisbeispiel hat zum Ziel, innerbetriebliche Prozesse und Maßnahmen zu identifizieren, die eine effiziente PoC-Budgetierung und -Realisierung im Projektgeschäft, z.B. im Großanlagenbau, gewährleisten. Folgende **Kernaussagen** lassen sich als Ergebnis der Analyse formulieren:

1. Eine PoC-Überleitungsrechnung ist nur dann möglich, wenn es **präzise** monatliche mitlaufende Kalkulationen gibt, aus der sowohl der Ist- als auch der Planfortschritt zum Projektende (die Restkostenschätzung) ableitbar sind. Ohne diese Genauigkeit in der mitlaufenden Kalkulation ist keine Ergebnistransparenz gegeben.
2. Die monatlichen, weltweiten, mitlaufenden Kalkulationen müssen **identische** PoC-Überleitungsmethoden – in der Regel die „*cost-to-cost*-Methode“ – als Grundlage haben. Ohne diese Identität werden in unterschiedlichen Tochtergesellschaften unterschiedliche Arbeitsblätter oder auch verschiedene Kalkulationen beispielsweise zur Ermittlung von Stundensätzen angewandt.
3. Die PoC-Ermittlung muss **systemtechnisch**, d.h. automatisch erfolgen (z.B. im ERP-System), um manuelle Eingriffe zu vermeiden. Ohne diese Automatisierung kommen in der Praxis häufig verschiedene manuell gepflegte Arbeitsblätter zum Einsatz, die zur Fehlerhaftigkeit führen können.
4. In der Regel treten die häufigsten Fehler in komplizierten, meist Excel-basierten PoC-Überleitungsblättern auf. Deshalb ist es notwendig, die PoC-Überleitungsblätter so **einfach**

wie möglich zu gestalten und automatische **Kontrollroutinen** festzulegen.

5. Grundsätzlich ist ein **Vier-Augen-Prinzip** zu gewährleisten, um eventuelle Vorschau-Probleme aus der Restkostenschätzung zu reduzieren, die sich dann ergeben, wenn unterschiedliche Kostenverlaufskurven zum Periodenende (Bilanzstichtag) oder zum Vorschauende (Halbjahresstichtag) zugrunde gelegt werden. Ohne dieses Prinzip bucht z.B. der Projektleiter, der am Ergebnis des Projekts bonus-technisch gemessen wird.

Die Kernaussagen bleiben von den angesprochenen Änderungen, die aus dem *Revenue Recognition Project* resultieren werden, unberührt. Eine bilanzielle Erfassung langfristiger Projekte mit der PoC-Methode würde dann u.U. nicht mehr der Regelfall sein, wäre aber dennoch zumindest als Ausnahmefall zulässig. Auch in solchen Fällen gilt es, die Methode effizient umzusetzen.

## 6. Zusammenfassung

Der in diesem Beitrag zugrunde gelegte Praxisfall kommt in seiner Schlussfolgerung zu fünf Kernaussagen, die es in einem modernen Unternehmen mit Großanlagenbau umzusetzen gilt, um prozedurale Effizienz der PoC-Budgetierung und Realisierung zu schaffen. Es ist festzuhalten: Die PoC-Methode zur IFRS-Umsatzlegung und zum IFRS-Gewinnausweis wird systemtechnisch unterlegt dann effizient, wenn die Kostenverbuchung in einer Unternehmensgruppe klar, d.h. weitgehend automatisch aus den Buchungsvorgängen der Finanzbuchhaltung und der Zeiterfassung geregelt ist und einfache Überleitungsschemata mit Kontrollroutinen zur Fehlervermeidung zum Einsatz kommen.

Mögliche Änderungen der Rechnungslegung durch das *Revenue Recognition Project* werden zwar Auswirkungen darauf haben, ob die PoC-Methode weiterhin der Regelfall der Bilanzierung sein wird oder nicht; die Überlegungen und Schlussfolgerungen zur effizienten Umsetzung der Methode bleiben davon aber unberührt.

<sup>46</sup> KUKA Geschäftsbericht, 2008, S. 165.