



IFRS fokussiert

IASB schlägt Klarstellung zum Umfang der Erfüllungskosten bei belastenden Verträgen gemäß IAS 37 vor

Das Wichtigste in Kürze

- Der IASB hat am 13. Dezember 2018 einen Entwurf zu Änderungen an IAS 37 **Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen** veröffentlicht.
- Die vorgeschlagenen Änderungen sehen eine Klarstellung zum Umfang der Erfüllungskosten bei belastenden Verträgen vor und sollen die diesbezügliche derzeit bestehende unterschiedliche Bilanzierungspraxis vereinheitlichen.
- Aufgrund des bei verlustbringenden Verträgen in IFRS 15 **Erlöse aus Verträgen mit Kunden** enthaltenen Verweises auf IAS 37 ist eine Klarstellung von besonderer Bedeutung.
- Der IASB schlägt vor, dass die Erfüllungskosten bei belastenden Verträgen alle Kosten umfassen, die direkt dem Vertrag zuzurechnen sind. Dies sind sowohl die inkrementellen Kosten des Vertrages, die ohne diesen nicht anfallen würden, als auch Kostenbestandteile, die direkt der Vertragsbeziehung zuzurechnen sind.
- Die Kommentierungsfrist für diesen Entwurf läuft bis zum 15. April 2019.

Hintergrund

IAS 37 definiert einen belastenden Vertrag („onerous contract“) als Vertrag, bei dem die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen höher sind als der erwartete wirtschaftliche Nutzen. Weiterhin spiegeln nach IAS 37 die unvermeidbaren Kosten unter einem Vertrag den Mindestbetrag der bei Ausstieg aus dem Vertrag anfallenden Nettokosten wider. Diese stellen den niedrigeren Betrag von Erfüllungskosten und etwaigen aus der Nichterfüllung resultierenden Entschädigungszahlungen oder Strafgeldern dar. Welche Kosten diese Erfüllungskosten beinhalten, wird in IAS 37 indes nicht weiter spezifiziert, sodass sich in der Praxis unterschiedliche Sichtweisen entwickelt haben, welche Kosten als unvermeidbare Kosten in die Betrachtung nach IAS 37 einzubeziehen sind: Einerseits können dies lediglich die inkrementellen Kosten sein, also die zusätzlichen Kosten, die ohne den Vertrag nicht entstanden wären, andererseits die Kosten, die bestehen, weil ein existierender Vertrag erfüllt werden muss. Letztere umfassen sowohl inkrementelle als auch direkt zurechenbare Kosten.

Seitdem IAS 11 **Langfristige Fertigungsaufträge** durch IFRS 15 ersetzt wurde, hat diese Thematik noch an Bedeutung gewonnen, denn anders als IAS 11, in dem Regelungen zur Ermittlung der Erfüllungskosten im Zusammenhang mit verlustbringenden Verträgen enthalten waren, findet sich in IFRS 15 in Bezug auf derartige Verträge lediglich ein Verweis auf IAS 37 und die dortigen Regelungen zu den belastenden Verträgen. Insbesondere diesen Umstand hat nach einer Eingabe des IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) zum Anlass genommen, dem IASB die in der Vergangenheit in Praxis und Literatur immer wieder diskutierte Präzisierung der Erfüllungskosten bei belastenden Verträgen in IAS 37 zu empfehlen. Der IASB ist dieser Empfehlung gefolgt.

Klarstellung, dass alle direkt zurechenbaren Kosten bei der Betrachtung der unvermeidbaren Kosten nach IAS 37 zu berücksichtigen sind

Der IASB schlägt in seinem Entwurf vor, dass alle direkt zurechenbaren Kosten bei der Bestimmung der unvermeidbaren Kosten zu berücksichtigen sind. Diese Betrachtung umfasst folglich die inkrementellen Kosten des Vertrages sowie direkt zurechenbare Anteile der Kosten, die für die Vertragserfüllung notwendig sind. Der IASB integriert in IAS 37 somit die früher in IAS 11 für langfristige Fertigungsaufträge festgelegte Vorgehensweise, nach der direkt zurechenbare Kosten für verlustbringende Verträge zu berücksichtigen waren.

Der vorliegende Änderungsentwurf enthält eine beispielhafte Aufzählung von direkt zurechenbaren Kosten:

- Lohnkosten der Fertigung/Herstellung;
- Materialkosten;
- anteilige Kosten zur Vertragserfüllung (z.B. Löhne zum Vertragsmanagement und der Herstellungsüberwachung, Versicherungskosten, anteilige Abschreibungen der an der Herstellung beteiligten Vermögenswerte);
- explizit dem Vertragspartner weiterbelastbare Kosten;
- weitere Kosten, die entstanden sind, weil das Vertragsverhältnis eingegangen wurde.

Gemeinkosten und Kosten der allgemeinen Verwaltung dürfen nur berücksichtigt werden, wenn diese Kosten ausdrücklich dem Vertragspartner weiterbelastet werden können.

Bislang wurde der Umfang der Erfüllungskosten bei belastenden Verträgen in IAS 37 nicht spezifiziert

Sowohl inkrementelle als auch direkt zurechenbare Kosten sind zu berücksichtigen

Beobachtung

Die vorgeschlagene Änderung an IAS 37 weitet die zu berücksichtigenden Kostenpositionen aus, wenn in der Vergangenheit lediglich die inkrementellen Kosten berücksichtigt wurden. In diesen Fällen kann es zum Ansatz neuer bzw. zur Erhöhung bestehender Rückstellungen für drohende Verluste kommen.

Nach Ansicht des IASB führt die Klarstellung, dass alle direkten Kosten einzubeziehen sind, zu einer besseren Abbildung, da beispielsweise Maschinen zur Auftragserfüllung angeschafft werden, die für mehrere Verträge eingesetzt werden. Dieser Ressourcenverbrauch würde bei einer rein inkrementellen Betrachtung unberücksichtigt bleiben. Bei solchen Verträgen würde eine ausschließliche Berücksichtigung der inkrementellen Kosten ggf. dazu führen, dass diese Verträge nicht als belastend eingestuft würden, obwohl sie insgesamt zu einem Verlust führen würden. Insofern hält der IASB die Einbeziehung aller direkt zurechenbaren Kosten für entscheidungsnützlicher. Ebenso sei diese Kostenbetrachtung konsistent mit dem Ansatz von Vertragserfüllungskosten nach IFRS 15 sowie den Herstellungskosten nach IAS 2 **Vorräte**, IAS 16 **Sachanlagen**, IAS 38 **Immaterielle Vermögenswerte** und IAS 40 **Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien**. Der IASB merkt weiterhin an, dass auch nach IFRS 17 **Versicherungsverträge** bei belastenden Verträgen alle direkt zurechenbaren Bestandteile in die Cashflows zur Vertragserfüllung einzubeziehen sind.

Der IASB hält es dabei für entscheidend im Sinne einer konsistenten und vergleichbaren Rechnungslegung, dass die vorgeschlagenen Änderungen für alle belastenden Verträge im Anwendungsbereich des IAS 37 gelten und nicht erneut Sonderregelungen lediglich für Fertigungsaufträge geschaffen werden.

Vorgeschlagene Übergangsregelung und Kommentierungsfrist

Als Übergangsregelung im Rahmen der Erstanwendung der Änderungen schlägt der IASB vor, dass diese Vorschriften für zum Zeitpunkt des Inkrafttretens bestehende Verträge anzuwenden sind. Die Vergleichsinformationen sind jedoch nicht anzupassen, sondern der kumulierte Effekt der Erstanwendung ist in den Gewinnrücklagen oder einem anderen geeigneten Eigenkapitalposten der Eröffnungsbilanz zu erfassen.

Ein Erstanwendungszeitpunkt ist im Entwurf der Änderungen noch nicht enthalten. Die Kommentierungsfrist läuft bis zum 15. April 2019.

Geltung für alle Verträge im Anwendungsbereich von IAS 37

Erfassung des Erstanwendungseffekts im Eigenkapital der Eröffnungsbilanz

Ihre Ansprechpartner

Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581

jenger@deloitte.de

Dr. Felix Fischer

Tel: +49 (0)69 75695 6893

ffischer@deloitte.de

Hinweis

Bitte schicken Sie eine E-Mail an mdorbath@deloitte.de, wenn Sie Fragen zum Inhalt haben, dieser Newsletter an andere oder weitere Adressen geschickt werden soll oder Sie ihn nicht mehr erhalten wollen.

Deloitte.

Die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft („Deloitte“) als verantwortliche Stelle i.S.d. EU-Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Deloitte Legal Rechtsanwaltsgesellschaft mbH) nutzen Ihre personenbezogenen Daten (insbesondere Name, E-Mail-Adresse, Kontaktdaten etc.) im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer personenbezogenen Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder kontakt@deloitte.de widersprechen sowie ihre Berichtigung oder Löschung verlangen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basistarifen entstehen.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden, und ist nicht dazu bestimmt, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen zu sein. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendjemand im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für rund 286.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.