


Das International Accounting Standards Board (IASB oder „das Board“) schlägt im Exposure Draft (ED) 2018/2 eine Änderung von IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* vor, um klarzustellen, dass Unternehmen bei der Beurteilung, ob ein Vertrag belastend ist, alle Kosten berücksichtigen sollten, die unmittelbar mit dem Vertrag zusammenhängen, und nicht nur die inkrementellen Kosten. Von dieser Präzisierung könnten insbesondere Bau-, Produktions- und Dienstleistungsunternehmen betroffen sein.



# Belastende Verträge – Änderungsvorschläge zur Präzisierung von IAS 37

## Wichtige Fakten im Überblick

---

- ▶ Das IASB schlägt mit ED/2018/2<sup>4</sup> eine Ergänzung von IAS 37 vor, mit der konkretisiert werden soll, welche Kosten bei der Frage, ob ein Vertrag belastend ist, zu berücksichtigen sind.
- ▶ Das Board hat sich in den Änderungsvorschlägen für das Konzept der direkt zurechenbaren Kosten entschieden und lehnt sich damit an den in IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* verwendeten Kostenbegriff an.
- ▶ Ein Erstanwendungszeitpunkt der vorgeschlagenen Änderungen ist im Entwurf noch nicht bestimmt; eine vorzeitige Anwendung wird zugelassen. Die Kommentierungsfrist zum ED endet am 15. April 2019.

<sup>4</sup> Verfügbar unter <https://www.ifrs.org/-/media/project/onerous-contracts-cost-of-fulfilling-a-contract-amendments-to-ias-37/ed-onerous-contracts-december-2018.pdf>





## Belastende Verträge – Änderungsvorschläge zur Präzisierung von IAS 37

### Hintergrund<sup>5</sup>

IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* definiert in Paragraph 68 einen belastenden Vertrag als

- ▶ einen Vertrag, bei dem die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen höher sind als der erwartete wirtschaftliche Nutzen.

Unvermeidbare Kosten werden definiert als

- ▶ Mindestbetrag der bei Ausstieg aus dem Vertrag anfallenden Nettokosten; diese stellen den niedrigeren Betrag von Erfüllungskosten und etwaigen aus der Nichterfüllung resultierenden Entschädigungszahlungen oder Strafgeldern dar.

Ein Vertrag kann entweder von Beginn an belastend sein oder belastend werden, wenn sich die Umstände ändern und die erwarteten Kosten steigen oder der erwartete wirtschaftliche Nutzen abnimmt. Sobald ein Vertrag als belastend eingestuft wird, erfassen Unternehmen gemäß IAS 37 in ihrem Abschluss eine Rückstellung für den erwarteten Verlust aus dem Vertrag.

Unklar ist, welche Kosten bei der Ermittlung der Kosten für die Erfüllung eines Vertrags zu berücksichtigen sind, sodass Anwender hierzu bislang unterschiedliche Auffassungen vertreten haben:

- ▶ Es werden nur die inkrementellen Kosten für die Erfüllung des Vertrags berücksichtigt, z. B. die Kosten für das Material und das Personal, das zum Bau eines Gebäudes benötigt wird, oder
- ▶ es werden alle Kosten berücksichtigt, die unmittelbar mit dem Vertrag zusammenhängen, sowohl die inkremen-

tellen Kosten als auch die zugerechneten sonstigen Kosten, die unmittelbar mit vertraglichen Tätigkeiten zusammenhängen. Beispielsweise könnte ein Unternehmen die Abschreibung auf die Ausrüstung, die es zum Bau von Gebäuden verwendet, und das Gehalt des Baubetreibers als zugerechnete sonstige Kosten berücksichtigen.

### Weshalb wird das IASB jetzt aktiv?

Aufgrund kürzlich erfolgter Änderungen anderer IFRS könnten diese unterschiedlichen Sichtweisen künftig zu einer noch größeren Uneinheitlichkeit in der Bilanzierungspraxis führen als bisher.

Das Board hat im Zusammenhang mit dem Inkrafttreten von IFRS 15 den bisherigen Standard für Fertigungsaufträge, IAS 11, zurückgezogen. Nun wenden Unternehmen stattdessen IFRS 15 auf Fertigungsaufträge an. IFRS 15 enthält im Gegensatz zu IAS 11 keine Vorschriften zur Bilanzierung von belastenden Verträgen. Stattdessen verweist dieser Standard auf die allgemeinen Vorschriften für belastende Verträge in IAS 37.

Nach IAS 11 waren Unternehmen verpflichtet, sowohl die inkrementellen Kosten als auch die sonstigen Kosten, die unmittelbar mit vertraglichen Tätigkeiten zusammenhängen, bei der Ermittlung der Vertragskosten zu berücksichtigen. Die Vergleichbarkeit der Abschlüsse von Unternehmen, die bisher IAS 11 angewendet haben (z. B. Bauunternehmen), wäre eingeschränkt, wenn sich diese Unternehmen bezüglich der Anwendung von IAS 37 uneinig wären.

Wenn ein Bauunternehmen beschließen würde, nur noch die inkrementellen Kosten bei der Ermittlung der Kosten für die Erfüllung eines Vertrags zu berücksichtigen, würde es zu einer Rechnungslegungsmethode wechseln, die mit

<sup>5</sup> Die Ausführungen in diesem Artikel beruhen im Wesentlichen auf einem Beitrag des IASB-Mitglieds Chungwoo Suh: „In brief: Onerous contracts“; verfügbar unter [www.ifrs.org/-/media/project/onerous-contracts-cost-of-fulfilling-a-contract-amendments-to-ias-37/ed-onerous-contracts-factsheet-dec-2018.pdf](http://www.ifrs.org/-/media/project/onerous-contracts-cost-of-fulfilling-a-contract-amendments-to-ias-37/ed-onerous-contracts-factsheet-dec-2018.pdf)



geringerer Wahrscheinlichkeit als die frühere Methode nach IAS 11 frühzeitig vor erwarteten Verlusten aus einem Vertrag warnen würde.

#### **Auffassung des Boards**

Nach der Auffassung des IASB hindert IAS 37 Unternehmen nicht daran, Kosten zu berücksichtigen, die für mehrere Verträge anfallen. Stattdessen umfassen nach Ansicht des Boards die unvermeidbaren Kosten für die Erfüllung eines Vertrags die Kosten, die das Unternehmen aufgrund des bestehenden Vertrags nicht vermeiden kann, mit anderen Worten: Unvermeidbare Kosten umfassen sowohl die inkrementellen Kosten als auch die zugerechneten sonstigen Kosten, die unmittelbar mit vertraglichen Tätigkeiten zusammenhängen. Dies ergibt sich nach Meinung des IASB daraus, dass ein Unternehmen, das bei

der Ermittlung der Kosten für die Erfüllung eines Vertrags solche zugerechneten Kosten berücksichtigt, gerade keine Rückstellung für diese künftigen Kosten bildet. Stattdessen bildet es eine Rückstellung für seine Verpflichtung zur Lieferung von Gütern oder zur Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen eines bestehenden Vertrags und bewertet diese Verpflichtung so, dass die Kosten der Güter oder Dienstleistungen, die es liefern bzw. erbringen muss, enthalten sind.

#### **Gründe für die Schlussfolgerungen des Boards**

##### ***Glaubwürdige Darstellung***

Ein Unternehmen kann sich die Ressourcen, die es zur Erfüllung eines Vertrags benötigt, auf unterschiedliche Weise beschaffen. Zum Beispiel kann es Ausrüstung, die es nur für diesen Vertrag verwendet, mieten oder Ausrüstung,







## Belastende Verträge – Änderungsvorschläge zur Präzisierung von IAS 37

die es für mehrere Verträge verwendet, kaufen. Einem Unternehmen entstehen Kosten, egal auf welche Weise es sich Ressourcen beschafft. Wenn nur die inkrementellen Kosten berücksichtigt werden, bleiben die Kosten der Ressourcen, die für mehrere Verträge verwendet werden, unberücksichtigt.

### **Konsistenz mit anderen IFRS**

IFRS 17 *Versicherungsverträge* schreibt vor, dass Versicherungsunternehmen bei der Beurteilung, ob ein Versicherungsvertrag belastend ist, alle Kosten berücksichtigen müssen, die unmittelbar mit dessen Erfüllung zusammenhängen, auch die zurechenbaren fixen und variablen Gemeinkosten. Zudem nennen mehrere IFRS, u. a. IAS 2 *Vorräte*, explizit die Kosten, die bei der Bewertung nichtmonetärer Vermögenswerte zu berücksichtigen sind. Sie alle schreiben vor, dass sowohl die inkrementellen Kosten des Erwerbs oder der Herstellung des Vermögenswerts als auch die zugerechneten sonstigen Kosten zu berücksichtigen sind, die unmittelbar damit zusammenhängen oder direkt zurechenbar sind. Die Art und Weise, wie ein Unternehmen die Kosten für die Erfüllung eines Vertrags über die Lieferung von Gütern ermittelt, sollte mit derjenigen übereinstimmen, wie es die Kosten dieser Güter ermittelt, wenn sie sich in seinem Besitz befinden.

### **Geringere Komplexität**

Die Verträge eines Unternehmens können einzeln betrachtet profitabel erscheinen, wenn nur die inkrementellen Kosten berücksichtigt werden, als Gruppe betrachtet jedoch verlustbringend sein, sobald die sonstigen Kosten berücksichtigt werden, die unmittelbar mit diesen Verträgen zusammenhängen. Um sicherzustellen, dass einzelne Verträge als belastend identifiziert werden, müssten bei der ausschließlichen Berücksichtigung inkrementeller Kosten weitere Vorschriften darüber zum Tragen kommen, wann Verträge als Gruppe oder einzeln zu beurteilen sind. Solche Vorschriften könnten die Komplexität erhöhen.

### **Relevante Informationen**

Die Berücksichtigung aller Kosten, die unmittelbar mit einem Vertrag zusammenhängen, sorgt für eine frühzeitigere Warnung vor erwarteten Verlusten.

### **Änderungsvorschläge des Boards**

Das IASB schlägt vor, IAS 37 in den folgenden Punkten zu ändern:

- ▶ Präzisierung, dass zur Beurteilung, ob ein Vertrag belastend ist, die Kosten für die Erfüllung des Vertrags sowohl die inkrementellen Kosten als auch die zugerechneten sonstigen Kosten, die unmittelbar mit vertraglichen Tätigkeiten zusammenhängen, umfassen
- ▶ Aufnahme von Beispielen für Kosten, die unmittelbar mit einem Vertrag zusammenhängen, und für solche, bei denen das nicht der Fall ist

Die vorgeschlagenen Änderungen würden alle Verträge betreffen, die in den Anwendungsbereich von IAS 37 fallen.

### **Übergangsvorschriften und Erstanwendung**

Im Entwurf wird eine modifiziert rückwirkende Anwendung vorgeschlagen. Das IASB hat sich bewusst gegen eine vollständig rückwirkende Anwendung entschieden. Eine Anpassung von Vorjahresvergleichszahlen ist damit nicht erforderlich. Stattdessen sollen Unternehmen die Änderungen ab dem Zeitpunkt der Erstanwendung rückwirkend anwenden. Zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ist daher eine Anpassungsbuchung kumulierter Differenzen für nach IAS 37 zu bildende Drohverlustrückstellungen im Eigenkapital vorzunehmen.

Ein Erstanwendungszeitpunkt ist im Entwurf nicht enthalten. Eine vorzeitige Anwendung wird zugelassen. Stellungnahmen zum ED können bis zum 15. April 2019 auf der Website der IFRS Foundation eingereicht werden.



