



Entwurf einer zweiten Fortsetzung RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/02)

Ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen in Zusammenhang mit der Finanz- und Wirtschaftskrise

Vorbemerkung

Rechnungslegungs Interpretations Committee

Das Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hat die Aufgaben, Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne von § 315a Abs. 1 HGB zu erarbeiten, die Entwicklung von Interpretationen des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) zu begleiten, die internationale Konvergenz von Interpretationen wesentlicher Rechnungslegungsstandards zu fördern sowie Sachverhalte insbesondere auf Grund nationaler Gegebenheiten im Rahmen der gültigen International Financial Reporting Standards (IFRS) zu beurteilen. Dabei arbeitet das RIC mit dem IFRIC des International Accounting Standards Board (IASB) sowie den entsprechenden Gremien anderer nationaler Partner eng zusammen.

Die Anwendungshinweise des RIC stellen nach sorgfältiger Diskussion aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der gültigen IFRS, des Frameworks des IASB, ggf. der *Observer Notes* und der Erörterungen im IFRIC sowie der eingegangenen Stellungnahmen die abschließende Meinung des RIC zu den behandelten Sachverhalten dar.

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat der Veröffentlichung dieses Entwurfs einer zweiten Fortsetzung des RIC Anwendungshinweises IFRS (2009/02) zugestimmt.

Die vom RIC beschlossenen Anwendungshinweise gelten, solange keine anders lautende Regelung durch das IFRIC oder den IASB beschlossen wurde. Sie dienen als Hilfestellung für die Bilanzierung der behandelten Sachverhalte in einem Abschluss, der nach den gültigen Regelungen des IASB aufgestellt wird und entfalten keine Bindungswirkung. Unternehmen in Deutschland, die ihren Abschluss als gemäß IFRS aufgestellt kennzeichnen, wird empfohlen, die Anwendungshinweise in die Abwägung des Einzelfalles einzubeziehen.



Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Anwendungshinweis steht dem DRSC zu. Der Anwendungshinweis ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Wird ein Anwendungshinweis wiedergegeben, darf dieser inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem sind der vollständige Titel des Anwendungshinweises sowie die Quelle anzugeben. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des Anwendungshinweises des RIC berufen.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.



Entwurf einer zweiten Fortsetzung RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/02)

Ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen in Zusammenhang mit der Finanz- und Wirtschaftskrise

Hintergrund

Im Rahmen der globalen Finanz- und Wirtschaftskrise hat eine Reihe von Bilanzierungsfragen in Zusammenhang mit einem nach IFRS aufzustellenden Abschluss eine besondere Bedeutung erfahren.

Da nach der Ansicht des RIC in diesem Zusammenhang verschiedene Klarstellungen hilfreich sind, wurde der vorliegende RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/02) erarbeitet. Dieser soll den Unternehmen, die ihren Abschluss gemäß IFRS aufstellen, als Hilfestellung dienen.

Behandelte Bilanzierungsfragen

In seiner 34. Sitzung am 26. Mai 2009 hat das RIC beschlossen, eine Verlautbarung zu Bilanzierungsfragen im Hinblick auf die Auswirkungen der Finanz- und Wirtschaftskrise auf den IFRS-Abschluss zu veröffentlichen.

Ersteller und Abschlussprüfer sowie die interessierte Öffentlichkeit wurden in diesem Zusammenhang gebeten, bis zum 14. August 2009 Sachthemen und Problemstellungen von allgemeinem Interesse bzw. konkretisierende Hinweise zu angeführten Beispielen unter besonderer Herausstellung der aus der Finanz- und Wirtschaftskrise resultierenden Bilanzierungsfragen beim RIC einzureichen.

Nach Erörterung durch das RIC ist zu verschiedenen eingegangenen Vorschlägen und zu weiteren vom RIC identifizierten Sachverhalten dieser Anwendungshinweis erarbeitet worden.

Das RIC hat in seiner 39. Sitzung beschlossen, den Anwendungshinweis um zwei weitere Bilanzierungsfragen in Zusammenhang mit der Finanz- und Wirtschaftskrise zu erweitern und diese zunächst als Entwurf der Öffentlichkeit zur Kommentierung zugänglich zu machen.



Hinweise zur Rechnungslegung

Die Anwendungshinweise

1. Konjunkturelles Kurzarbeitergeld
2. Negative Arbeitszeitkonten (kurzfristig)
3. Abgrenzung von Restrukturierungsmaßnahmen gem. IAS 37 von Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gem. IAS 19
4. Beachtung besonderer Berichtspflichten in Krisensituationen
5. Signifikante oder länger anhaltende Abnahme des beizulegenden Zeitwertes eines gehaltenen Eigenkapitalinstruments unter dessen Anschaffungskosten als objektiver Hinweis auf eine Wertminderung
6. Abzinsungssatz nach IAS 19.78 ff.
7. Bilanzierung von sog. Halteprämien

werden im Rahmen dieses Entwurfs nicht wiedergegeben – es wird insoweit auf den am 8. Februar 2010 veröffentlichten RIC Anwendungshinweis IFRS 2009/02 verwiesen.

Im Rahmen der zweiten Fortentwicklung sollen die folgenden beiden Hinweise in die Verlautbarung aufgenommen werden:

8. Bilanzierung von Eintrittsprämien

Sachverhalt

Neu in ein Unternehmen eintretenden Arbeitnehmern werden vereinzelt Eintrittsprämien vor Aufnahme der Beschäftigung mit der Bedingung einer Mindestverbleibensdauer ausgezahlt. Der Leistungsempfänger hat den erhaltenen Bonus vollständig oder teilweise an den Arbeitgeber zurückzuzahlen, wenn bzw. soweit er vor Ablauf der Mindestverbleibensdauer das Unternehmen verlässt.

Frage: Welcher der vier in IAS 19.4 aufgeführten Kategorien sind die oben beschriebenen Eintrittsprämien zuzuordnen?

Antwort: Die Eintrittsprämien sind aufgrund der vorab geleisteten Zahlung als kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer zu qualifizieren.

Frage: Welche Bilanzierungsvorschriften sind für die oben beschriebenen Eintrittsprämien konkret anzuwenden?



Antwort: Bei Auszahlung der Prämie ist gem. IAS 19.10 (a) ein Vermögenswert anzusetzen (aktivische Abgrenzung), da die Vorauszahlung zu einer Rückerstattung im Falle des Verstoßes gegen die Mindestverbleibensdauer führen wird. Hierbei ist allerdings zu beachten, dass der Ansatz eines Vermögenswerts nur dann möglich ist, wenn zu erwarten ist, dass der mit dem Sachverhalt verbundene künftige wirtschaftliche Nutzen dem Unternehmen zufließen wird. Dies ist nur dann der Fall, wenn das bilanzierende Unternehmen den eventuellen Anspruch auf Rückerstattung der Eintrittsprämie arbeitsrechtlich durchsetzen kann, falls der Arbeitnehmer vor Ablauf der Mindestverbleibensdauer das Unternehmen verlässt

Die Erfassung von Aufwand ist nach Auffassung des RIC gem. IAS 19.10 (b) linear über den Zeitraum der vereinbarten Mindestverbleibensdauer des Arbeitnehmers vorzunehmen. Diese Vorgehensweise entspricht der Erwartung des bilanzierenden Unternehmens in Bezug auf die vom Arbeitnehmer noch zu erbringende Arbeitsleistung im Austausch für die bereits vorab gezahlte Prämie.

Die aufgezeigte Bilanzierung gilt unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer bei Verstoß gegen die vereinbarten Absprachen die Eintrittsprämie vollständig oder nur zeitanteilig in der Höhe zurück zu erstatten hat, soweit er der vereinbarten Mindestverbleibensdauer nicht entsprochen hat.

Frage: Welche bilanziellen Konsequenzen ergeben sich, wenn der Arbeitnehmer vor Erreichen der vereinbarten Mindestverbleibensdauer das Unternehmen wieder verlässt?

Antwort: Ist mit dem Arbeitnehmer die Rückerstattung der Eintrittsprämie in voller Höhe vereinbart, so ist

- der in früheren und in der laufenden Berichtsperiode als Aufwand erfasste Teil erfolgswirksam als Forderung gegenüber dem Arbeitnehmer zu aktivieren und
- der verbliebene, bisher als aktivische Abgrenzung ausgewiesene Teil umzuklassifizieren und ebenfalls als Forderung gegenüber dem Arbeitnehmer auszuweisen,

so dass in Höhe der ursprünglich für den Eintritt gewährten Prämie nunmehr eine (Rück-) Forderung gegenüber dem Arbeitnehmer ausgewiesen wird.

Ist hingegen mit dem Arbeitnehmer die Rückerstattung der Eintrittsprämie nur in der Höhe vereinbart, soweit der vereinbarten Mindestverbleibensdauer nicht entsprochen wird, so ist der verbliebene und bisher als aktivische Abgrenzung ausgewiesene Teil entsprechend als Forderung gegenüber dem Arbeitnehmer umzuklassifizieren.



9. Auftragsverschiebungen, -sistierungen und -kündigungen bei Fertigungsaufträgen im Sinne des IAS 11

Sachverhalt

Als Reaktion auf die globale Finanz- und Wirtschaftskrise und den damit einhergehenden eingetrübten konjunkturellen Rahmenbedingungen werden kundenspezifische Fertigungsaufträge häufig auf unbestimmte Zeit verschoben. Darüber hinaus ist zu beobachten, dass die Auftraggeber vereinzelt auch von den vereinbarten Klauseln zur Sistierung¹ bzw. auch der Kündigung laufender Projekte Gebrauch machen.

Der in diesem Zusammenhang einschlägige Rechnungslegungsstandard IAS 11 *Fertigungsaufträge* stellt keine ausdrücklichen Rechnungslegungsregeln für die bilanziellen Konsequenzen zur Verfügung, die sich aus solchen Auftragsverschiebungen, -sistierungen und -kündigungen ergeben können.

Frage: Können sich durch die Verschiebung bei der Erteilung eines Fertigungsauftrags beim Auftragnehmer bilanzielle Konsequenzen ergeben?

Antwort: Grundsätzlich ja. Zu den Auftragskosten im Sinne von IAS 11 gehören unter bestimmten Voraussetzungen auch solche Kosten, die zur Erlangung eines konkreten Auftrags erforderlich sind (IAS 11.21 - Sätze 2 und 3). Gemäß einer der im Standard genannten Voraussetzungen muss es wahrscheinlich sein, „dass der Auftrag erhalten wird“, also der Auftraggeber dem Auftragnehmer den Auftrag erteilen wird. Eine mögliche Konsequenz der Verschiebung bei der Erteilung eines Fertigungsauftrags ist die Einstufung durch den Auftragnehmer, dass die Auftragserteilung nicht mehr wahrscheinlich ist. Ist dies der Fall, müssen vor der Auftragserteilung angefallene und bisher als Auftragskosten aktivierte Kosten aufwandswirksam erfasst werden.

Frage: Von Auftragnehmern werden vor Erlangung eines Auftrags teilweise bestimmte Vermögenswerte (z.B. Vorräte oder maschinelle Anlagen) erworben, die für nachfolgend noch abzuschließende Fertigungsaufträge eingesetzt werden sollen. Können sich durch die Verschiebung bei der Erteilung eines Fertigungsauftrags auch in Bezug auf solche Vermögenswerte bilanzielle Konsequenzen ergeben?

Antwort: Ja. Es ist allerdings zunächst darauf hinzuweisen, dass die Auftragskosten eines Fertigungsauftrags gem. IAS 11.21 Satz 1 nur die dem Vertrag zurechenbaren Kosten ab dem Tag der Auftragserlangung umfassen. Da für den beschriebenen

¹ Bei Sistierungen handelt es sich grundsätzlich um einen vom Auftraggeber formell geforderten Stillstand in der Auftrags- bzw. Projektentwicklung, bei dem es zunächst offen bleibt, ob der Auftrag bzw. das Projekt weitergeführt wird.



Sachverhalt ein Fertigungsauftrag noch nicht vorliegt, stellen aus den oben beschriebenen Vermögenswerten resultierende Abwertungen oder Abschreibungen keine Auftragskosten im Sinne von IAS 11 dar. Wird die Erteilung eines Fertigungsauftrags verschoben, so ist die damit ggf. beeinträchtigte Verwertungsmöglichkeit der Vermögenswerte bis zur Erteilung des Auftrags bei der Bewertung nach den allgemeinen Vorschriften für Vorräte oder Sachanlagen zu berücksichtigen. In Bezug auf notwendige Anpassungen des Abschreibungsplans und etwaige (außerplanmäßige) Wertminderungen sind alternative Verwertungs- und Einsatzmöglichkeiten für solche Vermögenswerte zu beachten.

Frage: Welche wesentlichen Auswirkungen kann die Sistierung eines Fertigungsauftrags auf die Bilanzierung des Auftrags nach IAS 11 haben, sofern weiter von einer Fortsetzung des Auftrags auszugehen ist?

Antwort: Im Falle der Sistierung eines Fertigungsauftrags ist grundsätzlich weiterhin nach IAS 11 zu bilanzieren. In Abhängigkeit von der Verlässlichkeit der Schätzung des Ergebnisses des Fertigungsauftrags können sich aufgrund der Sistierung vor allem die im Folgenden dargestellten Auswirkungen ergeben. In jedem Fall ist jedoch zu beachten, dass ein erwarteter Verlust durch den Fertigungsauftrag gemäß IAS 11.36 sofort als Aufwand zu erfassen ist.

Nur für den Fall, dass in Bezug auf alle relevanten Einflussfaktoren eine verlässliche Schätzung des Ergebnisses des Fertigungsauftrags auch weiterhin möglich ist, sind Auftrags Erlöse und Auftragskosten entsprechend dem Leistungsfortschritt am Abschlussstichtag zu erfassen (sog. *percentage-of-completion* - Methode). Gemäß IAS 11.23 (b) im Falle von Festpreisverträgen bzw. IAS 11.24 (a) im Falle von Kostenzuschlagsverträgen ist bei dieser Beurteilung auch zu prüfen, ob es (weiterhin) wahrscheinlich ist, „dass der wirtschaftliche Nutzen aus dem Vertrag dem Unternehmen zufließt“. In diesem Zusammenhang sind u.a. die wirtschaftlichen Interessen des Auftraggebers zu würdigen, d.h. in welcher Form die Fortführung des Fertigungsauftrags vom Auftraggeber beabsichtigt ist (Kapazitätsmanagement des Auftraggebers).

Ist das Ergebnis eines Fertigungsauftrags aufgrund einer Sistierung bzw. daraus resultierender Konsequenzen nicht mehr verlässlich schätzbar, so ist nach den Vorschriften des IAS 11.32 zu verfahren, sofern die angefallenen Auftragskosten „wahrscheinlich einbringbar“ sind und somit nach IAS 11.32 (a) Umsatzerlöse in gleicher Höhe wie die angefallenen Auftragskosten in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden dürfen. Diese Vorgehensweise wird auch als *cost-recovery* - bzw. *zero-profit-margin* - Methode bezeichnet und entspricht einer erfolgsneutralen Teilumsatzrealisation.

Daneben ist auch auf die Zahlungsfähigkeit des Auftraggebers abzustellen – durch die Sistierung kommt der Bonitätsprüfung des Auftraggebers bzw. der Prüfung der



Werthaltigkeit und Einbringlichkeit der eigenen Ansprüche eine herausgehobene Bedeutung zu.

Frage: Wird mit dem Auftraggeber formell eine Sistierung der Auftrags- bzw. Projektabwicklung vereinbart, so werden zugunsten des Auftragnehmers in bestimmten Fällen bereits bei Abschluss des Fertigungsauftrags vereinbarte Konventionalstrafen fällig. Wie sind solche Konventionalstrafen bilanziell zu behandeln?

Antwort: Erlöse aus bereits bei Abschluss des Fertigungsauftrags vereinbarten Konventionalstrafen stellen Auftrags Erlöse dar. In Abhängigkeit von den jeweils individuell getroffenen Vereinbarungen und Rahmenbedingungen handelt es sich dabei

- entweder um Abweichungen (IAS 11.13)
- oder um Ansprüche (IAS 11.14),

die dementsprechend nach den jeweils einschlägigen Vorschriften zu berücksichtigen sind.

Frage: Ist im Falle der Kündigung eines Fertigungsauftrags durch den Auftraggeber weiterhin nach IAS 11 zu bilanzieren?

Antwort: Wird ein Fertigungsauftrag von Seiten des Auftraggebers gekündigt, so richtet sich die Abwicklung des Auftrags nach den vertraglichen Absprachen, die regelmäßig in diesem Zusammenhang bereits bei Vertragsabschluss vereinbart wurden. In solchen Fällen ist weiterhin nach IAS 11 zu bilanzieren, da es sich bei den aus der Kündigung resultierenden Auftragsabwicklungen im Regelfall um Kürzungen gegenüber dem vertraglich vereinbarten Leistungsvolumen, d.h. Abweichungen im Sinne von IAS 11.13 oder um Ansprüche im Sinne von IAS 11.14, bzw. um den Auftrags Erlösen zuzurechnende Vertragsstrafen handelt.