



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15
www.drsc.de - info@drsc.de

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die RIC-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des RIC wieder. Die Standpunkte des RIC werden in den RIC Interpretationen, den RIC Anwendungshinweisen IFRS und in den Stellungnahmen (Comment Letters) des RIC ausgeführt. Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die RIC-Sitzung erstellt.

RIC – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

RIC-Sitzung:	39. / 24.03.2010 / 13:15 – 15:45 Uhr
TOP:	05 – RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/02) – Fortsetzung
Thema:	Auftragsverschiebungen, -sistierungen und -kündigun- gen
Papier:	05_1_Auftragsverschiebungen_usw

Vorbemerkung

- 1 Das Thema der Auftragsverschiebungen, -sistierungen und -kündigungen – vor allem im Rahmen von Fertigungsaufträgen – war dem RIC von Seiten der interessierten Öffentlichkeit als Reaktion auf die Einladung zur Einreichung von ungeklärten bzw. strittigen Bilanzierungsfragen in Zusammenhang mit der Finanzmarktkrise bereits im August 2009 vorgelegt worden.
- 2 In der 36. Sitzung des RIC am 17. September 2009 war zunächst beschlossen worden, zu diesem praxisrelevanten Themenkomplex Ausführungen in den Anwendungshinweis erst im Rahmen einer späteren Fortsetzung aufzunehmen.
- 3 In der 37. Sitzung am 19. November 2009 entschied sich das RIC gegen eine Berücksichtigung des Themas im Rahmen der ersten Fortsetzung des RIC Anwendungshinweises IFRS (2009/02).
- 4 In der 38. Sitzung des RIC am 15. Januar 2010 wurde vorgeschlagen, den Anwendungshinweis im Rahmen einer zweiten Fortsetzung zu erweitern. Hinsichtlich dieses Vorschlags wurde festgelegt, dass in der heutigen 39. Sitzung über die Aufnahme des Themas „Auftragsverschiebungen, -sistierungen und -kündigungen“ in den Anwendungshinweis zu beschließen ist.



Der eingereichte Themenvorschlag

- 5 Der im August 2009 dem RIC zur Verfügung gestellte Vorschlag zu dem Thema ist in der **Anlage 1** zu dieser Sitzungsunterlage beschrieben.

Weitere Fortsetzung des RIC Anwendungshinweises IFRS (2009/02)

- 6 Hintergrund der Erarbeitung des RIC Anwendungshinweises IFRS (2009/02) war es, im Rahmen der globalen Finanz- und Wirtschaftskrise aufgetretene Bilanzierungsfragen in Zusammenhang mit einem nach IFRS aufzustellenden Abschluss zu adressieren und entsprechende Klarstellungen zur Verfügung zu stellen.
- 7 Wenngleich die Finanz- und Wirtschaftskrise noch nicht überwunden ist, so hat die Dringlichkeit von Klarstellungen unmittelbar durch die Krise aufgeworfener Bilanzierungsfragen deutlich abgenommen. Vor diesem Hintergrund könnte von Seiten des RIC in Erwägung gezogen werden, den Anwendungshinweis 2009/02 mit spezifischem Fokus auf mit der Finanz- und Wirtschaftskrise unmittelbar verbundene Bilanzierungsfragen nicht weiter fortzusetzen. Stattdessen könnte ggf. ein eigenständiger neuer Anwendungshinweis zu verschiedenen Einzelfragen in Bezug auf die Anwendung der IFRS erarbeitet (und bei Bedarf jeweils fortgesetzt) werden, ohne dass für die Bilanzierungsfragen ein Bezug zur Finanz- und Wirtschaftskrise vorliegen muss.

Aktualität des Themenvorschlags

- 8 Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass seit Einreichung des Themenvorschlags nahezu ein 3/4-Jahr vergangen ist und die meisten Unternehmen, die (u.a.) nach IAS 11 *Fertigungsaufträge* bilanzieren, ihren Abschluss bereits aufgestellt haben, könnte es dem Thema an der notwendigen Aktualität für eine Aufnahme in den Anwendungshinweis 2009/02 fehlen.

Vorläufige Beurteilung und Vorschlag zur weiteren Vorgehensweise

- 9 Es wird vorgeschlagen, den RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/02), der speziell im Rahmen der Finanz- und Wirtschaftskrise aufgetretene Bilanzierungsfragen adressiert, nicht weiter fortzusetzen, da die Finanz- und Wirtschaftskrise zwar noch nicht über-



wunden ist, jedoch bereits deutliche Erholungsansätze erkennbar sind. Vor diesem Hintergrund könnte eine weitere Fortsetzung des Anwendungshinweises als nicht sinnvoll erscheinen.

- 10 Für das konkret vorgeschlagene Thema der Auftragsverschiebungen, -sistierungen und -kündigungen in Zusammenhang mit Fertigungsaufträgen nach IAS 11 könnte darüber hinaus eine nicht mehr ausreichende Aktualität des Themas gegeben sein.

Frage 1 an das RIC: Schließen Sie sich dieser Beurteilung an?

Alternative

- 11 Für den Fall, dass sich das RIC der Beurteilung gemäß der vorhergehenden Randziffern nicht anschließt, sind in der **Anlage 2** zu dieser Sitzungsunterlage einige aus der Eingabe (siehe **Anlage 1**) abgeleitete Anwendungshinweise zusammengestellt.

Frage 2 an das RIC: Sofern Sie sich für die Aufnahme des Themas in den Anwendungshinweis entschließen, welche Änderungen sind an dem vorgelegten Text in **Anlage 2** vor einer Veröffentlichung zur Kommentierung notwendig?



Anlage 1

Beschreibung des dem RIC vorgelegten Themenvorschlags

IFRS-Bilanzierungsfragen in Zusammenhang mit Fertigungsaufträgen bei Auftragsverschiebungen, -sistierungen und -kündigungen

Durch die Finanz- und Wirtschaftskrise wurden bei kundenspezifischen Fertigungen im Sinne von IAS 11 *Fertigungsaufträge* vermehrt Verschiebungen der Aufträge, Sistierungen (d.h. vom Auftraggeber formell eingeforderte Unterbrechungen in der Auftrags- bzw. Projektabwicklung) und auch Kündigungen beobachtet. Wenngleich die Fertigungsaufträge regelmäßig mit entsprechenden Vertragsklauseln in Bezug auf solche Ereignisse ausgestattet sind, die die abwicklungstechnischen und rechtlichen Konsequenzen für die Projekte regeln, stellt sich in der Praxis – vor allem in Bezug auf einzelne Aspekte – häufig die Frage der bilanziellen Behandlung nach IFRS.

In dem eingereichten Themenvorschlag wurden offene Fragen in Bezug auf solche Aspekte beispielhaft für bonitätsbezogene Bewertungen von Vermögenswerten sowie hinsichtlich von Fragen der Fremdwährungsbilanzierung ausgeführt. Weiterhin wurden konkrete Bilanzierungsfragen in Bezug auf Auftragsverschiebungen sowie der Sistierung oder Kündigung von Verträgen aufgezeigt. Schließlich hatte das den Themenvorschlag einreichende Unternehmen auch in Bezug auf (noch) nicht rechtswirksame Kündigungen bzw. Sistierungen einzelne Bilanzierungsprobleme identifiziert.



Anlage 2

Auftragsverschiebungen, -sistierungen und -kündigungen bei Fertigungsaufträgen

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: 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 aus diesen Vermögenswerten resultierende Abwertungen oder Abschreibungen erst von dem Zeitpunkt als Auftragskosten im Sinne von IAS 11 behandelt werden können, ab dem ein konkreter Vertrag für einen Fertigungsauftrag mit dem Auftraggeber abgeschlossen ist. Wird die Erteilung eines Fertigungsauftrags verschoben, so ist für solche Vermögenswerte bis zur Erteilung des Auftrags nach den allgemeinen Vorschriften für Vorräte oder Sachanlagen zu bilanzieren. Hierbei ist die Verschiebung der Erteilung

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



eines Fertigungsauftrags und die damit ggf. nicht mehr wahrscheinliche Verwertungsmöglichkeit der Vermögenswerte im Rahmen dieses Fertigungsauftrags entsprechend zu berücksichtigen.

Frage: Werden mit dem Auftraggeber formell Sistierungen der Auftrags- bzw. Projektabwicklung vereinbart, so werden zugunsten des Auftragnehmers häufig Konventionalstrafen fällig. Handelt es sich hierbei um eine Abweichung (*variation*) oder um einen Anspruch (*claim*)?

Antwort: Es handelt sich um einen Anspruch gem. IAS 11.14. Zwar ließe sich argumentieren, dass es sich um eine Abweichung gem. IAS 11.13 handelt, da hierzu alle möglichen Änderungen im Vergleich zu den ursprünglichen Planungen – einschließlich der zeitlichen Abwicklung des Fertigungsauftrags – zählen, und sich regelmäßig durch Konventionalstrafen auch wesentliche Erhöhungen der Auftrags-erlöse ergeben. Allerdings sprechen mehr Gründe für die Einstufung der durch eine Sistierung verursachten Auftragserlöse als Anspruch bzw. als Nachforderung für im Preis nicht kalkulierte Kosten gem. IAS 11.14, insbesondere da in diesem Paragraphen beispielhaft auf eine „vom Kunden verursachte[...] Verzögerung“ Bezug genommen wird. Darüber hinaus handelt es sich bei den entstehenden Konventionalstrafen dem Grundverständnis des IAS 11 nach eher um Ansprüche. Dass in dem besonderen Fall der Konventionalstrafen aufgrund einer Sistierung die Bestimmung der Erlöse aus den Ansprüchen typischerweise nicht „mit einem hohen Maß an Unsicherheit behaftet und häufig vom Ergebnis der Verhandlungen abhängig“ ist, da die Sistierung formell vom Auftraggeber gefordert wird und sich der Auftragnehmer bei ihrer Durchsetzung regelmäßig auf entsprechende Vertragsklauseln stützen kann, steht dem nicht entgegen.

Frage: Sind in diesem Zusammenhang weitere Besonderheiten zu beachten?

Antwort: Ja, es sind vor allem zwei weitere Besonderheiten zu beachten.

Zum einen werden durch eine Sistierung in den meisten Fällen neben den zuvor angesprochenen Konventionalstrafen auch weitere Auftragskosten entstehen, die ebenfalls als Ansprüche gemäß IAS 11.14 einzustufen sind (hierbei handelt es sich zum Beispiel um Aufwendungen für den Erhalt und die Sicherung einer Baustelle während der Projektunterbrechung). Solche weiteren Auftragskosten dürfen nur unter Beachtung der Regelungen von IAS 11.14 Satz 4 (a) und (b) in die Auftragserlöse einbezogen werden. Gemäß (a) müssen die Verhandlungen so weit fortgeschritten sein, dass der Kunde den Anspruch wahrscheinlich akzeptieren wird. Soweit sich die Ansprüche auf gesetzliche oder vertragliche Grundlagen beziehen, liegt dem Grunde nach i.d.R. ein ausreichender Nachweis bzw. die Wahrscheinlichkeit der Akzeptanz durch den Auftragnehmer für die Einbeziehung in die Auftragserlöse vor. Um jedoch diese Ansprüche der Höhe nach zu bestimmen, werden im Regelfall für alle Ansprüche konkrete Verhandlungen zu führen sein, so dass ausreichende Konkretisierungen im Sinne der oben benannten Vorschrift vorliegen. Im Zweifel dürfen solche



Ansprüche erst dann in die Auftragserlöse einbezogen werden, wenn entsprechende (vertragliche) Konkretisierungen vorliegen.

Zum anderen kommt der Sistierung bei der Beurteilung der Frage, ob das Ergebnis eines Fertigungsauftrags verlässlich geschätzt werden kann, eine besondere Bedeutung zu. Dem Grundsatz nach dürfen die Auftragserlöse und Auftragskosten hinsichtlich eines Fertigungsauftrags nur dann entsprechend dem Leistungsfortschritt am Abschlussstichtag jeweils als Erträge und Aufwendungen erfasst werden, wenn sich das Ergebnis eines Fertigungsauftrags verlässlich schätzen lässt (IAS 11.22). Gemäß IAS 11.23(b) im Falle von Festpreisverträgen bzw. 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“. Da dieses Kriterium vor allem auf die Zahlungsfähigkeit des Auftragnehmers abstellt, kann die Sistierung ein Anzeichen dafür sein, dass die geforderte Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses nicht mehr gegeben ist. Durch die Sistierung kommt somit der Bonitätsprüfung des Auftragnehmers bzw. der Prüfung der Werthaltigkeit und Einbringlichkeit der eigenen Ansprüche eine herausgehobene Bedeutung zu. Ist das Ergebnis eines Fertigungsauftrags aus den genannten Gründen nicht mehr verlässlich schätzbar, so ist nach den Vorschriften des IAS 11.32 zu verfahren.

Frage: Ist die im Falle der Kündigung eines Fertigungsauftrags durch den Auftraggeber die vom Auftragnehmer zu vereinnahmende Vergütung als Umsatz oder als sonstiger Ertrag auszuweisen?

Antwort: Die Auftragserlöse sind gem. IAS 11.11 definiert – ihr Ausweis richtet sich nach den vom bilanzierenden Unternehmen gem. IAS 8.11 ff. festgelegten Rechnungslegungsmethoden. Es ist davon auszugehen, dass die Auftragserlöse regelmäßig als Umsatzerlöse ausgewiesen werden.

In den Fällen, in denen vom bilanzierenden Unternehmen im Rahmen eines vertraglich vereinbarten Fertigungsauftrags jedoch noch keine kundenspezifischen Fertigungen vorgenommen wurden und auch sonst keine Lieferungen erfolgt oder Leistungen erbracht sind, es aufgrund der Kündigung des Fertigungsauftrags lediglich zu einer Abstandszahlung (z.B. in der Form einer Konventionalstrafe) kommt, vertritt das RIC die Auffassung, dass ein Ausweis dieser Vergütung als Umsatzerlöse nicht sachgerecht ist.