

RECHNUNGSLEGUNG & FINANZEN

StB Tim Guschl

Bilanzierung von Drohverlustrückstellungen für belastende Kundenverträge nach IFRS

Nach IAS 37 sind Drohverlustrückstellungen für belastende Kundenverträge (*onerous contracts*) zu bilden. Ein solcher Vertrag soll vorliegen, wenn die unvermeidbaren Kosten zur Vertragserfüllung (*unavoidable cost*) höher als der zu erwartende wirtschaftliche Nutzen sind. Zur Konkretisierung des Umfangs der Kosten hat das International Accounting Standards Board (IASB) am 13.12.2018 mit dem Exposure Draft ED/2018/2 „*Onerous Contracts – Cost of Fulfilling a Contract*“ entsprechende Anpassungen an IAS 37 vorgeschlagen.

1. Anlass

Untersuchungen des IFRS Interpretations Committee in der Praxis hatten bei der Beurteilung, ob ein belastender Vertrag vorliegt, unterschiedliche Ansätze ergeben:

- » Zum einen waren Auslegungen erkennbar, nach denen sämtliche sich direkt auf den Vertrag beziehende Kosten einbezogen wurden.
- » Zum anderen wurde der Begriff aber auch so ausgelegt, dass ausschließlich die inkrementellen Kosten, d.h. nur Kosten berücksichtigt wurden, die ohne den Auftrag nicht anfallen würden.

2. Entwurf zur Änderung von IAS 37

Der Entwurf zur Änderung von IAS 37 des IASB sieht nun vor, dass als Kosten zur Vertragserfüllung alle Kosten gelten, die direkt den Auftrag betreffen. Damit sollen sowohl die inkrementellen Kosten als auch andere Kosten, die dem Vertrag direkt zurechenbar sind, Berücksichtigung finden.

Hinweis: Bis zum 15.4.2019 bestand die Möglichkeit, zum ED/2018/2 Stellung zu nehmen. Auf der Basis der eingegangenen Stellungnahmen dürfte das IASB das Vorhaben nun vorantreiben. Der Entwurf ist im Internet unter www.ifrs.org abrufbar.

Exemplarisch werden in dem Entwurf Kosten, die dem Vertrag direkt zurechenbar sein sollen, wie folgt aufgezählt:

- » Direkt zurechenbare Personalkosten (z.B. Löhne und Gehälter derjenigen Mitarbeiter, die die Produktion oder Lieferung vornehmen oder die Dienstleistung direkt an den Kunden erbringen);

- » direkt zurechenbare Materialkosten (z.B. Vorräte, die zur Vertragserfüllung verwendet werden);
- » Gemeinkosten, die direkt im Zusammenhang mit Vertragsaktivitäten stehen (z.B. Kosten des Vertragsmanagements und der Überwachung, Versicherungen, Abschreibung von Werkzeugen, Sachanlagen oder Nutzungsrechten, die zur Erfüllung des Vertrags genutzt werden);
- » Kosten, die dem Kunden gemäß Vertrag in Rechnung gestellt werden können;
- » sonstige Kosten, die nur durch den geschlossenen Vertrag verursacht werden (z.B. Zahlungen an einen Subunternehmer).

Allgemeine Verwaltungskosten sollen hingegen nur dann Berücksichtigung finden, wenn diese explizit an den Kunden weiterbelastet werden können.

3. Auswirkungen in der Bilanzierungspraxis

Sollte bisher davon ausgegangen worden sein, dass ausschließlich die inkrementellen Kosten zu berücksichtigen sind, so würde die geplante Änderung dazu führen, dass Kundenverträge früher als belastend einzustufen sind und somit eine Rückstellungsbildung wahrscheinlicher wird.

Nach Auffassung des IASB ermöglichen die Änderungen eine wirklichkeitsgetreuere Abbildung der Vertragserfüllung. Dies deckt sich auch mit der herrschenden Meinung in der Kommentarliteratur im deutschsprachigen Raum, nach der der Vollkostenansatz als die einzig standardkonforme Lösung erachtet wird.

Fazit

Da auch nach HGB die voraussichtlich noch anfallenden Aufwendungen für schwebende Absatzgeschäfte grundsätzlich zu Vollkosten zu bewerten sind (s. IDW RS HFA 4), dürfte die Klarstellung zu einer Angleichung der Auslegung der IFRS an die des HGB führen, auch wenn die verwendeten Begrifflichkeiten nicht immer deckungsgleich sind.