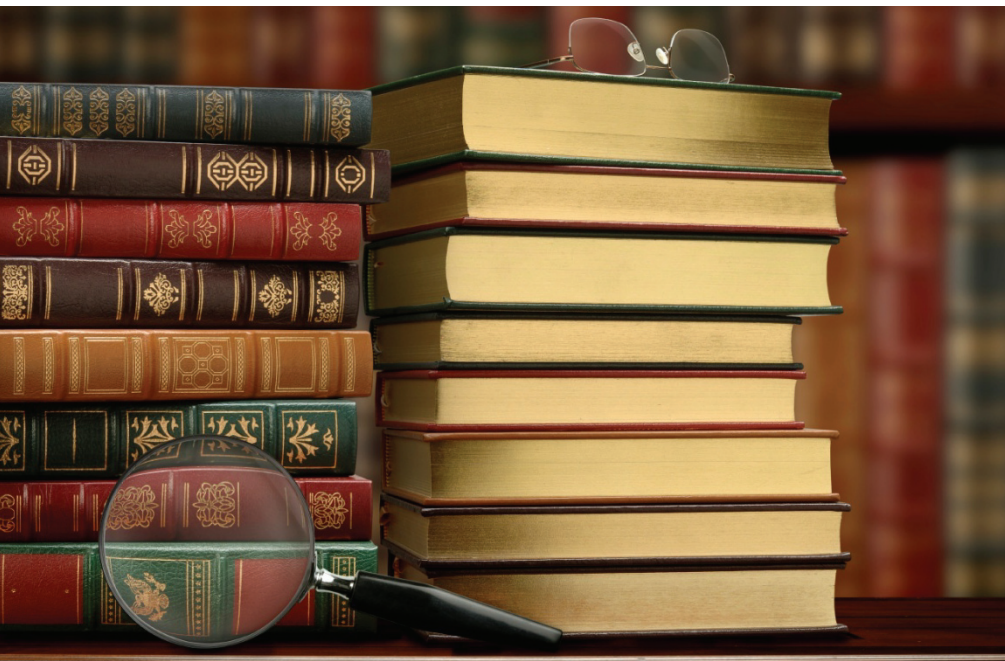


IFRS-SELECTED

Auswirkungen des ED/2010/6 Revenue from Contracts with Customers auf construction contracts - Fünf Stufen zur Ertragsrealisierung, eine zu viel?



Editorial

Wir begrüßen Sie herzlich zur ersten deutschsprachigen Ausgabe von "IFRS-Selected", mit der wir Sie über ausgewählte Entwicklungen der IFRS informieren wollen.

Die Vorgaben zur Ertragsrealisierung stehen bereits seit dem Jahr 2002 auf der Agenda der offenen Projekte des IASB. Im Dezember 2008 veröffentlichten IASB und FASB ein gemeinsames Diskussionspapier.

Die Vorschläge der Standardsetter wurden mit über 220 Kommentierungen zum Diskussionspapier intensiv kritisiert. Besondere Kritik an dem vorgeschlagenen Modell wurde von Unternehmen mit dem Tätigkeitsschwerpunkt langfristiger Auftragsfertigung (construction contracts) vorgebracht.

Seit Juni 2010 liegt der Exposure Draft (Vernehmlassungsentwurf) ED/2010/6 Revenue from Contracts with Customers vor, eine Übernahme des Standards ist für Juni 2011 vorgesehen. Das vorgesehene Modell sieht fünf Stufen bis zur Ertragsrealisierung vor. Vor allem die fünfte Stufe ist für Unternehmen in der Auftragsfertigung eine besondere Hürde.

Unsere Spezialisten des IFRS Kompetenzzentrums der BDO stehen Ihnen gerne für weitere Auskünfte zur Verfügung und beraten Sie natürlich gerne in allen weiteren Fragen zur internationalen Rechnungslegung mit Bedeutung für Ihr Unternehmen.

IFRS-SELECTED NR. 1 2010

BDO AG
Wirtschaftsprüfung
IFRS Kompetenzzentrum

ANSPRECHPARTNER:

René Krügel, Partner,
dipl. Wirtschaftsprüfer
Beat Rüfenacht,
dipl. Wirtschaftsprüfer

KONTAKT:

BDO AG
Wirtschaftsprüfung
Landenbergstrasse 34
6002 Luzern
Telefon: 041 / 368 13 21
Telefax: 041 / 368 13 30
E-Mail: rene.kruegel@bdo.ch
E-Mail: beat.ruefenacht@bdo.ch

1. EINLEITUNG

Am 24.6.2010 haben IASB und FASB den Standardentwurf Revenue from Contracts with Customers (ED/2010/6) veröffentlicht. Das Revenue Recognition Project steht als eines der am längsten andauernden Projekte der Standardsetter damit vor dem Abschluss. Die vorgeschlagenen Bilanzierungsregeln knüpfen konzeptionell an das im Dezember 2008 veröffentlichte Diskussionspapier an.

Erklärtes Ziel der Standardsetter ist die Vereinfachung und Vereinheitlichung der Vorgaben zur Umsatzrealisation. Entsprechend werden IAS 11 - Construction Contracts und IAS 18 - Revenue durch den neuen Standard abgelöst.

Die neuen Regelungen sollen retrospektiv für alle im Abschluss dargestellten Perioden Anwendung finden. Ein Zeitpunkt für das Inkrafttreten ist im ED nicht aufgeführt, ein Abschluss soll allerdings im Zusammenhang mit weiteren Projekten zum Juli 2011 erfolgen. Die vorgeschlagenen Regelungen des ED können noch bis zum 22.10.2010 kommentiert werden.

2. DAS VORGESEHENE MODELL

2.1. Anwendungsbereich (scope)

Der Anwendungsbereich des ED ist auf alle Verträge mit (End-)Kunden anzuwenden und somit weit gefasst. Die Vorgaben knüpfen an Kundenverträge als rechtlichen Grundtatbestand der Umsatzrealisation an. Die Form des Vertragsabschlusses (schriftlich, mündlich oder implizit) bleibt unbeachtlich, solange die folgenden Anforderungen erfüllt sind:

- Der geschlossene Vertrag hat einen greifbaren wirtschaftlichen Gehalt,
- ist auf einen rechtlich bindenden Abschluss mit wechselseitigen, identifizierbaren Ansprüchen und Verpflichtungen zurückzuführen und
- insbesondere die Art und Weise der Entstehung des Zahlungsanspruchs stehen fest.

Bei Fehlen einer der Voraussetzungen scheidet eine Bilanzierung nach Vorgabe des ED aus. Entsprechendes gilt, wenn eine der Vertragsparteien ohne die Gefahr einer Vertragsstrafe einen beidseitig unerfüllten Vertrag aufkündigen kann. Neben dem allgemeinen Ausschluss besteht ein spezieller scope out für

- Leasingverträge (IAS 17),
- Versicherungsverträge (IFRS 4),
- Finanzinstrumente (IAS 32/IAS 39) und
- bestimmte nicht-monetäre Transaktionen.

Die Vorgaben betreffend Ansatz und Bewertung sollen überdies auch für die Veräußerung von bestimmten nicht-finanziellen materiellen und immateriellen Vermögenswerten Anwendung finden, die keine Leistung des Unternehmens im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit darstellen.

2.2. Abkehr vom risks and rewards model

In den bisherigen Vorgaben zur Ertragsrealisierung wurde auf den Übergang der Chancen und Risiken (risks and rewards) abgestellt. Nach dem ED ist künftig der Übergang der Kontrolle Voraussetzung für eine Ertragsrealisation. Für eine Vielzahl von Transaktionen (z.B. Veräußerung von Waren oder Massenprodukten) zeitigt der Wechsel des zugrunde liegenden Prinzips keine Relevanz.

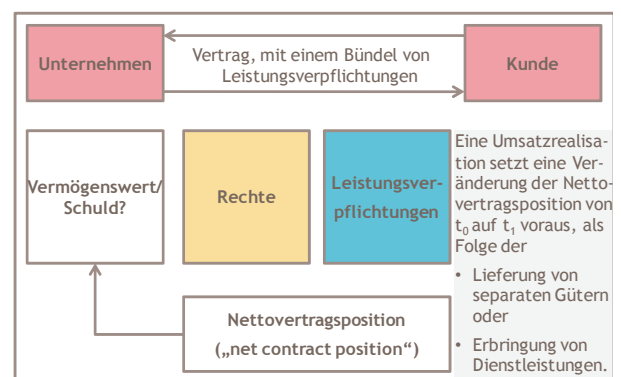
Von dem Wechsel betroffen sind allerdings (End-)Kundenverträge, die bisher nach Leistungsfortschritt (dem Grad der Fertigstellung) umsatzwirksam wurden, insbesondere also construction contracts, bei denen kein Übergang von Kontrolle in Teilschritten stattfindet.

2.3. Fünf Stufen zur Ertragsrealisierung

2.3.1. Bestimmung einer Nettovertragsposition

Nach dem ED lässt sich ein Vertrag mit einem Kunden in ein Bündel von Rechten und Leistungsverpflichtungen disaggregieren und ist entsprechend zu zerlegen. Eine Leistungsverpflichtung ist definiert als „Zusage in einem Vertrag mit einem Kunden, einen Vermögenswert (wie ein Gut oder eine Dienstleistung) auf diesen Kunden zu übertragen“. Derartige Verpflichtungen können sowohl explizit als auch implizit aus dem Vertrag hervorgehen.

Das Bündel von Rechten und Pflichten (performance obligations) stellt in aggregierter Betrachtung die Nettovertragsposition des Unternehmens dar. Eine Ertragsrealisierung ist geboten, wenn sich ein Nettovermögenswert aus einem Vertrag erhöht oder sich eine Netto-Verbindlichkeit aus einem Vertrag verringert (oder wenn beides eintritt, d. h. wenn eine Netto-Verbindlichkeit aus einem Vertrag zu einem Nettovermögenswert aus einem Vertrag wird).



Ursache einer Veränderung der Nettovertragsposition ist die Erfüllung einer Leistungsverpflichtung durch Übertragung der Kontrolle über die Leistung auf den Kunden. Für die Bestimmung des Zeitpunktes und der Höhe der Ertragsrealisation gibt der ED fünf Stufen vor.

2.3.2. Stufe 1: Identifizierung von Verträgen

In Abhängigkeit des Geschäftsgebarens sind Verträge mit (End-)Kunden zu identifizieren. Unabhängig von der formalen Ausgestaltung (ein oder mehrere Verträge) besteht ggf. eine Verpflichtung zur Aggregation einzelner Vereinbarungen oder zur Disaggregation eines Vertrags in verschiedene, voneinander unabhängiger Teilleistungen.

Die Vorgaben nach IFRS werden künftig um konkrete - bislang nur in den US GAAP speziell ausformulierte - Regelungen zu multiple-element Vereinbarungen (Mehrkomponentengeschäfte) erweitert.

2.3.3. Stufe 2: Identifizierung der Leistungsverpflichtung

Alle per Vertrag vereinbarten und separierbaren Ansprüche und Verpflichtungen sind zu identifizieren. Leistungsverpflichtungen gelten als separierbar (distinct), wenn eine identische oder vergleichbare Leistung

- bereits separat durch das Unternehmen oder einen Dritten verkauft wird oder
- verkauft werden könnte, weil diese
 - allein oder zusammen mit anderen am Markt verfügbaren Leistungen Nutzen stiftet und
 - eine eigene Gewinnmarge aufweist, die einem eigenen Risiko unterliegt.

Werden im Zusammenhang mit einer Veräußerung Gewährleistungs- und/oder Garantieverpflichtungen eingegangen, ist in zeitlicher Dimension eine Unterscheidung geboten, hinsichtlich Garantien für Defekte

- die bereits im Zeitpunkt des Gefahrenübergangs (Übergang der Kontrolle) bestanden und
- die erst nach dem Gefahrenübergang (Übergang der Kontrolle) entstanden sind.

Garantien für Defekte im Zeitpunkt des Gefahrenübergangs sind keine separate Leistungsverpflichtung, stehen aber ggf. einer Umsatzrealisation entgegen, wenn die Leistungsverpflichtung insgesamt nicht erfüllt ist (failed sale). Für bereits im Zeitpunkt des Gefahrenübergangs antizipierte Defekte ist daher eine Abgrenzung des Umsatzes vorzunehmen.

Garantien für Defekte nach Gefahrenübergang stellen eine separate Leistungsverpflichtung dar. Der Transaktionspreis des (Gesamt-)Vertrags ist daher aufzuteilen, der auf die Garantie entfallende Teil des Umsatzes zunächst abzugrenzen. Für bereits erfüllte Leistungsverpflichtungen ist eine Umsatzrealisation vorzunehmen, das Vorliegen eines failed sale scheidet aus.

2.3.4. Stufe 3: Bestimmung des Transaktionspreises

Der Transaktionspreis ist definiert als Betrag der Gegenleistung, den ein Unternehmen von einem Kunden im Austausch für die Übertragung von Gütern oder

Dienstleistungen erhält (erwartet zu erhalten). Beträge, die für fremde Dritte (bspw. Steuern, Gebühren) einbehalten werden, sind ausgeklammert, also nicht Bestandteil des Transaktionspreises.

Bei betragsmäßiger Fixierung und Zahlung zum Zeitpunkt der Leistung ergibt sich der relevante Preis aus dem Vertrag. Sieht die Vereinbarung eine der Höhe nach variable - von zukünftigen Ereignissen abhängige - Vergütung vor, ist auf den erwarteten Transaktionspreis abzustellen. Dieser ergibt sich als Schätzung unter Berücksichtigung aller möglichen Ergebnisse eines Vertrags sowie deren Wahrscheinlichkeiten, somit als Erwartungswert. Kann ausnahmsweise keine verlässliche Schätzung vorgenommen werden, ist der Transaktionspreis auf den Betrag limitiert, der vertraglich fixiert wurde.

Fallen Zeitpunkt der Zahlung und Leistung auseinander ist - unabhängig von der zeitlichen Abfolge - dem Zeitwert des Geldes (time value of money) und Ausfallrisiko Rechnung zu tragen. Änderungen des erwarteten Betrags in der Folge sind im sonstigen betrieblichen Aufwand oder Ertrag, somit außerhalb des Umsatzes zu erfassen.

2.3.5. Stufe 4: Verteilung des Transaktionspreises

Der (Gesamt-)Transaktionspreis ist in Relation zu den jeweiligen Einzelveräußerungspreisen (relative stand alone selling prices) auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen zu verteilen. Lassen sich separate Preise für Teilleistungen nicht beobachten, ist auf eine Schätzung abzustellen. Anhaltspunkte sind

- die erwarteten Kosten der Bereitstellung zzgl. einer Marge oder
- ein angepasster erwarteter Marktwert, den ein hypothetischer Erwerber zahlen würde.

Der Einzelveräußerungspreis ist einmalig bei Vertragsabschluss zu ermitteln und danach nicht anzupassen. Erst mit Erbringung der geschuldeten Leistung erfolgt eine Anpassung (etwa wegen Schätzungsänderungen oder Rabatten) der den einzelnen Leistungsverpflichtungen zugewiesenen Beträge.

2.3.6. Stufe 5: Zeitpunkt der Ertragerfassung

Nach dem control model sind Umsätze, die einer bestimmten Leistungsverpflichtung zugeordnet wurden, erst mit Kontrollübergang zu erfassen. Entscheidend ist der Zeitpunkt, zu dem die Möglichkeit über die Nutzung zu bestimmen und den Nutzen zu ziehen, übergeht. Folgende Indikatoren belegen - als Anhaltspunkte - den Übergang von Kontrolle:

- Der Kunde hat eine unbedingte Zahlungsverpflichtung für das Gut/die Dienstleistung,
- einen Rechtsanspruch auf das Gut/die Dienstleistung und/oder
- ist bereits im physischen Besitz des Guts/der

Dienstleistung.

- Das Design oder die Funktion des Guts oder der Dienstleistung sind kundenspezifisch, eine sinnvolle alternative Verwendung scheidet aus.

Die Möglichkeit zur Rückübertragung eines Guts (repurchase agreement) im ausschließlichen Ermessen des Kunden, steht dem Kontrollübergang nicht entgegen. Kann ein Kunde den Rückerwerb verlangen, erfasst das Unternehmen eine Verbindlichkeit für das Rückgaberecht. Hat hingegen das Unternehmen Anspruch auf Rückerwerb, ist der Kontrollübergang widerlegt; die Vereinbarung stellt ggf. einen lease oder ein Finanzierungsgeschäft statt eines Verkaufs dar.

2.3.7. Weitere Anwendungsfragen

a) Belastende Verträge

Übersteigen die direkten Kosten, die zu der Erfüllung einer Leistungsverpflichtung erforderlich sind, den Betrag der erwarteten Gegenleistung, qualifiziert dies eine Transaktion als belastenden Vertrag (onerous contract). Eine Verbindlichkeit in Höhe des den erwarteten Transaktionspreis übersteigenden Betrags ist passivierungspflichtig und an jedem Bilanzstichtag unter Zugrundelegung der aktuellsten Schätzung neu zu bewerten. Die Veränderungen sind als Gewinn oder Verlust zu erfassen.

b) Erfassung separater Vermögenswerte

Kosten, die im Zusammenhang mit der Erfüllung von Leistungsverpflichtungen eines Vertrags anfallen und die nicht nach den Vorschriften eines anderen Standards zu aktivieren sind (IAS 2, IAS 16 oder IAS 38), können unter den folgenden Voraussetzungen zum Ansatz eines separaten Vermögenswerts führen. Die Kosten

- stehen in direktem Zusammenhang mit dem oder einem spezifischen Vertrag,
- führen zu oder verbessern bestehende Ressourcen des Unternehmens, die in der Zukunft zur Erfüllung von Leistungsverpflichtungen genutzt und voraussichtlich zurück gewonnen werden.

Angesprochen sind Kosten, die in direktem Zusammenhang mit einem Vertrag stehen (etwa direkte Fertigungs- und Materialkosten). Ausgeschlossen sind hingegen solche Kosten, die unmittelbar bei Anfall als Aufwand zu erfassen sind (etwa bei Abschluss des Vertrags oder die im Zusammenhang mit der Erfüllung der Leistungsverpflichtung stehen).

2.3.7. Umfangreiche Anhangangaben

Die vorgesehenen quantitativen und qualitativen Angabepflichten zielen auf die Möglichkeit des Nachvollzugs des Betrags, Zeitpunkts und der Unsicherheiten hinsichtlich Umsätze und Zahlungsflüsse aus Verträgen mit Kunden. Die vorgesehenen Angabepflichten umfassen:

- Eine ausführliche Beschreibung der Leistungsverpflichtungen.
- Angaben zu Umsätzen aufgerissen nach Kategorien zum Nachvollzug wie der Betrag, der Zeitpunkt und die Unsicherheit von Umsätzen und Zahlungsflüssen von wirtschaftlichen Faktoren beeinflusst werden.
- Überleitung der Eröffnungs- und Schlussalden von vertraglichen Vermögenswerten und Schulden (contract assets/liabilities).

Überdies sind Angaben zu wesentlichen Ermessensentscheidungen offenzulegen.

3. RELEVANZ FÜR CONSTRUCTION CONTRACTS

3.1. Akuter Handlungsbedarf

Das vorgeschlagene Modell zur Umsatzrealisierung kann für bestimmte Branchen und Vertragsarten zu wesentlichen Änderungen der bisherigen Bilanzierungspraxis führen. Insbesondere betroffen sind Auftragnehmer von langfristigen Fertigungsaufträgen, wenn die Verfügungsmacht über die Vermögenswerte erst bei Fertigstellung auf den Kunden übergeht.

Unternehmen sollten sich daher mit den möglichen Auswirkungen des Entwurfs auseinandersetzen und ihre Stellungnahmen an den IASB übermitteln.

3.2. Identifizierung separater performance obligations

Die geplanten Vorschriften zur Aufteilung eines Vertrags in separate Leistungsverpflichtungen werden häufiger als nach geltenden IFRS zur Bilanzierung von einzelnen (als Paket geschlossenen) Kundenverträgen als Mehrkomponentengeschäft führen.

Beispiel:

Tiefbauer T übernimmt den Auftrag zum Bau einer nutzungsbereiten Kantonsstrasse. Mit dem Auftraggeber wird über eine „cost plus“-Vereinbarung ein (Gesamt-)Preis für die Fertigstellung ausgehandelt. Die vereinbarte Gesamtmarge beträgt 15%. Mit der Verpflichtung weist T allerdings Teilpreise für einzelne Bauleistungen (Asphalt, Drainagen, Befestigungen etc.) aus. Am Markt können die separat ausgewiesenen Teilleistungen auch einzeln bezogen werden. Die erzielbaren Margen je Einzelleistung schwanken zwischen 5-20% bei üblichen „cost plus“-Vereinbarungen.

Da der Auftraggeber die Möglichkeit zur Vergabe von mehreren Einzelaufträgen anstatt eines Gesamtauftrags hatte, muss T das Vertragsverhältnis in mehrere separate performance obligations aufspalten. Für jede Teilleistung ist eine separate Marge festzulegen, die vereinbarte (Gesamt-)Marge ist auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen aufzuteilen.

Im Rahmen der Auftragsfertigung werden ggf. künftig mehrere (Teil-)Leistungsverpflichtungen innerhalb eines Vertrags zu identifizieren sein. Für jede separierbare Teilleistung ist eine eigene Marge zu bestimmen, die Angabe einer (Gesamt-)Auftragsmarge scheidet aus.

3.3. Ertragsrealisierung nur bei Transfer

Der Zeitpunkt der Umsatzrealisierung fällt direkt mit dem Zeitpunkt des Kontrollübergangs auf den Kunden zusammen. Mit Übertragung eines Guts bzw. der Erbringung einer Dienstleistung ist i.d.R. Umsatz zu realisieren. Besonderheiten ergeben sich für Unternehmen, die nach geltendem Recht noch Umsätze für ihre Langfristprojekte nach dem Fertigstellungsgrad (percentage of completion) realisieren. Voraussetzung für eine Teilgewinnrealisation ist zukünftig ein kontinuierlicher Kontrollübergang über einen Zeitraum. Geht die Kontrolle an einem Vermögenswert zu einem bestimmten Zeitpunkt über, scheidet eine Erlösrealisation in Abhängigkeit des Fertigstellungsgrades aus.

Beispiel:

B verpflichtet sich als Generalunternehmer über einen Werkvertrag zur Erbringung einer Bauleistung gegenüber dem Kunden K. Nach den Vorgaben von K soll B einen Einkaufs- und Bürokomplex auf einem durch B erworbenen Grundstück errichten. Die Bauphase umfasst mehrere Perioden. B und K verzichten auf die vertragliche Spezifizierung von separat abrechenbaren Teilleistungen. B schuldet die Herstellung des Einkaufs- und Bürokomplexes, eine Teilgewinnrealisation scheidet mangels kontinuierlichem Kontrollübergang nach dem Vernehmlassungsentwurf ED/2010/6 aus.

Abwandlung des Beispiels:

Der Einkaufs- und Bürokomplex ist auf einem Grundstück des K zu errichten. B schuldet somit als Bauunternehmer nur die Errichtung, Grundeigentum wird hingegen nicht übertragen. Die Bauteile werden mit Einbau zivilrechtlicher Teil des Grundstücks und gehen damit schon vor Fertigstellung in das Eigentum des Kunden über (Art 667 ZGB). Insoweit kann es bereits während der Bauphase zu einem Kontrollübergang kommen. Eine Gewinnrealisation nach dem Fertigstellungsgrad ist auch gemäss Vernehmlassungsentwurf ED/2010/6 zulässig.

Vergleich:

Ist B Eigentümer von Grund und Boden des zu erstellenden Bauwerks, entsteht für diesen während der Bauphase echtes Vorratsvermögen. Anderes kann gelten, wenn B nur als Bauunternehmer auf Grund und Boden des K tätig wird. Das Eigentum an Teilleistungen geht automatisch an K über. Aus Sicht von B entsteht sukzessiv eine Forderung gegenüber K.

ED/2010/6 besonderen Restriktionen. Eine Anwendung setzt das sukzessive (continuously) Entstehen von Forderungen gegenüber dem Endkunden voraus. Eine Anwendung ist geboten, wenn Unternehmen und Kunde explizit separat abrechenbare Teilleistungen vereinbaren bzw. sich diese implizit aus dem Vertrag ergeben. Fehlt es an entsprechenden vertraglichen Vereinbarungen, kann eine Teilgewinnrealisation nach Fertigstellungsgrad dennoch aufgrund der rechtlichen Rahmenbedingungen gerechtfertigt sein. Entstehen beim Unternehmen aus einem Vertragsverhältnis sukzessive Forderungen gegenüber einem Kunden anstatt echtes Vorratsvermögen (etwa bei Bauten auf Grundstücken des Kunden oder Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen mit der öffentlichen Hand), kann auch gemäss Vernehmlassungsentwurf zum neuen IFRS nach einer der „percentage of completion“-Methode vergleichbare Umsatz- und Gewinnrealisation stattfinden.

Für den Nachweis eines kontinuierlichen Kontrollübergangs kann bei construction contracts auch auf die Kundenspezifität des erstellten Werkes (so bereits in IAS 11.3 und IFRIC 15) abgestellt werden. So kann - in Abhängigkeit der rechtlichen Rahmenbedingungen - bei kundenspezifischer Fertigung eine Verpflichtung des Abnehmers zur Vergütung einzelner Teilleistungen mangels anderweitiger Verwertung bestehen. Trägt der Hersteller bis zur Werksabnahme alle Risiken (etwa nach Schweizer Recht) und hat daher vor Vertragsvollendung keinen Vergütungsanspruch (Art. 376 OR), gehen die Risiken (somit Kontrolle) i.d.R. nicht bereits während der Herstellungsphase auf den Abnehmer über. Eine Umsatzrealisation nach der „percentage of completion“-Methode - vertraglich spezifizierte und separat abrechenbare Teilleistungen ausgeklammert - scheidet aus.

Die Anwendbarkeit einer Teilgewinnrealisation bleibt nach künftig vorgesehenem Recht in Abhängigkeit der vertraglichen Vereinbarung und rechtlichen Rahmenbedingungen einzelfallabhängig zu beurteilen.

Die Anwendbarkeit der „percentage of completion“-Methode unterliegt gemäss Vernehmlassungsentwurf