



© 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:	40. / 27.05.2010 / 12:45 – 16:00 Uhr
TOP:	07 – RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/02) – Fortsetzung
Thema:	Zweite Fortsetzung des RIC Anwendungshinweises IFRS (2009/02)
Papier:	07_1_AH2009_02_Fortsetzung

Vorbemerkung

- 1 Änderungen zu den bereits in der 39. Sitzung des RIC vorgelegten Formulierungsvorschlägen hinsichtlich der beiden Fortsetzungsthemen zum RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/02)
 - Auftragsverschiebungen, -sistierungen und -kündigungen bei Fertigungsaufträgen (siehe **Anlage 1**) und
 - Bilanzierung von Eintrittsprämien (siehe **Anlage 2**)sind im Weiteren wie folgt kenntlich gemacht:
 - Einfügungen sind unterstrichen dargestellt (**Beispiel**) und
 - Streichungen sind als durchgestrichener Text dargestellt (**Beispiel**).
- 2 Die überarbeiteten Texte werden jeweils in drei Teilen wie folgt dargestellt:
 - **Teil 1** – Mark Up (nach obigem Schema),
 - **Teil 2** – Clean Version, und
 - **Teil 3** – Anmerkungen.



Anlage 1

Teil 1 – Mark Up

7. Auftragsverschiebungen, -sistierungen und -kündigungen bei Fertigungsaufträgen

Sachverhalt

- 3 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.
- 4 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.
- 5 **Frage:** Können sich durch die Verschiebung bei der Erteilung eines Fertigungsauftrags beim Auftragnehmer bilanzielle Konsequenzen ergeben?
- 6 **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.

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.



- 7 **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?
- 8 **Antwort:** Ja. Es ist allerdings zunächst darauf hinzuweisen, dass die Auftragskosten eines Fertigungsauftrags gem. IAS 11.21 nur die dem Vertrag zurechenbaren Kosten ab dem Tag der Auftragserlangung umfassen. Aus diesen den oben beschriebenen Vermögenswerten resultierende Abwertungen oder Abschreibungen können demnach 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 eines Fertigungsauftrags und die damit ggf. nicht mehr wahrscheinliche Verwertungsmöglichkeit der Vermögenswerte im Rahmen dieses Fertigungsauftrags entsprechend zu berücksichtigen. In Bezug auf notwendige Anpassungen des Abschreibungsplans und etwaiger (außerplanmäßiger) Wertminderungen sind alternative Verwertungs- und Einsatzmöglichkeiten für solche Vermögenswerte zu beachten.
- 9 ~~**Frage:** Werden mit dem Auftraggeber formell Sistirungen 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*)?~~
- 10 ~~**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 Sistirung verursachten Auftragserlöse als Anspruch bzw. als Nachforderung für im Preis nicht kalkulierte Kosten gem. IAS 11.14, insbesondere da in diesem~~



~~Paragrafen 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.~~

- 11 ~~**Frage:** Sind in diesem Zusammenhang weitere Besonderheiten zu beachten? Welche Auswirkungen kann die Sistierung eines Fertigungsauftrags auf die Bilanzierung des Auftrags nach IAS 11 haben?~~
- 12 ~~**Antwort:** Ja, es sind vor allem zwei weitere Besonderheiten zu beachten In Abhängigkeit von der Schätzungsverlässlichkeit des Ergebnisses des Fertigungsauftrags unter Berücksichtigung der Sistierung ergeben sich die im Folgenden dargestellten Auswirkungen.~~
- 13 ~~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 Auftrags Erlöse 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 Auftrags Erlöse 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 Auftrags Erlöse einbezogen werden, wenn entsprechende (vertragliche) Konkretisierungen vorliegen.~~



- 14 ~~Zum anderen kommt der~~ Im Falle der Sistierung bei der Beurteilung der eines Fertigungsauftrags stellt sich zunächst die Frage, ob das Ergebnis eines Fertigungs des Aauftrags weiterhin 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~~ des 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 Auftragnehmersgebers 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 Auftragnehmersgebers bzw. der Prüfung der Werthaltigkeit und Einbringlichkeit der eigenen Ansprüche eine herausgehobene Bedeutung zu. Nur für den Fall, dass in Bezug auf alle relevanten Einflussfaktoren eine verlässliche Schätzung des Ergebnisses des Fertigungsauftrags auch weiterhin möglich ist, sind entsprechend dem Leistungsfortschritt am Abschlussstichtag Erträge und Aufwendungen zu erfassen. Ist das Ergebnis eines Fertigungsauftrags aus den genannten Gründen nicht mehr verlässlich schätzbar, so ist nach den Vorschriften des IAS 11.32 zu verfahren.
- 15 Ist das Ergebnis eines Fertigungsauftrags aufgrund einer Sistierung bzw. daraus resultierender Konsequenzen hingegen nicht mehr verlässlich schätzbar, so ist nach den Vorschriften des IAS 11.32 zu verfahren. Diese Vorgehensweise wird auch als *zero profit margin* – Methode bezeichnet und entspricht einer erfolgsneutralen Umsatzrealisation. Ein erwarteter Verlust durch den Fertigungsauftrag ist jedoch gemäß IAS 11.36 sofort als Aufwand zu erfassen.
- 16 Auch für den Fall, dass der Auftragnehmer faktisch davon ausgeht, dass der Auftrag nach der Sistierung nicht weiter fortgesetzt wird (z.B. weil die finanzielle Situation des Auftraggebers eine Fortsetzung des Auftrags nicht zulässt), ist für einen solchen Fertigungsauftrag weiterhin nach den Vorschriften des IAS 11 bilanzieren.



- 17 ~~**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?~~
- 18 ~~**Antwort:** Die Auftrags Erlöse 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 Auftrags Erlöse regelmäßig als Umsatzerlöse ausgewiesen werden.~~
- 19 ~~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.~~

Teil 2 – Clean Version

7. Auftragsverschiebungen, -sistierungen und -kündigungen bei Fertigungsaufträgen

Sachverhalt

- 20 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 Sistierung² bzw. auch der Kündigung laufender Projekte Gebrauch machen.
- 21 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.

² 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.



- 22 **Frage:** Können sich durch die Verschiebung bei der Erteilung eines Fertigungsauftrags beim Auftragnehmer bilanzielle Konsequenzen ergeben?
- 23 **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.
- 24 **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?
- 25 **Antwort:** Ja. Es ist allerdings zunächst darauf hinzuweisen, dass die Auftragskosten eines Fertigungsauftrags gem. IAS 11.21 nur die dem Vertrag zurechenbaren Kosten ab dem Tag der Auftragserlangung umfassen. Aus den oben beschriebenen Vermögenswerten resultierende Abwertungen oder Abschreibungen können demnach erst von dem Zeitpunkt als Auftragskosten im Sinne von IAS 11 behandelt werden, 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 eines Fertigungsauftrags und die damit ggf. nicht mehr wahrscheinliche Verwertungsmöglichkeit der Vermögenswerte im Rahmen dieses Fertigungsauftrags entsprechend zu berücksichtigen. In Bezug auf notwendige Anpassungen des Abschreibungsplans und etwaiger (außerplanmäßiger) Wertminderungen sind alternative Verwertungs- und Einsatzmöglichkeiten für solche Vermögenswerte zu beachten.



- 26 **Frage:** Welche Auswirkungen kann die Sistierung eines Fertigungsauftrags auf die Bilanzierung des Auftrags nach IAS 11 haben?
- 27 **Antwort:** In Abhängigkeit von der Schätzungsverlässlichkeit des Ergebnisses des Fertigungsauftrags unter Berücksichtigung der Sistierung ergeben sich die im Folgenden dargestellten Auswirkungen.
- 28 Im Falle der Sistierung eines Fertigungsauftrags stellt sich zunächst die Frage, ob das Ergebnis des Auftrags weiterhin verlässlich geschätzt werden kann. 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 des 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 Auftraggebers 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 Auftraggebers bzw. der Prüfung der Werthaltigkeit und Einbringlichkeit der eigenen Ansprüche eine herausgehobene Bedeutung zu. Nur für den Fall, dass in Bezug auf alle relevanten Einflussfaktoren eine verlässliche Schätzung des Ergebnisses des Fertigungsauftrags auch weiterhin möglich ist, sind entsprechend dem Leistungsfortschritt am Abschlussstichtag Erträge und Aufwendungen zu erfassen.
- 29 Ist das Ergebnis eines Fertigungsauftrags aufgrund einer Sistierung bzw. daraus resultierender Konsequenzen hingegen nicht mehr verlässlich schätzbar, so ist nach den Vorschriften des IAS 11.32 zu verfahren. Diese Vorgehensweise wird auch als *zero profit margin* – Methode bezeichnet und entspricht einer erfolgsneutralen Teilerlösaufrechnung. Ein erwarteter Verlust durch den Fertigungsauftrag ist jedoch gemäß IAS 11.36 sofort als Aufwand zu erfassen.



- 30 Auch für den Fall, dass der Auftragnehmer faktisch davon ausgeht, dass der Auftrag nach der Sistierung nicht weiter fortgesetzt wird (z.B. weil die finanzielle Situation des Auftraggebers eine Fortsetzung des Auftrags nicht zulässt), ist für einen solchen Fertigungsauftrag weiterhin nach den Vorschriften des IAS 11 bilanzieren.

Teil 3 – Anmerkungen

a) Anmerkungen zum Text

- 31 Die Ausführungen in den Rz. 9 und 10 hatte das RIC in der 39. Sitzung beschlossen, zu streichen. Alternativ sollte jedoch die Frage untersucht werden, ob (Konventional-) Strafen bzw. Strafzahlungen in normalen oder außergewöhnlichen Situationen im Falle von Sistierungen oder Kündigungen Bestandteil der Auftragserlöse sind, da weder eine „Abweichung“ noch ein „Anspruch“ vorzuliegen scheint. Auf Basis dieser Untersuchungsergebnisse beabsichtigt das RIC über das weitere Vorgehen zu beschließen.
- 32 Wie im Folgenden ausgeführt wird, kann die Einordnung von Vertragsstrafen als „Auftragserlöse“ im Sinne des IAS 11 wohl nicht in allgemeingültiger Form beantwortet werden. Diese Frage wird vielmehr in Abhängigkeit von den jeweiligen Fakten und den individuellen Umständen zu beantworten sein. Darüber hinaus finden sich zu diesem Thema keine spezifischen Hinweise im einschlägigen Schrifttum.
- 33 Eine Vertragsstrafe (auch *Konventionalstrafe* od. *Konventionsstrafe*) ist eine dem einen Vertragspartner fest zugesagte Geldsumme für den Fall, dass der andere Vertragspartner seine vertraglichen Verpflichtungen nicht oder nicht in vereinbarter Weise erfüllt. Teilweise wird auch der Begriff Pönale verwendet (lateinisch *poena* = die Strafe, engl. *penalty*).
- 34 Im englischen Text des IAS 11 findet sich der Begriff *penalty* in IAS 11.12 (c) hinsichtlich eines Beispiels zur Konkretisierung des Umstands, dass es von einer Periode zur nächsten zu einer Erhöhung oder Minderung der Auftragserlöse kommen kann:
- c) der Betrag der Auftragserlöse kann durch Vertragsstrafen [*penalties*] bei Verzug bei der Vertragserfüllung seitens des Auftragnehmers gemindert werden; ...



Dieses Beispiel stellt dem Wortlaut nach ausschließlich auf einen vom Auftragnehmer verursachten Verzug bei der Vertragserfüllung ab. Da es sich in IAS 11.12 Satz 5 um eine beispielhafte Aufzählung handelt, sollten auch vom Auftraggeber durch eine Sistierung ausgelöste Vertragsstrafen den Auftragserlösen zugerechnet werden können. Dies gilt umso mehr, als davon auszugehen ist, dass die Sistierung beim Auftragnehmer entsprechende Aufwendungen nach sich ziehen wird (z.B. Sicherung und Unterhaltung der Baustelle, Zinsaufwendungen und Opportunitätskosten), die zumindest teilweise durch die entsprechenden Vertragsstrafen abgedeckt werden sollen. Andererseits wird die Aussage, Vertrags- oder Konventionalstrafen sind in jedem Fall den Auftragserlösen zuzurechnen, nicht uneingeschränkte Gültigkeit zugesprochen werden können. Vielmehr ist vor dem Hintergrund der vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten und dem allgemeinen Grundsatz der Vertragsfreiheit jeweils individuell zu entscheiden, ob es sich um Auftragserlöse handelt.

Fragen an das RIC: 1) Welche Anmerkungen haben Sie zu dem überarbeiteten Text - welche weiteren Änderungen sind notwendig?
2) Wie beabsichtigt das RIC, mit dem Thema der Vertragsstrafen weiter umzugehen?

b) Verfahrenstechnische Frage

- 35 Die vorgeschlagenen Hinweise in Bezug auf das Thema Auftragsverschiebungen, -sistierungen und -kündigungen zur Aufnahme in den RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/02) sollten der interessierten Öffentlichkeit für einen angemessenen Zeitraum zur Kommentierung zugänglich gemacht werden.

Frage 3 an das RIC: Stimmt das RIC diesem Vorschlag zu?



Anlage 2

Teil 1 – Mark Up

8. Bilanzierung von Eintrittsprämien

Sachverhalt

- 36 Neu in ein Unternehmen eintretenden Arbeitnehmern werden vereinzelt Eintrittsprämien vor Aufnahme der Beschäftigung mit der Bedingung ausbezahlt, dass der Leistungsempfänger den erhaltenen Bonus teilweise oder vollständig an den Arbeitgeber zurückzahlen hat, wenn er den vereinbarten Bedingungen nicht nachkommt. Im Rahmen solcher Bedingungen wird vor allem eine Mindestverbleibensdauer der Leistungsempfängers im Unternehmen vereinbart. Wird diese Bedingung nicht erfüllt, entsteht dem Unternehmen ein (Teil-) Rückforderungsanspruch.
- 37 **Frage:** Welcher der vier in IAS 19.4 aufgeführten Kategorien sind die oben beschriebenen Eintrittsprämien zuzuordnen?
- 38 **Antwort:** Die Eintrittsprämien sind aufgrund der vorab geleisteten Zahlung als kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer zu qualifizieren.
- 39 **Frage:** Welche Besonderheiten ergeben sich bei vorab an den Arbeitnehmer ausbezahlten Eintrittsprämien, die mit einer Mindestverbleibensdauer im Unternehmen verknüpft sind?
- 40 **Antwort:** Die Vorschrift des IAS 19.10 zur Erfassung und Bewertung kurzfristig fälliger Leistungen an Arbeitnehmer ist bei wörtlicher Auslegung der Vorschrift nicht einschlägig, da die geleisteten Zahlungen an den Arbeitnehmer nicht im Austausch für eine im Verlauf der Bilanzierungsperiode für das Unternehmen erbrachte Arbeitsleistung gezahlt werden. In Ermangelung konkret im Standard ausgeführter Vorschriften für diese Art von Prämien vertritt das RIC die Auffassung, dass in analoger Anwendung der Vorschrift des IAS 19.10 (a) in Bezug auf den Bilanzansatz bei Auszahlung der Prämie ein Vermögenswert zu aktivieren ist (aktivistische Abgrenzung), da die Vorauszahlung zu einer Verringerung künftiger Zahlungen bzw. 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 der mit dem Sachverhalt verbundene künftige wirtschaftliche Nutzen dem Unternehmen wahrscheinlich 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 den vereinbarten Bedingungen nicht nachkommt.

- 41 Die Erfassung von Aufwand ist nach Auffassung des RIC in analoger Anwendung des 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.

Teil 2 – Clean Version

8. Bilanzierung von Eintrittsprämien

Sachverhalt

- 42 Neu in ein Unternehmen eintretenden Arbeitnehmern werden vereinzelt Eintrittsprämien vor Aufnahme der Beschäftigung mit der Bedingung ausgezahlt, dass der Leistungsempfänger den erhaltenen Bonus teilweise oder vollständig an den Arbeitgeber zurückzahlen hat, wenn er den vereinbarten Bedingungen nicht nachkommt. Im Rahmen solcher Bedingungen wird vor allem eine Mindestverbleibensdauer der Leistungsempfängers im Unternehmen vereinbart. Wird diese Bedingung nicht erfüllt, entsteht dem Unternehmen ein (Teil-) Rückforderungsanspruch.
- 43 **Frage:** Welcher der vier in IAS 19.4 aufgeführten Kategorien sind die oben beschriebenen Eintrittsprämien zuzuordnen?
- 44 **Antwort:** Die Eintrittsprämien sind aufgrund der vorab geleisteten Zahlung als kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer zu qualifizieren.
- 45 **Frage:** Welche Besonderheiten ergeben sich bei vorab an den Arbeitnehmer ausgezahlten Eintrittsprämien, die mit einer Mindestverbleibensdauer im Unternehmen verknüpft sind?



- 46 **Antwort:** Die Vorschrift des IAS 19.10 zur Erfassung und Bewertung kurzfristig fälliger Leistungen an Arbeitnehmer ist bei wörtlicher Auslegung der Vorschrift nicht einschlägig, da die geleisteten Zahlungen an den Arbeitnehmer nicht im Austausch für eine im Verlauf der Bilanzierungsperiode für das Unternehmen erbrachte Arbeitsleistung gezahlt werden. In Ermangelung konkret im Standard ausgeführter Vorschriften für diese Art von Prämien vertritt das RIC die Auffassung, dass in analoger Anwendung der Vorschrift des IAS 19.10 (a) in Bezug auf den Bilanzansatz bei Auszahlung der Prämie ein Vermögenswert zu aktivieren ist (aktivistische Abgrenzung), da die Vorauszahlung zu einer Verringerung künftiger Zahlungen bzw. 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 der mit dem Sachverhalt verbundene künftige wirtschaftliche Nutzen dem Unternehmen wahrscheinlich 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 den vereinbarten Bedingungen nicht nachkommt.
- 47 Die Erfassung von Aufwand ist nach Auffassung des RIC in analoger Anwendung des 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.

Teil 3 – Anmerkungen

a) Anmerkungen zum Text

- 48 In der 39. Sitzung des RIC wurde auch die Auffassung vertreten, dass es sich bei den hier in Diskussion stehenden Eintrittsprämien nicht um einen *employee benefit* handelt, sondern um einen Anspruch des Unternehmens, für den nicht nach IAS 19 zu bilanzieren ist. Nach dieser – vom DRSC Mitarbeiter zu überprüfenden – Meinung handelt es sich um *prepaid expenses*, die ggf. über den Vertragszeitraum aufzulösen sind. Darüber hinaus soll zur nächsten Sitzung des RIC untersucht werden, inwieweit Parallelen zur Bilanzierung von negativen Arbeitszeitkonten bestehen und welche Auswirkungen eine Vereinbarung zur vollen bzw. einer nur



teilweisen Rückzahlung der Prämie haben, falls der Mitarbeiter das Unternehmen vorzeitig verlässt.

Prepaid Expenses

- 49 Eine Bilanzierung der hier in Diskussion stehenden Eintrittsprämien als *prepaid expense* ohne eine Bezugnahme auf IAS 19 scheidet schon deshalb aus, da IAS 19.1 wie folgt den Anwendungsbereich des Standards festlegt:

Dieser Standard ist von Arbeitgebern bei der Bilanzierung sämtlicher Leistungen an Arbeitnehmer anzuwenden, ausgenommen Leistungen, auf die IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* Anwendung findet.

Parallelen zur Bilanzierung von negativen Arbeitszeitkonten

- 50 Es wurden die folgenden Parallelen zwischen

- negativen Arbeitszeitkonten (kurzfristig) und
- Eintrittsprämien

hinsichtlich der Bilanzierung nach IFRS festgestellt:

- in beiden Fällen ist die Bilanzierungsgrundlage für den anzusetzenden Vermögenswert (*prepaid expense* bzw. aktivische Abgrenzung) IAS 19.10 (a). Es besteht allerdings insoweit ein Unterschied, als für die aktivische Abgrenzung im Falle negativer Arbeitszeitkonten unmittelbar auf diese Vorschrift rekuriert werden kann; im Falle der Eintrittsprämien wird nach dem unterbreiteten Vorschlag lediglich auf Basis eines Analogieschlusses Bezug auf diese Vorschrift genommen;
- in beiden Fällen ist die Aktivierung eines entsprechenden Anspruchs nur möglich, wenn einzelfallbezogen gewährleistet ist, dass der Rückzahlungsanspruch hinreichend sicher ist (d.h. im Zweifelsfall arbeitsrechtlich eingefordert und durchgesetzt werden kann);
- eine Verrechnung von aktivischen Posten mit entsprechenden Passivposten ist in beiden Fällen gem. IAS 1.32 i.V.m. IAS 19.10 ff. nicht zulässig.

Nur teilweise Rückzahlungspflicht der Prämie im Falle eines Verstoßes gegen vertragliche Vereinbarungen

- 51 Für den Teil einer Eintrittsprämie, der im Falle eines Verstoßes des neu in das Unternehmen eintretenden Arbeitnehmers gegen die vertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer nicht zurückgewährt werden muss, handelt es sich nicht um eine Eintritts-, sondern um eine Antrittsprämie. Ist beispielsweise



gegen eine Antrittsprämie von €100' vereinbart, dass der neue Arbeitnehmer mindestens 3 Jahre für den Arbeitgeber tätig sein soll, er das Unternehmen jedoch nach 6 Monaten wieder verlässt, so wäre der Arbeitnehmer rechtlich nicht dazu verpflichtet, die Prämie an den Arbeitgeber zurückzuerstatten. In einem solchen Fall ist die gewährte Prämie zum Zeitpunkt der Vertragsvereinbarung erfolgswirksam zu erfassen, da entgegen der Vorschrift des IAS 19.10 (a) – analoge Anwendung – eine Rückerstattung im Falle des vorzeitigen Ausscheidens des Arbeitnehmers weder vorgesehen noch durchsetzbar ist.

- 52 Wird eine Gesamtprämie vereinbart, die teilweise eine Eintritts- und teilweise eine Antrittsprämienkomponente enthält, so ist die Vereinbarung entsprechend aufzuteilen (wirtschaftliche Betrachtungsweise / *substance over form*) und gemäß den oben aufgezeigten Grundsätzen auch unterschiedlich bilanziell darzustellen.

Fragen an das RIC: 4) Welche Anmerkungen haben Sie zu dem überarbeiteten Text - welche weiteren Änderungen sind notwendig?
5) Gibt es Anmerkungen von Ihrer Seite zu den Ausführungen zu Teil 3?

b) Verfahrenstechnische Frage

- 53 Die vorgeschlagenen Hinweise in Bezug auf das Thema Eintrittsprämien zur Aufnahme in den RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/02) sollten der interessierten Öffentlichkeit für einen angemessenen Zeitraum zur Kommentierung zugänglich gemacht werden.

Frage 6 an das RIC: Stimmt das RIC diesem Vorschlag zu?