

Die Problematik langfristiger Aufträge besteht darin, dass die Fertigung mehrere Perioden dauert und daraus bei strenger Befolgung des Realisationsprinzips eine Verzerrung der Vermögens- und Ertragslage resultieren kann. Die periodengerechte Erfassung von Aufwendungen und Erträgen nach dem Prinzip «True and Fair View» spielt deshalb eine zentrale Rolle. Dieser Beitrag behandelt die Frage, ob und auf welche Art ein zwischenzeitlicher Projekterfolg gemäss Swiss GAAP FER 22 auszuweisen ist.

CONRAD MEYER

OLIVIA BISCHOFF

LANGFRISTIGE AUFTRÄGE NACH SWISS GAAP FER

Eine konzeptionelle Analyse

1. EINLEITUNG

Ein langfristiger Auftrag stellt eine spezifische Fertigung eines Werks oder einer Leistung für einen Dritten dar, dessen Dauer sich über einen längeren Zeitraum erstreckt und der für die Organisation bedeutend ist [1]. Das wesentliche Abgrenzungskriterium besteht in der kundenspezifischen Fertigung, womit sich ein langfristiger Auftrag deutlich von der Massen- und Serienfertigung sowie von standardisierten Aufträgen abhebt. Langfristige Aufträge sind charakteristisch für Hoch- und Tiefbauobjekte, Maschinen- und Anlagenbau, Kraftwerkbau sowie für die Einzelfertigung von Einheitsaufträgen wie beispielsweise Flugzeuge, Lokomotiven oder Siedlungsbauten. Ferner können spezielle Dienstleistungsverträge wie Architekten-, Ingenieur- und Entwicklungsaufträge unter den Begriff des langfristigen Auftrags subsumiert werden. Die Projekte nehmen mehrere Perioden in Anspruch und erfordern ein hohes Ressourcen- und Zeitpotenzial. Der einzelne Auftrag macht häufig einen grossen Anteil am Gesamtumsatz des Auftragnehmers aus und beeinflusst das Periodenergebnis wesentlich. Bei periodenübergreifenden Aufträgen kann unter Umständen für einen Kunden über einen längeren Zeitraum hinweg eine Leistung erbracht werden, die erst bei der Fertigstellung definitiv abgerechnet wird. Daraus ergeben sich verschiedene Fragen bezüglich der zeitlichen Zuordnung der mit der Fertigung zusammenhängenden Umsätze und der Erfassung des Erfolgs.

2. ZENTRALE FRAGEN AUS DER SICHT DER RECHNUNGSLEGUNG

2.1 Vertragstypen. Im Rahmen der langfristigen Auftragsfertigung differenziert Swiss GAAP FER grundsätzlich zwi-

schen drei Vertragstypen, dem Pauschal- oder Festpreisvertrag (Fixed Price Contract), dem Aufwandszuschlagsvertrag (Cost Plus Contract) und dem Einheitspreisvertrag (Unit Price Contract) [2]. Der Pauschal- oder Festpreisvertrag stellt einen Auftrag dar, für den ein fixer Preis vereinbart wird. Solche Verträge können eine Preisgleitklausel enthalten, um allfällige zukünftige Kostensteigerungen zu berücksichtigen. Beim Aufwandszuschlagsvertrag wird dem Auftragnehmer neben den effektiven Aufwendungen zusätzlich eine Prämie in Form eines festen Entgelts oder eines vereinbarten Prozentsatzes der effektiv angefallenen Aufwendungen vergütet. Der Einheitspreisvertrag sieht einen festen Abnahmepreis pro fertig gestellte und gelieferte Einheit vor. In der Praxis sind häufig Kombinationen und Untervarianten der drei Vertragstypen anzutreffen, wie beispielsweise der Abschluss eines Aufwandszuschlagsvertrags mit einer Höchstpreisvereinbarung.

Bei den beiden verwandten Vertragsgestaltungen Pauschal- oder Festpreisvertrag und Einheitspreisvertrag ohne Preisgleitklausel trägt der bilanzierende Auftragnehmer die Preisrisiken auf den Beschaffungsmärkten. Demgegenüber ist beim Aufwandszuschlagsvertrag das Risiko des Auftraggebers im Vergleich zum Auftragnehmer grösser.

2.2 Auftragsaufwendungen und Auftrags Erlöse. Alle Aufwendungen, die einem langfristigen Auftrag direkt oder indirekt zugeordnet werden können, gelten grundsätzlich als Auftragsaufwendungen [3]. Zu den direkten Kosten des Fertigungsauftrags gehören Fertigungslöhne, Materialkosten und Abschreibungen des für die Vertragsleistung eingesetzten Anlagevermögens. Die indirekten Kosten umfas-



CONRAD MEYER, PROF. DR.
OEC. PUBL., ORDINARIUS
FÜR BWL, DIREKTOR
DES INSTITUTS FÜR
RECHNUNGSWESEN
UND CONTROLLING,
UNIVERSITÄT ZÜRICH,
PRÄSIDENT DER FACH-
KOMMISSION FER, ZÜRICH



OLIVIA BISCHOFF,
LIC. OEC. PUBL.,
WISSENSCHAFTLICHE
ASSISTENTIN, INSTITUT
FÜR RECHNUNGSWESEN
UND CONTROLLING,
UNIVERSITÄT ZÜRICH,
ZÜRICH

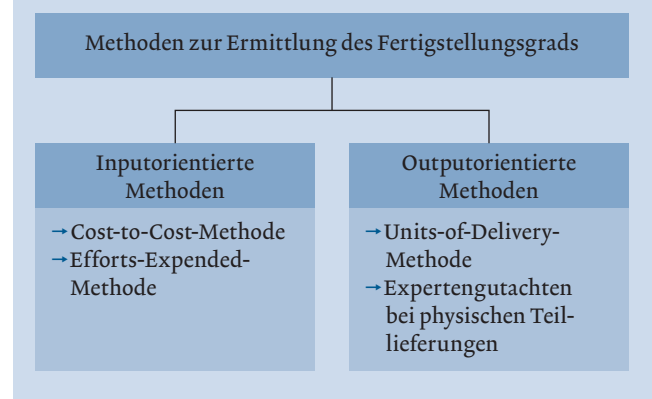
sen beispielsweise Versicherungsprämien und Fertigungsgemeinkosten. Basis für die Zurechnung der Gemeinkosten bildet eine «normale» Kapazitätsauslastung [4]. Ebenfalls zu den Auftragsaufwendungen zählen sonstige Aufwendungen, die aufgrund vertraglicher Vereinbarungen dem Kunden gesondert in Rechnung gestellt werden können. Allgemeine Aufwendungen für Verwaltung und Verkauf oder für die Forschung stellen keine Auftragsaufwendungen dar. Für Fremdkapitalkosten besteht das Wahlrecht, diese als Teil der Auftragsaufwendungen zu aktivieren oder sie erfolgswirksam im Periodenergebnis als Finanzaufwand auszuweisen [5]. Werden die Fremdkapitalkosten in der Bilanz ausgewiesen, ergeben sich diese nach dem durchschnittlich für den betreffenden Aufwand eingesetzten Kapital, verzinst zum gewichteten Durchschnitt der Fremdkapitalkosten der Organisation. Dabei darf der aktivierte Betrag an Fremdkapitalkosten nicht höher sein als die in der betreffenden Periode angefallenen Fremdkapitalkosten.

Die Auftragslöse setzen sich grundsätzlich aus dem ursprünglich vertraglich vereinbarten Kaufpreis, Veränderungen der Auftragslöse aufgrund von Abweichungen von der vereinbarten Leistung, Nachforderungen für nicht im Verkaufspreis kalkulierte Kosten sowie Prämien zusammen. Eine Abweichung von der ursprünglich vereinbarten Leistung liegt dann vor, wenn der Auftraggeber Änderungen hinsichtlich Umfang, Konstruktion, Material oder Termine veranlasst (Change Orders) [6]. Solche Änderungswünsche sowie deren Auswirkungen sind unverzüglich zu berücksichtigen. Unter Nachforderungen sind vom Kunden zu deckende Mehrkosten zu verstehen, die der Auftragnehmer zusätzlich zum Vertragspreis in Rechnung stellt. Diese können beispielsweise aus vom Kunden verursachten Verzögerungen oder aus Fehlern in der Kalkulation resultieren. Prämien sind Beträge, die an den Auftragnehmer bezahlt werden, falls bestimmte Leistungsanforderungen erreicht werden. Solche Anreizzahlungen können beispielsweise für die Einhaltung von Leistungsvorgaben oder für die Unterschreitung von Zeitvorgaben gewährt werden.

Erhaltene Anzahlungen werden erfolgsneutral bilanziert, indem diese mit dem entsprechenden langfristigen Auftrag verrechnet werden [7]. Die Offenlegung der Anzahlungen hat in einer Vorkolonnen in der Bilanz oder im Anhang der Jahresrechnung zu erfolgen. Besteht ein Rückforderungsanspruch, sind die Anzahlungen als Verbindlichkeiten im Fremdkapital zu passivieren.

2.3 Ermittlung des Fertigstellungsgrads. Zur Bewertung des Fertigstellungsfortschritts eines langfristigen Auftrags können verschiedene Methoden zum Einsatz gelangen, wobei diejenige zu wählen ist, welche die erbrachte Leistung am zuverlässigsten bewertet [8]. Die Verfahren lassen sich in input- und outputorientierte Methoden unterteilen (vgl. *Abbildung 1*). Bei inputorientierten Methoden wird eine proportionale Beziehung zwischen dem Faktoreinsatz und dem Fertigstellungsgrad unterstellt. So setzt die Cost-to-Cost-Methode die bisher angefallenen Auftragsaufwendungen zu den geschätzten gesamten Auftragsaufwendungen in Relation. Betragen die geschätzten Auftragsaufwendungen beispiels-

Abbildung 1: **METHODEN ZUR ERMITTLUNG DES FERTIGSTELLUNGSGRADS** [10]

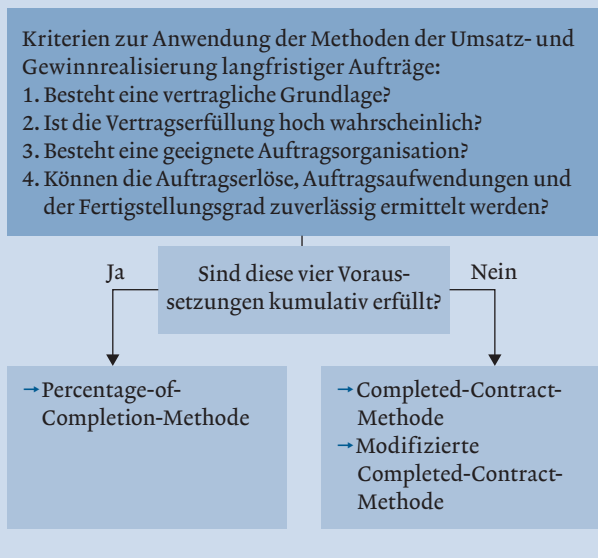


weise CHF 5 Mio. und sind bis zum Bilanzstichtag Auftragskosten in der Höhe von CHF 1 Mio. aufgelaufen, resultiert ein Fertigstellungsgrad von 20%. Die alternative Efforts-Expended-Methode misst den Faktoreinsatz anhand von Fertigungsstunden bzw. Personalaufwendungen. Wird die gesamte Arbeitszeit für einen Auftrag auf 20 000 Stunden geschätzt und sind bis zum Bilanzstichtag 8 000 Stunden erbracht worden, beträgt der Fertigstellungsgrad 40%. Outputorientierte Methoden zur Ermittlung des Fertigstellungsgrads bemessen das Verhältnis der am Bilanzstichtag erreichten Leistung zur geschuldeten Gesamtleistung, d. h. dem Produktionsresultat. Darunter gehört die Units-of-Delivery-Methode, welche den Fertigstellungsgrad mittels Division der bereits erstellten Einheiten durch die vereinbarte gesamte Liefermenge bestimmt. Sind am Bilanzstichtag beispielsweise von 20 zu erstellenden Einfamilienhäusern in einer Überbauung 5 fertig gestellt, beläuft sich der Fertigstellungsgrad auf 25%. Oft lassen sich langfristige Aufträge allerdings nicht in quantifizierbare Teilleistungen zerlegen. In solchen Fällen kann der Grad der Fertigstellung auf im voraus definierten Meilensteinen der Fertigung basieren. Dabei können Expertisen wie Bau- oder Konstruktionsgutachten einbezogen werden.

Abweichungen infolge höherer Auftragsaufwendungen oder geringerer Effizienz sind bei der Ermittlung des Fertigstellungsgrads zu berücksichtigen [9].

Das in der Praxis am meisten verbreitete Verfahren zur Bestimmung des Projektfortschritts ist die inputorientierte Cost-to-Cost-Methode. Dadurch, dass in der Regel sowohl die Ist-Kosten als auch die erwarteten Gesamtkosten eines Projekts bekannt sind, bzw. verlässlich geschätzt werden können, lässt sich der Fertigstellungsgrad relativ leicht ermitteln. Allerdings besteht bei inputorientierten Methoden das Risiko, dass der Grad der Fertigstellung anhand von Einsatzfaktoren nur beschränkt messbar ist und der Fertigstellungsgrad oft zu optimistisch beurteilt wird. Obwohl outputorientierte Ermittlungsverfahren aufgrund ihrer direkten Messung des Leistungsfortschritts grundsätzlich «bessere» Verfahren zur Bestimmung des Fertigstellungsgrads darstellen, ist deren Anwendung in der Praxis selten. Der Hauptgrund ist in vielen Fällen, dass der Leistungsfortschritt nicht hinreichend quantifiziert werden kann.

Abbildung 2: **METHODEN DER ERFASSUNG LANGFRISTIGER AUFTRÄGE** [15]



2.4 Erfassung langfristiger Aufträge. Für die Behandlung langfristiger Aufträge im Rahmen der Rechnungslegung existieren bei Swiss GAAP FER grundsätzlich drei Methoden: die Percentage-of-Completion-Methode, die Completed-Contract-Methode und die modifizierte Completed-Contract-Methode. Die Percentage-of-Completion-Methode folgt

dem Grundsatz einer periodengerechten Erfolgsermittlung. Damit wird dem Ziel der Jahresrechnung nach Swiss GAAP FER, nämlich der Wiedergabe eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bilds der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (True-and-Fair-View-Prinzip) des Unternehmens, Rechnung getragen. Es ist eine Teilgewinnrealisierung entsprechend dem jeweiligen Fertigstellungsgrad des langfristigen Auftrags am Bilanzstichtag vorzunehmen [11]. Zur Anwendung der Percentage-of-Completion-Methode müssen vier Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein (vgl. *Abbildung 2*). Sind diese Voraussetzungen nicht gegeben, verlangt Swiss GAAP FER die Bilanzierung langfristiger Aufträge nach der Completed-Contract-Methode [12]. Im Sinne des Realisationsprinzips wird dabei der gesamte Gewinn in derjenigen Periode ausgewiesen, in welcher der Umsatzerlös effektiv anfällt. Während der Erstellungszeit werden gemäss Vorsichtsprinzip keine unrealisierten Teilgewinne aus dem langfristigen Auftrag erfasst. Alternativ zur Completed-Contract-Methode kann nach Swiss GAAP FER jährlich ein Auftrags Erlös in Höhe der periodisch angefallenen Auftragsaufwendungen, d. h. ohne Gewinnrealisierung, erfasst und in der Erfolgsrechnung ausgewiesen werden [13]. Dieses Konzept zur Erfassung langfristiger Aufträge wird modifizierte Completed-Contract-Methode genannt [14].

2.5 Verluste aus langfristigen Aufträgen. Wird ein Verlust aus einem langfristigen Auftrag erwartet, weil die Gesamtkosten voraussichtlich die Gesamterlöse übersteigen, ist die-

Abbildung 3: **KONZEPT DER PERCENTAGE-OF-COMPLETION-METHODE**

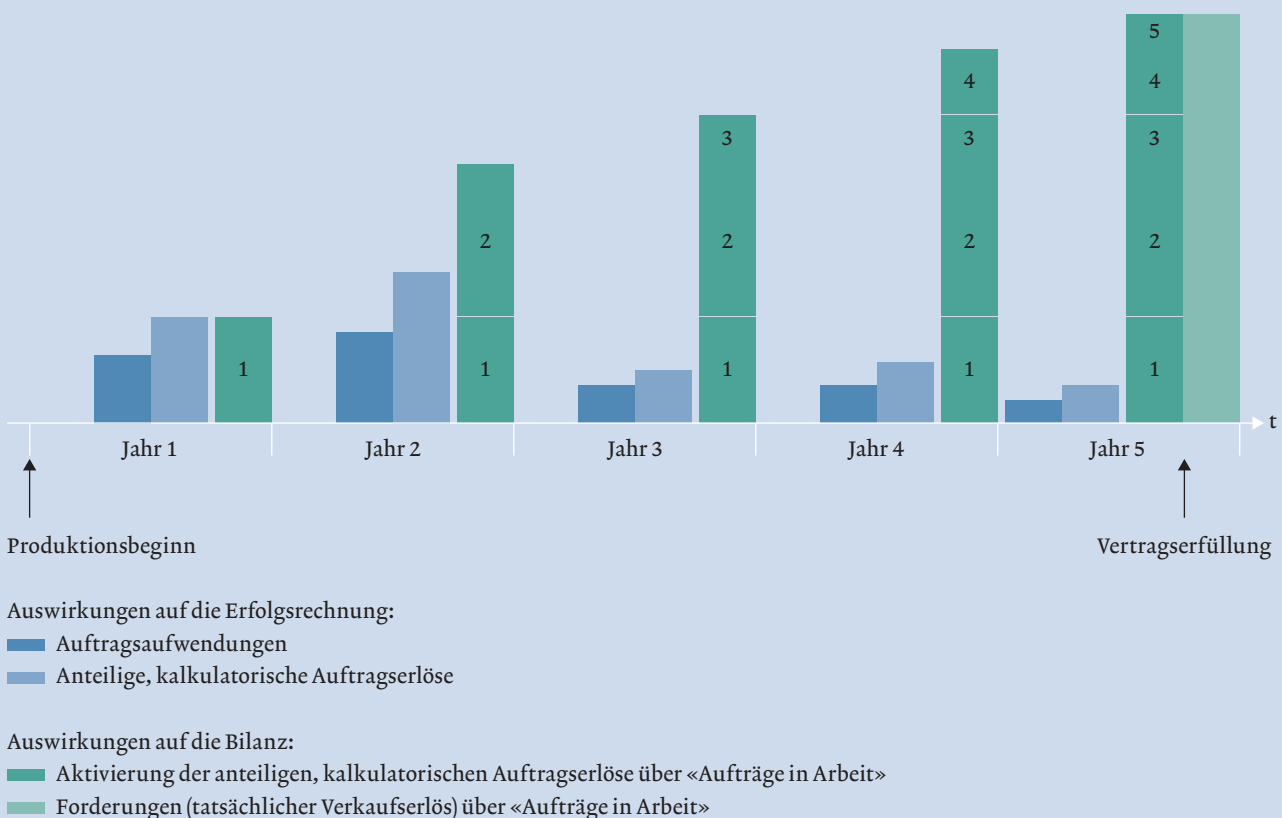


Abbildung 4: **GEPLANTE PROJEKTKOSTEN**
in Mio. CHF

Periode	1	2	3	4	Total
Einzelkosten	5	15	19	9	48
Gemeinkosten	1	3	5	3	12
Gesamtkosten	6	18	24	12	60
Teilzahlungen	–	20	20	–	40
Fertigstellungsgrad in %	10	40	80	100	100

ser unabhängig der zur Anwendung kommenden Bilanzierungsmethode sowie des Fertigstellungsgrads sofort in voller Höhe als Aufwand zu erfassen und nicht erst bei der Realisierung [16]. Bei dieser Verlustantizipation ist zunächst eine Wertkorrektur des aus dem langfristigen Auftrag angesetzten Vermögenswerts (Aufträge in Arbeit) vorzunehmen. Falls die Wertberichtigungen höher sind als der Vermögenswert, ist im Umfang der Differenz eine Rückstellung für drohende Verluste zu bilden. Für bereits bei Vertragsabschluss erkennbare Verluste sind Rückstellungen zu bilden, auch wenn noch keine Aufwendungen angefallen sind. Die Durchführung der verlustfreien Bewertung erfolgt mittels einer Rückrechnung zu Vollkosten auf Basis der mitlaufenden Auftragskalkulation, indem vom voraussichtlichen Auftragserlös die mutmasslichen Erlösschmälerungen und die noch anfallenden Auftragsaufwendungen abzuziehen sind [17].

3. PERCENTAGE-OF-COMPLETION-METHODE

3.1 Konzept. Für die periodengerechte Erfolgsermittlung wird bei der Percentage-of-Completion-Methode die Bewertung des langfristigen Auftrags entsprechend des Leistungsfortschritts vorgenommen, sofern die Realisierung eines allfälligen Gewinns mit genügender Sicherheit feststeht [18]. Dabei werden am jeweiligen Bilanzstichtag sowohl die Auftragserlöse als auch die Auftragsaufwendungen unter Berücksichtigung des Fertigstellungsgrads erfolgswirksam

erfasst. Damit wird ein Teil des Erfolgs aus dem Projekt in der Erfolgsrechnung als realisiert ausgewiesen. Gleichzeitig wird der langfristige Auftrag zum anteiligen Auftragserlös abzüglich bereits fakturierter Beträge und erhaltener Anzahlungen im Konto «Aufträge in Arbeit» bilanziert. Bei Vertragserfüllung werden diese aktivierten Verkaufserlöse gegen den tatsächlich verrechneten Verkaufserlös (Forderungen) erfolgsneutral ausgebucht (vgl. *Abbildung 3*).

Aufgrund der sukzessiven Teilgewinnrealisierung gewährt die Percentage-of-Completion-Methode entscheidungsnützliche Informationen zum Stand des langfristigen Auftrags am Bilanzstichtag. Um einen zuverlässigen Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens gewährleisten zu können, müssen als Voraussetzung zur Anwendung der Percentage-of-Completion-Methode die Auftragsaufwendungen und -erlöse sowie der Fertigstellungsgrad hinreichend sicher geschätzt werden können [19]. Hierfür sind leistungsfähige und zuverlässige Systeme zur Kostenerfassung bzw. -kontrolle sowie eine mitlaufende Auftragskalkulation im Unternehmen unerlässlich.

3.2 Beispiel zur Percentage-of-Completion-Methode.

Ein Generalunternehmen hat von einem Dienstleistungsunternehmen den Auftrag zur Errichtung eines modernen Bürohochhauses erhalten. Dabei handelt es sich um einen langfristigen Auftrag, dessen Fertigungsdauer voraussichtlich vier Jahre beträgt. Der vertraglich vereinbarte Verkaufspreis (Festpreisvertrag) beläuft sich auf CHF 75 Mio. Der Auftragnehmer erhält in den Perioden 2 und 3 vom Kunden Teilzahlungen in der Höhe von je CHF 20 Mio., wobei kein Rückforderungsanspruch besteht. Die Abnahme und Abrechnung des Projekts erfolgt aus Gründen der Vereinfachung mit Ausnahme der Teilzahlungen bei Vertragserfüllung im vierten Jahr. Die Kosten für das Generalunternehmen basieren auf einer detaillierten Projektplanung (vgl. *Abbildung 4*). In der Periode 3 wird bekannt, dass sich die Einzelkosten im Vergleich zu den geplanten Projektkosten für die Periode 3 um CHF 4 Mio. sowie für die Periode 4 um CHF 2 Mio. erhöhen, die Gemeinkosten bleiben unverändert. Für den langfristigen Auftrag kann angenommen werden, dass der Projekt-

Abbildung 5: **BILANZ UND ERFOLGSRECHNUNG PERCENTAGE-OF-COMPLETION-METHODE**
in Mio. CHF

Periode	1	2	3	4
Erfolgsrechnung				
Auftragsaufwendungen	-6	-18	-28	-14
Auftrags Erlöse	7,5	22,5	29,1	15,9
Ergebnisbeitrag	1,5	4,5	1,1	1,9
Bilanz				
Aufträge in Arbeit	7,5	30 -20 10	59,1 -40 19,1	-
Forderungen	-	-	-	35
Fertigstellungsgrad in %	10	40	78,8	100

fortschritzt sich direkt proportional zu den Kosten verhält (Cost-to-Cost-Methode). Zudem sind alle übrigen Voraussetzungen zur Anwendung der Percentage-of-Completion-Methode erfüllt. Auf eine Berücksichtigung latenter Ertragssteuern wird verzichtet.

Bei der Anwendung der Percentage-of-Completion-Methode werden die Auftragsaufwendungen in der Erfolgsrechnung

offen gelegt (Auftragsaufwendungen an div. Aufwendungen). Der in Periode 3 bekannt gewordene Anstieg der Einzelkosten führt dazu, dass die Auftragsaufwendungen im Vergleich zu den geplanten Projektkosten um CHF 4 Mio. (Periode 3) respektive CHF 2 Mio. (Periode 4) steigen (vgl. Abbildung 5). Der vereinbarte Gesamterlös wird entsprechend dem Fertigstellungsgrad der zu erbringenden Leistung am jeweiligen Bilanzstichtag erfolgswirksam erfasst (Aufträge in Arbeit an Auftrags Erlöse). Er beträgt für die erste Periode CHF 7,5 Mio. (= 10% von CHF 75 Mio.) und für die Periode 2 CHF 22,5 Mio. (= 30% von CHF 75 Mio.). Der Bilanzwert des langfristigen Auftrags umfasst in jeder Periode der Leistungserstellung den erfassten Umsatzerlös bzw. die angefallenen und aktivierten Herstellungskosten zuzüglich der Gewinnanteile. Die in den Perioden 2 und 3 erhaltenen Teilzahlungen von je CHF 20 Mio. sind erfolgsneutral zu bilanzieren, indem sie mit dem Konto «Aufträge in Arbeit» verrechnet werden (Flüssige Mittel an Aufträge in Arbeit). Aufgrund der Tatsache, dass in der Periode 3 bekannt wird, dass die Einzelkosten in der Periode 3 um CHF 4 Mio. und in der Periode 4 um CHF 2 Mio. ansteigen, sinkt der Gesamterfolg des Projekts um CHF 6 Mio. auf CHF 9 Mio. Durch die erhöhten Gesamtkosten ist der Fertigstellungsgrad für die Periode 3 neu zu ermitteln. Nach der Cost-to-Cost-Methode beträgt dieser 78,8% (= CHF 52 Mio. bis zum Bilanzstichtag der Periode 3 angefallene Auftragsaufwendungen/CHF 66 Mio. Gesamtkosten). Der in der Periode 3 zu erfassende Auftrags Erlös beläuft sich auf CHF 29,1 Mio. (= 38,8% von CHF 75 Mio.) und

Abbildung 6: **KONZEPT DER COMPLETED-CONTRACT-METHODE**



Auswirkungen auf die Erfolgsrechnung:

- Auftragsaufwendungen
- Auftrags Erlöse (tatsächlicher Verkaufserlös)

Auswirkungen auf die Bilanz:

- Aktivierung der Auftragsaufwendungen über «Aufträge in Arbeit»
- Forderungen (tatsächlicher Verkaufserlös)

Abbildung 7: **BILANZ UND ERFOLGSRECHNUNG COMPLETED-CONTRACT-METHODE**
in Mio. CHF

Periode	1	2	3	4
Erfolgsrechnung				
Auftragsaufwendungen	–	–	–	-66
Auftrags Erlöse	–	–	–	75
Ergebnisbeitrag	–	–	–	9
Bilanz				
Aufträge in Arbeit	6	24 -20 4	52 -40 12	–
Forderungen	–	–	–	35

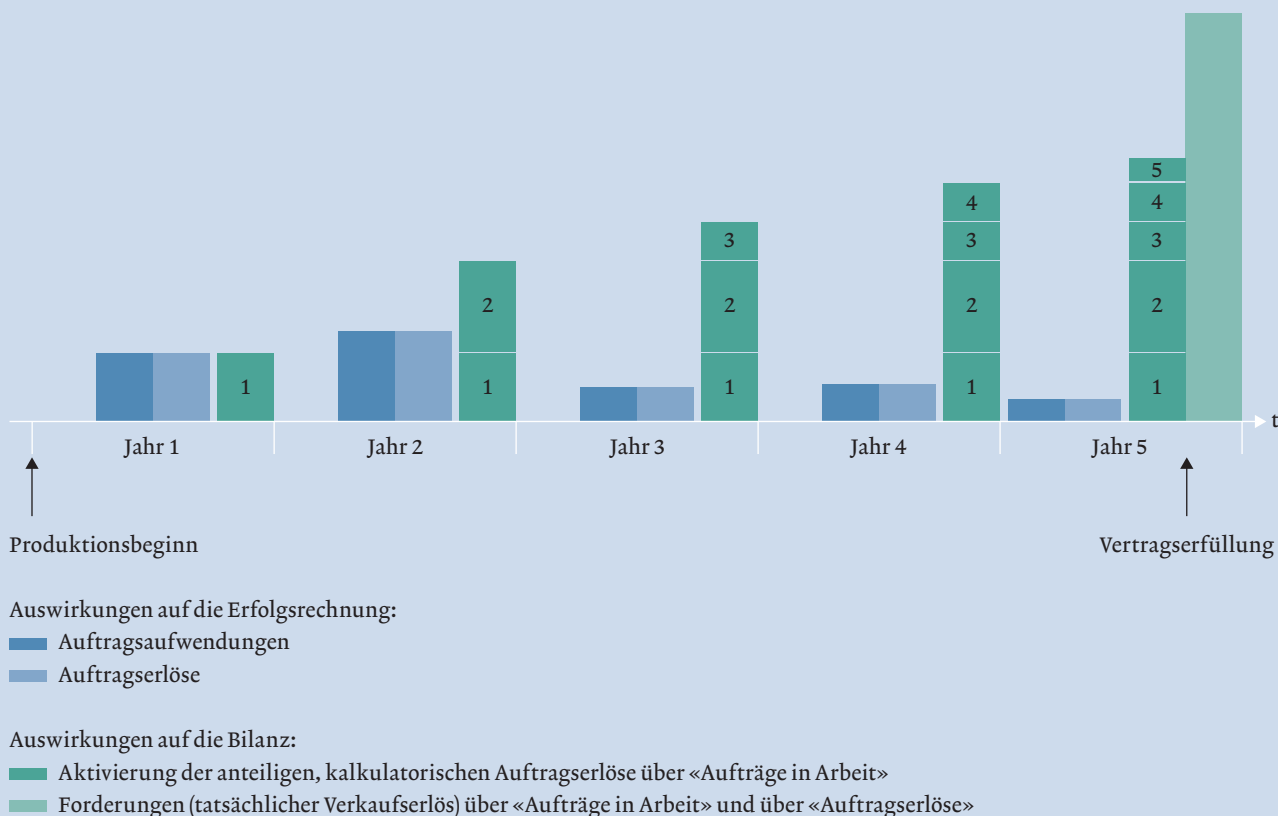
der anteilige Gewinn beträgt CHF 1,1 Mio. In der Periode 4 erhöht sich der Grad der Fertigstellung um 21,2% auf 100%, das Projekt ist damit abgeschlossen. Der Auftragserlös beläuft sich auf CHF 15,9 Mio. (= 21,2% von CHF 75 Mio.), der Ergebnisbeitrag beträgt CHF 1,9 Mio. Das Konto «Aufträge in Arbeit» erhöht sich von CHF 19,1 Mio. um CHF 15,9 Mio. auf CHF 35 Mio. (= CHF 66 Mio. Aufwand für Fertigungsauftrag + CHF 9 Mio. Gewinnanteil – CHF 40 Mio. Teilzahlungen). Nach Fertigstellung des Projekts und der Endab-

rechnung wird der tatsächliche Verkaufserlös (Forderungen) abzüglich der bereits erhaltenen Teilzahlungen (= CHF 75 Mio. – CHF 40 Mio.) gegen die aktivierten Auftragserlöse verrechnet (Forderungen an Aufträge in Arbeit).

4. COMPLETED-CONTRACT-METHODE

4.1 Konzept. Im Gegensatz zur Percentage-of-Completion-Methode ist bei der Completed-Contract-Methode eine vorzeitige Gewinnrealisierung grundsätzlich nicht gestattet. Basierend auf dem strengen Realisationsprinzip wird der gesamte Auftragserlös erst bei der Übergabe des langfristigen Auftrags an den Auftraggeber, verbunden mit einer Endabrechnung, berücksichtigt (vgl. *Abbildung 6*). In den vorherigen Perioden sind die angefallenen Auftragsaufwendungen, sofern sie wiedereinbringbar sind, im Konto «Aufträge in Arbeit» zu aktivieren und zum Zeitpunkt des Projektabschlusses als Aufwand dem Umsatzerlös gegenüberzustellen [20]. Bei diesem Konzept steht das Vorsichtsprinzip im Vordergrund. Der Erfolg des langfristigen Projekts wird erst nach der endgültigen Leistungserbringung erfasst und basiert nicht auf Schätzgrößen, die durch verschiedene, unvorhergesehene Faktoren beeinflusst werden können. Ein wesentlicher Nachteil des Konzepts ist, dass die langfristigen Aufträge während der Projektlaufzeit lediglich in der Höhe der Auftragsaufwendungen aktiviert werden und in der Erfolgsrechnung weder Aufwendungen noch Erträge des Auftrags erscheinen. Die Methode führt bei der Abnahme des Projekts zur Realisierung des gesamten Erfolgs aus dem langfristigen Auftrag.

Abbildung 8: **KONZEPT DER MODIFIZIERTEN COMPLETED-CONTRACT-METHODE**



4.2 Beispiel zur Completed-Contract-Methode. Zur Illustration der Completed-Contract-Methode wird von denselben Ausgangsdaten wie beim Beispiel der Percentage-of-Completion-Methode ausgegangen. Es sei nun allerdings angenommen, dass sich das Ergebnis des Fertigungsauftrags nicht mehr zuverlässig schätzen lässt. Damit sind die Voraussetzungen für die Anwendung der Percentage-of-Completion-Methode nicht mehr gegeben. Zusätzlich ist davon auszugehen, dass die Aktivierung der Auftragsaufwendungen in Höhe sämtlicher aktivierungsfähiger Aufwendungen erfolgt (vgl. *Abbildung 7*).

Während der Leistungserstellung in den Perioden 1 bis 4 werden lediglich die Auftragsaufwendungen aktiviert (Aufträge in Arbeit an div. Aufwendungen). Die Teilzahlungen in den Perioden 2 bzw. 3 werden wiederum mit dem Konto «Aufträge in Arbeit» erfolgsneutral verrechnet (Flüssige Mittel an Aufträge in Arbeit). Der während der Erstellungszeit bekannt gewordene Kostenanstieg führt zu einer zusätzlichen Erhöhung des Kontos «Aufträge in Arbeit» um CHF 4 Mio. (Periode 3) bzw. CHF 2 Mio. (Periode 4). Die erfolgswirksame Verbuchung des langfristigen Auftrags erfolgt erst in der Periode 4, nachdem das Lieferungs- und Leistungsrisiko vom Auftragnehmer auf den Auftraggeber übergegangen ist. Zunächst wird der Bestand des Kontos «Aufträge in Arbeit» in der Höhe von CHF 66 Mio. (= CHF 12 Mio. + CHF 14 Mio. + CHF 40 Mio.) als Auftragsaufwendung erfasst (Auftragsaufwendungen an Aufträge in Arbeit). Anschliessend ist der Betrag der Teilzahlungen von CHF 40 Mio. als Erlös auszuweisen (Aufträge in Arbeit an Auftragserslös). Zusätzlich ist der vertraglich vereinbarte Verkaufspreis abzüglich der erhaltenen Teilzahlungen in der Höhe von CHF 35 Mio. (= CHF 75 Mio. – CHF 40 Mio.) als Auftragserslös zu bilanzieren (Forderungen an Auftragserslös). Die Anwendung der Completed-Contract-Methode führt dazu, dass in den Perioden 1 bis 3 kein Ergebnisbeitrag erfasst und der volle Auftragsgewinn von CHF 9 Mio. erst nach Abschluss des Projekts in der Periode 4 ausgewiesen wird.

5. MODIFIZIERTE COMPLETED-CONTRACT-METHODE

5.1 Konzept. Sind die Voraussetzungen zur Anwendung der Percentage-of-Completion-Methode nicht gegeben, kann als Alternative zur Completed-Contract-Methode die modifizierte Completed-Contract-Methode eingesetzt werden. Bei diesem Konzept werden die Auftragsaufwendungen sowie anteilige Auftragserslöse bereits während der Produktionsdauer in der Erfolgsrechnung erfasst. Die am jeweiligen Bilanzstichtag als «Aufträge in Arbeit» erfassten Umsatzanteile dürfen allerdings die Höhe der abgegrenzten Auftragsaufwendungen nicht übersteigen (vgl. *Abbildung 8*) [21]. Bei Vertragserfüllung werden die «Aufträge in Arbeit» erfolgsneutral ausgebucht, wobei die Differenz zwischen den aktivierten anteiligen Auftragserslösen und dem tatsächlichen Verkaufserlös den Gewinn aus dem langfristigen Auftrag darstellt.

Der Vorteil der modifizierten Completed-Contract-Methode gegenüber der reinen Completed-Contract-Methode besteht darin, dass durch die erfolgswirksame Erfassung der

Abbildung 9: BILANZ UND ERFOLGSRECHNUNG MODIFIZIERTE COMPLETED-CONTRACT-METHODE

in Mio. CHF

Periode	1	2	3	4
Erfolgsrechnung				
Auftragsaufwendungen	-6	-18	-28	-14
Auftragserslöse	6	18	28	23
Ergebnisbeitrag	–	–	–	9
Bilanz				
Aufträge in Arbeit	6	24 <u>-20</u> 4	52 <u>-40</u> 12	–
Forderungen	–	–	–	35

Auftragsaufwendungen und der anteiligen Auftragserslöse den Adressaten des Jahresabschlusses ein zuverlässigerer Einblick in die operative Leistung des Unternehmens gewährt wird. Dies im Gegensatz zur Completed-Contract-Methode, bei der lediglich die Auftragsaufwendungen in der Bilanz des Auftragnehmers aktiviert werden und kein Ausweis in der Erfolgsrechnung erfolgt.

5.2 Beispiel zur modifizierten Completed-Contract-Methode. Grundlage des Beispiels zur modifizierten Completed-Contract-Methode bilden wiederum diejenigen Ausgangsdaten zum Beispiel der Completed-Contract-Methode (vgl. *Abbildung 9*).

Die Auftragsaufwendungen inklusive der Berücksichtigung des Kostenanstiegs von CHF 4 Mio. (Periode 3) bzw. CHF 2 Mio. (Periode 4) werden in der Erfolgsrechnung erfasst (Auftragsaufwendungen an div. Aufwendungen). Gleichzeitig werden die anteiligen Auftragserslöse in der Höhe der Auftragsaufwendungen in die Erfolgsrechnung einbezogen und in der Bilanz aktiviert (Aufträge in Arbeit an Auftragserslöse). Es erfolgt kein vorzeitiger Gewinnausweis. Die erhaltenen Teilzahlungen von jeweils CHF 20 Mio. in den Perioden 2 und 3 werden auch hier erfolgsneutral mit den Aufträgen in Arbeit verrechnet (Flüssige Mittel an Aufträge in Arbeit). Bei der Fertigstellung des langfristigen Auftrags werden die aktivierten Aufträge in Arbeit von CHF 26 Mio. (= CHF 12 Mio. + CHF 14 Mio.) dem tatsächlichen Verkaufserlös (Forderungen) nach Abzug der bereits erhaltenen Teilzahlungen (CHF 35 Mio.) gegenübergestellt (Forderungen an Aufträge in Arbeit CHF 26 Mio.). Die Differenz von CHF 9 Mio. wird als Erlös erfasst (Forderungen an Auftragserslöse).

6. FAZIT

Die Erfassung langfristiger Aufträge nach Swiss GAAP FER orientiert sich am Prinzip der periodengerechten Erfolgsermittlung, indem bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen die Percentage-of-Completion-Methode anzuwenden ist. Dieses Verfahren verlangt eine Teilgewinnrealisierung auf Basis des Fertigstellungsgrads am jeweiligen Bilanzstichtag.

Falls die Bedingungen für die Anwendung der Percentage-of-Completion-Methode nicht gegeben sind, erfolgt der Ausweis langfristiger Aufträge nach der Completed-Contract-Methode oder alternativ nach der modifizierten Completed-Contract-Methode. Dabei ist der Gewinn aus dem langfristigen Auftrag in seiner vollen Höhe erst nach dem Projektabschluss, d. h. nach dem Übergang des Lieferungs- und Leistungsrisikos vom Auftragnehmer auf den Auftraggeber auszuweisen. Während dadurch erhebliche Schwan-

kungen im Ergebnisausweis des Jahresabschlusses entstehen, kommt es bei der Berücksichtigung von anteiligen Gewinnen nach der Percentage-of-Completion-Methode zu einem «fairen» Ausweis des Erfolgs. Die Regelung der langfristigen Aufträge in Swiss GAAP FER schafft damit eine wichtige Grundlage für den Ausweis eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bilds der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens. ■

Anmerkungen: 1) Vgl. Swiss GAAP FER 22/1. 2) Vgl. Swiss GAAP FER 22/13. 3) Vgl. Swiss GAAP FER 22/16. 4) Vgl. Swiss GAAP FER 22/16. 5) Vgl. Swiss GAAP FER 22/17. 6) Vgl. Swiss GAAP FER 22/18. 7) Vgl. Swiss GAAP FER 22/6. 8) Vgl. Swiss GAAP FER 22/21. 9) Vgl. Swiss GAAP FER 22/21. 10) In Anlehnung an Meyer, Conrad (Hrsg.) (2009): «Swiss GAAP FER – Erläuterungen, Illustrationen und

Beispiele», Zürich 2009, S. 231. 11) Vgl. Swiss GAAP FER 22/2 in Verbindung mit Swiss GAAP FER 22/14. 12) Vgl. Swiss GAAP FER 22/3. 13) Vgl. Swiss GAAP FER 22/3. 14) Swiss GAAP FER führt unter der Completed-Contract-Methode beide Konzepte auf. Allerdings wird der Begriff modifizierte Completed-Contract-Methode nicht explizit genannt, vgl. Swiss GAAP FER 22/3. 15) In An-

lehnung an Meyer, Conrad (Hrsg.) (2009): «Swiss GAAP FER – Erläuterungen, Illustrationen und Beispiele», Zürich 2009, S. 230. 16) Vgl. Swiss GAAP FER 22/5. 17) Vgl. Swiss GAAP FER 22/25–26. 18) Vgl. Swiss GAAP FER 22/2. 19) Vgl. Swiss GAAP FER 22/4. 20) Vgl. Swiss GAAP FER 22/19. 21) Vgl. Swiss GAAP FER 22/3.

RÉSUMÉ

Contrats de construction dans les Swiss GAAP RPC

La recommandation Swiss GAAP RPC 22 «Contrats de construction» définit comment comptabiliser les contrats de longue durée, c'est-à-dire les contrats à long terme portant sur la réalisation d'un ouvrage spécifique ou sur la fourniture d'une prestation spécifique à un tiers, et qui ont une certaine importance pour l'entité. Le problème posé par ces contrats est que leur exécution peut s'étaler sur plusieurs périodes comptables et que l'application stricte du principe de réalisation peut donc déboucher sur une distorsion du patrimoine et des résultats. Dans ce cas, la comptabilisation des charges et des produits conformément au principe de la présentation fidèle est donc primordiale.

Il existe trois modes de comptabilisation des contrats de longue durée: la méthode du pourcentage d'avancement (*percentage of completion*, PoC), la méthode de la comptabilisation du profit à l'achèvement des travaux (*completed contract*, CC) et la méthode de la CC modifiée. Avec la méthode PoC, les contrats de longue durée sont évalués au pro rata de l'avancement de l'ouvrage. A la date du bilan, les charges et les produits imputables au contrat sont comptabilisés en tenant compte du degré d'avancement de l'ouvrage, de sorte qu'une partie du bénéfice issu du projet est déjà portée au compte de résultat. Compte tenu de la

réalisation échelonnée des bénéfices partiels, cette méthode de comptabilisation livre des informations utiles sur la situation des contrats de longue durée à la date du bilan. La méthode PoC peut s'appliquer lorsque les quatre conditions suivantes sont remplies: existence d'une base contractuelle, haut degré de probabilité de l'exécution du contrat, existence d'une organisation appropriée pour remplir le mandat et méthode fiable pour déterminer les produits et les charges liés au contrat ainsi que le degré d'avancement. Si ces quatre conditions ne sont pas remplies simultanément, les Swiss GAAP RPC exigent que le contrat de longue durée soit porté au bilan selon la méthode CC. Dans ce cas, le principe de réalisation est appliqué sans concession, ce qui signifie que le résultat est comptabilisé en totalité lorsque le projet est entièrement achevé, autrement dit après le transfert des risques de livraison et de prestation du mandataire au mandant. En application du principe de prudence, aucun bénéfice partiel non réalisé n'est comptabilisé pendant la durée de fabrication de l'ouvrage. De ce fait, le résultat du contrat de longue durée ne repose pas sur des valeurs d'estimation qui pourraient être influencées par divers facteurs imprévisibles. Les Swiss GAAP RPC offrent une alternative à la méthode CC qui permet de comptabili-

ser annuellement, en cours de projet déjà, un produit à concurrence des charges du contrat encourues durant la période comptable considérée et de les porter au compte de résultat (donc sans réalisation de bénéfice). Cette manière de comptabiliser les contrats de longue durée est appelée «méthode CC modifiée». Son avantage par rapport à la «vraie» méthode CC est que la comptabilisation des charges du contrat et des produits imputables donne un aperçu plus fiable de la performance opérationnelle de l'entreprise aux destinataires des états financiers. Alors qu'avec la méthode CC, pendant la durée du projet, seules les charges du contrat sont inscrites à l'actif du bilan du mandataire et aucune écriture n'est portée au compte de résultat.

La comptabilisation des contrats de longue durée selon les Swiss GAAP RPC est conforme au principe de la délimitation périodique du résultat. Lorsque certaines conditions sont remplies, il est possible de réaliser un bénéfice partiel en fonction du degré d'achèvement de l'ouvrage à la date du bilan. Cette réglementation contribue à présenter des comptes reflétant l'état réel du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise. CM/OB/PB