



MÜNCHNER
BILANZGESPRÄCHE



Crowe Kleeberg

IFRS 2014/2015

Schweitzer Sortiment

WP StB Dr. Christian Zwirner

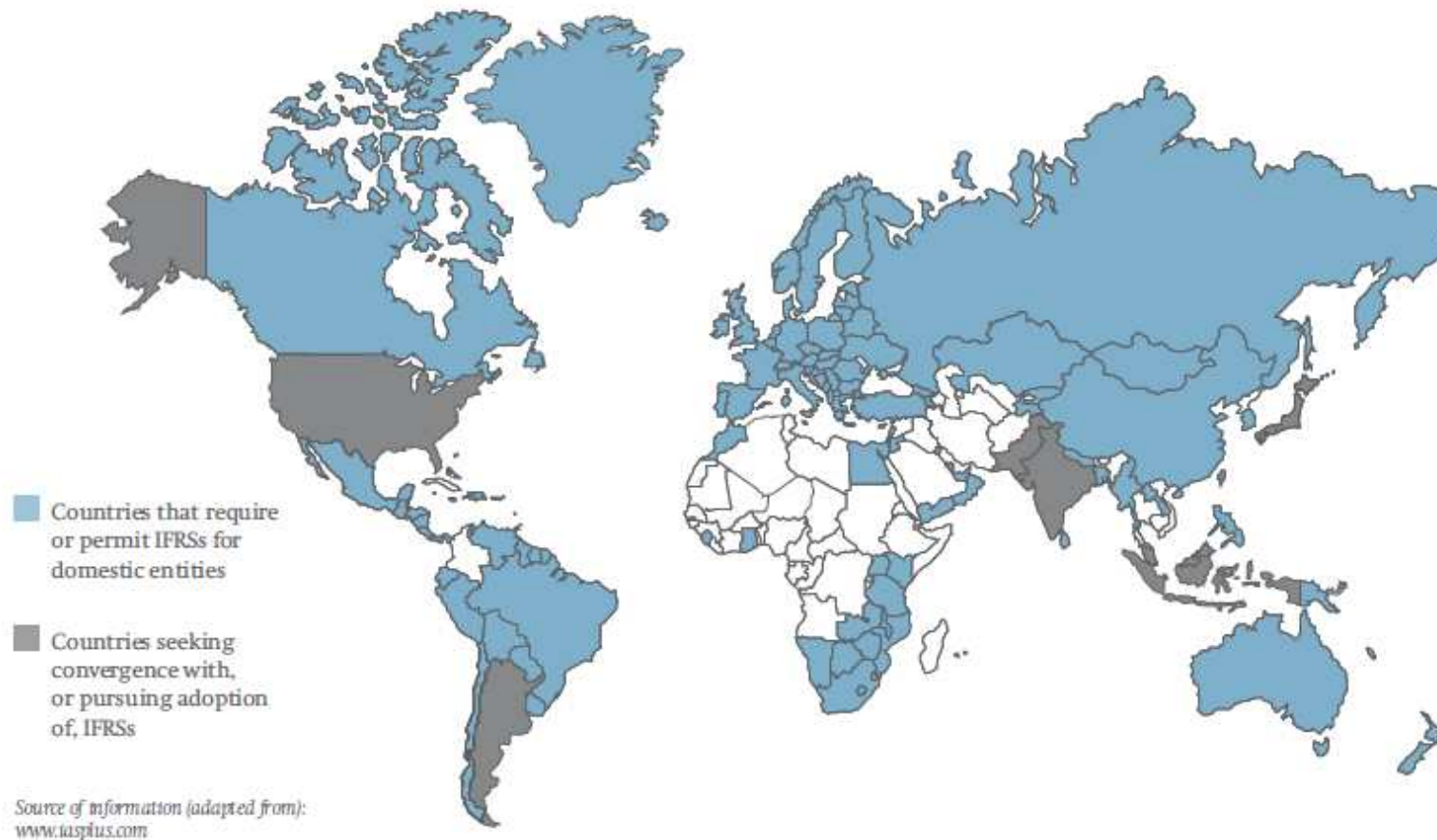
München, 26. März 2015

Agenda

1. Anwendung der IFRS weltweit
2. Arbeitsprogramm des IASB und Endorsement
3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards bzw. Interpretationen
4. Rückstellungen und Eventualschulden
5. Erlösrealisierung nach IFRS 15
6. Weitere zukünftige Neuerungen
7. DPR – Prüfungsschwerpunkte 2015
8. Fazit

1. Anwendung der IFRS weltweit

- weltweite Verbreitung der IFRS

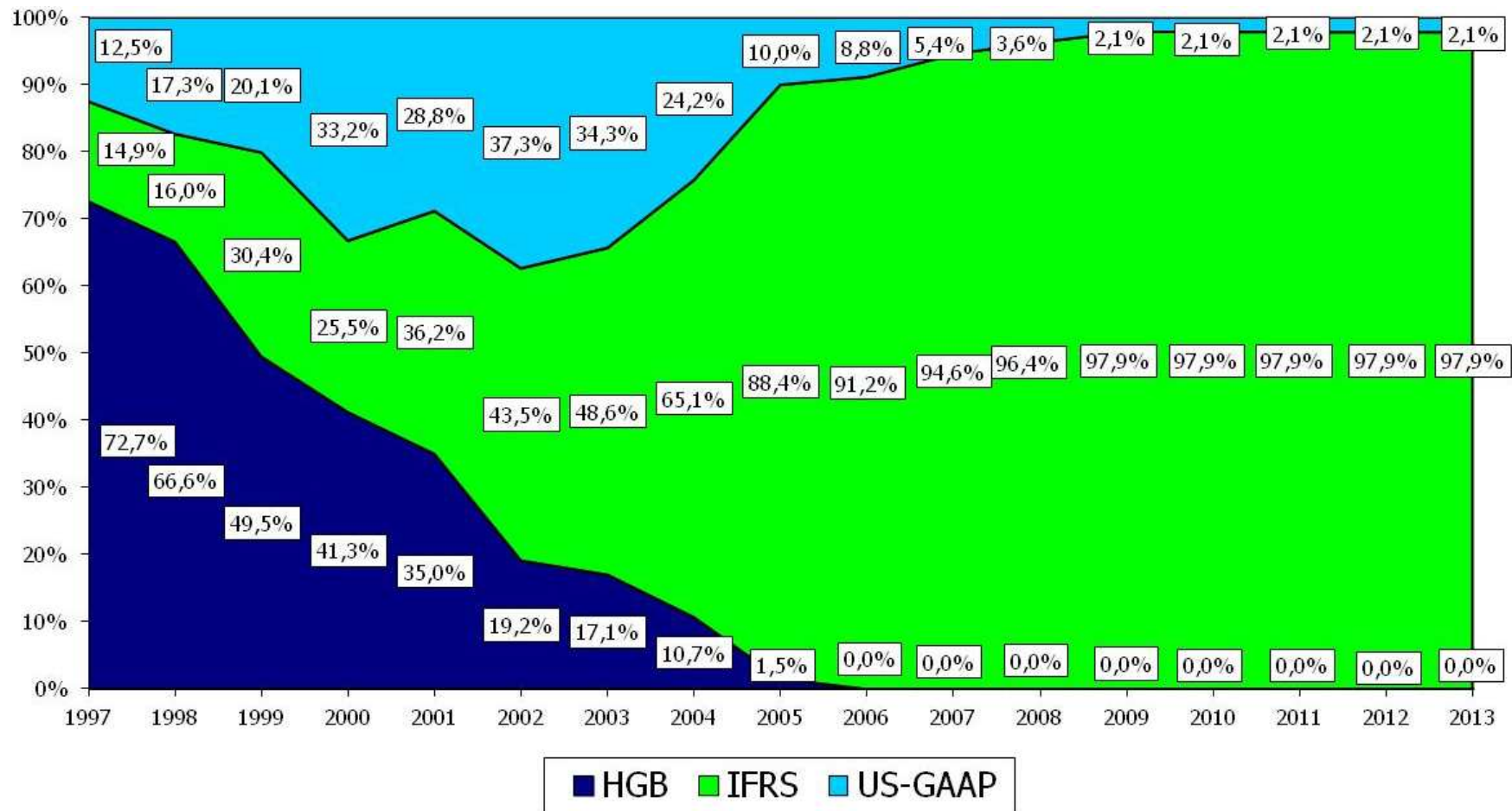


1. Anwendung der IFRS weltweit

- Stand der Diskussion in den USA
 - Entscheidung der SEC zur Übernahme der IFRS steht nach wie vor aus
 - erwartete Entscheidung in 2012 wurde aufgeschoben durch Veröffentlichung eines Arbeitsplans, der verschiedene kritische Fragen auflistet, die bei einer Entscheidung der Übernahme der IFRS in den USA zu beachten sind:
 - Finanzierung des IASB gesichert?
 - Einbindung der nationalen Standardsetter (d.h. insbes. FASB)?
 - Bestehende Lücken in den IFRS?
 - Wie können die IFRS in das US-Rechnungslegungssystem eingeführt werden? (Anpassung der US-GAAP auf der IFRS-Basis und keine unmittelbare Geltung der IFRS für US-Unternehmen)
 - weiterhin Zulassung der IFRS-Nutzung durch an US-Börsen notierte ausländische Unternehmen
 - derzeit: Übernahme der IFRS in den USA nicht absehbar

1. Anwendung der IFRS weltweit

■ Entwicklung in Deutschland: 1997-2013



Agenda

1. Anwendung der IFRS weltweit
2. Arbeitsprogramm des IASB und Endorsement
3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards bzw. Interpretationen
4. Rückstellungen und Eventualschulden
5. Erlösrealisierung nach IFRS 15
6. Weitere zukünftige Neuerungen
7. DPR – Prüfungsschwerpunkte 2015
8. Fazit

2. Arbeitsprogramm des IASB und Endorsement

- Arbeitsprogramm zu den „großen“ Projekten des IASB
(Stand: 24. Februar 2015)

Projekt	gegenwärtiger Stand	nächster Schritt	erwartete zeitliche Planung
Rahmenkonzept (umfassendes IASB-Projekt)	Erörterungen nach Veröffentlichung des Diskussionspapiers	Entwurf	1. Quartal 2015
Finanzinstrumente – Macro Hedge Accounting	Diskussionspapier	Auswertung der Stellungnahmen	1. Quartal 2015
Versicherungsverträge	erneute Veröffentlichung eines Entwurfs	erneute Erörterungen	1. Quartal 2015
Leasingverhältnisse	erneute Veröffentlichung eines Entwurfs	endgültiger Standard	2. Jahreshälfte 2015

Quelle: <http://www.iasplus.com/de/news/2015/februar/work-plan>

2. Arbeitsprogramm des IASB und Endorsement

- Arbeitsprogramm zu den „großen“ Projekten des IASB
(Stand: 24. Februar 2015)

Projekt	gegenwärtiger Stand	nächster Schritt	erwartete zeitliche Planung
Angabeninitiative – Nettoverschuldung	Entwurf	öffentliche Konsultation	1. Quartal 2015
IFRS für KMU – umfassende Überprüfung 2012-2014	Entwurf	endgültiger Standard	1. oder 2. Quartal 2015
Preisregulierte Geschäftsvorfälle	Diskussionspapier	Auswertung der Stellungnahmen	1. Quartal 2015

Quelle: <http://www.iasplus.com/de/news/2015/februar/work-plan>

2. Arbeitsprogramm des IASB und Endorsement

- Übernahme der IFRS in der EU



The EU endorsement status report Position as at 18 March 2015

IASB/IFRIC documents not yet endorsed
[Revisions to this schedule are marked in bold]

	EFRAG draft endorsement advice	EFRAG endorsement advice	ARC vote	When might endorsement be expected	IASB Effective Date	Expected to be endorsed before the effective date?
STANDARDS						
IFRS 9 Financial Instruments (Issued on 24 July 2014)	*Q2 2015	*H2 2015	*H2 2015	*H2 2015	1/1/2018	▲
IFRS 14 Regulatory Deferral Accounts (issued on 30 January 2014)	To be decided	To be decided	To be decided	To be decided	1/1/2016	
IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers (issued on 28 May 2014)	✓ 15/10/2014	✓ 17/03/2015	*Q2 2015	*Q3 2015	1/1/2017	▲
AMENDMENTS						
Amendments to IFRS 10, IFRS 12 and IAS 28: Investment Entities: Applying the Consolidation Exception (issued on 18 December 2014)	*Q2 2015	*Q3 2015	*Q4 2015	*Q1 2016	1/1/2016	▲
Amendments to IAS 1: Disclosure Initiative (issued on 18 December 2014)	✓ 27/02/2015	*Q2 2015	*Q3 2015	*Q4 2015	1/1/2016	▲
Annual Improvements to IFRSs 2012–2014 Cycle (issued on 25 September 2014)	✓ 24/10/2014	✓ 04/02/2015	*Q2 2015	*Q3 2015	1/1/2016	▲
Amendments to IFRS 10 and IAS 28: Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture (issued on 11 September 2014)	Postponed: waiting Exposure Draft from IASB				1/1/2016 To be amended	▲
Amendments to IAS 27: Equity Method in Separate Financial Statements (issued on 12 August 2014)	✓ 23/10/2014	✓ 19/12/2014	*Q2 2015	*Q3 2015	1/1/2016	▲
Amendments to IAS 16 and IAS 41: Bearer Plants (issued on 30 June 2014)	✓ 23/07/2014	✓ 19/09/2014	*Q2 2015	*Q3 2015	1/1/2016	▲
Amendments to IAS 16 and IAS 38: Clarification of Acceptable Methods of Depreciation and Amortisation (issued on 12 May 2014)	✓ 17/06/2014	✓ 24/07/2014	*Q2 2015	*Q3 2015	1/1/2016	▲
Amendments to IFRS 11: Accounting for Acquisitions of Interests in Joint Operations (issued on 6 May 2014)	✓ 16/06/2014	✓ 24/07/2014	*Q2 2015	*Q3 2015	1/1/2016	▲

Stand: 18.03.2015

Quelle: http://www.efrag.org/WebSites/UploadFolder/1/CMS/Files/Endorsement%20status%20report/EFRAG_Endorsement_Status_Report__18_March_2015.pdf

Agenda

1. Anwendung der IFRS weltweit
2. Arbeitsprogramm des IASB und Endorsement
3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards bzw. Interpretationen
4. Rückstellungen und Eventualschulden
5. Erlösrealisierung nach IFRS 15
6. Weitere zukünftige Neuerungen
7. DPR – Prüfungsschwerpunkte 2015
8. Fazit

3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- Überblick über die neuen bzw. geänderten IFRS/IFRIC mit Erstanwendung zum 01.01.2015 (bei kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr)
 - IAS 19 – Leistungen an Arbeitnehmer
 - Erleichterung für die Erfassung von Arbeitnehmerbeiträgen
 - IAS 16 – Sachanlagen
 - Präzisierung der Behandlung der kumulierten Abschreibung bei der Neubewertungsmethode
 - IAS 24 – Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen
 - Klarstellung bzgl. der Abgrenzung „Management in Schlüsselpositionen“
 - IAS 38 – Immaterielle Vermögenswerte
 - Präzisierung der Behandlung der kumulierten Abschreibung bei der Neubewertungsmethode

3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- Überblick über die neuen bzw. geänderten IFRS/IFRIC mit Erstanwendung zum 01.01.2015 (bei kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr)
 - IAS 40 – Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien
 - Klarstellung bzgl. der Beziehung zwischen IFRS 3 und IAS 40 bei der Klassifizierung „als Finanzinvestition gehalten“ bzw. „als eigentümergegenutzt“
 - IFRS 1 – Erstmalige Anwendung der IFRS
 - Bedeutung von „Zeitpunkt der Inkrafttretens“
 - IFRS 2 – Anteilsbasierte Vergütungen
 - Anpassung von Definitionen
 - IFRS 3 – Unternehmenszusammenschlüsse
 - Klarstellung bzgl. Bilanzierung von bedingten Gegenleistungen bei einem Unternehmenszusammenschluss sowie bzgl. des Anwendungsbereichs von IFRS 3 auf Joint Arrangements

3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- Überblick über die neuen bzw. geänderten IFRS/IFRIC mit Erstanwendung zum 01.01.2015 (bei kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr)
 - IFRS 8 – Geschäftssegmente
 - Neue Angabepflichten bei der Zusammenfassung von Geschäftssegmenten sowie Präzisierung der Überleitung der Summe der zu berichtenden Vermögenswerte des Geschäftssegments auf die Vermögenswerte des Unternehmens
 - IFRS 13 – Bemessung des beizulegenden Zeitwerts
 - Klarstellung bzgl. der Bemessung des beizulegenden Zeitwerts bei kurzfristigen Forderungen und Verbindlichkeiten sowie hinsichtlich des Anwendungsbereichs der Ausnahme für Portfolien
 - IFRIC 21 – Abgaben
 - Interpretation mit Leitlinien zum Zeitpunkt und zur Höhe der Bilanzierung von öffentlichen Abgaben

3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- IAS 19 – Leistungen an Arbeitnehmer **endorsed am 17.12.2014**
 - Durchführung der Änderungen an IAS 19 unter dem Titel „Leistungsorientierte Pläne: Arbeitnehmerbeiträge (Änderungen an IAS 19 Leistungen an Arbeitnehmer)“ im November 2013 vom IASB
 - Grundlage: Anwenderfragen aus Bilanzierungspraxis beim IFRS IC (IFRS Interpretation Committee)
 - Bilanzierung von Arbeitnehmerbeiträgen im Zusammenhang mit Dienstzeiten
 - Komplexität der Regelungen in IAS 19 allgemein
 - Kern der Anwenderfragen
 - Behandlung der Arbeitnehmerbeiträge als Kürzung des Gehalts- oder Dienstzeitaufwands für Pensionszusagen und
 - Bewertung arbeitnehmerfinanzierter Versorgungsleistungen sowie deren Zuordnung auf Dienstjahre

3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

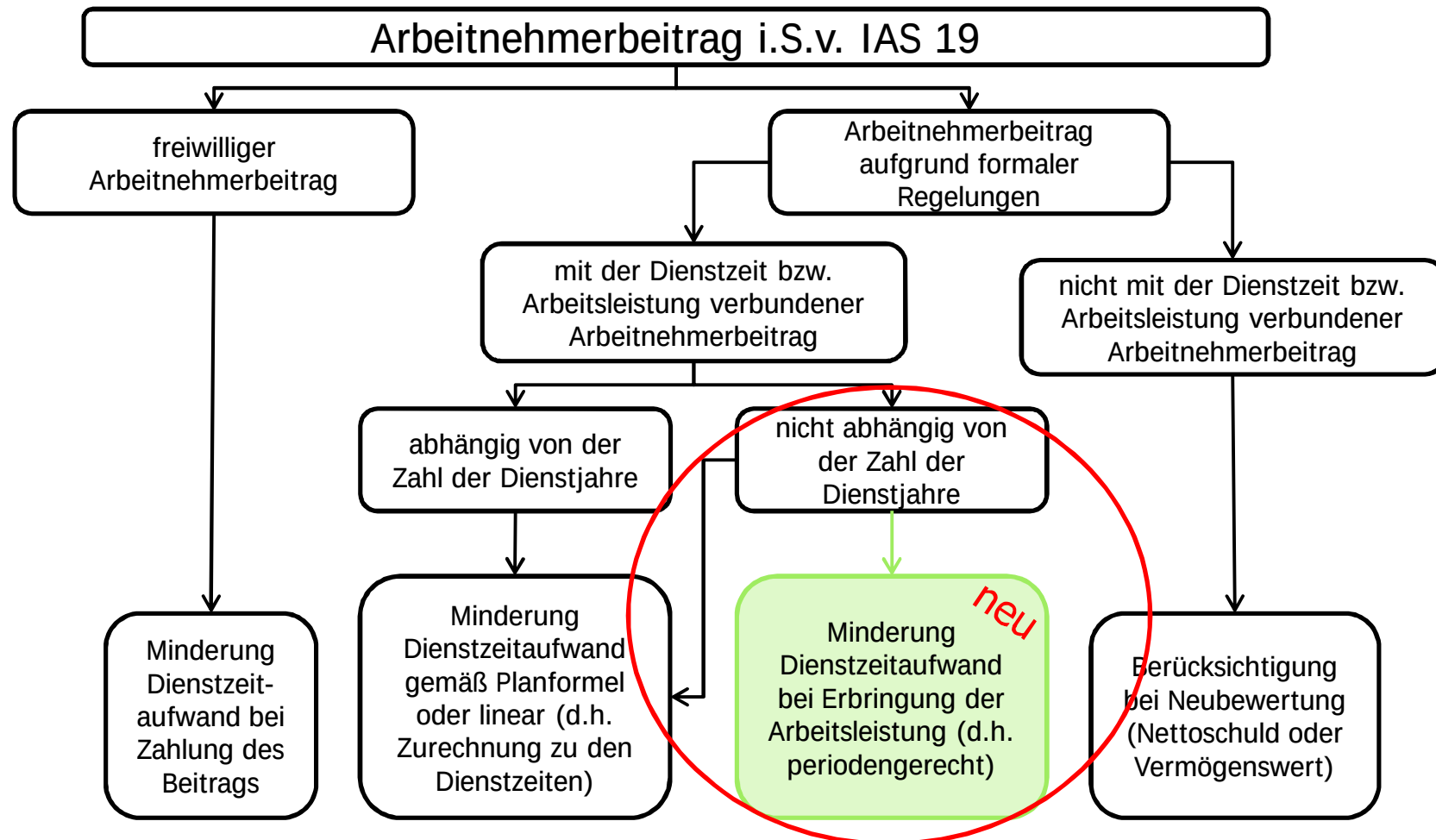
- IAS 19 – Leistungen an Arbeitnehmer
 - Arbeitnehmerbeiträge
 - dienen der Entlastung des Unternehmens von einem Teil der mit den Pensionsplänen verbundenen Kosten
 - freiwillige Arbeitnehmerbeiträge versus Pflichtbeiträge
 - bislang führten die Vorschriften auch bei einfachen Typen von Arbeitnehmerbeiträgen zu komplizierten und aufwendigen Berechnungen
 - **Erleichterung** erforderlich
 - für die auf formalen Regelungen beruhenden und damit verpflichtend zu leistenden Unternehmerbeiträge wurde neu in IAS 19.93 die Unterscheidung aufgenommen, ob die Höhe dieser Beiträge
 - von der Anzahl der Dienstjahre abhängt oder davon unabhängig ist

3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- IAS 19 – Leistungen an Arbeitnehmer
 - Neuregelung bezieht sich auf Arbeitnehmerbeiträge, die mit Dienstzeit verbunden sind, deren Höhe jedoch nicht von Anzahl der Dienstjahre abhängt
 - stattdessen bspw. Lebensalter als ein (entscheidendes) Merkmal für Beitragshöhe oder
 - Vereinbarung eines fixen Betrags während der gesamten Dienstzeit oder
 - Vereinbarung eines festen Prozentsatzes vom Gehalt
 - IASB hat für diese Fälle eine Erleichterung in Form eines Wahlrechts geschaffen
 - entweder kann der Dienstzeitaufwand gem. Planformel oder linear (über die Laufzeit) gemindert werden (bisherige alleinige Regelung),
 - oder die Berücksichtigung der Arbeitnehmerbeiträge als Minderung des Dienstzeitaufwands erfolgt direkt in der Periode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wird (neue Alternativmöglichkeit)

3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

■ IAS 19 – Leistungen an Arbeitnehmer



Quelle: Zwirner/Boecker, KoR 2015, S. 3

3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- IAS 19 – Leistungen an Arbeitnehmer
 - Bedeutung der Erleichterung für die Bilanzierungspraxis
 - Unternehmen wird gestattet, betreffende Beiträge des Arbeitnehmers in der Periode abzuziehen, in der die Arbeitsleistung erbracht wird
 - Eine Verteilung über die Dienstzeiten, mit der im Zweifel ein höherer Ermittlungsaufwand verbunden ist, ist fortan nicht mehr erforderlich
 - Zudem entspricht Vorgehensweise nach Ansicht des IASB der gängigen Praxis, die somit nun im Standard verankert wird

3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

■ IAS 19 – Leistungen an Arbeitnehmer



- konkrete Auswirkung auf die Erfassungstechnik
 - bislang musste jeweils zum Stichtag der Wert der Arbeitnehmerleistungen (Arbeitnehmerbeiträge) unter Berücksichtigung von Zinseffekten (d.h. i.S.e. Barwertbetrachtung) auf die einzelnen Dienstjahre verteilt werden (linear oder unter Berücksichtigung der im Plan enthaltenen Leistungsformel)
 - die so ermittelten Werte mindern dann den insgesamt aus der Versorgungsverpflichtung zu erfassenden Dienstzeitaufwand (Versorgungsverpflichtung beinhaltet sowohl den vom Unternehmen finanzierten Teil als auch den vom Arbeitnehmer selbst mitfinanzierten Teil)
 - bei Inanspruchnahme der Erleichterungsmöglichkeit dürfen die Unternehmen die Arbeitnehmerbeiträge vollständig als Reduktion des Dienstzeitaufwands in der Periode erfassen, in der die zugehörige Arbeitsleistung erbracht wurde
 - es entfällt damit die komplexe Berechnung der ursprünglichen Erfassungsmethode zur (linearen) Verteilung über die Dienstjahre

3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- IAS 19 – Leistungen an Arbeitnehmer
 - Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderungen des IAS 19 Geschäftsjahre die am oder nach dem **01.07.2014** beginnen
 - Eine frühere Anwendung ist nach Übernahme durch die EU möglich
 - bedingt allerdings entsprechende Erläuterungen
 - Geänderte Vorschriften sind retrospektiv anzuwenden

3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- Jährliche Verbesserungen der IFRS 2010-2012 (annual improvements)
 - Änderungen in IAS 16 bzw. IAS 38 bei Anwendung der Neubewertungsmethode
 - Änderungen in IAS 24 (Nahestehende Personen)
 - Änderungen in IFRS 2 (Anteilsbasierte Vergütung)
 - Änderungen in IFRS 3 (Unternehmenszusammenschlüsse)
 - Änderungen in IFRS 8 (Geschäftssegmente)
 - Änderungen in IFRS 13 (Fair Value Measurement)

endorsed am 17.12.2014

3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- IAS 16 bzw. IAS 38 bei Anwendung der Neubewertungsmethode
 - Betrifft anteilmäßige Neudarstellung der kumulierten Abschreibung bei der Neubewertungsmethode
 - **Klarstellung:** Bei Neubewertung einer Sachanlage (IAS 16) bzw. eines immateriellen Vermögensgegenstands (IAS 38) Anpassung des Bruttobuchwerts auf eine Art und Weise, die mit der Neubewertung des Buchwerts in Einklang steht
 - Präzisierung der Behandlung kumulierter Abschreibungen für den Fall, dass die aufgrund einer Neubewertung notwendige Anpassung nach Bruttomethode erfolgt (IAS 16.35 bzw. IAS 38.80)
 - Anpassung kann bspw. mit verfügbaren Marktdaten ermittelt werden oder über eine proportional auf Nettobuchwertbasis durchgeführte Anpassung
 - Bruttobuchwert muss künftig konsistent zur Neubewertung des Nettobuchwerts angeglichen werden, damit die kumulierten Abschreibungen der Differenz zwischen Brutto- und Nettobuchwert entsprechen

3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- IAS 16 bzw. IAS 38 bei Anwendung der Neubewertungsmethode
 - **Erstanwendungszeitpunkt** der Neuregelungen **01.07.2014**
 - Vorzeitige Anwendung ist unter Angabe dieser Tatsache möglich

3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- Änderungen IAS 24 (nahestehende Personen)
 - **Ziel:** Klarstellung bzgl. Abgrenzung „Management in Schlüsselpositionen“
 - Sind mit „Personen“ (nach IAS 29.9), über deren Beziehungen mit der berichtspflichtigen Gesellschaft Angaben zu machen sind, **natürliche Personen** oder auch **juristische Personen** gemeint?
 - IAS 24 verdeutlicht, dass auch Geschäftsführungsunternehmen, die als Mitglied des Managements in Schlüsselpositionen agieren, als nahestehend gelten (IAS 24.9)
 - In Deutschland gilt insb. GmbH & Co.KG als Beispiel
 - GmbH, die als Komplementär geschäftsführende Tätigkeiten übernimmt, erfüllt Definition IAS 24.9 (a) (iii) und gilt damit als nahestehende Person
 - **Erstanwendungszeitpunkt** der Neuregelungen **01.07.2014**
 - Vorzeitige Anwendung ist unter Angabe dieser Tatsache (auch) möglich



3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- Änderungen in IFRS 2 (Anteilsbasierte Vergütung)
 - Klarstellung der Definitionen der „**Ausübungsbedingung**“ sowie „**Marktbedingungen**“
 - Hinzufügen/Ergänzen eigenständiger Definitionen für Begriffe der „**Leistungsbedingungen**“ sowie „**Dienstbedingungen**“
 - **Ziel:** Vermeidung von Klassifizierungsproblemen im Zusammenhang mit verschiedenen Arten von Ausübungsbedingungen
 - Aufgrund eigenständiger Definitionen für „Leistungsbedingungen“ sowie „Dienstbedingungen“ wurde Definition der Ausübungsbedingung gekürzt
 - **Marktbedingung** wurde um **Zusatz** ergänzt
 - Bei Gewährung anteilsbasierter Vergütung kann mit Blick auf die Erfüllung der Bedingung nicht nur auf den Marktpreis der EK-Instrumente des Unternehmens selbst, sondern auch auf deren Wert oder den Wert der EK-Instrumente eines anderen Unternehmens dieser Gruppe abgestellt werden

3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- Änderungen in IFRS 2 (Anteilsbasierte Vergütung)
 - **Leistungsbedingungen** umfassen auch immer eine Dienstbedingung
 - Gegenpartei muss implizit oder explizit eine festgelegte Dienstzeit ableisten, für die dann anteilmäßige Vergütungen gewährt werden
 - Zudem handelt es sich um eine Ausübungsbedingung, die das Erzielen eines bestimmten Erfolgs während der Laufzeit der Dienstleistung verlangt
 - Maßgeblicher Zeitraum für Erreichen der **Erfolgsziele** soll sich nicht über Ende Dienstzeit erstrecken
 - Unterscheidung zwischen **marktbezogenen** und **nicht-marktbezogenen** Zielen
 - **Erstanwendungszeitpunkt** der Neuregelungen **01.07.2014**
 - Vorzeitige Anwendung ist unter Angabe dieser Tatsache möglich

3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- Änderungen der IFRS 3 (Unternehmenszusammenschlüsse)
 - **Klarstellung** in IFRS 3 bzgl. Bilanzierung von bedingten Gegenleistungen im Zuge eines Unternehmenszusammenschlusses (z.B. Earn-Out-Klauseln) 
 - bei der Klassifizierung dieser bedingten Gegenleistungen als Eigenkapital oder Fremdkapital kamen bislang entweder die Definition des IAS 32 oder die Regelungen anderer anwendbarer IFRS zur Anwendung
 - künftig richtet sich Klassifizierung von Eigenkapital und Fremdkapital ausschließlich nach IAS 32 (IFRS 3.40)
 - Bewertung von Finanzinstrumenten, die unter IAS 39 fallen, erfolgte bisher zum Fair Value (**erfolgsneutral** oder **erfolgswirksam**)
 - Künftig erfolgt bei Folgebewertung von bedingten Gegenleistungen, **die nicht als EK klassifiziert** werden, durchgängig eine **erfolgswirksame** Zeitwertbewertung
 - **Erstanwendungszeitpunkt** der Neuregelungen **01.07.2014**
 - Vorzeitige Anwendung ist unter Angabe dieser Tatsache möglich

3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- Änderungen IFRS 8 (Geschäftssegmente)
 - Änderungen in IFRS 8 betreffen Geschäftssegmente und Überleitungsrechnung
 - Neue **Angabepflichten** bei der Zusammenfassung von Geschäftssegmenten
 - Offenlegung der Kriterien zur Aggregation durch das Management
 - **Ziel:** Förderung des besseren Verständnisses für den Abschlussadressaten; nach welchen Kriterien operative Segmente zusammengefasst wurden
 - Präzisierung der **Überleitung** der Summe der zu berichtenden Vermögenswerte des Geschäftssegments auf Vermögenswerte des Unternehmens, sofern diese dem Hauptentscheidungsträger berichtet werden
 - Angabepflicht richtet sich i.S.d. **Management Approach** nach unternehmensinternen Reporting
 - **Erstanwendungszeitpunkt** der Neuregelungen **01.07.2014**
 - Vorzeitige Anwendung ist unter Angabe dieser Tatsache (auch) möglich

3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- Änderungen in IFRS 13 (Fair Value Measurement)
 - **Klarstellung** in IFRS 13 zur Bemessung des beizulegenden Zeitwerts von kurzfristigen Forderungen und Verbindlichkeiten
 - Veröffentlichung von IFRS 13 sowie Änderung von IFRS 9 sowie IAS 39 haben nicht zur Abschaffung der Möglichkeit geführt, kurzfristige Forderungen und Verbindlichkeiten ohne vereinbarten Zinssatz nicht abzuzinsen, solange die Effekte unterlassener Abzinsung nicht wesentlich sind
 - d.h., die **Möglichkeit zum Verzicht auf Abzinsung** bleibt unter den genannten Voraussetzungen bestehen
 - Da Anpassung in IFRS 13 Basis of Conclusion erfolgte (IFRS 13.BC138A), kann es auch keinen Erstanwendungszeitpunkt geben
 - Klarstellung ist unmittelbar wirksam

3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- Jährliche Verbesserungen der IFRS 2011-2013 (annual improvements)
 - Änderungen in IAS 40 (Investment Properties)
 - Änderungen in IFRS 1 (Erstmalige Anwendung der IFRS)
 - Änderungen in IFRS 3 (Unternehmenszusammenschlüsse)
 - Änderungen in IFRS 13 (Fair Value Measurement)

endorsed am 18.12.2014

3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- Änderungen IAS 40 (Investment Properties)
 - **Ziel:** Verdeutlichung der Beziehung von IFRS 3 und IAS 40 bei der Klassifizierung einer Immobilie „**als Finanzinvestition gehalten**“ (Behandlung nach IAS 40) oder als „**eigentümergenutzt**“ (Behandlung nach IAS 16).
 - Nach neu eingefügten IAS 40.14A schließen sich die Anwendungsbereiche von IFRS 3 und IAS 40 nicht gegenseitig aus
 - Beispiel: relevant beim Erwerb von als Investment Property qualifizierten Immobilien
 - hier kam es in der Praxis zu unterschiedlichen Einschätzungen, ob eine solche Transaktion ein Unternehmenszusammenschluss i.S.v. IFRS 3 sein kann oder nicht



3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- Änderungen IAS 40 (Investment Properties)
 - Relevanz von IFRS 3 und IAS 40
 - **IFRS 3** ist maßgeblich für die Frage, ob ein einzelner Vermögenswert, eine Gruppe von Vermögenswerten oder ein Unternehmenszusammenschluss durch Erwerb eines Geschäftsbetriebs vorliegt
 - **IAS 40** ist maßgeblich für die Frage, ob eine Immobilie als Investment Property zu qualifizieren ist oder als eigentümergegenutzte Immobilie (für Letztere käme dann IAS 16 zur Anwendung)
- Bei einem **Unternehmenszusammenschluss mit Investment Property** finden auf diese Transaktion sowohl IFRS 3 als auch IAS 40 Anwendung
- **Erstanwendungszeitpunkt** der Neuregelungen **01.07.2014**
 - Vorzeitige Anwendung ist unter Angabe dieser Tatsache möglich



3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- Änderungen IFRS 1 (Erstmalige Anwendung der IFRS)
 - Klarstellung in IFRS 1, dass ein Unternehmen bei erstmaliger Anwendung die Wahl hat, die bisher bestehenden und geltenden IFRS anzuwenden oder vorzeitig neue bzw. überarbeitete IFRS anzuwenden (sofern vorzeitige Anwendung erlaubt ist)
 - gewählte Fassung muss einheitlich auf alle im Abschluss dargestellten Perioden angewendet werden
 - in der EU gilt es zudem die Notwendigkeit des Endorsements von neuen bzw. geänderten Regelungen zu beachten
 - ansonsten liegt kein konformer IFRS-Abschluss i.S.d. § 315a HGB vor
 - Da Anpassung in IFRS 1 in der Basis of Conclusion erfolgte (IFRS 1.BC11A), die kein Bestandteil des Standards selbst ist, kann es auch keinen Erstanwendungszeitpunkt geben
 - Klarstellung ist unmittelbar wirksam

3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- Änderungen in IFRS 3 (Unternehmenszusammenschluss)
 - Neufassung von IFRS 3.2 (a) dient Klarstellung, dass vom Anwendungsbereich des IFRS 3 nicht „nur“ Joint Ventures, sondern alle Formen von Joint Arrangements i.S.d. IFRS 11 ausgenommen sind
 - Ausschluss betrifft nur Darstellung der Gründung des Joint Arrangement in dessen Abschluss
 - Ausnahme gilt zudem nur für den Abschluss der Joint Operation bzw. des Joint Ventures und bezieht sich auf den Abschluss der Partnerunternehmen
 - **Erstanwendungszeitpunkt** der Neuregelungen **01.07.2014**
 - Vorzeitige Anwendung ist unter Angabe dieser Tatsache möglich

3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- Änderungen in IFRS 13 (Fair Value Measurement)
 - Nach IFRS 13.48 existiert die sog. **Portfolio Exception** für ein Portfolio
 - Für eine Gruppe von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten gibt es eine Ausnahme von der Anwendung des IFRS 13
 - Bedingung: Steuerung des Portfolios erfolgt auf Basis der Nettobelastung durch Marktrisiko oder Kreditrisiko
 - **Ausnahme:** Bestimmung des **Fair Value** durch Abstellen auf einen Preis, zu dem der Nettogesamtbetrag der Verkaufs- oder Kaufposition zwischen den Marktteilnehmern unter aktuellen Marktbedingungen am relevanten Stichtag und in einem geordneten Geschäftsvorfall übertragen würde
 - Dies gilt unabhängig davon, ob die Definition eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Schuld des IAS 32 erfüllt wird
- **Erstanwendungszeitpunkt** der Neuregelungen **01.07.2014**
 - Vorzeitige Anwendung ist unter Angabe dieser Tatsache (auch) möglich



3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards und Interpretationen

- Neuregelungen nach IFRIC 21 endorsed am 13.06.2014
 - Interpretation mit Leitlinien zum Zeitpunkt und Höhe der Bilanzierung von öffentlichen Abgaben
 - Ausgenommen: Abgaben die in anderen Standards behandelt werden
 - bspw. Ertragsteuern nach IAS 12 oder Geldstrafen aufgrund von Rechtsverstößen (IFRIC 21.3 ff.)
 - IFRIC 21 stellt Konkretisierung von IAS 37 dar
 - Aktivität, die die Zahlung der Abgabe basierend auf den einschlägigen Vorschriften auslöst = Schuld begründendes Ereignis
 - In IFRIC 21 ist retrospektive Gültigkeit der Interpretation für Berichtsperioden geregelt, die am oder nach dem 01.01.2014 beginnen
 - Im Zuge des **EU-Endorsement-Prozesses** wurde der **17.06.2014** als maßgeblicher Übergangszeitpunkt festgelegt
 - Bei kalendergleichen Berichtsjahr entspräche dies Berichtsperiode 2015

Agenda

1. Anwendung der IFRS weltweit
2. Arbeitsprogramm des IASB und Endorsement
3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards bzw. Interpretationen
4. Rückstellungen und Eventualschulden
5. Erlösrealisierung nach IFRS 15
6. Weitere zukünftige Neuerungen
7. DPR – Prüfungsschwerpunkte 2015
8. Fazit

4. Rückstellungen und Eventualschulden

- Anwendungsbereich des IAS 37 und Definitionen
 - Rückstellung
 - Verbindlichkeit – Höhe und Zeitpunkt des Zahlungsabflusses unsicher
 - Eventualschuld
 - aus Ereignissen der Vergangenheit resultierende mögliche Verpflichtung
 - deren Existenz von zukünftigen Ereignissen anhängt
 - ODER
 - aus Ereignissen der Vergangenheit resultierende nicht erfasste gegenwärtige Verpflichtung
 - die nicht erfasst ist, weil
 - Erfüllung der Verpflichtung auch ohne Abfluss von wirtschaftlichen Ressourcen möglich ist
 - verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung nicht möglich

4. Rückstellungen und Eventualschulden

- Anwendungsbereich des IAS 37 und Definitionen
 - Eventualschulden
 - grundsätzlich kein Ansatz in der Bilanz
 - **Ausnahme:** übernommene Eventualschulden eines erworbenen Tochterunternehmens bei Erstkonsolidierung

Rückstellungen

Bilanzansatz
und
Anhangangaben

Eventualschulden

kein Bilanzansatz,
nur
Anhangangaben

4. Rückstellungen und Eventualschulden

- Anwendungsbereich des IAS 37 und Definitionen

- Eventualschulden – Beispiele



- gesamtschuldnerisches Eingehen einer Verbindlichkeit
 - so lange davon auszugehen ist, dass alle Gesamtschuldner anteilig ihre Schuld tragen werden, besteht in Höhe des den eigenen Anteil an der Gesamtschuld übersteigenden Teils der Verbindlichkeit eine mögliche Verpflichtung, deren tatsächlicher Eintritt jedoch unwahrscheinlich ist
 - Angabe einer Eventualschuld
 - wird jedoch der Ausfall eines anderen Gesamtschuldners wahrscheinlich, wird die Eventualschuld zu einer rückstellungspflichtigen Verpflichtung

4. Rückstellungen und Eventualschulden

- Anwendungsbereich des IAS 37 und Definitionen

- Eventualschulden – Beispiele



- bestehendes Prozessrisiko

- das Unterliegen in einem Prozess wird als unwahrscheinlich angesehen

- Angabe einer Eventualschuld

- auch falls ein Zahlungsabfluss zwar wahrscheinlich wäre, dieser jedoch nicht mit hinreichender Verlässlichkeit quantifizierbar ist, fehlt es an den Kriterien für eine Rückstellungsbildung

- Angabe einer Eventualschuld

4. Rückstellungen und Eventualschulden

- Rückstellungen versus Verbindlichkeiten
 - Unterscheidung zwischen Rückstellungen, sonstigen Schulden und abgegrenzten Schulden
 - gekennzeichnet durch **Unsicherheit** bezüglich der Höhe und der Fälligkeit der künftigen Zahlungsverpflichtungen

sonstige Schulden (other liabilities)	abgegrenzte Schulden (accruals)	Rückstellungen (provisions)
• es besteht praktisch keine Unsicherheit bzgl. Ansatz und Bewertung • z.B. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	• es ist zwar eine Schätzung erforderlich, die Unsicherheit ist indes sehr gering • z.B. Verbindlichkeiten, für die noch keine Rechnung vorliegt	• zwar besteht regelmäßig keine Unsicherheit bzgl. des Bestehens einer gegenwärtigen Verpflichtung • aber: es besteht Unsicherheit bzgl. ihrer Höhe und/oder ihrer Fälligkeit
Ausweis einer Verbindlichkeit		

4. Rückstellungen und Eventualschulden

■ Ansatz von Rückstellungen – Allgemeines



- Ansatz einer Rückstellung, wenn
 - eine gegenwärtige rechtliche oder faktische Verpflichtung aus zurückliegendem Ereignis besteht,
 - die Wahrscheinlichkeit gegeben ist, dass zur Begleichung der Verpflichtung ein Abfluss wirtschaftlicher Ressourcen erforderlich ist, und
 - eine verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung möglich ist

4. Rückstellungen und Eventualschulden

- Ansatz von Rückstellungen – ausgewählte Sachverhalte
 - unterlassene **Instandhaltungsmaßnahmen**
 - keine Verpflichtung gegenüber Dritten → keine Rückstellung
 - **Wünsche, Beschlüsse** etc. des Managements begründen grundsätzlich keine Rückstellungspflichten
 - aber: wurden Beschlüsse vor dem Bilanzstichtag an Dritte kommuniziert
 - faktische Verpflichtung gegeben, die Beschlüsse tatsächlich durchzuführen
 - rechtliche Verpflichtung zu Rückstellungsbildung
 - Beispiel: Restrukturierungsrückstellungen



4. Rückstellungen und Eventualschulden

- Ansatz von Rückstellungen – ausgewählte Sachverhalte
 - **Restrukturierungsmaßnahmen**
 - Beschluss des Managements zum Personalabbau begründet für sich alleine noch keine rückstellungsfähige Verpflichtung
 - aber: vor dem Stichtag wird der Restrukturierungsplan an Dritte (z.B. insbesondere den Betroffenen, aber auch der interessierten Öffentlichkeit) hinreichend detailliert kommuniziert
 - es wurde die berechtigte Erwartung geweckt, dass der Restrukturierungsplan auch tatsächlich umgesetzt wird
 - Unternehmen kann sich der Durchführung des Restrukturierungsplans nicht mehr entziehen (zumindest nicht ohne wesentliche Nachteile wie z.B. Glaubwürdigkeitsverluste)
 - Hinweis: Standards regeln detailliert die Voraussetzungen, bei deren Vorliegen zum Bilanzstichtag eine Rückstellungspflicht entsteht (IAS 37.70 ff. und IAS 19.159 ff.)

4. Rückstellungen und Eventualschulden

- Ansatz von Rückstellungen – ausgewählte Sachverhalte

- Kosten für **Generalüberholungen**



- Beispiel: Verpflichtung für Fluggesellschaften, ihre Flugzeuge regelmäßig generalüberholen zu lassen
 - es handelt sich dabei nicht um eine gegenwärtige Verpflichtung, der sich die Fluggesellschaft nicht entziehen kann, sondern
 - die Durchführung der Generalüberholung ist notwendige Voraussetzung für den Weiterbetrieb der Flugzeuge
 - die Verpflichtung entsteht folglich nicht durch den laufenden Betrieb der Flugzeuge (und damit in der Vergangenheit), sondern durch den Wunsch des Managements, die Flugzeuge weiterhin nutzen zu wollen (betrifft die Zukunft)
 - deswegen kann keine Rückstellung für die Kosten der Generalüberholung gebildet werden

4. Rückstellungen und Eventualschulden

- Ansatz von Rückstellungen – ausgewählte Sachverhalte
 - zukünftige **laufende Verluste**
 - keine gegenwärtige faktische, rechtliche Verpflichtung
 - keine Rückstellungsbildung (Ausnahme: drohende Verluste aus schwebenden Geschäften)
 - **drohe Verluste** aus schwebenden Geschäften
 - Rückstellungsbildung, wenn die nicht vermeidbaren Kosten eines Vertrags den erwarteten Nutzen übersteigen
 - zuvor ist jedoch zu prüfen, ob nicht die der Vertragserfüllung zugrunde liegenden Vermögenswerte wertgemindert sind und deswegen zunächst abgewertet werden müssen
 - aber: es muss ein „echter“ Verlust entstanden sein, d.h. die Kosten müssen die Erlöse übersteigen (ein unvorteilhafter Vertrag allein reicht nicht aus)

4. Rückstellungen und Eventualschulden

- Ansatz von Rückstellungen – ausgewählte Sachverhalte
 - **Kulanzleistungen**
 - d.h. Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung
 - es liegt zwar keine rechtliche Verpflichtung gegenüber Dritten vor
 - aber: Rückstellungspflicht begründet sich auf einer faktischen Verpflichtung
 - denn: das Unternehmen kann sich diesen Kulanzleistungen nicht entziehen, ohne wesentliche Nachteile erleiden zu müssen
 - aus Unternehmenssicht würde es mit Blick auf die Kundenzufriedenheit und die Kundenbindung auf die Dauer ökonomisch keinen Sinn machen, lediglich die rechtlich verpflichtenden Gewährleistungen zu erbringen
 - Kulanzleistung ist damit keine freiwillige Leistung, sondern eine faktische wirtschaftliche Verpflichtung → Rückstellungsbildung

4. Rückstellungen und Eventualschulden

- Bewertung von Rückstellungen
 - Ansatz mit der bestmöglichen Schätzung des Betrags, mit dem die gegenwärtige Verpflichtung am Bilanzstichtag abgelöst werden könnte
 - bei größerer Grundgesamtheit von Sachverhalten
 - Ansatz des mit den Wahrscheinlichkeiten gewichteten Erwartungswerts (IAS 37.39)
 - bei nur einem Sachverhalt
 - Ansatz des besten Schätzwerts (üblicherweise wird nicht der Erwartungswert zurückgestellt) (IAS 37.40)
 - Drohverlustrückstellung
 - Ansatz des niedrigeren Werts aus Erfüllungskosten und Ausstiegskosten (z.B. Vertragsstrafe) (IAS 37.68)
- Rückstellungen sind mit dem Barwert der Auszahlungen zu bewerten, sofern der Diskontierungseffekt wesentlich ist (IAS 37.45)

4. Rückstellungen und Eventualschulden

- Bewertung von Rückstellungen
 - Neubewertung der Rückstellungen zu jedem Bilanzstichtag
 - Änderungen können sich ergeben aus
 - geänderter Einschätzung,
 - geänderten Wahrscheinlichkeiten,
 - geänderten Diskontierungszinssätzen oder
 - alleine aus dem Zeitablauf
 - sichere Rückgriffsansprüche gegen Dritte sind als selbständige Vermögenswerte zu bilanzieren, sofern sie so gut wie sicher sind
 - Saldierungsverbot mit Rückstellungen
 - aktivierter Rückgriffsanspruch darf Rückstellung nicht übersteigen
 - Saldierung der entsprechenden Aufwendungen und Erträge in der GuV ist indes erlaubt

Agenda

1. Anwendung der IFRS weltweit
2. Arbeitsprogramm des IASB und Endorsement
3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards bzw. Interpretationen
4. Rückstellungen und Eventualschulden
5. Erlösrealisierung nach IFRS 15
6. Weitere zukünftige Neuerungen
7. DPR – Prüfungsschwerpunkte 2015
8. Fazit

5. Erlösrealisierung nach IFRS 15

- IFRS 15 – Hintergrund
 - Abschlussposten „**Umsatzerlöse**“ als wesentliche Zahl für Abschlussadressaten von Jahres- und Konzernabschlüssen
 - Beurteilung Leistungsfähigkeit von Unternehmen und von deren Perspektiven
 - Überarbeitung des IFRS 15 aufgrund von Konvergenzbemühungen von **IASB** und **FASB**
 - **Ziel:** Erarbeitung gemeinsamer Grundsätze für Umsatzrealisierung
 - Vereinheitlichung der mehr als 100 einzelnen US-GAAP-Standards mit vielen branchenspezifischen Regelungen und widersprüchlichen Ergebnissen für ähnliche Transaktionen
 - Überarbeitung einzelner IFRS-Standards zur Umsatzrealisierung (IAS 18 „Erträge“ und IAS 11 „Fertigungsaufträge“) unter Berücksichtigung von Mehrkomponentengeschäften zu branchenübergreifenden Regelungen

5. Erlösrealisierung nach IFRS 15

- IFRS 15 – Hintergrund
 - Schwerpunkt der Überarbeitung lag auf sämtlichen Verträgen mit Kunden
 - Ausnahme: Leasingverträge, Versicherungsverträge und Finanzinstrumente
 - Mit Veröffentlichung des (neuen) IFRS 15 am **28.10.2014** wurde Überarbeitung zunächst abgeschlossen
 - IFRS 15 ersetzt folgende Standards und Interpretationen:
 - IAS 11 „Fertigungsaufträge“
 - IAS 18 „Erlöse“
 - IFRIC 13 „Kundenbindungsprogramme“
 - IFRIC 15 „Vereinbarungen über die Errichtung von Immobilien“
 - IFRIC 18 „Übertragungen von Vermögenswerten und Kunden“
 - SIC-31 „Erträge – Tausch von Werbeleistungen“

5. Erlösrealisierung nach IFRS 15

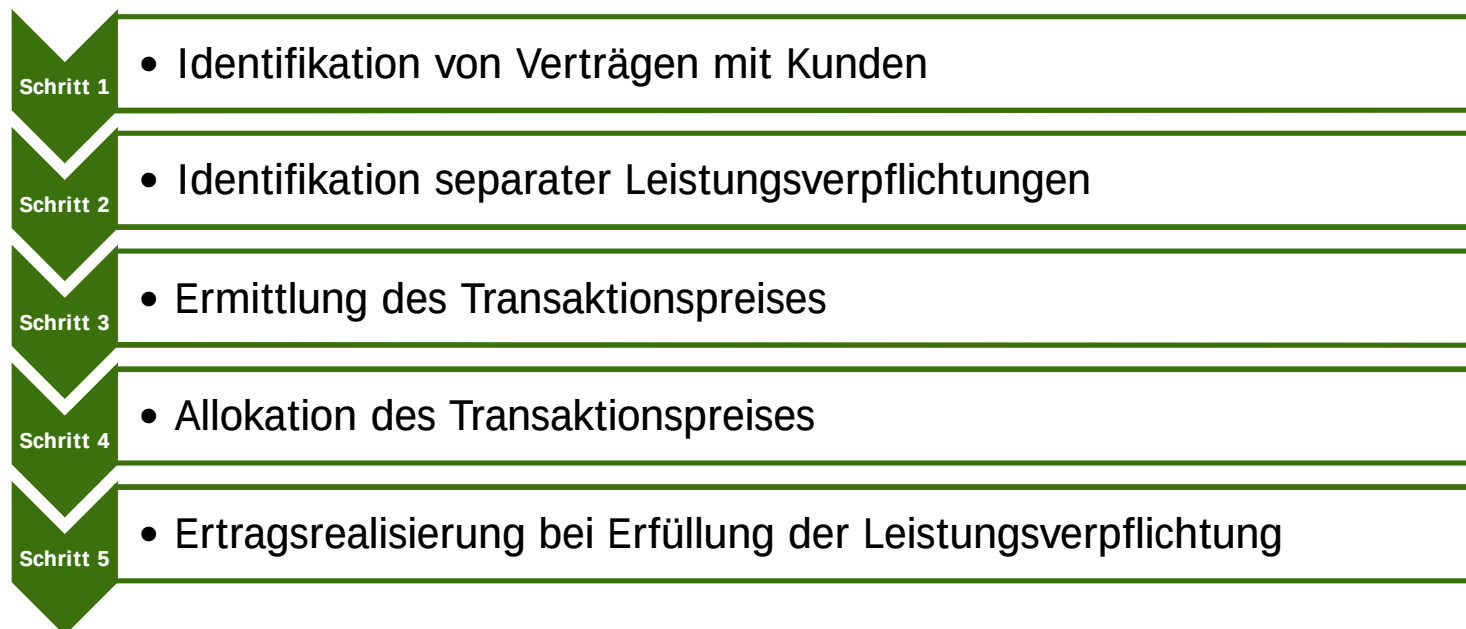
■ Grundlegender Aufbau des IFRS 15

■ **Grundprinzip** der Umsatzrealisierung

- Erfassung von Umsatzerlösen, wenn Verfügungsmacht der zugesagten Güter- oder Dienstleistungen auf Kunden übertragen werden



■ **Umsatzrealisierung** und das **5-Schritte-Modell**



5. Erlösrealisierung nach IFRS 15

■ 5-Schritte-Modell



■ Schritt 1: Identifizierung von Verträgen mit Kunden

- Ausgangspunkt zur Umsatzrealisierung ist ein abgeschlossener Vertrag mit einem Kunden
 - Hinweis: Vertrag kann schriftlich, mündlich oder in Übereinstimmung mit üblichen Handelsbräuchen geschlossen werden
 - Voraussetzungen für Identifizierung von Verträgen mit Kunden
 - Vorliegen von durchsetzbaren Lieferungen und/oder Leistungen mit entsprechender wirtschaftlicher Substanz
 - Klarheit über Zahlungsbedingungen
 - Wahrscheinlicher Leistungsaustausch (Lieferungen und/oder Leistungen mit Gegenleistungen)

5. Erlösrealisierung nach IFRS 15

■ 5-Schritte-Modell

■ Schritt 1: Identifizierung von Verträgen mit Kunden

- Unter einem relevanten Vertrag ist i.d.R. ein zwischen Kunden und Unternehmen (Leistendem) **abgeschlossener Vertrag** zu verstehen
 - Nach IFRS 15 können auch mehrere separat abgeschlossene Verträge zu einem relevanten Vertrag i.S.d. IFRS 15 zusammengefasst werden
- IFRS 15.10 bis IFRS 15.20 enthält umfassende Regelungen zur Vertragsidentifizierung und Modifikation, die in Abhängigkeit der einzelnen Sachverhalte zu behandeln und bilanzieren sind



- Beispiele: Vertragsmodifikation als separater Vertrag oder als eine Änderung eines ursprünglichen Vertrags

5. Erlösrealisierung nach IFRS 15

■ 5-Schritte-Modell



■ Schritt 2: Identifikation separater Leistungsverpflichtungen

- Hinweis: Beurteilung, ob einzeln abgrenzbare Waren oder Dienstleistungen vorliegen, ist abhängig davon, ob der Kunde diese entweder einzeln oder zusammen mit verfügbaren Ressourcen nutzen kann und ob eine Abgrenzung von anderen Zusagen aus dem Vertrag möglich ist
- Für jede abgrenzbare Ware oder Dienstleistung ergibt sich eine separat zu erfassende Leistungsverpflichtung
- Beispiel: Bauunternehmer schließt Vertrag über Errichtung eines Gebäudes, der auch Projektmanagement, Flächenräumung, Fundamentarbeiten und Hochbau umfasst
- Abgrenzbarkeit der einzelnen Leistungen ist gegeben, da sie jeweils einen eigenständigen Nutzen spenden und auch separat veräußert werden können



5. Erlösrealisierung nach IFRS 15

- 5-Schritte-Modell
 - Schritt 2: Identifikation separater Leistungsverpflichtungen
 - **Zentrale Bedeutung**: Eigenständiger Charakter der Waren und/oder Dienstleistungen aus Sicht des Kunden bzw. Unternehmens
 - Erfüllen einzelne Waren und/oder Dienstleistungen nicht dieses Kriterium, sollten diese Leistungsverpflichtungen zusammengefasst werden → bis eine abgrenzbare Ware oder Dienstleistung entsteht

5. Erlösrealisierung nach IFRS 15

■ 5-Schritte-Modell



■ Schritt 3: Ermittlung des Transaktionspreises

- Ausgangspunkt zur Bestimmung der Höhe der Umsatzerlöse ist vertraglich vereinbartes Entgelt (fix und/oder variabel) unter Berücksichtigung der üblichen Praxis bei entsprechenden Geschäften (Transaktionspreis)
- Kann kein konkretes Entgelt ermittelt werden, ist aufgrund vorliegender Kenntnisse eine verlässliche **Schätzung** anhand von **Erwartungswerten** vorzunehmen
- Enthält Vertrag eine wesentliche Finanzierungskomponente, ist **Zinseffekt** im Transaktionspreis zu berücksichtigen
- Zudem ist beizulegender Zeitwert von nicht-zahlungswirksamen Gegenleistungen durch den Kunden relevant für Bestimmung des Transaktionspreises

5. Erlösrealisierung nach IFRS 15

- 5-Schritte-Modell
 - Schritt 3: Ermittlung des Transaktionspreises
 - Sonderregelung zu erlösbasierten Lizenzvergütungen für Lizenzierung von geistigem Eigentum
 - IFRS 15.B63: Möglichkeit der Erlösrealisierung, sofern Lizenznehmer selbst den Umsatz realisiert hat oder die für die Lizenzgebühr notwendige Nutzung (tatsächlich) erfolgt ist

5. Erlösrealisierung nach IFRS 15

■ 5-Schritte-Modell



■ Schritt 4: Allokation des Transaktionspreises

- Zuordnung des (vereinbarten) Entgelts auf relevante Leistungsverpflichtungen
 - Sofern Vergütung entsprechender Leistung nicht direkt zugeordnet werden kann, ist anhand eines **Verteilungsschlüssels** jeder Leistung das jeweilige Entgelt zuzuordnen
 - Sind hierzu keine konkreten Einzelveräußerungspreise verfügbar, ist eine Schätzung vorzunehmen
 - Schätzung erfolgt mit Hilfe einer angepassten Marktbewertung bzw. erwarteter Kosten zzgl. einer Marge
 - In Ausnahmefällen erfolgt Schätzung mit Hilfe der **Residualmethode**
 - **Preisnachlässe** ggü. Kunden sind i.V.m. Einzelveräußerungspreisen auf separate Leistungsverpflichtungen zu verteilen

5. Erlösrealisierung nach IFRS 15

■ 5-Schritte-Modell



- Schritt 5: Ertragsrealisierung bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung
 - **Zeitpunkt** der Umsatzrealisierung ist nach IFRS 15.31 der Moment, in dem die identifizierte Leistungsverpflichtung erbracht und der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht über Waren und/oder Dienstleistungen hat
 - **Zentrale Bedeutung** nach IFRS 15 → wirtschaftlicher Eigentumsbegriff

5. Erlösrealisierung nach IFRS 15

■ 5-Schritte-Modell

- Schritt 5: Ertragsrealisierung bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung
 - **Zeitraumbezogene** Leistungserfüllung liegt vor, sofern eines der drei Kriterien erfüllt wird:
 - Kunde empfängt Leistung und verbraucht diese, während Leistung durch Unternehmen erbracht wird
 - Durch Leistung des Unternehmens wird Vermögenswert erstellt oder verbessert; Kunde hat während dieser Arbeit die Verfügungsmacht über Vermögenswert
 - Durch Leistung wird kein Vermögenswert mit alternativen Nutzungsmöglichkeiten für Unternehmen erstellt; Unternehmen hat Zahlungsanspruch auf bisher erbrachte Leistungen
 - Trifft keines der drei Kriterien zu, erfolgt Übergang von Verfügungsmacht und somit Umsatzrealisierung aufgrund der Verfügungsmacht des Kunden über Ware und/oder Dienstleistung zeitpunktbezogen

5. Erlösrealisierung nach IFRS 15

- Sonderfall: Berücksichtigung von Vertragskosten
 - Sofern beim bilanzierenden Unternehmen Kosten im Zusammenhang mit der Anbahnung eines Vertrags anfallen und diese in der Zukunft erstattet werden
→ Aktivierung eines Vermögenswerts
 - Bei Laufzeit des Vertrags < 1 Jahr kann aus Vereinfachungsgründen sofortige Aufwandsbuchung erfolgen

5. Erlösrealisierung nach IFRS 15

- Einschätzung der Änderungen
 - IFRS 15 ist stärker prinzipienorientiert
 - einheitliches Leistungsschema für alle Leistungsarten führt zu einer Vielzahl einzelner Prüfungsschritte, die formell abzuhandeln sind
 - erhöht die Komplexität der Regelungen
 - praxisrelevante Auswirkungen können sich bei kundenspezifischen Fertigungsaufträgen mit bisheriger Teilgewinnrealisierung nach IAS 11 ergeben
 - Vergütungsanspruch bei (hypothetischer) Kündigung durch den Kunden zukünftig eine zusätzliche Voraussetzung für eine zeitanteilige Umsatzrealisierung



- Beispiel: In einem Werkvertrag mit Teilzahlungen wird nicht explizit für das leistende Unternehmen vereinbart, dass es über einen durchsetzbaren Anspruch auf Vergütung der erbrachten (Teil-) Leistungen verfügt
 - Umsatzrealisierung kann nicht mehr über einen Zeitraum erfolgen, sondern nur zum Zeitpunkt der Erfüllung der Leistungsverpflichtung

5. Erlösrealisierung nach IFRS 15

- Erstmalige Anwendung des IFRS 15
 - IFRS 15 tritt erstmals für Berichtsjahre in Kraft, die am oder nach dem **01.01.2017** beginnen
 - Auf Notwendigkeit EU-Endorsement als Anwendungsvoraussetzung ist an dieser Stelle hinzuweisen
 - derzeit wird Endorsement für das 3. Quartal 2015 erwartet
 - Bei erstmaliger Anwendung des IFRS 15 ist der Standard vollständig für laufende Berichtsperiode anzuwenden
 - Unter Berücksichtigung der rückwirkenden Anwendung auf laufende Verträge, die zu Beginn der Periode noch nicht erfüllt waren

5. Erlösrealisierung nach IFRS 15

- Erstmalige Anwendung des IFRS 15
 - Im Rahmen der **Übergangsvorschriften** gibt es nach IFRS 15.C3 ff. für die Vorjahre die folgenden Optionen
 - Rückwirkende Anwendung von IFRS 15 für alle dargestellten Vorjahre entsprechend IAS 8 mit (praktischen) Vereinfachungen oder
 - Erfassung des kumulierten Effekts aus erstmaliger Anwendung von IFRS 15 als Anpassung des Anfangssaldos des Eigenkapitals der laufenden Berichtsperiode (unter Beibehaltung der Werte in den Vorjahren)

5. Erlösrealisierung nach IFRS 15

- IFRS 15 – Standardsetter erwarten nur geringen oder gar keinen Anpassungsbedarf für die Anwender bei folgenden Themen
 - Sachlicher Anwendungsbereich des IFRS 15
 - Anwendungsbereich des IFRS 15 im Gegensatz zu IAS 11/IAS 18 umfasst (auch) Bewertung von Erträgen aus Verkauf bestimmter nicht-finanzieller Vermögenswerte, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit anfallen
 - Beispiel: Verkauf von Sachanlagen
 - Aus erweitertem Anwendungsbereich des IFRS 15 dürfte sich kein (weiterer) Anpassungsbedarf ergeben
 - Wertminderungen von Forderungen
 - Wertminderungen sind (wie bisher) in Erfolgsrechnung als Aufwand auszuweisen
 - Wesentliche Wertminderungen sind künftig zwingend separat von anderen Wertminderungen auszuweisen

5. Erlösrealisierung nach IFRS 15

- IFRS 15 – Standardsetter erwarten nur geringen oder gar keinen Anpassungsbedarf für die Anwender bei folgenden Themen
 - Ertragsvereinnahmung
 - Voraussetzung: Einbringlichkeit der mit Leistungserbringung verbundenen Gegenleistung ist hinreichend wahrscheinlich (sog. collectability threshold)
 - IAS 11 (betreffend Fertigungsaufträge) sowie IAS 18 (betreffend Güter und Dienstleistungen) fordern wahrscheinlichen Nutzenzufluss im Zeitpunkt der Umsatzrealisierung als notwendige, aber nicht hinreichende Bedingung einer Ertragsrealisierung
 - Sofern Einbringlichkeit der mit Leistungserbringung verbundenen Gegenleistung nicht (mehr oder noch nicht) wahrscheinlich ist → keine Anwendung von IFRS 15 → Ausschluss sachlicher Anwendungsbereich
 - Es fehlt dann am hinreichend wahrscheinlichen Definitionsmerkmal für einen Kundenvertrag i.S.d. IFRS 15.9e
 - Trotz zugenommener Regelungstiefe kein (weiterer) Anpassungsbedarf

5. Erlösrealisierung nach IFRS 15

- IFRS 15 – Standardsetter erwarten nur geringen oder gar keinen Anpassungsbedarf für die Anwender bei folgenden Themen
 - Gesetzliche Gewährleistungsverpflichtungen/Garantien
 - Diese sind gem. IFRS 15.B30 auch weiterhin als (reine) Kostenabgrenzungen i.S.v. IAS 37 abzubilden
 - Somit besteht an dieser Stelle kein Anpassungsbedarf
 - Hinweis: Änderung der Rechnungslegungsmethode, bspw. wenn Kunde Gewährleistungsvereinbarung optional abschließt und Gewährleistungsverpflichtung somit gem. IFRS 15.B28 ff. als separate bilanzielle Leistungsverpflichtung abgegrenzt werden kann
 - Beispiel: Eine über die gesetzliche Gewährleistung hinausgehende, separat zu erwerbende Garantievereinbarung



5. Erlösrealisierung nach IFRS 15

- IFRS 15 – Standardsetter erwarten nur geringen oder gar keinen Anpassungsbedarf für die Anwender bei folgenden Themen
 - Methodik zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades
 - Es gibt einen Unterschied im Wortlaut bei direkten Vergleich von IFRS 15 mit IAS 11/IAS 18
 - Unterschied jedoch marginal, so dass hieraus keine (weiteren) Anpassungen zu erwarten sind
 - Hinweis: Künftig ist Leistungsfortschritt (weiterhin) nach IFRS 15.39 ff. mit demjenigen Fertigstellungsgrad zu ermitteln, der Projektgegebenheiten (zutreffend) widerspiegelt
 - Auch die sog. gewinnneutrale Ertragsrealisation i.S.d. IAS 11.32 bzw. IAS 18.26 bleibt künftig in den Fällen erhalten, in denen keine vernünftigen Schätzungen des Fertigstellungsgrades vorgenommen werden können

5. Erlösrealisierung nach IFRS 15

- IFRS 15 – Standardsetter erwarten nur geringen oder gar keinen Anpassungsbedarf für die Anwender bei folgenden Themen
 - Belastende Verträge
 - In IFRS 15 sind (wie bisher) keine Einzelfallregelungen hinsichtlich belastender Verträge enthalten
 - Hinweis: Es mangelt weiterhin bei Vorliegen mehrerer Leistungsverpflichtungen an Regelungen bzgl. der einschlägigen bilanziellen Einheit
 - Gemeint sind Fälle, in denen einzelne Leistungsverpflichtungen belastend, der gesamte Kundenvertrag indes profitabel ist
 - In diesen Fällen muss (auch) künftig auf die allgemeinen Regelungen des IAS 37.66 ff. zurückgegriffen werden

5. Erlösrealisierung nach IFRS 15

- IFRS 15 – Standardsetter erwarten nur geringen oder gar keinen Anpassungsbedarf für die Anwender bei folgenden Themen
 - Nicht in Geld zu leistende Vergütungen
 - Sind (wie bisher) mit beizulegendem Zeitwert der beanspruchenden Vergütung zu bewerten (sog. direkte Bewertung)
 - Ausnahme: Bei nicht zuverlässiger Bestimmbarkeit wäre auf beizulegenden Zeitwert des hingegebenen Guts bzw. der erbrachten Dienstleistung abzustellen (sog. indirekte Bewertung)
 - Hinweis: Vom Kunden beigestellte Güter und/oder Dienstleistungen sind nach IFRS 15.69 nur in Ermittlung des Transaktionspreises mit einzubeziehen, sofern Unternehmen diese beherrscht

Agenda

1. Anwendung der IFRS weltweit
2. Arbeitsprogramm des IASB und Endorsement
3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards bzw. Interpretationen
4. Rückstellungen und Eventualschulden
5. Erlösrealisierung nach IFRS 15
6. Weitere zukünftige Neuerungen
7. DPR – Prüfungsschwerpunkte 2015
8. Fazit

6. Weitere zukünftige Neuerungen

- Leasing – Überblick
 - Projektablauf und Sachstand
 - Re-Exposure Draft im Mai 2013
 - Ziel: Entwicklung eines Ansatzes, der mit den Definitionen von Vermögenswerten und Schulden des Rahmenkonzepts eher im Einklang steht
 - erneute Erörterungen basierend auf den eingegangenen Stellungnahmen
 - Veröffentlichung eines endgültigen Standards wird in der 2. Jahreshälfte 2015 erwartet

6. Weitere zukünftige Neuerungen

- Leasing – Überblick
 - Kernelemente
 - Neuregelung der Leasingbilanzierung unter Aufgabe der bisherigen Unterscheidung (Operating Lease versus Finance Lease)
 - Leasingnehmer: Einführung einer generellen Bilanzierungspflicht für Leasingverhältnisse
 - Leasinggeber: Differenzierte Behandlung nach dem Anteil am Wertverzehr, der auf den Leasingnehmer entfällt
 - Partielle Ausbuchung und Ansatz einer Forderung
 - Keine Ausbuchung und ratierliche Erfassung der Leasingzahlungen

6. Weitere zukünftige Neuerungen

- Conceptual Framework/Rahmenkonzept
 - Ergebnis der Konsultation zum Arbeitsprogramm des IASB war Wunsch nach Reform des „Conceptual Framework“, u.a. um einheitliche Verwendung von Begriffen und Konzepten für das gesamte Regelwerk sicherzustellen
 - Conceptual Framework ist nicht durch die EU endorsed worden (da kein „Standard“)
 - Beratungen und Auswertung der eingegangenen Stellungnahmen dauern noch an
 - für das 1. Quartal 2015 ist die Veröffentlichung eines Entwurfs geplant
 - Rückwirkungen auf Auslegung einzelner Standards nicht ausgeschlossen

6. Weitere zukünftige Neuerungen

- IFRS für KMU – umfassende Überprüfung 2012-2014
 - schon bei der Veröffentlichung des IFRS für KMU wurde angekündigt, dass der Standard einer regelmäßigen Überprüfung unterzogen werden soll
 - erste umfassende Überarbeitung zudem geplant, nachdem die Unternehmen ein bis zwei Jahre Erfahrung mit dem Standard sammeln konnten
 - Berücksichtigung von neuen oder geänderten IFRS, die in Kraft getreten sind, seit der IFRS für KMU im Juli 2009 herausgegeben wurde
 - darüber hinaus Überprüfung auf weitere Anpassungsnotwendigkeiten
 - Veröffentlichung des endgültigen Standards ist für das 1. oder 2. Quartal 2015 vorgesehen

Agenda

1. Anwendung der IFRS weltweit
2. Arbeitsprogramm des IASB und Endorsement
3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards bzw. Interpretationen
4. Rückstellungen und Eventualschulden
5. Erlösrealisierung nach IFRS 15
6. Weitere zukünftige Neuerungen
7. DPR – Prüfungsschwerpunkte 2015
8. Fazit

7. DPR – Prüfungsschwerpunkte 2015

- DPR-Prüfungsschwerpunkte (Pressemitteilung vom 28.10.2014)
 - Aufstellung und Darstellung von Konzernabschlüssen und dazugehörige Anhangangaben (IFRS 10, IFRS 12)
 - Rechnungslegung von Unternehmen mit „joint arrangements“ (gemeinsame Vereinbarungen) und dazugehörige Anhangangaben (IFRS 11, IFRS 12)
 - Ansatz und Bewertung von latenten Steueransprüchen (IAS 12)
 - Abbildung von Rechtsstreitigkeiten und damit verbundenen Prozessrisiken (IAS 37, DRS 20)
 - Konsistente und transparente Berichterstattung über die bedeutsamsten finanziellen und nicht-finanziellen Leistungsindikatoren im Konzernlagebericht (§ 315 HGB, DRS 20, DRS 17)

Agenda

1. Anwendung der IFRS weltweit
2. Arbeitsprogramm des IASB und Endorsement
3. Ab 2015 neu anzuwendende Standards bzw. Interpretationen
4. Weitere zukünftige Neuerungen
5. Rückstellungen und Eventualschulden
6. Erlösrealisierung nach IFRS 15
7. DPR – Prüfungsschwerpunkte 2015
8. Fazit

8. Fazit

- zahlreiche Änderungen an Standards auch in 2015
- alle hier angesprochenen Neuerungen bereits von der EU endorsed
- Erstanwendung von
 - einer neuen Interpretation
 - elf Änderungen bestehender Standards
- Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen wirft in der Praxis immer wieder Zweifelsfragen auf
- mit IFRS 15 „Revenue from Contracts with Customers“ kommt zukünftig eine weitreichende Reformierung des Umsatzausweises auf die IFRS-Bilanzierenden zu

Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

Haben Sie noch Fragen?



Kontakt

- Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!
- Haben Sie noch Fragen?
 - Dr. Christian Zwirner, Dipl.-Kfm., WP, StB
 - christian.zwirner@kleeberg.de
- Telefon: 089 55 983-248
- Telefax: 089 55 983-280
- Weitere Informationen unter:
 - www.kleeberg.de



Münchner Bilanzgespräche 2015

Termine und Themen unter www.muenchner-bilanzgespraeche.de

- 26. März 2015, 19.00 Uhr
Thema: IFRS 2014/2015
- 21. Mai 2015, 19.00 Uhr
Thema: Personengesellschaften
- 18. Juni 2015, 12.00 Uhr
Thema: Internationales Steuerrecht
- 25. Juni 2015, 19.00 Uhr
Thema: Umsatzsteuer
- 16. Juli 2015, 19.00 Uhr
Thema: Unternehmensbewertung
- 15. Oktober 2015, 19.00 Uhr
Thema: Gesellschaftsrecht
- 26. November 2015, 19.00 Uhr
Thema: Bilanzrecht

Startseite

Veranstaltungen

Veranstaltungsort

Veranstalter

Anmeldung

Münchner Bilanzgespräche

Bei den Münchner Bilanzgesprächen, einer Kooperation zwischen dem Bundesanzeiger Verlag, der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG sowie Schweizer Sortiment, halten wir Sie regelmäßig über aktuelle Themen aus dem Bereich der nationalen und internationalen Rechnungslegung auf dem Laufenden. Neben Bilanzierungsthemen behandeln wir dabei auch wichtige Schnittstellen wie z.B. die Unternehmensbewertung oder Themen aus dem (Bilanz-) Steuerrecht. Anlassbezogen stellen wir jeweils aktuelle Trends und Praxisprobleme in den Fokus.

Mehrmals im Jahr laden wir Sie anlässlich der Münchner Bilanzgespräche zu Vortrags- und Diskussionsveranstaltungen ein. Nach ein oder zwei themenbezogenen Referaten diskutieren wir gerne mit Ihnen unterschiedliche Standpunkte und freuen uns dabei auch auf Beiträge aus dem Auditorium. Das Ziel der Münchner Bilanzgespräche ist es, anhand der Erläuterungen und Diskussionen wichtige fachliche Inhalte und Herangehensweisen an schwierige Fragen zu vermitteln sowie den Teilnehmern Lösungsmöglichkeiten für praktische Probleme aufzuzeigen.

Im Anschluss an die Vorträge und Diskussionen laden wir Sie zu einem kleinen Imbiss ein und setzen bei diesem Get together gerne den (fachlichen) Gedankenaustausch fort. Die Münchner Bilanzgespräche stehen damit voll und ganz im Zeichen individueller Gespräche, lebhafter Diskussionen und einem fachbezogenen Networking.



MÜNCHNER
BILANZGESPRÄCHE



Disclaimer

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten und Kunden sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Stand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die in diesem Dokument gegebenen Informationen beruhen auf Quellen, die wir für zuverlässig halten, jedoch nicht einer neutralen Prüfung unterzogen haben. Die Herausgeber/Autoren übernehmen keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der hierin enthaltenen Informationen. Die in dieser Untersuchung vertretenen Meinungen stellen ausschließlich die Auffassungen der Herausgeber/Autoren dar und können sich jederzeit ändern; solche Meinungsänderungen müssen nicht publiziert werden.

Copyright-Vermerk

© 03/2015. Herausgeber dieses Werks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Werk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z. B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photo-mechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Werk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.