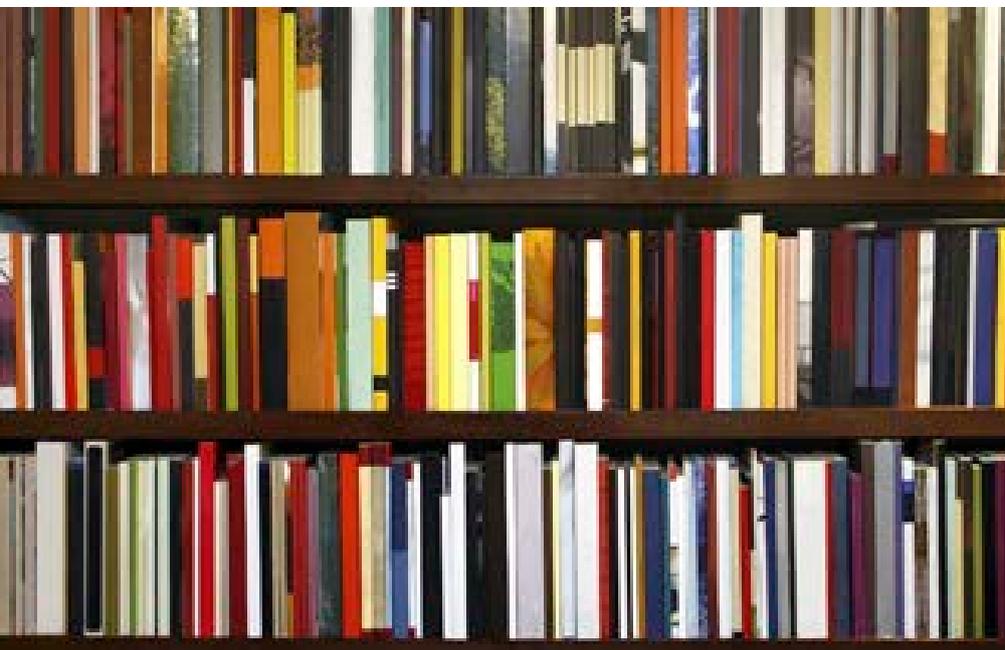


IFRS-BULLETIN

Übernahmen von Standards in EU-Recht in Q2/2014:
IFRIC 21 *Levies*

Veröffentlichungen des IASB:
Amendments to IFRS 11 - Acquisition of an interest in a joint operation

Im Blickpunkt:
IFRS 15 - DIE NEUERUNGEN IM ÜBERBLICK



Editorial

Wir begrüßen Sie herzlich zur dritten Ausgabe 2014 des "IFRS-Bulletin", mit der wir Sie über aktuelle und bedeutsame Entwicklungen der IFRS informieren wollen.

Im Juni 2014 ist der am 20. Mai 2013 vom IASB herausgegebene IFRIC Interpretation 21 *Levies* in EU-Recht übernommen worden. Ebenfalls hat der DRSC zum IASB-ED/2014/1 *Disclosure Initiative - Proposed amendments to IAS 1* Stellung genommen. Zudem hat der DRSC gemeinsam mit der EFRAG eine Befragung zur künftigen Leasingbilanzierung durchgeführt. Weiterhin hat EFRAG das vom IASB veröffentlichte Diskussionspapier *Accounting for Dynamic Risk Management: A portfolio Revaluation Approach to Macro*

Hedging herausgegeben. Außerdem hat EFRAG sich zum Post-Implementation Review of IFRS 3 *Business Combination* auf Anfrage des IASB gemeldet.

Im Blickpunkt des Bulletin werden in dieser Ausgabe Neuerungen des IFRS 15 *Revenue Recognition from contracts with customers*, der am 28. Mai vom IASB veröffentlicht worden ist, thematisiert.

Unsere Fachmitarbeiter der Zentralabteilung Rechnungslegung der BDO stehen Ihnen jederzeit gerne für weitere Auskünfte zur Verfügung und beraten Sie natürlich gerne in allen weiteren Fragen zur nationalen und internationalen Rechnungslegung mit Bedeutung für Ihr Unternehmen.

NEWSLETTER NR. 3 JULI 2014

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Zentralabteilung Rechnungslegung
(ZAR)

ANSPRECHPARTNER:

WP StB Dr. Norbert Lüdenbach
WP Dr. Jens Freiberg

KONTAKT:

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-200
Telefax: +49 211 1371-120
zar@bdo.de

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen. BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

1. AKTUELLE ÜBERNAHMEN IN EU-RECHT

1.1 Übernahmen in EU-Recht

Im 2. Quartal 2014 am 13. Juni erfolgte die Übernahme von IFRIC Interpretation 21 Levies (herausgegeben am 20.05.2013) in EU-Recht.

1.2 Ausstehende Übernahmen

Das *endorsement* der nachfolgenden Standards steht noch aus:

- IFRS 15 Revenue Recognition from contracts with customers (herausgegeben am 28.05.2014)
- IFRS 14 Regulatory Deferral Accounts (herausgegeben am 30.01.2014)
- Defined Benefit Plans: Employee Contributions - Amendments to IAS 19 (herausgegeben am 21.11.2013)
- Annual Improvements to IFRSs 2010-2012 Cycle (herausgegeben am 12.12.2013)
- Annual Improvements to IFRSs 2011-2013 Cycle (herausgegeben am 12.12.2013)

2. ENFORCEMENT IM DEUTSCH-SPRACHIGEN RAUM

2.1 BaFin Jahresbericht 2013 veröffentlicht

Die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) hat am 20. Mai 2014 ihren Jahresbericht 2013 veröffentlicht. In dem Bericht wird jährlich über die wichtigsten Entwicklungen auf deutschsprachiger Ebene, die Tätigkeit der BaFin und über statistische Angaben zu Märkten und Unternehmen unterrichtet. Im aktuellen Jahresbericht 2013 wird über das historisch niedrige Zinsniveau in Kombination mit anhaltenden hohen Liquiditätshilfen berichtet, welches Finanzakteure in Schwierigkeiten bringt. Zudem sind wichtige Reformwerke zur Banken,- Versicherungs- und Wertpapieraufsicht vor dem Hintergrund der Erfahrungen, die aus der Finanzkrise gezogen worden sind, auf dem Weg der Verabschiedung oder zumindest in Vorbereitung. Im Juni 2013 ist von der Europäischen Kommission etwa die Eigenmittelrichtlinie CRD IV (Capital Requirements Directive IV) veröffentlicht worden.

2.2 BaFin führt Stresstest 2014 durch

Die BaFin hat auch einen Stresstest 2014, wie zuvor auch in 2013, zur Risikotragfähigkeit der deutschen Versicherungswirtschaft zum 31.12.2013 durchgeführt. Die Ergebnisse des Tests lassen auf eine stabile Versi-

cherungsbranche schließen. Wie im Jahre 2013 haben die Versicherer den Stresstest bestanden.

3. AKTIVITÄTEN DES IDW UND DRSC

3.1 IDW RS HFA 40: Wertminderung von Vermögenswerten nach IAS 36

Am 16. Juni 2014 hat das Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW) den Entwurf einer Stellungnahme zur Rechnungslegung, Einzelfragen zur Wertminderung von Vermögenswerten nach IAS 36 - IDW ERS HFA 40, veröffentlicht. Hintergrund sind die komplexen Regelungen zur Wertminderung von Vermögenswerten nach IAS 36, die zahlreiche, komplexe Anwendungsfragen aufwerfen. Das IDW will mit der Stellungnahme die Anwender in der Praxis unterstützen. Gegenstand dieses Entwurfs sind Schätzung der künftigen Zahlungsströme, Behandlung von Ertragsteuern, Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes, Abgrenzung von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, Allokation und Reallokation des Geschäfts- oder Firmenwerts sowie Anhangangaben.

3.2 IDW nimmt Stellung zum E-DRS 29: Konzerneigenkapital

Das IDW hat eine Stellungnahme zum vom Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) International Accounting Standards Board (IASB) veröffentlichten E-DRS 29: Konzerneigenkapital abgegeben. Hierin äußert sich das IDW u.a. kritisch, da der Entwurf angabegemäß stark aus der Perspektive des Jahresabschlusses eines Mutterunternehmens geschrieben worden ist. Im Gegensatz dazu fehlen dem DRSC Ausführungen zu konzernspezifischen Sachverhalten mit Bezug zum Konzerneigenkapital. Darüber hinaus weist das IDW darauf hin, dass eine Überarbeitung des Entwurfstandards, der künftig DRS 7 ersetzen soll, erst nach vollständiger Überarbeitung des DRS 4: Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss stattfinden sollte, da zwischen den Standards eine Vielzahl von Berührungspunkten bestehen.

3.3 IDW äußert sich zu Post-Implementation Review: IFRS 3 Business Combinations

Am 30. Mai äußert sich das IDW zum IASB *Request for Information Post-implementation Review: IFRS 3 Business Combinations*. Im Januar 2014 hat der International Accounting Standards Board (IASB) um Mitteilung gebeten, welche Auswirkungen mit der Einführung von IFRS 3 (2008) aus Sicht der Ersteller, Prüfer und anderen Abschlussadressaten einhergehen. Darüber hinaus möchte der IASB erfahren, welche Anwendungsprobleme in der Praxis zurzeit bestehen. Wie bereits zuvor

äußert das IDW seine Bedenken in Bezug auf die Anwendung des *Impairment-only*-Ansatzes für erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte. Vielmehr ist das IDW der Ansicht der Geschäfts- und Firmenwert sollte planmäßig abgeschrieben werden.

3.4 DRSC-Hinweis auf IFRS IC-Entscheidung

Das DRSC hat im Mai 2014 auf eine Entscheidung des IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) hingewiesen. Mit dem veröffentlichten Hinweis soll klargestellt werden, wie bei der Bilanzierung gemäß IAS 12 mit Verlustvorträgen in einem Rechtsraum, in dem eine Mindestbesteuerung vorgesehen ist, umgegangen werden soll.

3.5 DRSC und EFRAG: Zusätzliche Befragung zu künftiger Leasingbilanzierung

Das DRSC und die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) haben gemeinsam mit den nationalen Standardsetzern aus Frankreich, Großbritannien und Italien einen kurzen Fragebogen herausgegeben, der sich auf die künftige Leasingbilanzierung konzentriert. Insbesondere wird in dem Fragebogen sowohl auf die Definition eines Leasingverhältnisses als auch auf die unterschiedlichen Bilanzierungsmodelle für Leasingnehmer eingegangen. Der Fragebogen soll bis zum 22. August 2014 ausgefüllt werden.

3.6 DRSC äußert sich zu Post-Implementation Review: IFRS 3 Business Combinations

Auch das DRSC hat eine Stellungnahme zum IASB *Request for Information Post-implementation Review: IFRS 3 Business Combinations* veröffentlicht. Hierbei bringt der DRSC seine Auffassung zum Ausdruck, dass die Bilanzierungsanforderungen und die Leitlinien in IFRS einer Kosten-Nutzen-Analyse nicht standhalten. In Folge der Anforderungen von IFRS 3 sind die Kosten signifikant gestiegen. Viele Anwender konsultieren Experten, um den Anforderungen gerecht zu werden. Unerwartete Kosten betreffen u.a. die Definition eines *business*, stufenweiser Erwerb von Anteilen und die Bilanzierung bei Kontrollverlust.

3.7 DRSC äußert sich zu IFRS IC- Entscheidung im Zusammenhang mit IAS 32

Im März 2014 erreichte das IFRS IC die Fragestellung, wie ein hybrides Finanzinstrument durch den Gläubiger gemäß IAS 32 zu klassifizieren ist, d.h. entweder als Fremd- oder Eigenkapital. Während das IFRS IC keine Notwendigkeit einer Klarstellung vorsah, da der Sachverhalt nicht weitverbreitet und zu spezifisch ist, glaubt das DRSC im vorliegenden Fall, dass eine Klar-

stellung unbedingt notwendig ist. Künftig sollen nach Ansicht des DRSC solche Fragestellung nicht mehr fallweise, sondern im Rahmen einer umfassenden Klarstellung beantwortet werden.

3.8 DRSC nimmt Stellung zu EFRAGs *Short Discussion Series Paper*

In der neu initiierten Publikationsreihe „*Short Discussion Series*“ setzt sich die EFRAG mit problematischen, seit längerem ungelösten rechnungslegungsbezogenen Fragestellungen auseinander und fordert im Rahmen von Diskussionspapieren zur öffentlichen Diskussion auf. Gegenstand des ersten Diskussionspapiers bildet die Anwendung der equity-Methode. Um ein einheitliches Verständnis der konzeptionellen Basis herbeizuführen und Unterschiede in der Bilanzierungspraxis zu vermeiden, befasst sich das Diskussionspapier mit der Fragestellung, ob es sich um eine Bewertungsmethode oder eine Ein-Zeilen-Konsolidierung bzw. um eine Kombination aus beiden Konzepten handelt. Am 12. Mai 2014 hat das DRSC nun zu der Problematik Stellung genommen. Im Allgemeinen unterstützt das DRSC die neue Publikationsreihe, hält aber die Fragestellung der EFRAG für nicht zielführend. Nach Ansicht der Beratungsgruppe werden zahlreiche Fragen rund um die equity-Methode bestehen bleiben.

3.9 DRSC veröffentlicht Jahresbericht 2013

Am 14. April hat das DRSC seinen Jahresbericht 2013 veröffentlicht. Den Adressaten wird hier ein alljährlicher umfassender Einblick in die nationale sowie internationale Tätigkeit der DRSC gewährt. In 2013 ist u.a. ein neues Forum für Bilanzierungsstandards (*Accounting Standards Advisory Forum, ASAF*) gegründet worden. Das DRSC arbeitet mit dem neuen Forum zusammen. Außerdem wird auch auf die in 2013 angestoßene EFRAG-Reform eingegangen, da die Umsetzung dieser auch mit personellen und finanziellen Folgen für das DRSC einhergehen wird. Das Kapitel „Deutsche Rechnungslegungs Standards (DRS)“ hebt hervor, dass der E-DRS 28: Kapitalflussrechnung in großen Schritten vorangetrieben worden ist. Am 19. Februar ist DRS 21: Kapitalflussrechnung als beinahe endgültiger Standard veröffentlicht worden. Bereits am 8. April 2014 ist der Standard durch das Bundesministerium der Justiz bekannt gemacht worden.

4. AKTIVITÄTEN AUF EUROPÄISCHER EBENE

4.1 EFRAG veröffentlicht Entwurf-Stellungnahme zu Macro Hedging

In Folge des vom IASB herausgegebenen Diskussionspapiers zum Neubewertungsansatz für Portfolien beim Macro Hedging (DP/2014/1 Bilanzierung dynamischer Risikomanagementtätigkeiten - ein Neubewertungsansatz für Portfolien bei Macro Hedging), hat die EFRAG eine Entwurf-Stellungnahme veröffentlicht. Von der europäischen Beratungsgruppe werden die Bemühungen des IASB die Risikomanagementpraxis der Banken umfassend zu analysieren und neue Ansätze für deren bilanzielle Abbildung zu suchen, gelobt. Die EFRAG befürwortet das neue Modell für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen für offene Portfolien, die auf Nettorisikobasis gesteuert werden. Hingegen lehnt die Beratungsgruppe eine Ausweitung des Anwendungsbereichs, wie in dem Diskussionspapier DP/2014/1 vom IASB vorgeschlagen, ab. Laut Diskussionspapier sollen nicht mehr nur offene Portfolien betrachtet werden, sondern alle Portfolien, die dynamisch gesteuert werden. Die EFRAG glaubt nicht, dass der vorgeschlagene Ansatz zu entscheidungsnützlichen Informationen führt.

4.2 EFRAG liefert Rückmeldung zu Post-Implementation des IFRS 3

Am 25. Juni 2014 hat die EFRAG Stellung auf die Bitte des IASBs Informationen zum *Post-Implementation Review: IFRS 3 Business Combinations* reagiert. Die Beratungsgruppe veröffentlicht jeweils ein Dokument zu Rückmeldungen der Ersteller sowie eines zu denen der Adressaten. Die EFRAG übermittelt in den Dokumenten Rückmeldungen, die im Rahmen von Einbindungsveranstaltungen in Zusammenarbeit mit den nationalen Standardsetzern sowie anderen Adressatentreffen eingeholt werden konnten. Die Meinung der Ersteller ist mithilfe der nationalen Standardsetzer von Deutschland, Frankreich, Großbritannien und Italien, im Rahmen eines Fragebogens eingeholt worden. Auf Basis der Rückmeldungen ist zusammenfassend festzuhalten, dass u.a. die Definition eines Geschäftsbetriebs in IFRS 3 zu allgemein gehalten ist.

4.3 Neue EFRAG-Struktur ab 31. Oktober 2014

Die EFRAG hat am 16. Juni in der eigenen Generalversammlung die sieben gegenwärtigen EFRAG-Mitgliedsorganisationen, die überarbeitete Satzung und die überarbeiteten Regeln für die internen Hand-

lungsabläufe verabschiedet. Es sind auch acht neue Mitglieder berufen worden, unter ihnen das DRSC. Die überarbeitete Satzung und die neuen Vorschriften treten ab 31. Oktober 2014 in Kraft und basieren auf den Empfehlungen des Maystadt Berichts. Aus den Empfehlungen aus dem Bericht ist auch die Idee der Einrichtung eines neuen EFRAG Boards entstanden, welches für alle Positionen von EFRAG verantwortlich sein wird. Ziel ist es, dass Europa mit einer Stimme auf Grundlage eines konsensbasierten Entscheidungsprozesses Aussagen zur Rechnungslegung trifft.

4.4 EFRAG bittet um Stellungnahmen zu Änderungen an IAS 16 und IAS 38

Der IASB hat am 12. Mai 2013 Änderungen an IAS 16 und IAS 38 (Klarstellung akzeptabler Abschreibungsmethoden) veröffentlicht. Mit den Änderungen werden dem Ersteller Leitlinien an die Hand gegeben, welche Methoden für die Abschreibung von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten verwendet werden können. In diesem Zusammenhang bittet die Beratungsgruppe die interessierte Öffentlichkeit sowohl um Stellungnahme zur Einschätzung der Änderungen vor dem Hintergrund einer Übernahme in EU-Recht als auch um eine Einschätzung der Kosten/Nutzen-Postulats bei Übernahme der Änderungen in EU-Recht. EFRAG selbst zieht eine positive Übernahmeempfehlung in Betracht.

4.5 EFRAG bittet um Stellungnahmen zu Änderungen an IFRS 11

Mit Bilanzierung von Erwerben von Anteilen an einer gemeinsamen Geschäftstätigkeit (Änderungen an IFRS 11) wird der Standard dahingehend verändert, dass der Erwerber von Anteilen an einer gemeinsamen Tätigkeit, die einen Geschäftsbetrieb im Sinne des IFRS 3 darstellt, auch alle Vorschriften hinsichtlich der Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen nach IFRS 3 und anderen IFRS beachten muss, es sei denn es ergibt sich ein Widerspruch zu den Leitlinien in IFRS 11 (mehr hierzu in Kapitel 5). In diesem Zusammenhang bittet die EFRAG ebenfalls um Stellungnahme zur Übernahmeempfehlung und der Kosten bzw. Nutzen aus Sicht des Anwenders und der interessierten Öffentlichkeit. Die Beratungsgruppe hat ihre Übernahmeempfehlung bereits ausgesprochen.

4.6 Ergebnisse der begrenzten Umfrage zu ED Leases veröffentlicht

EFRAG hat in Zusammenarbeit mit den nationalen Standardsetzern aus Deutschland (DRSC), Frankreich (ANC), Großbritannien (FRC) und Italien (OIC) eine

(begrenzte) Umfrage zu dem Änderungsentwurf des IASB zur Bilanzierung von Leasingverhältnissen beim Leasingnehmer durchgeführt. Hintergrund war eine Anfrage des IASB, wie das bestehende Modell beim Leasingnehmer erleichtert werden könnte. Daraufhin ist unter der Leitung des EFRAG eine Umfrage gestartet worden, deren Ergebnisse in dem nun veröffentlichten „*Exposure Draft Leases (2013) Simplifications to the accounting model for lessees Limited survey conducted by EFRAG and National Standard Setters in February 2014*“ offengelegt wurden. Insgesamt sind 44 Antworten aus 10 Ländern, vorwiegend von europäischen, börsennotierten Unternehmen eingegangen. Die betreffenden Branchen sind Einzelhandel, Automobilbranche, Telekommunikation sowie Transport und Logistik. Unter anderem besteht Einigkeit darüber, dass die Vorschläge des ED eine Erhöhung der Komplexität bedeuten und somit einem ausgewogenem Kosten/Nutzen- Verhältnis entgegenstehen. Eine Mehrheit befürwortet weitere Ausnahmen vom Anwendungsbereich als die bislang vorgesehene für *short-term leases*.

4.7 EFRAG-Jahresbericht 2013 veröffentlicht

Am 16. Mai hat die europäische Beratungsgruppe ihren Jahresbericht für 2013 veröffentlicht. Wie jedes Jahr wird in dem Bericht über die Bemühungen der EFRAG zur Verbesserung des europäischen Einflusses auf die Entwicklung der IFRS berichtet. Darüber hinaus wird auch, wie bereits in Kapitel 4.3 näher beschrieben, die neue Struktur der europäischen Beratungsgruppe erläutert.

4.8 ESMA veröffentlicht neuen Auszug aus Enforcement-Datenbank

Die Europäische Wertpapieraufsichtsbehörde (ESMA) hat Anfang April 2014 ihren bislang 15. Auszug aus der Enforcement-Datenbank EECS veröffentlicht. In dem Auszug sind insgesamt 10 Entscheidungen zu verschiedenen IFRS angeführt. Zu folgenden Themen wurden u.a. Entscheidungen getroffen:

- IFRS 3: Klassifizierung bedingter Gegenleistungen (contingent consideration) bei fortlaufendem Anstellungsverhältnis des Veräußerers über die Earn-Out-Phase.
- IFRS 5: Definition eines aufgegebenen Geschäftsbereiches im Zusammenhang mit der Abgrenzung einer CGU mit Bezug auf den Verkauf einzelner Lizenzen.
- IAS 36: Identifikation und Abgrenzung einer CGU mit Bezug auf (jeden) Händler und die jeweiligen Einzelhandelsbranchen eines Unternehmens.

- IAS 40: Berücksichtigung des rechtlichen Status von Grund und Boden bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts von Grund und Boden sowie der Klassifikation der Immobilie.

5. AKTIVITÄTEN DES IASB

5.1 Aktualisiertes Arbeitsprogramm des IASB

Im Nachgang zu seiner letzten Sitzung hat der IASB zum 26. Juni 2014 sein Arbeitsprogramm aktualisiert.

5.2 IASB veröffentlicht Änderungen an IFRS 11

Die beschlossene Änderung an IFRS 11 - *Accounting for Acquisitions of Interests in Joint Operations* - befasst sich mit der Bilanzierung des Erwerbs von Anteilen an einer gemeinschaftlichen Tätigkeit, die einen Geschäftsbetrieb darstellt. Im derzeitigen IFRS 11 Joint Arrangements finden sich keine Leitlinien zur Bilanzierung von Erwerben von Anteilen an einer gemeinsamen Geschäftstätigkeit, wenn diese einen Geschäftsbetrieb i.S.d. IFRS 3 darstellt. Die Änderungen treten für Geschäftsjahre in Kraft, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Die Änderungen sind prospektiv anzuwenden. Eine EU-Übernahme steht noch aus.

5.3 IASB veröffentlicht Diskussionspapier zum Macro Hedging

Der IASB hat bereits im November 2013 im Rahmen der Überarbeitung der Regelungen zu Finanzinstrumenten einen neuen Abschnitt „Sicherungsbeziehungen“ an IFRS 9 veröffentlicht. Aspekte zum Thema Macro-Hedging wurden dort noch ausgeklammert. Das nun Mitte April veröffentlichte Diskussionspapier (*Discussion Paper DP/2014/1 - Accounting for Dynamic Risk Management: a Portfolio Revaluation Approach to Macro Hedging*) beschäftigt sich inhaltlich mit dem bislang fehlenden Bilanzierungsmodell für dynamischen Sicherungsstrategien auf Portfoliobasis. Auf Basis des Diskussionspapiers sollen mögliche Alternativen eruiert werden, insbesondere wird der Neubewertungsansatz (sog. Portfolio Revaluation Approach (PRA)) hervorgehoben. Ein bestehendes, designiertes Portfolio von Grundgeschäften soll um Änderungen des gesicherten Risikofaktors angepasst werden. Der IASB bittet zu den im Detail im Diskussionspapier dargelegten Fragestellungen um schriftliche Rückmeldungen bis zum 17. Oktober 2014.

5.4 IASB veröffentlicht Änderungen an IAS 16 und IAS 38

Eine weitere veröffentlichte Änderung des IASB betrifft IAS 16 und IAS 38 bzgl. einer Klarstellung zu

akzeptablen Abschreibungsmethoden (*Clarification of Acceptable Methods of Depreciation and Amortisation*). Inhalt der Änderung sind zusätzliche Leitlinien in Bezug auf zulässige Abschreibungsmethoden bei Sachanlagen (IAS 16) und immateriellen Vermögenswerten (IAS 38). Nach derzeitiger Konzeption soll sich die zugrunde gelegte Abschreibungsmethode am erwarteten Verbrauch des künftigen wirtschaftlichen Nutzens eines Vermögenswerts orientieren, wobei das Unternehmen eine Methode zu wählen hat, die den erwarteten Nutzenverlauf am besten widerspiegelt (i.d.R. linear, aber auch degressiv oder leistungsabhängig möglich). Durch die Änderung an IAS 16 wird eine Abschreibung auf Basis der erwarteten Erlöse ausgeschlossen. (Umsatz)Erlöse spiegeln die Erzeugung des erwarteten wirtschaftlichen Nutzens aus der Geschäftstätigkeit wider und nicht den Verbrauch des erwarteten wirtschaftlichen Nutzen eines materiellen Vermögenswerts. Somit sind an der künftigen Erlöserwartung ausgerichtete Methoden nach IAS 16 nicht zulässig. An IAS 38 ist eine entsprechende Änderung vorgenommen worden, jedoch als widerlegbare Vermutung aufgenommen.

5.5 IASB veröffentlicht Änderungen zu IAS 16 und IAS 41

Der IASB hat am 30. Juni 2014 Änderungen an IAS 16 und IAS 41 (*Amendments to IAS 16 and IAS 41: Agriculture: Bearer Plants*). Mit den Änderungen fallen fruchttragende Pflanzen, die nur zur Erzeugung landwirtschaftlicher Produkte verwendet werden, in den Anwendungsbereich von IAS 16. Somit können diese analog zu Sachanlagen bilanziert werden. Eine fruchttragende Pflanze ist definiert als "eine lebende Pflanze, die zur Herstellung oder Lieferung landwirtschaftlicher Produkte verwendet wird, erwartungsgemäß mehr als eine Periode Frucht tragen wird und mit Ausnahme des Verkaufs nach Ende der Nutzbarkeit nur mit geringer Wahrscheinlichkeit als landwirtschaftliches Produkt verkauft wird." Die Änderungen treten für Berichtsjahre in Kraft, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen; eine vorzeitige Anwendung ist zulässig. Die Änderungen sind noch nicht in EU-Recht übernommen worden. Eine Übernahme wird im ersten Quartal 2015 erwartet.

5.6 IASB plant Beratungsgruppe zu Wertminderungen von Finanzinstrumenten

Der IASB plant die Einrichtung einer Beratungsgruppe hinsichtlich des Themas „Wertminderung von Finanzinstrumenten“. Die neuen Wertminderungsvorschriften sollen wahrscheinlich im Juli vom IASB veröffentlicht

werden. Die Beratungsgruppe soll die Anwender beim Übergang auf IFRS 9 hinsichtlich dieses speziellen Themas unterstützen, um eine reibungslose Umsetzung zu gewährleisten.

5.7 IASB veröffentlicht ED/2014/1

Der IASB hat am 25. März 2014 den ED/2014/1 *Amendments to IAS 1 (Disclosure Initiative)*. Im Rahmen der *Disclosure Initiative* sind folgende Änderungsvorschläge an IAS 1 herausgearbeitet worden:

- Klarstellung des Wesentlichkeitsgrundsatzes;
- Klarstellung für die Untergliederung von Abschlussposten in der Bilanz und der Gesamtergebnisrechnung;
- Zusätzliche Anforderungen bei der Darstellung von Zwischensummen;
- Klarstellung hinsichtlich der Strukturvorgaben für Anhangangaben;
- Aufhebung von Vorgaben bzgl. Identifizierung maßgeblicher Rechnungslegungsmethoden als Bestandteil der Anhangangaben.

6. BLICKPUNKT: IFRS 15 - DIE NEUERUNGEN IM ÜBERBLICK

6.1 Einleitung

Neben dem Großprojekt IFRS 9, welches - zumindest bezogen auf die veröffentlichten Teile - im letzten Blickpunkt behandelt worden ist, hat der IASB nun am 28. Mai 2014 den IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* veröffentlicht. Bereits im Juni 2002 haben sich der IASB und der FASB (*Financial Accounting Standards Board*) für ein gemeinsames Projekt entschieden. Ziel ist es über die Jahre geblieben, die Erlösrealisierung nach IFRS und US-GAAP zu vereinheitlichen und bezogen auf die IFRS Inkonsistenzen zwischen den derzeit noch geltenden IAS 18 *Revenue* und IAS 11 *Construction Contracts* zu beseitigen. Insgesamt sollen durch den neuen IFRS 15, der sich mit dem Ansatz, der Bewertung und den Angaben von Umsätzen auseinandersetzt, folgende Standards ersetzt werden:

- IAS 11 Fertigungsaufträge
- IAS 18 Umsatzerlöse
- IFRIC 13 Kundenbindungsprogramme
- IFRIC 15 Verträge über die Errichtung von Immobilien
- IFRIC 18 Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden
- SIC-31 Umsatzerlöse - Tausch von Werbedienstleistungen

Der neue Standard ist rückwirkend erstmalig für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen. Es sind vereinfachende Übergangsvorschriften für die retrospektive Anwendung vorgesehen. Die beiden Standardsetter haben zudem in Form einer Implementierung einer Beratungsgruppe vorgesorgt. Diese soll helfen potenzielle Schwierigkeiten und Probleme bei der Anwendung zu beheben. Den europäischen Anwender betrifft dies derzeit noch nicht, da eine Übernahme in EU-Recht noch aussteht.

6.2 Die Neuerungen im Überblick

Im Gegensatz zu den in den verschiedenen Standards enthaltenen Einzelregelungen mit unterschiedlichen Prinzipien vereint IFRS 15 nun ein umfangreiches fünf-stufiges Erlösrealisierungsmodell. Das Modell folgt dem Prinzip, dass ein Unternehmen Erlöse in der Höhe erfassen soll, in der für die übernommene Leistungsverpflichtungen, d.h. die Übertragung von Waren bzw. die Erbringung von Dienstleistungen, eine Gegenleistung erwartet wird.

1. Schritt: Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

Voraussetzung für die Erfassung von Umsatzerlösen ist das Bestehen eines Vertrags auf schriftlicher oder mündlicher Basis. Verträge ziehen durchsetzbare Rechte und Verpflichtungen nach sich.

2. Schritt: Identifizierung der eigenständigen Leistungsverpflichtungen

Nicht der abgeschlossene Vertrag selbst ist Bilanzierungsobjekt. Abzustellen ist auf vertraglich spezifizierte Leistungsverpflichtungen, die im Rahmen des Vertrags von einer Partei zu erbringen sind. Eine Leistungsverpflichtung gilt als klar abgrenzbar, wenn dem Kunden aus der Leistungszusage, d.h. aus den Waren oder den Dienstleistungen, direkt oder im Zusammenhang mit anderen zur Verfügung stehenden Ressourcen ein Nutzen entsteht. Sollte eine Trennbarkeit mehrerer Leistungsverpflichtung nicht möglich sein, sind die Waren und Dienstleistungen zu einem „Bündel“ zusammenzufassen, welches dann für sich gesehen abgrenzbar ist.

3. Schritt: Bestimmung des Transaktionspreises

Als Transaktionspreis wird die Gegenleistung bezeichnet, die ein Unternehmen der Erwartung nach von der anderen Partei für die Übertragung von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen erhält. Bei der Bestimmung des Transaktionspreises müssen folgende Komponenten Berücksichtigung finden:

- Variable Gegenleistungen und Beschränkung zu deren Schätzung,
- Finanzierungskomponenten, die im Vertrag enthalten sind,
- Tauschgeschäfte,
- an den Kunden zu entrichtende Gegenleistungen.

Die Vorgaben sind an dieser Stelle im Allgemeinen nicht neu. Bei den Beschränkungen zur Schätzung sieht IFRS 15 entweder die Schätzung im Sinne eines Erwartungswerts oder im Sinne des wahrscheinlichsten Werts vor. Zu beachten ist, dass Unsicherheiten in Bezug auf den Transaktionspreis durch variable Gegenleistungen nicht unbegrenzt Berücksichtigung finden sollten. In Folge der Schätzung dürfen sich nämlich keine wesentlichen Umsatzanpassungen ergeben. Der Standard führt mehrere Faktoren auf, bei denen eine hohe Wahrscheinlichkeit zur Umsatzkorrektur besteht. In diesem Fall muss geprüft werden, ob eine Umsatzrealisierung überhaupt zulässig ist.

4. Schritt: Verteilung des Transaktionskostenpreises auf die einzelnen definierten Leistungsverpflichtungen

Die Verteilung des Gesamtentgelts, welches als Gegenleistung vertraglich vorgegeben ist, auf die einzelnen, separat abgegrenzten Leistungsverpflichtungen erfolgt im Verhältnis der jeweiligen Einzelveräußerungspreise.

5. Schritt: Erlöserfassung bei Erfüllung Leistungsverpflichtung

Das Berichtsunternehmen erfasst Erlöse, wenn oder während es seine Leistungsverpflichtung erfüllt. Bei der Auslieferung von Waren ist die Vorgabe eindeutig. Im Falle von Dienstleistungen wird der Dienst zunächst geliefert und unmittelbar vom Kunden verbraucht, was in der Folge zur Umsatzrealisierung nach IFRS 15 führt.

6.3 Fazit: Was kommt auf die Anwender zu?

Das einheitliche in IFRS 15 zur Umsatzrealisierung untergebrachte Modell, erleichtert dem Bilanzierer die Anwendung schon durch die Tatsache, dass nur ein Standard sich dem Themenkomplex annimmt. Viele Regelungen unterscheiden sich auch nicht wesentlich von den bisherigen Vorschriften.

Quellen:

Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, Haufe IFRS-Kommentar, 12. Aufl. 2014, § 28 (Veröffentlichung im Mai 2014)

Zu der Historie vgl. <http://www.drsc.de> (Stand: 12.09.2013) sowie <http://www.ifrs.org>

HAMBURG (ZENTRALE)

Fuhlentwiete 12
20355 Hamburg
Telefon: +49 40 30293-0
Telefax: +49 40 337691
hamburg@bdo.de

BERLIN

Katharina-Heinroth-Ufer 1
10787 Berlin
Telefon: +49 30 885722-0
Telefax: +49 30 8838299
berlin@bdo.de

BIELEFELD

Viktoriastraße 16-20
33602 Bielefeld
Telefon: +49 521 52084-0
Telefax: +49 521 52084-84
bielefeld@bdo.de

BONN

Potsdamer Platz 5
53119 Bonn
Telefon: +49 228 9849-0
Telefax: +49 228 9849-450
bonn@bdo.de

BREMEN

Bürgermeister-Smidt-Str. 128
28195 Bremen
Telefon: +49 421 59847-0
Telefax: +49 421 59847-75
bremen@bdo.de

BREMERHAVEN

Dr.-Franz-Mertens-Straße 2 a
27580 Bremerhaven
Telefon: +49 471 8993-0
Telefax: +49 471 8993-76
bremerhaven@bdo.de

DORTMUND

Märkische Straße 212-218
44141 Dortmund
Telefon: +49 231 419040
Telefax: +49 231 4190418
dortmund@bdo.de

DRESDEN

Am Waldschlößchen 2
01099 Dresden
Telefon: +49 351 86691-0
Telefax: +49 351 86691-55
dresden@bdo.de

DÜSSELDORF

Georg-Glock-Str. 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
duesseldorf@bdo.de

ERFURT

Arnstädter Straße 28
99096 Erfurt
Telefon: +49 361 3487-0
Telefax: +49 361 3487-19
erfurt@bdo.de

ESSEN

Max-Keith-Straße 66
45136 Essen
Telefon: +49 201 87215-0
Telefax: +49 201 87215-800
essen@bdo.de

FLENSBURG

Am Sender 3
24943 Flensburg
Telefon: +49 461 90901-0
Telefax: +49 461 90901-1
flensburg@bdo.de

FRANKFURT/MAIN

Hanauer Landstraße 115
60314 Frankfurt am Main
Telefon: +49 69 95941-0
Telefax: +49 69 554335
frankfurt@bdo.de

FREIBURG I. BR.

Wilhelmstraße 1 b
79098 Freiburg i. Br.
Telefon: +49 761 28281-0
Telefax: +49 761 28281-55
freiburg@bdo.de

HANNOVER

Landschaftstraße 2
30159 Hannover
Telefon: +49 511 33802-0
Telefax: +49 511 33802-40
hannover@bdo.de

KASSEL

Theaterstraße 6
34117 Kassel
Telefon: +49 561 70767-0
Telefax: +49 561 70767-11
kassel@bdo.de

KIEL

Dahlmannstraße 1-3
24103 Kiel
Telefon: +49 431 51960-0
Telefax: +49 431 51960-40
kiel@bdo.de

KÖLN

Im Zollhafen 22
50678 Köln
Telefon: +49 221 97357-0
Telefax: +49 221 7390395
koeln@bdo.de

LEIPZIG

Großer Brockhaus 5
04103 Leipzig
Telefon: +49 341 9926600
Telefax: +49 341 9926699
leipzig@bdo.de

LÜBECK

Kohlmarkt 7-15
23552 Lübeck
Telefon: +49 451 70281-0
Telefax: +49 451 70281-49
luebeck@bdo.de

MÜNCHEN

Leonhard-Moll-Bogen 10
81373 München
Telefon: +49 89 55168-0
Telefax: +49 89 55168-199
muenchen@bdo.de

ROSTOCK

Freiligrathstraße 11
18055 Rostock
Telefon: +49 381 493028-0
Telefax: +49 381 493028-58
rostock@bdo.de

STUTTGART

Augustenstraße 1
70178 Stuttgart
Telefon: +49 711 50530-0
Telefax: +49 711 50530-199
stuttgart@bdo.de

WIESBADEN

Gustav-Nachtigal-Straße 5
65189 Wiesbaden
Telefon: +49 611 99042-0
Telefax: +49 611 99042-99
wiesbaden@bdo.de

WELTWEIT

Brussels Worldwide Services BVBA
Boulevard de la Woluwe 60
B-1200 Brüssel · Belgien
Telefon: +32-2 778 01 30
Telefax: +32-2 778 01 43
www.bdointernational.com

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen.

BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

Dieses Dokument wurde mit Sorgfalt erstellt, ist aber allgemein gehalten und kann daher nur als grobe Richtlinie gelten. Es ist somit nicht geeignet, konkreten Beratungsbedarf abzudecken, so dass Sie die hier enthaltenen Informationen nicht verwerten sollten, ohne zusätzlichen professionellen Rat einzuholen. Bitte wenden Sie sich an BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, um die hier erörterten Themen in Anbetracht Ihrer spezifischen Beratungssituation zu besprechen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deren Partner, Angestellte, Mitarbeiter und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung oder Verantwortung für Schäden, die sich aus einem Handeln oder Unterlassen im Vertrauen auf die hier enthaltenen Informationen oder darauf gestützte Entscheidungen ergeben.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg
Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender)
WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender) • StB Frank Biermann • WP StB Christian Dyckerhoff • WP StB Klaus Eckmann • WP StB Dr. Arno Probst • WP StB Manuel Rauchfuss • WP StB Kai Niclas Rauscher • WP StB Roland Schulz • Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg HR B 1981



BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
zar@bdo.de
www.bdo.de

