

Ertragsrealisierung und Bilanzierung von Rückstellungen nach IFRS

Ruhr-Universität Bochum 3. Juli 2008

Andreas Hübner

Dr. Markus Stuers

Ertragsrealisierung nach IFRS

Ruhr-Universität Bochum 3. Juli 2008

Agenda

1. Einführung und allgemeine Grundsätze
2. Verkauf von Gütern
3. Erbringung von Dienstleistungen
4. Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden
5. Mehrkomponentenverträge
6. Tauschgeschäfte
7. Exkurs: Aktuelle Veröffentlichungen des IFRIC
8. Zusammenfassung & wesentliche Referenzen in den IFRS

Agenda

1. Einführung und allgemeine Grundsätze
2. Verkauf von Gütern
3. Erbringung von Dienstleistungen
4. Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden
5. Mehrkomponentenverträge
6. Tauschgeschäfte
7. Exkurs: Aktuelle Veröffentlichungen des IFRIC
8. Zusammenfassung & wesentliche Referenzen in den IFRS

Wesentliche Vorschriften

- IAS 18 Erträge
- IAS 11 Fertigungsaufträge
- IFRIC 13 Programme zur Kundenbindung
- IFRIC D21 Agreements for the Construction of Real Estate
- IFRIC D24 Customer Contributions
- SIC-31 Erträge – Tausch von Werbeleistungen

Definition „Ertrag“ (revenue)

- Bruttozufluss wirtschaftlichen Nutzens während der Berichtsperiode
- resultiert aus der gewöhnlichen Tätigkeit des Unternehmens
- führt zur Erhöhung des Eigenkapitals, stammt jedoch nicht aus Gesellschaftereinlagen

Allgemeine Ansatzkriterien

Ertrag ist zu erfassen, wenn

- Zufluss des wirtschaftlichen Nutzens hinreichend wahrscheinlich (probable)
- Höhe des Erlöses verlässlich ermittelbar

Konkretisierende Kriterien für

- den Verkauf von Gütern
- die Erbringung von Dienstleistungen
- die Nutzung von Vermögenswerten

Allgemeine Bewertungsgrundsätze

Grundsatz

Beizulegender Zeitwert
(Fair Value) der Gegenleistung
./.. Preisnachlässe/Mengenrabatte

Bei unter-/unverzinslichen
Finanzierungsvorgängen

- beizulegender Zeitwert =
Summe aller abgezinsten künftigen
Einnahmen (Barwert)
- Differenz zwischen beizulegendem
Zeitwert und Nominalwert der
Gegenleistung bildet Zinsertrag

Agenda

1. Einführung und allgemeine Grundsätze

2. Verkauf von Gütern

- Ansatzkriterien
- Installationsleistungen
- Rückgaberechte
- Verkäufe mit späterem Lieferzeitpunkt
- Aufschiebend bedingte Verkäufe

3. Erbringung von Dienstleistungen

4. Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden

5. Mehrkomponentenverträge

6. Tauschgeschäfte

7. Exkurs: Aktuelle Veröffentlichungen des IFRIC

8. Zusammenfassung & wesentliche Referenzen in den IFRS

Konkretisierende Kriterien

- maßgebliche Risiken und Chancen wurden auf Käufer übertragen
- dem Unternehmen verbleibt weder fortbestehendes Verfügungsrecht noch wirksame Verfügungsmacht
- verkaufsbedingt angefallene / anfallende Kosten sind verlässlich bestimmbar

Übertragung der wesentlichen Risiken und Chancen (1)

- i.d.R. mit Eigentumsübertragung oder Besitzübergang
- zu verneinen bei
 - über übliche Garantieverpflichtungen hinausgehende Verpflichtungen aus Schlechterfüllung
 - Bedingung des Weiterverkaufs
 - Ausstehende Montage/Installation, sofern wesentlicher Vertragsbestandteil
 - Rücktrittsrecht des Käufers, sofern Rücktrittswahrscheinlichkeit ungewiss

Übertragung der wesentlichen Risiken und Chancen (2)

- Rückbehalt nur unmaßgeblicher Eigentumsrisiken unschädlich
- Rückkaufsrecht/-pflicht des Verkäufers:
 - ⇒ keine Realisation, sofern Risiken und Verwertungschancen beim Veräußerer verbleiben (Finanzierungstransaktion)

Agenda

1. Einführung und allgemeine Grundsätze

2. Verkauf von Gütern

- Ansatzkriterien
- Installationsleistungen
- Rückgaberechte
- Verkäufe mit späterem Lieferzeitpunkt
- Aufschiebend bedingte Verkäufe

3. Erbringung von Dienstleistungen

4. Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden

5. Mehrkomponentenverträge

6. Tauschgeschäfte

7. Exkurs: Aktuelle Veröffentlichungen des IFRIC

8. Zusammenfassung & wesentliche Referenzen in den IFRS

Übung: Installation

- Gesellschaft C produziert und installiert Satellitenschüsseln im Auftrag des Kabelanbieters B an den Gebäuden der einzelnen Kunden.
- B beauftragt C mit der Produktion und Installation von 100 Schüsseln am 1. August 20x7.
- Die Schüsseln sind bei C vorrätig und werden erwartungsgemäß alle termingerecht bis zum 14. September 20X7 geliefert und installiert.
- Die Zahlung ist 14 Tage nach Installation fällig.
- Die meisten Schüsseln könnten innerhalb eines Arbeitstages installiert werden.

Wann kann der Umsatz realisiert werden?

Agenda

1. Einführung und allgemeine Grundsätze

2. Verkauf von Gütern

- Ansatzkriterien
- Installationsleistungen
- Rückgaberechte
- Verkäufe mit späterem Lieferzeitpunkt
- Aufschiebend bedingte Verkäufe

3. Erbringung von Dienstleistungen

4. Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden

5. Mehrkomponentenverträge

6. Tauschgeschäfte

7. Exkurs: Aktuelle Veröffentlichungen des IFRIC

8. Zusammenfassung & wesentliche Referenzen in den IFRS

Berücksichtigung von Rückgaberechten des Käufers

- Unsicherheiten bzgl. Rückgabe:
Umsatzrealisierung erst, wenn
 - Warensendung vom Käufer als vertragsgemäß anerkannt wurde oder
 - Ware ausgeliefert und Rückgabefrist abgelaufen ist
- Rückgabequote verlässlich quantifizierbar:
 - Umsatzrealisierung bei Auslieferung der Ware und
 - Erfassung einer Rückstellung für die erwarteten Rückgaben

Übung: Rückgaberecht

- Einzelhändler A verkauft Polohemden zu einem Preis von € 20. Der Einkaufspreis beträgt € 10.
- Die Kunden haben innerhalb von 28 Tagen nach dem Kauf des Polohemds ein volles Rückgaberecht.
- Voraussetzung: Polohemd wird vom Kunden ungetragen und unbeschädigt zurückgegeben.
- Die auf der Grundlage von Erfahrungswerten ermittelte übliche Rückgabequote für die Polohemden beträgt 10%.
- Erfahrungsgemäß kann A die Hälfte der zurückgegebenen Polohemden anschließend wiederverkaufen.

Wie muss A den Verkauf der Polohemden bilanzieren?

Agenda

1. Einführung und allgemeine Grundsätze

2. Verkauf von Gütern

- Ansatzkriterien
- Installationsleistungen
- Rückgaberechte
- Verkäufe mit späterem Lieferzeitpunkt
- Aufschiebend bedingte Verkäufe

3. Erbringung von Dienstleistungen

4. Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden

5. Mehrkomponentenverträge

6. Tauschgeschäfte

7. Exkurs: Aktuelle Veröffentlichungen des IFRIC

8. Zusammenfassung & wesentliche Referenzen in den IFRS

Verkäufe mit späterem Lieferzeitpunkt („Bill and hold sales“)

Verkäufe, bei denen das rechtliche Eigentum auf den Käufer übertragen wurde, die Auslieferung auf Verlangen des Käufers aber zeitlich hinausgeschoben wird

Voraussetzungen für Ertragsrealisierung:

- Übergang des rechtlichen Eigentums und Akzeptanz der Rechnungsstellung durch Käufer
- Lieferung der Ware ist wahrscheinlich
- Ware ist verfügbar und wird für Käufer bereitgehalten
- verzögerter Lieferung wurde durch Käufer zugestimmt
- gewöhnliche Zahlungsbedingungen finden Anwendung

Übung: Verkäufe mit späterem Lieferzeitpunkt

- Gesellschaft W schließt am 31.12.20x7 mit Kunden A einen Vertrag über die Lieferung von 100.000 Videospielekonsolen.
- Lagerbestand von A zum 31.12.20x7: 120.000 Videokonsolen
- Vertragsvereinbarungen:
 - Lieferung gemäß Wunsch des A jedoch erst in 20x8
 - W darf die bereits lagernden 100.000 Videokonsolen nicht an andere Kunden liefern

Kann die Gesellschaft bereits zum Vertragsabschluss 31.12.20x7 den Umsatz realisieren?

Agenda

1. Einführung und allgemeine Grundsätze

2. Verkauf von Gütern

- Ansatzkriterien
- Installationsleistungen
- Rückgaberechte
- Verkäufe mit späterem Lieferzeitpunkt
- Aufschiebend bedingte Verkäufe

3. Erbringung von Dienstleistungen

4. Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden

5. Mehrkomponentenverträge

6. Tauschgeschäfte

7. Exkurs: Aktuelle Veröffentlichungen des IFRIC

8. Zusammenfassung & wesentliche Referenzen in den IFRS

Aufschiebend bedingte Verkäufe („Lay away sales“)

Beschreibung: Ware wird erst mit der letzten Teilzahlung geliefert.

Grundsatz: Umsatzrealisation erst mit Lieferung der Ware

Ausnahme (führt zur früheren Ertragsrealisierung):

- Erfahrung zeigt planmäßige Abwicklung derartiger Verkäufe
- maßgebliche Anzahlung erfolgt
- Ware ist lieferbereit und wird für Käufer bereitgehalten

Übung: Aufschiebend bedingte Verkäufe

Sachverhalt:

- A verkauft 100 Fernseher an B
- B muss bei Vertragsabschluss eine Anzahlung von € 1.000 und den Rest innerhalb von 3 Monaten nach Vertragsabschluss leisten
- Andernfalls verfällt die geleistete Anzahlung von € 1.000
- Sofern die bis zur Zahlung des Restbetrags bei A lagernden Geräte beschädigt werden oder untergehen, muss A die Anzahlung erstatten oder ein Ersatzprodukt liefern

Übung: Aufschiebend bedingte Verkäufe

Wann muss A die Umsatzerlöse aus dem Verkauf realisieren?

- (A) mit Vertragsabschluss
- (B) mit Lieferung
- (C) mit Anzahlung und dem Rest bei Lieferung
- (D) mit Realisierung der Anzahlung auf 3 Monate verteilt und dem Rest bei Lieferung

Agenda

1. Einführung und allgemeine Grundsätze
2. Verkauf von Gütern
3. Erbringung von Dienstleistungen
4. Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden
5. Mehrkomponentenverträge
6. Tauschgeschäfte
7. Exkurs: Aktuelle Veröffentlichungen des IFRIC
8. Zusammenfassung & wesentliche Referenzen in den IFRS

Konkretisierende Ansatzkriterien

Ertragserfassung nach Maßgabe des Fertigstellungsgrades, wenn

- Höhe der Erträge verlässlich bestimmbar
- wahrscheinlicher wirtschaftlicher Nutzenzufluss
- Fertigstellungsgrad des Geschäftes verlässlich ermittelbar
- transaktionsbedingte Kosten verlässlich ermittelbar

→ Erträge in den Berichtsperioden erfassen, in denen die jeweiligen Dienstleistungen erbracht werden

Anforderungen des IAS 11 sind für Erträge aus Dienstleistungen anzuwenden. (IAS 18.21)

Bewertung IAS 11

- Wahrscheinlichkeit des wirtschaftlichen Nutzenszuflusses
- Verlässliche Schätzung des Ergebnisses des Fertigungsauftrages?
 - verlässliche Bestimmbarkeit der dem Auftrag zurechenbaren Kosten
 - verlässliche Bestimmbarkeit der Gesamterlöse
 - verlässliche Ermittelbarkeit der noch anfallenden Kosten und des Fertigstellungsgrades

Ja ↓

Percentage of Completion

Gewinn ?

Ja ↓

Ertragsrealisierung nach Fertigstellungsgrad

Nein ↓

Sofortige Verlustantizipation

Nein ↓

Zero-Profit Methode

Erstattung von Aufwendungen ?

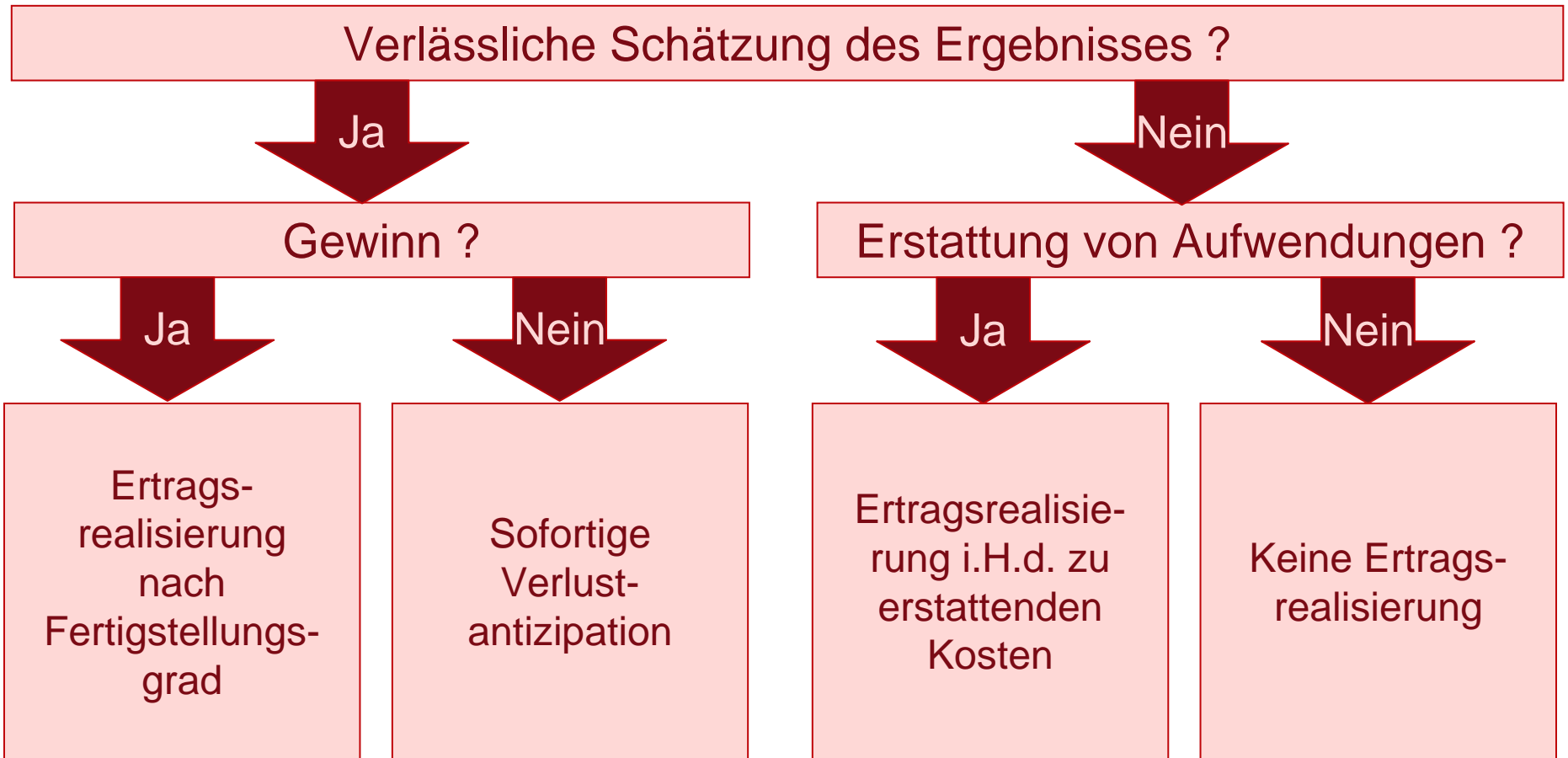
Ja ↓

Ertragsrealisierung i.H.d. zu erstattenden Kosten

Nein ↓

Keine Ertragsrealisierung

Bewertung IAS 18



Übung: Erbringung von Dienstleistungen

Sachverhalt:

- Reisebüro erhebt jährliche Mitgliedsgebühr für mögliche Inanspruchnahme von Dienstleistungen und vergünstigten Angeboten
- Mitgliedschaft während Vertragsdauer jederzeit kündbar; Mitglied erhält - sofern keine Dienste in Anspruch genommen wurden - gesamte Gebühr zurück
- Künftige Kündigungsrate aus Erfahrungswerten hinreichend sicher ermittelbar

Übung: Erbringung von Dienstleistungen

Wann ist der Gewinn zu realisieren?

- A Sofortige Realisation des Gesamtbetrags abzgl. geleisteter Erstattungen
- B Abgrenzung über das Beitragsjahr, gleichzeitig Rückstellungsbildung für erwartete Rückzahlungen
- C Sofortige Realisation des Gesamtbetrags und Erfassung einer Rückstellung für künftige Erstattungsaufwendungen

Agenda

1. Einführung und allgemeine Grundsätze
2. Verkauf von Gütern
3. Erbringung von Dienstleistungen
4. Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden
5. Mehrkomponentenverträge
6. Tauschgeschäfte
7. Exkurs: Aktuelle Veröffentlichungen des IFRIC
8. Zusammenfassung & wesentliche Referenzen in den IFRS

Ertragserfassung

Zinsen:

- Zeitproportional, auf Effektivverzinsung basierend

Nutzungsentgelte:

- Periodengerecht, entsprechend den Vertragsbestimmungen

Dividenden:

- Grundsätzlich mit Entstehung des Rechtsanspruchs
- Phasengleiche Dividendenvereinnahmung bei Kapitalgesellschaften nicht zulässig

Agenda

1. Einführung und allgemeine Grundsätze
2. Verkauf von Gütern
3. Erbringung von Dienstleistungen
4. Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden
5. Mehrkomponentenverträge
6. Tauschgeschäfte
7. Exkurs: Aktuelle Veröffentlichungen des IFRIC
8. Zusammenfassung & wesentliche Referenzen in den IFRS

Problemstellung „Mehrkomponentenverträge“

- Zutreffende Abbildung eines Geschäftsvorfalles erfordert u.U. Zerlegung in einzelne abgrenzbare Bestandteile

Fragestellung:

- Welche Standards kommen zur Anwendung?
- Geschäftsvorfall in abgrenzbare einzelne Komponenten zerlegbar?
- Wie ist der Gesamtbetrag auf die Einzelkomponenten aufzuteilen?

Übung: Mehrkomponentenverträge

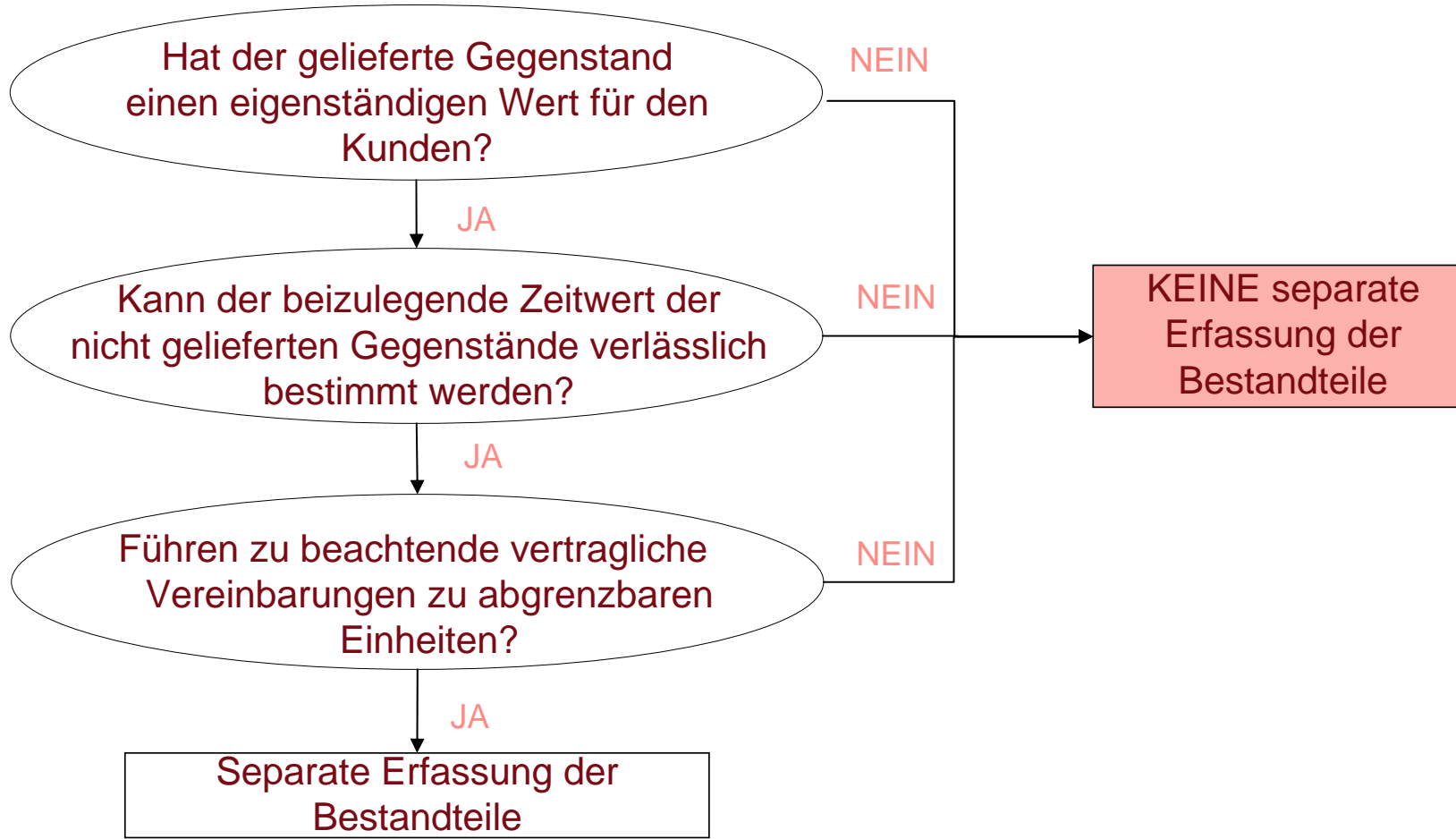
Sachverhalt:

- Ein Unternehmen verkauft Computer zu einem Gesamtpreis von je € 1.000. Die beizulegenden Zeitwerte der Bestandteile betragen:

CPU	€ 700
Monitor	€ 300
Tastatur	<u>€ 100</u>
	€ 1.100

- Das Unternehmen verkaufte den PC, lieferte jedoch bis Jahresende nur die CPU.
- Werden Monitor und Tastatur nicht geliefert, muss der Kunde die folgenden Beträge nicht bezahlen: $€ 300 + € 100 = € 400$

Kriterien für Aufteilung in abgrenzbare Komponenten nach EITF 00-21



Programme zur Kundenbindung

- Verkauf einer Ware oder Dienstleistung mit gleichzeitiger Gewährung einer Prämiegutschrift (= Anreizkomponente) zur Einlösung einer kostenfreien oder verbilligten Leistung
- Beispiel: Flugmeilen, Treuepunkte
- Wie sind Prämiegutschriften im Jahresabschluss des gewährenden Unternehmens abzubilden?
 - Bilanz: Rückstellung, Verbindlichkeit oder abgegrenzte Umsatzerlöse?
 - GuV: Verminderung der Umsatzerlöse oder Werbeaufwendungen?
 - Bewertung: Kosten oder Fair Value?

Programme zur Kundenbindung

IFRIC 13: Bilanzierung als Mehrkomponentenvertrag

Aufteilung des vom Kunden gezahlten Kaufpreises

Ermittlung des auf die gewährten Prämiengutschriften entfallenden Betrages unter Bezugnahme auf ihren **Fair Value (FV)**:

- **Relative fair value method** (Aufteilung in Relation der FV aller Komponenten)
- **Residual method** (Anreizkomponente = Fair Value)

Verkauftes Produkt bzw.
verkaufte Dienstleistung

- i.d.R. sofortige Ertragsrealisation

Anreizkomponente (im Rahmen der Verkaufstransaktion gewährte Prämiengutschriften)

- i.d.R. passivische Abgrenzung
- ertragswirksame Vereinnahmung entsprechend der Einlösung der gewährten Anreize
- Sonderfall: Erfüllung durch fremde Dritte

Programme zur Kundenbindung – Sonderfall

Umsatzrealisierung aus Prämiegutschriften, die zu Sach- oder Dienstleistungen **eines Dritten** berechtigen:

Vereinnahmung des auf die gewährten Prämiegutschriften entfallenden Entgelts durch das Unternehmen:

In eigener Rechnung (principal)

- Bruttobilanzierung
- Erlösrealisierung im Zeitpunkt der Erfüllung der Einlöseverpflichtung

In fremder Rechnung (agent)

- Nettobilanzierung
- (Netto-)Erlösrealisierung, sobald die Verpflichtung zur Einlösung der Prämiegutschriften auf den Dritten übergegangen ist.

Agenda

1. Einführung und allgemeine Grundsätze
2. Verkauf von Gütern
3. Erbringung von Dienstleistungen
4. Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden
5. Mehrkomponentenverträge
6. Tauschgeschäfte
7. Exkurs: Aktuelle Veröffentlichungen des IFRIC
8. Zusammenfassung & wesentliche Referenzen in den IFRS

Unterscheidung von Tauschvorgängen

Austausch von gleichartigen und gleichwertigen Waren oder Leistungen

- Keine Ertragsrealisation
- Bewertung erfolgt mit dem Buchwert des hingegebenen Vermögenswertes

Austausch von Waren oder Leistungen gegen andersartige Waren oder Leistungen

- Ertragsrealisation
- Bewertung:
 - Grundsatz: Beizulegender Zeitwert der erhaltenen Waren / Leistungen
 - Ausnahme: beizulegender Zeitwert der hingegebenen Waren / Leistungen, wenn Zeitwert der erhaltenen Gegenleistung nicht verlässlich bestimmbar

Agenda

1. Einführung und allgemeine Grundsätze
2. Verkauf von Gütern
3. Erbringung von Dienstleistungen
4. Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden
5. Mehrkomponentenverträge
6. Tauschgeschäfte
7. Exkurs: Aktuelle Veröffentlichungen des IFRIC
8. Zusammenfassung & wesentliche Referenzen in den IFRS

IFRIC D21 – Agreements for the Construction of Real Estate

- IFRIC D21 Agreements for the Construction of Real Estate;
(bisherige Bezeichnung: Real Estate Sales)
- Entwicklung von Grundstücken („construction of real estate“) – Scope von IAS 18 oder IAS 11?
- Ziel des IFRIC D21:
 - Klare Abgrenzung bzgl. der Anwendung von IAS 18 und IAS 11 bei Verträgen über die Entwicklung von Real Estate
 - Insbes. Frage der Umsatzrealisierung spezifizieren – Abkehr von PoC hin zu Realisierung zu einem Zeitpunkt (z.B. Abschluss der Entwicklung, Zeitpunkt der Übergabe etc.)
- Beschluss wird Ende Juni 2008 erwartet
- Vorschlag, dass anwendbar für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen

IFRIC D24 – Customer Contributions

- Interpretationsentwurf am 17.1.2008 veröffentlicht, Kommentierungsfrist endete am 25.4.2008
- Definition ‚customer contributions‘:
Kundenbeiträge sind Sachanlagen, die ein Abnehmer von Gütern oder Dienstleistungen (‚customer‘) einem anderen Unternehmen unentgeltlich zur Verfügung stellt unter der Voraussetzung, dass das Unternehmen diese Anlagen verwendet, dem Kunden einen Zugang zu Gütern oder Dienstleistungen zu verschaffen
- Ziel des IFRIC D24:
Klärung, wie diese Kundenbeiträge im erhaltenen Unternehmen (‚access provider‘) zu behandeln sind
- Vorgehen:
 - Prüfung, ob Aktivierung der Sachanlage → wenn Aktivierungsvoraussetzungen nicht erfüllt, IFRIC D24 nicht anwendbar;
 - sonst Aktivierung der Sachanlage zum beizulegenden Zeitwert und gleichzeitige Passivierung der Verpflichtung → sukzessive Reduzierung (im Zuge der Zugangsbeschaffung) und Erfassung des entsprechenden Ertrags

IFRIC Agenda Decision zur Auslegung von IAS 18.13

- Revenue Recognition in Respect of Initial Fees (veröffentlicht im IFRIC Update January 2007)
- Frage:
Wie sind an Manager von Investment-Fonds gezahlte Gebühren von diesen nach IFRS zu bilanzieren?
Konkret: Gebühren, die vorab zusätzlich zu den regelmäßig gezahlten Beträgen bezahlt werden und ab dem Zeitpunkt des getätigten Investments nicht mehr rückzahlbar sind
- Verzicht auf Entwicklung einer Interpretation, jedoch Grundsätze festgehalten:
 - Realisierung von Gebühren nur insoweit zulässig, wie Dienstleistung erbracht wurde
 - Anfallen von Kosten impliziert nicht, dass eine separierbare Dienstleistung erbracht wurde
 - Fehlende Erstattungsfähigkeit von Vorab-Gebühren impliziert, dass eine diesen Gebühren zuordenbare, separierbare Dienstleistung erbracht wurde
 - Wenn Nachweis, dass Vorab-Gebühren Entgelt für eine vorab erbrachte Leistung darstellen, dann frühzeitigere Realisierung möglich
- Konsistente Lösung nur mit Überarbeitung des IAS 18 möglich

Agenda

1. Einführung und allgemeine Grundsätze
2. Verkauf von Gütern
3. Erbringung von Dienstleistungen
4. Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden
5. Mehrkomponentenverträge
6. Tauschgeschäfte
7. Exkurs: Aktuelle Veröffentlichungen des IFRIC
8. Zusammenfassung & wesentliche Referenzen in den IFRS

Zusammenfassung & wesentliche Referenzen in den IFRS

1. Einführung und allgemeine Grundsätze

- Wesentliche Vorschriften IAS 18; IAS 11; IFRIC 13; SIC 31
- Definition „Ertrag“ IAS 18.7 f.; IAS F. 74 - F. 77; F. 83
- Allgemeine Bewertungsgrundsätze IAS 18.9 - 18.12

2. Verkauf von Gütern

- Ansatzkriterien
 - allgemeine Kriterien IAS 18.14
 - Übertragung der wesentlichen Risiken und Chancen IAS 18.15 - 18.17
- Installationsleistungen IAS 18.16 (c); IAS 18 App. Nr. 2 (a)
- Rückgaberechte IAS 18.17; IAS 18 App. Nr. 2 (b)
- Verkäufe mit späterem Lieferzeitpunkt IAS 18 App. Nr. 1
- Aufschiebend bedingte Verkäufe IAS 18 App. Nr. 3
- Kommissionsgeschäfte IAS 18.8; IAS 18 App. Nr. 2 (c)

Zusammenfassung & wesentliche Referenzen in den IFRS

- | | |
|---|--|
| 3. Erbringung von Dienstleistungen | IAS 18.20 - 18.28; IAS 18 App. Nr. 10 ff. |
| 4. Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden | IAS 18.29 - 18.34 |
| • Zinsen | IAS 18.30 (a) i.V.m. IAS 39.9; IAS 39.AG5-AG8 |
| • Nutzungsentgelte | IAS 18.30 (b) i.V.m. IAS 18.33; IAS 18 App. Nr. 20 |
| • Dividenden | IAS 18.30 (c) |
| 5. Mehrkomponentenverträge | IAS 18.13; IFRIC 13; IAS 18 App. Nr. 11 u. Nr. 15 |
| 6. Tauschgeschäfte | IAS 18.12 |
| 7. Wesentliche Angabepflichten | IAS 18.35 - 18.36 |

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Bilanzierung von Rückstellungen nach IFRS

Ruhr-Universität Bochum 3. Juli 2008

Agenda

1. Wesentliche Vorschriften
2. Definitionen
3. Ansatz und Bewertung
4. Sonderfälle
5. Wesentliche Angabepflichten

Agenda

1. Wesentliche Vorschriften
2. Definitionen
3. Ansatz und Bewertung
4. Sonderfälle
5. Wesentliche Angabepflichten

Wesentliche Vorschriften

- IAS 37 Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen
- IFRIC 1 Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen

Agenda

1. Wesentliche Vorschriften
2. Definitionen
3. Ansatz und Bewertung
4. Sonderfälle
5. Wesentliche Angabepflichten

Grundlagen

Schuld (*liability*)

- Gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens
- Resultierend aus vergangenem Ereignis
- Inanspruchnahme als wahrscheinlich einzustufen

Rückstellung (*provision*)

- Schuld
- Höhe und/oder Zeitpunkt der Inanspruchnahme ungewiss

Begriffsabgrenzung nach IFRS

Eventualschuld	Rückstellung	Abgegrenzte Schuld
<ul style="list-style-type: none"> • Mögliche Verpflichtung • Existenz wird durch ungewisse zukünftige Ereignisse bestätigt <p>ODER</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gegenwärtige Verpflichtung • Nichterfüllung der Passivierungskriterien 	<ul style="list-style-type: none"> • Gegenwärtige Verpflichtung 	<ul style="list-style-type: none"> • Gegenwärtige Verpflichtung

Wahrscheinlichkeitsgrad der Inanspruchnahme

0%

50%

more likely than not

100%

Definitionen

Beispiele

Eventualschuld

Rückstellung

Abgegrenzte Schuld

Grundlagen

Eventualforderung

- Möglicher Vermögenswert
- Resultierend aus vergangenem Ereignis
- Existenz durch unsichere künftige Ereignisse bestätigt

Agenda

1. Einführung und allgemeine Grundsätze
2. Definitionen
3. Ansatz und Bewertung
 - Ansatz
 - Bewertung
3. Sonderfälle
4. Wesentliche Angabepflichten

Passivierungskriterien (1/2)

Rückstellungen (provisions) sind anzusetzen, wenn

- eine gegenwärtige Verpflichtung seitens des Unternehmens besteht
- der Abfluss von Ressourcen, die wirtschaftlichen Nutzen verkörpern, zur Erfüllung der Verpflichtung wahrscheinlich ist, und
- eine zuverlässige Schätzung der Höhe der Verpflichtung möglich ist. (IAS 37.14)

Passivierungskriterien (2/2)

Gegenwärtige (Außen-)Verpflichtung als Ergebnis eines vergangenen Ereignisses

→ das Unternehmen hat keine realistische Chance, sich der Verpflichtung zu entziehen (Unentziehbarkeit)



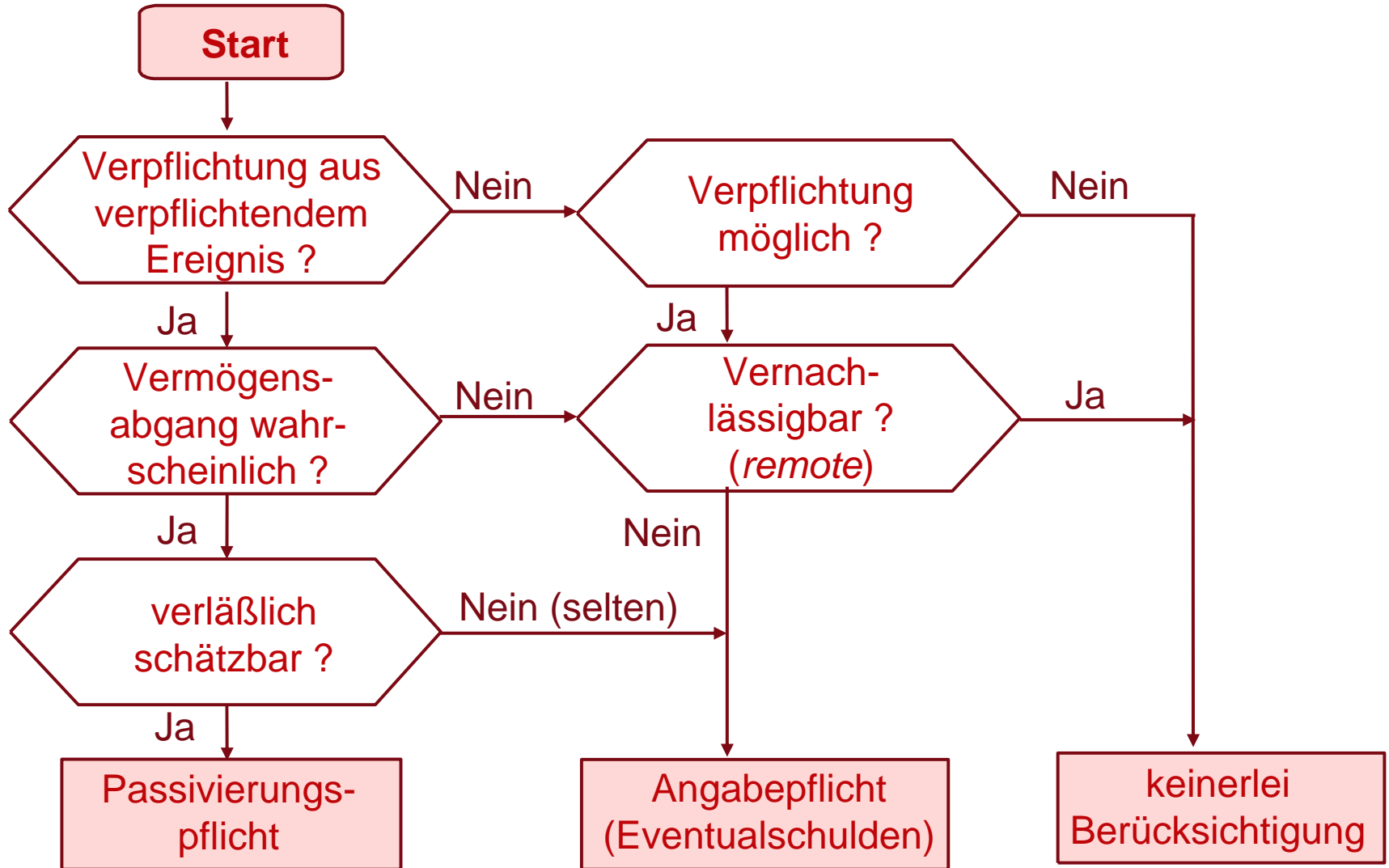
rechtliche Verpflichtung
(vertraglich oder gesetzlich)



faktische Verpflichtung
(z.B. übliches Geschäftsgebaren,
nicht bloße Managemententscheidung)

→ keine Rückstellung für Aufwendungen mit Zukunftsbezug, denen sich das Unternehmen (z.B. durch Aufgabe von Geschäftsbereichen oder Veräußerung von Vermögensobjekten) entziehen könnte.

Entscheidungsbaum



Agenda

1. Einführung und allgemeine Grundsätze
2. Definitionen
3. Ansatz und Bewertung
 - Ansatz
 - Bewertung
3. Sonderfälle
4. Wesentliche Angabepflichten

Bewertung

Grundsatz: bestmögliche Schätzung

bei Einzelrisiken:

- Wert mit **höchster Eintrittswahrscheinlichkeit**
- **Arithmetisches Mittel** bei gleichwahrscheinlichen Erfüllungsbeträgen

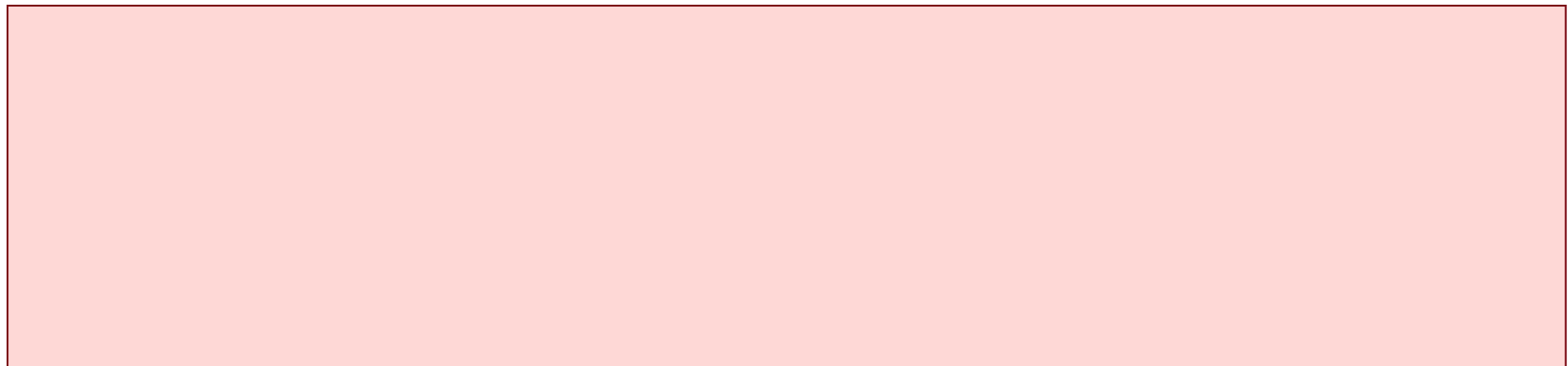
bei großen Stückzahlen:

- „Erwartungswert“
- **Arithmetisches Mittel** bei gleichwahrscheinlichen Erfüllungsbeträgen

Beispiel – Einzelrisiken

Risiko aus einer Einzelposition

Geschätzte Kosten	Wahrscheinlichkeit der Kosten
10 M€	20%
0,5 M€	80%



Beispiel – Einzelrisiken

Risiko aus einer Einzelposition

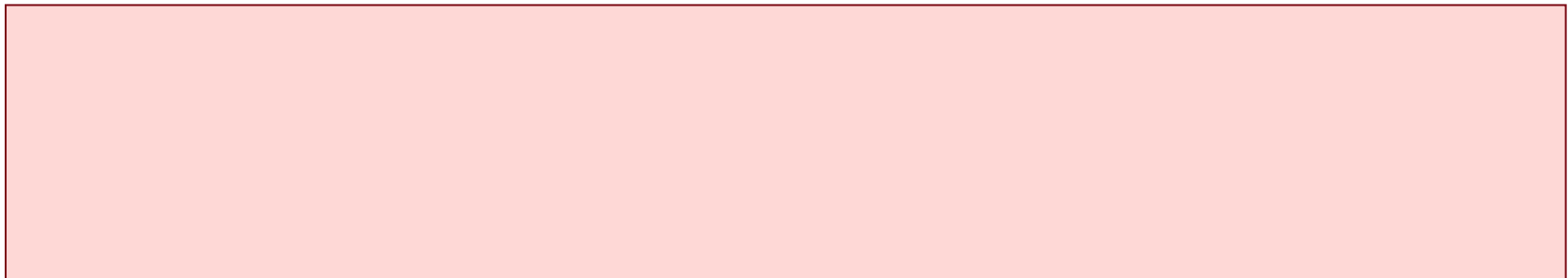
Geschätzte Kosten	Wahrscheinlichkeit der Kosten
10 M€	50%
0,5 M€	50%



Beispiel – Große Stückzahlen

Risiko aus mehreren Positionen

Umfang der erforderlichen Gewährleistung	Kosten (Basis: 100% des Umsatzes)	Anteil der betroffenen Geräte
Umfassende Gewährleistung	4 M€	5%
Geringfügige Gewährleistung	1 M€	25%
Keine Gewährleistung	-	70%



Risiken und Unsicherheiten

Berücksichtigung von Risiken und Unsicherheiten

- Risikoadequate Schätzung der Mittelabflüsse oder
- Verwendung eines risikoadequaten Zinssatzes



Keine überhöhten Rückstellungen!

Abzinsung

Abzinsung (*present value*)

- Verpflichtend wenn Abzinsungseffekt wesentlich ist
- Frist- und ggf. risikoadäquater (Vorsteuer-)Zinssatz
- Zeitablaufbedingte Erhöhung stellt Zinsaufwand dar

Exkurs Abzinsungssatz

Bestimmung eines adäquaten Abzinsungssatzes (IAS 37.47)

- Berücksichtigung der aktuellen Markterwartungen
 - Zinseffekt und laufzeitabhängige Veränderungen (Ableitung aus dem Marktzinssatz für jeweilige Restlaufzeit)
- Berücksichtigung des für die Schuld spezifischen Risikos
 - Was würde ein fremder Dritter für die Übernahme der Schuld verlangen?
(= Risikozuschlag bei Rückstellung = Risikoabschlag bei Zins)
- Zinssatz vor Steuern

Künftige Ereignisse

Künftige Ereignisse

- Berücksichtigung künftiger Ereignisse, sofern ausreichend objektive Anzeichen existieren (zur Frage der Wertaufhellung siehe IAS 10)

 Objektivität und Plausibilisierung erforderlich

Veräußerungsgewinne

Veräußerungsgewinne

- Keine Berücksichtigung erwarteter Gewinne aus künftig zu veräußernden Vermögenswerten

Erstattungsansprüche

Erstattungsansprüche

- Aktivierung als Vermögenswert nur, sofern Erstattung nahezu sicher
- Ansatz maximal bis zur Höhe der Rückstellung
- Grds. keine Saldierung mit Rückstellung
- Saldierung in der GuV generell zulässig

Case Study 1 und 2

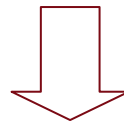
Agenda

1. Einführung und allgemeine Grundsätze
2. Definitionen
3. Ansatz und Bewertung
4. Sonderfälle
 - Belastende Verträge
 - Restrukturierungen
 - Stilllegungs- bzw. Rückbauverpflichtungen
5. Wesentliche Angabepflichten

Belastende Verträge

Drohverlustrückstellungen aufgrund belastender Verträge (*onerous contracts*)

Schwebende Verträge stellen nur dann gegenwärtige
Verpflichtung dar, wenn belastend (nachteilig)



Belastend:

wenn unvermeidbare Kosten > erwarteter wirtschaftlicher Nutzen

Belastende Verträge

Unvermeidbare Kosten

- Barwert der künftigen Nettoauszahlungsüberschüsse bei Vertragserfüllung oder
- Niedrigere Schadenersatzzahlungen wegen Nichterfüllung des Vertrags



Wertminderung/ Impairment besitzt Vorrang vor Rückstellungsbildung!

Beispiel – Belastende Verträge

- Ein Unternehmen hat einen innerhalb von 5 Jahren unkündbaren Mietvertrag einschließlich Betreiberpflicht für Einzelhandelsgeschäft geschlossen
- Mietvertrag ist belastend, da Einzelhandelsgeschäft inzwischen verlustbringend
- Barwert der künftigen Nettoauszahlungen bei Vertragserfüllung: 500T€
- Vertragsstrafe bzw. Schadenersatz bei Nichterfüllung des Vertrages:
 - Fall A: 400 T€
 - Fall B: 600 T€

In welcher Höhe ist für diesen Mietvertrag eine Rückstellung zu bilden?

Agenda

1. Einführung und allgemeine Grundsätze
2. Definitionen
3. Ansatz und Bewertung
4. Sonderfälle
 - Belastende Verträge
 - **Restrukturierungen**
 - Stilllegungs- bzw. Rückbauverpflichtungen
5. Wesentliche Angabepflichten

Restrukturierungen

Beispiele

- Verkauf oder Beendigung eines Geschäftszweiges
- Schließung von Niederlassungen oder Verlagerung von Geschäftsbereichen in andere Länder / Regionen
- Strukturänderungen im Management
- Grundlegende Umorganisation mit wesentlichen Auswirkungen auf Art und Schwerpunkt des Unternehmens

Restrukturierungen

Ansatzvoraussetzungen

- Erfüllung der allgemeinen Ansatzkriterien
- Konkretisierung der faktischen Verpflichtung
 - Detaillierter, formaler Restrukturierungsplan
und
 - Wahrscheinlichkeit der Umsetzung

Restrukturierungen

Bewertung

Nur direkt im Zusammenhang mit der Restrukturierung stehende Ausgaben, d.h.

- Nur notwendige Kosten der Restrukturierung
- Keine Kosten mit Zukunftsbezug
- Grds. keine Berücksichtigung von Verlusten aus Geschäftstätigkeit bis zur Restrukturierung
- Keine Berücksichtigung künftiger Veräußerungsgewinne

Agenda

1. Einführung und allgemeine Grundsätze
2. Definitionen
3. Ansatz und Bewertung
4. Sonderfälle
 - Belastende Verträge
 - Restrukturierungen
 - Stilllegungs- bzw. Rückbauverpflichtungen
5. Wesentliche Angabepflichten

Stilllegungs- und Rückbauverpflichtungen

Rückstellungsbildung

- Nach allg. Grundsätzen
- Erstmaliger Rückstellungsbetrag stellt Teil der AK/HK der betreffenden Sachanlage dar
- Buchung: Sachanlage an Rückstellung

Stilllegungs- und Rückbauverpflichtung

Kostenanstieg

- Höhere AK
- gleichzeitig Erhöhung der Rückstellung
- Abschreibung der zusätzl. Kosten
- Prüfung ob Indikator für Impairment besteht (für alle VW derselben Sorte)

} erfolgsneutrale Korrektur

Kostensenkung

- Niedrigere AK
- Reduktion der Rückstellung
- Der BW des VW darf nicht negativ werden (übersteigender Wert ist in GuV zu erfassen)

Entsprechendes gilt bei der Veränderung des anzuwendenden Zinssatzes

Stilllegungs- und Rückbauverpflichtungen

Nachfolgende Rückstellungsveränderungen

- Grds. Anpassung des Buchwerts der Sachanlage
- Ausnahmen:
 - Aufzinsungseffekt
 - Soweit Buchwert negativ würde
 - Nutzungsdauer-Ende der Sachanlage bereits erreicht

Case Study 3 und 4

Agenda

1. Einführung und allgemeine Grundsätze
2. Definitionen
3. Ansatz und Bewertung
4. Sonderfälle
5. Wesentliche Angabepflichten

Wesentliche Angabepflichten – Rückstellungsspiegel (Lufthansa 2006)

Sonstige Rückstellungen							
in Mio. €	Verpflichtungen aus Altersteilzeitverträgen	Übrige Personalkosten	Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	Umweltlastensanierung	Prozesse	Restrukturierung/ Abfindungen	
Stand 1.1.2006	201	144	141	30	23	50	
Änderung Konsolidierungskreis	–	0*	– 2	–	0*	–	
Währungsdifferenzen	–	– 3	– 3	– 1	0*	–	
Verbrauch	– 62	– 76	– 57	– 2	– 5	– 8	
Zuführung/Neubildung	35	88	15	1	23	– 2	
Aufzinsung	0*	0*	1	–	–	0*	
Auflösung	– 1	– 2	– 6	–	– 5	–	
Umgliederungen	– 1	– 1	– 5	–	– 3	0*	
Stand 31.12.2006	172	150	84	28	33	40	

in Mio. €	Festpreis Kundenverträge Technik	Überholung Operating-Lease-Flugzeuge	Meilenbonusprogramme	Gewährleistungen	Übrige Rückstellungen	Summe
Stand 1.1.2006	116	45	599	22	208	1 579
Änderung Konsolidierungskreis	–	–	–	–	– 2	– 4
Währungsdifferenzen	–	–	–	0*	– 2	– 9
Verbrauch	– 55	– 4	– 174	– 18	– 85	– 546
Zuführung/Neubildung	87	19	290	15	207	778
Aufzinsung	1	–	–	–	0*	2
Auflösung	0*	– 1	–	0*	– 10	– 25
Umgliederungen	–	–	– 1	–	8	– 3
Stand 31.12.2006	149	59	714	19	324	1 772

* Gerundet unter 1 Mio. EUR.

Wesentliche Angabepflichten – Fristigkeitsangaben (Lufthansa 2006)

Sonstige Rückstellungen						
	31.12.2006			31.12.2005		
in Mio. €	Gesamt	Langfristig	Kurzfristig	Gesamt	Langfristig	Kurzfristig
Verpflichtungen aus Altersteilzeitverträgen	172	97	75	201	129	72
Übrige Personalkosten	150	63	87	144	63	81
Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	84	35	49	141	90	51
Umweltlastensanierung	28	25	3	30	25	5
Prozesse	33	7	26	23	4	19
Restrukturierung/Abfindungen	40	3	37	50	5	45
Festpreis Kundenverträge Technik	149	37	112	116	28	88
Überholung Operating-Lease-Flugzeuge	59	15	44	45	20	25
Meilenbonusprogramme	714	–	714	599	–	599
Gewährleistungen	19	–	19	22	–	22
Übrige Rückstellungen	324	47	277	208	49	159
Summe	1 772	329	1 443	1 579	413	1 166

Zusammenfassung & wesentliche Referenzen in den IFRS

<p>1. Wesentliche Vorschriften - weitere Vorschriften</p>	<p>IAS 37; IFRIC 1 IFRIC 5; IFRIC 6</p>
<p>2. Definitionen</p>	<p>IAS 37.10-13</p>
<p>3. Ansatz und Bewertung</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ansatz • Bewertung <ul style="list-style-type: none"> - Abzinsung - künftige Ereignisse - Veräußerungsgewinne - Erstattungsansprüche 	<p>IAS 37.14 ff. i.V.m. IAS 37 Anhang B IAS 37.36 ff. IAS 37.45 ff. IAS 37.48 ff. IAS 37.51 ff. IAS 37.53 ff.</p>
<p>4. Sonderfälle</p> <ul style="list-style-type: none"> • Belastende Verträge • Restrukturierung • Stilllegungs- und Rückbauverpflichtungen 	<p>IAS 37.66 ff. IAS 37.70 ff. IAS 16.16 (c) i.V.m. IFRIC 1</p>
<p>5. Wesentliche Angabepflichten</p>	<p>IAS 37.84-92</p>

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!