

## IFRS fokussiert IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden



Nach einer jahrelangen Diskussions- und Entwicklungsphase hat der International Accounting Standards Board (IASB) am 28. Mai 2014 den neuen Standard zur Erlöserfassung IFRS 15 **Erlöse aus Verträgen mit Kunden** veröffentlicht. Die im Rahmen eines Konvergenzprojektes zusammen mit dem Financial Accounting Standards Board (FASB) erarbeiteten Regelungen ersetzen die bisherigen Standards IAS 18 **Erlöse** und IAS 11 **Fertigungsaufträge** sowie die dazugehörigen Interpretationen IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 und SIC-31. Ziel des Projektes war es, die Regeln zur Erlösrealisierung beider Standardsetter zu vereinheitlichen, Inkonsistenzen zwischen

IAS 18 und IAS 11 zu eliminieren und die Komplexität – insbesondere der US-amerikanischen Regelungen – zu reduzieren. Nachdem der erste Entwurf des Standards auf breite Ablehnung in der Praxis gestoßen war, haben die Boards die ursprünglichen Vorschläge überarbeitet und sie teilweise deutlich vereinfacht. Der neue Standard tritt industrie- und branchenübergreifend erstmalig für Geschäftsjahre in Kraft, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen. Die Anwendung in der Europäischen Union setzt allerdings noch die Übernahme der Regelung in europäisches Recht voraus, für die ein konkreter Zeitplan derzeit noch nicht vorliegt.

### Die Eckpunkte der neuen Regelungen im Überblick

- Der neue Standard beinhaltet ein einziges, umfassendes Modell, wie Unternehmen Erlöse aus Verträgen mit Kunden zu erfassen haben. Er ersetzt die derzeitigen Erlöserfassungsvorschriften in IAS 11, IAS 18 und den zugehörigen Interpretationen.
- Das Kernprinzip dieses Modells ist, dass ein Unternehmen Erlöse in der Höhe erfassen soll, in der für die übernommene(n) Leistungsverpflichtung(en), also die Übertragung von Waren bzw. die Erbringung von Dienstleistungen, Gegenleistungen erwartet werden.
- Der Standard enthält deutlich umfangreichere Anwendungsleitlinien sowie Anhangangabevorschriften als die derzeitigen Regelungen und kann daher zumindest in gewissem Umfang Auswirkungen auf eine Vielzahl von Unternehmen haben.
- Der neue Standard ist erstmalig auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist – vorbehaltlich einer Übernahme der Vorschriften in europäisches Recht – zulässig. Unternehmen können den Standard entweder retrospektiv anwenden oder modifizierte Übergangsvorschriften wählen.
- IASB und FASB haben eine gemeinsame Beratungsgruppe eingerichtet, deren Fokus auf potenzielle Schwierigkeiten und Probleme bei der Anwendung des neuen Standards gerichtet ist.

### Hintergrund

Die bisherigen Standards zur Erlöserfassung IAS 18 und IAS 11 basieren auf unterschiedlichen Prinzipien und haben bei komplexeren Transaktionen mitunter zu Problemen in der Anwendung geführt. Darüber hinaus fehlten in wichtigen Bereichen detaillierte Anwendungsleitlinien, etwa für Mehrkomponentengeschäfte. Dies führte in der Praxis dazu, dass IFRS-Anwender teilweise auf entsprechende US-GAAP-Regelungen zurückgegriffen haben, um sachgerechte Rechnungslegungsmethoden für die Erlöserfassung zu entwickeln. Die bisherigen US-GAAP-Vorschriften wiederum enthalten eine Vielzahl an Erlöserfassungskonzepten sowie zahlreiche Anforderungen für bestimmte Branchen oder Transaktionen, was zuweilen zu einer unterschiedlichen bilanziellen Behandlung wirtschaftlich gleichartiger Sachverhalte geführt hat. Außerdem werden die vorgeschriebenen Anhangangaben als unzureichend angesehen, da sie den Bilanzadressaten nicht die notwendigen Informationen an die Hand geben, um die aus Verträgen mit Kunden erzielten (Umsatz-)Erlöse hinreichend verstehen zu können.

Aus diesen Gründen haben IASB und FASB die Vorschriften zur Erlöserfassung in einem gemeinsamen Projekt grundlegend überarbeitet. Der als Ergebnis des Projekts nun veröffentlichte IFRS 15 beseitigt die genannten Inkonsistenzen und Schwachstellen durch die Einführung eines umfassenden Erlöserfassungsmodells, das dem Grunde nach auf alle Transaktionen und Branchen anwendbar ist.

Das Kernprinzip dieses Modells besteht darin, dass ein Unternehmen Erlöse erfassen soll, wenn die übernommenen Leistungsverpflichtungen erbracht, also die Verfügungsmacht über die Waren und Dienstleistungen übertragen wurde. Dabei ist der Erlös in der Höhe zu erfassen, der als Gegenleistung erwartet wird. Bis zur Erlösrealisierung sind dazu die bereits aus den Standardentwürfen bekannten, nachfolgend dargestellten fünf Schritte zu durchlaufen:

Abb. 1 – Die fünf Schritte auf dem Weg zur Erlösrealisierung



## Wesentliche Änderungen gegenüber den bisherigen Regelungen

Nachfolgend werden die wesentlichen Änderungen gegenüber den bisherigen Regelungen im Einzelnen dargestellt. Dabei werden zunächst die fünf Schritte erläutert. Anschließend werden die umfangreichen Anhangangaben sowie die Übergangsvorschriften skizziert. Abschließend werden branchenspezifische Besonderheiten umrissen.

### Praxishinweis

Im Vergleich zu den bisherigen Vorschriften enthält IFRS 15 deutlich mehr Anwendungsleitlinien, die die praktische Umsetzung der neuen Regelungen erleichtern sollen. In vielen Fällen entsprechen diese Leitlinien der bereits derzeit herrschenden Bilanzierungspraxis. Sie haben somit eher klarstellenden Charakter. Gleichwohl kann es aber in Einzelfällen aufgrund der nunmehr eindeutigen Regelungen zu Änderungen in der Abbildung von Sachverhalten kommen.

## Anwendungsbereich

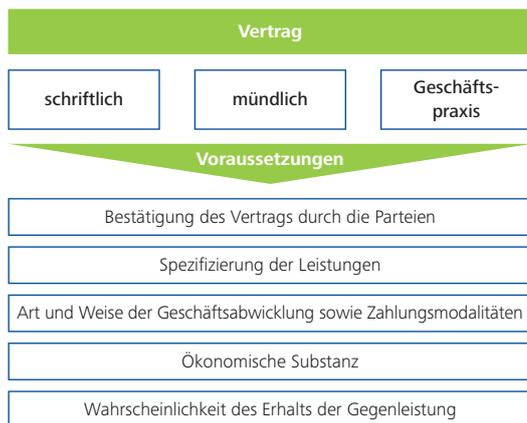
### Definition von Erlösen

In IFRS 15 werden Erlöse definiert als Erträge, die im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens anfallen. Der Begriff umfasst dabei verschiedene Ausprägungen wie Umsatzerlöse, Dienstleistungsentgelte, Zinsen, Mieten, Dividenden und Lizenzerträge (vgl. IFRS Rahmenkonzept 4.29). Dies unterscheidet sich nicht von der bislang geltenden Erlösdefinition.

### Vorliegen eines Vertrags mit einem Kunden

Voraussetzung für eine Erlösrealisierung ist ein Vertrag mit einem Kunden. Dieser kann schriftlich, mündlich oder implizit abgeschlossen werden und muss zu durchsetzbaren Rechten und Verpflichtungen zwischen zwei oder mehr Parteien führen.

Abb. 2 – Identifizierung eines Vertrags



IFRS 15 ist auf alle Verträge anzuwenden, die ein Unternehmen mit seinen Kunden abschließt. Ausgenommen davon sind die nachfolgend aufgeführten Vertragsarten:

- Leasingverhältnisse, die in den Anwendungsbereich von IAS 17 **Leasingverhältnisse** fallen,
- Versicherungsverträge im Anwendungsbereich von IFRS 4 **Versicherungsverträge**,
- Finanzinstrumente und andere vertragliche Rechte und Pflichten, die in IFRS 9 **Finanzinstrumente**, IFRS 10 **Konzernabschlüsse**, IFRS 11 **Gemeinsame Vereinbarungen**, IAS 27 **Separate Abschlüsse** und IAS 28 **Anteile an assoziierten Unternehmen und Joint Ventures** geregelt werden, sowie
- nicht-finanzielle Tauschgeschäfte zwischen Unternehmen desselben Geschäftsbereichs, die vorgenommen werden, um Verkäufe an Dritte zu ermöglichen bzw. zu fördern. Ein Beispiel ist der Tausch von Rohöl zwischen zwei Lagerorten verschiedener Rohöllieferanten, um die Lieferung an den Endkunden zu erleichtern.

Zinserträge sowie Erträge aus Dividenden fallen somit künftig nicht mehr in den Anwendungsbereich des Standards zur Erlösrealisierung. Sie werden Regelungsgegenstand von IFRS 9 bzw. IAS 39 **Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung** (wenn auch unverändert).

Ein Vertrag mit einem Kunden kann teilweise in den Anwendungsbereich von IFRS 15 fallen und teilweise in den Anwendungsbereich eines der vorstehend genannten anderen Standards – bspw. ein Leasingvertrag, der neben der Vermietung einer Maschine auch eine zweijährige Wartung umfasst.

Hier sind zwei Szenarien denkbar:

- 1) Der auf die nicht nach IFRS 15 zu bilanzierenden Teile des Vertrags anwendbare Standard umfasst Regelungen dazu, wie die Bestandteile des Vertrags zu separieren und/oder erstmalig zu bewerten sind. In diesem Fall sind zunächst diese Vorschriften auf den Vertrag anzuwenden. Anschließend wird der Transaktionspreis um die Beträge reduziert, deren Erstbewertung nicht nach IFRS 15 erfolgt.
- 2) Der andere Standard beinhaltet keine Vorschriften, die festlegen, wie ein oder mehrere Teile des Vertrags zu separieren und/oder erstmalig zu bewerten sind. In diesem Fall greifen die Regelungen des IFRS 15 auf alle Bestandteile des Vertrags.

### **Zusammenfassung von Verträgen**

Das Konzept der Zusammenfassung von Verträgen ist bereits aus IAS 11 bekannt, wenn auch die Voraussetzungen zur Zusammenfassung modifiziert wurden und der Kreis der betroffenen Geschäfte ein anderer ist.

Zwei oder mehr Verträge, die gleichzeitig oder in zeitlicher Nähe zueinander mit demselben Kunden abgeschlossen wurden, sind als ein Vertrag zu behandeln, wenn mindestens eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:

- Die Verträge wurden als Paket mit einer gemeinsamen wirtschaftlichen Zielsetzung verhandelt;
- der Betrag der Gegenleistung eines Vertrags hängt vom Preis oder von der Erfüllung des anderen Vertrags ab; oder
- die Waren und Dienstleistungen in den Verträgen bilden eine einzige Leistungsverpflichtung.

Zweck der Zusammenfassung von Verträgen ist es, im Nachgang die zutreffende Rechnungslegungseinheit zu bestimmen. Bei interdependenten Verträgen kann es zu einer Verschiebung von Margen kommen, sofern die Verträge einzeln und nicht zusammengefasst betrachtet werden. Dies soll durch die neuen Vorschriften verhindert werden.

### Bilanzierungsobjekt: eigenständige Leistungsverpflichtung

Als wesentliche Neuerung ist anzusehen, dass nicht der mit dem Kunden abgeschlossene Vertrag das Bilanzierungsobjekt darstellt, sondern die in diesem Vertrag enthaltene(n) Leistungsverpflichtung(en).

Eine Leistungsverpflichtung ist ein Versprechen in einem Vertrag mit einem Kunden, eigenständig abgrenzbare („distinct“) Leistungen zu erbringen. Die Leistung kann die Übertragung einer Ware an den Kunden, eine Dienstleistung oder ein Bündel von Waren und Dienstleistungen umfassen.

Eine Leistungsverpflichtung ist eigenständig abgrenzbar, wenn

- dem Kunden aus den zugesagten Waren oder Dienstleistungen direkt oder im Zusammenspiel mit anderen, ihm zur Verfügung stehenden Ressourcen Nutzen entsteht und
- die zugesagten Waren oder Dienstleistungen von anderen zugesagten Waren oder Dienstleistungen des gleichen Vertrags trennbar sind.

Das zweite Kriterium wird anhand der nachfolgenden Faktoren konkretisiert. Demnach sind die zugesagten Waren oder Dienstleistungen trennbar, sofern

- keine wesentliche Integrationsleistung erbracht wird. Die zugesagten Waren oder Dienstleistungen werden nicht mit anderen zugesagten Waren oder Dienstleistungen derart zusammengefasst oder verbunden, dass das daraus entstehende Ganze das laut Vertrag geschuldete Ergebnis darstellt;
- keine wesentliche Anpassung anderer Waren oder Dienstleistungen erforderlich ist, um die Leistung zu erbringen; und
- keine Abhängigkeiten oder Wechselbeziehungen bestehen. Die zugesagten Waren oder Dienstleistungen hängen nicht wesentlich von anderen Waren oder Dienstleistungen ab, die im gleichen Vertrag vereinbart wurden bzw. stehen in einer Wechselbeziehung zu diesen.

Erbringt ein Unternehmen eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Leistungen (Übertragung von Waren, Erbringung von Dienstleistungen), die im Wesentlichen gleich sind und die beiden nachfolgenden Kriterien erfüllen, stellt auch dies insgesamt eine separate Leistungsverpflichtung dar:

- a) Jede eigenständig abgrenzbare Ware oder Dienstleistung der Reihe, die das Unternehmen nacheinander zu übertragen bzw. zu erbringen verspricht, stellt eine Leistungsverpflichtung dar, die über einen Zeitraum erfüllt wird.
- b) Der Leistungsfortschritt hinsichtlich Übertragung bzw. Erbringung aller eigenständig abgrenzbaren Waren und Dienstleistungen dieser Reihe wird mit der gleichen Methode ermittelt.

Sind Leistungsverpflichtungen nicht eigenständig abgrenzbar, hat ein Unternehmen diese Waren oder Dienstleistungen so lange mit anderen vertraglich vereinbarten Waren und Dienstleistungen zusammenzufassen, bis ein „Bündel“ von Waren und Dienstleistungen entsteht, das eigenständig abgrenzbar ist. Ergebnis kann sein, dass ein Unternehmen sämtliche laut Vertrag zu übertragenden Waren und zu erbringenden Dienstleistungen als eine einzige Leistungsverpflichtung zu bilanzieren hat. Dies kann im Ergebnis zu einer späteren Umsatzrealisierung führen als nach den bisherigen Vorschriften.

#### Praxishinweis

Die Vorgabe, eigenständig abgrenzbare Leistungsverpflichtungen eines Vertrags identifizieren zu müssen, erfordert eine eingehende Untersuchung aller Leistungsverträge im Unternehmen. Dies gilt z.B. bei Softwareunternehmen, die neben ihrem Kernprodukt „Software“ auch Serviceleistungen wie kundenspezifische Anpassungen einschließlich einer Integration in die Systemlandschaft des Kunden (Customizing) sowie die Wartung der Software anbieten. Unter Umständen kann sich daraus ergeben, dass die Softwarelizenz und die zugehörigen Serviceleistungen eine einzelne Leistungsverpflichtung darstellen und die Erlöserfassung – auch für die Softwarelizenz – zeitanteilig vorzunehmen ist. Schließt ein Unternehmen i.d.R. gleichartige (homogene) Verträge ab, sollte zur Prüfung, ob mehrere Leistungsverpflichtungen vorliegen, zumindest eine Untersuchung auf Ebene des Vertragstyps erfolgen.

## Bestimmung des Transaktionspreises

Der Transaktionspreis ist die Gegenleistung, die das Unternehmen erwartungsgemäß vom Kunden für die Übertragung von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen erhalten wird. Davon sind Beträge abzuziehen, die für Dritte einbehalten werden (z.B. Umsatzsteuer).

Bei der Bestimmung des Transaktionspreises hat das Unternehmen die folgenden Sachverhalte zu berücksichtigen:

- Variable Gegenleistungen einschließlich Beschränkungen zu deren Schätzung
- In den Verträgen enthaltene bedeutende Finanzierungskomponenten
- Tauschgeschäfte („non-cash consideration“)
- An den Kunden zu entrichtende Gegenleistungen

Diese Vorgaben sind grundsätzlich nicht neu. Durch die konkrete Ausgestaltung der einzelnen Regelungen können sich jedoch Abweichungen zur bisher angewandten Vorgehensweise ergeben.

## Variable Gegenleistungen

Die Definition des Transaktionspreises umfasst neben der vertraglich vereinbarten Gegenleistung etwaige Nachlässe, Rabatte, Skonti, Boni, Strafzahlungen und Ähnliches. Dies kann dazu führen, dass der Transaktionspreis insgesamt variabel ist. Bei der Schätzung eines variablen Transaktionspreises sind alle verfügbaren Informationen (vergangene Erfahrungen mit vergleichbaren Sachverhalten, gegenwärtige und prognostizierte Entwicklungen) zu berücksichtigen. Dabei sieht der Standard zwei Möglichkeiten zur Berücksichtigung der Variabilität vor: Die Schätzung auf Basis des Erwartungswerts (d.h. der Summe der wahrscheinlichkeitsgewichteten Beträge möglicher Gegenleistungen) oder des wahrscheinlichsten Werts (d.h. der bestmöglichen Schätzung des Bilanzierenden). Es ist die Methode zu wählen, die nach Ansicht des Unternehmens den Betrag der Gegenleistung, auf den ein Anspruch besteht, am besten widerspiegelt. Die gewählte Methode ist für den jeweiligen Vertrag stetig beizubehalten.

Unsicherheiten des Transaktionspreises durch variable Beträge dürfen jedoch nicht unbegrenzt berücksichtigt werden. Es muss hochwahrscheinlich sein, dass sich in der Folge der Schätzung, d.h. wenn die Unsicherheit durch das Eintreten der Ereignisse entfällt, keine wesentlichen Umsatzanpassungen ergeben werden. Bei der Beurteilung durch das Unternehmen, wann eine wesentliche Anpassung der Umsatzerlöse als hochwahrscheinlich anzusehen ist, sind die unten aufgeführten (nicht abschließenden) Faktoren zu berücksichtigen. Sofern einer oder mehrere der Faktoren einschlägig sind, erhöht sich die Wahrscheinlichkeit oder das Ausmaß einer möglichen Umsatzkorrektur. Es ist dann zu prüfen, ob eine Umsatzerlösrealisierung zulässig ist:

- a) Der Betrag der Gegenleistung ist stark beeinflusst von Faktoren, auf die das Unternehmen keinen Einfluss hat.
- b) Die Unsicherheit über den Betrag der Gegenleistung bleibt über einen längeren Zeitraum erhalten.
- c) Die Erfahrung (oder andere Nachweise) des Unternehmens mit ähnlichen Verträgen ist gering.
- d) Es ist gängige Praxis des Unternehmens, für vergleichbare Verträge diverse Preisnachlässe zu gewähren oder die Zahlungsbedingungen oft zu ändern.
- e) Der Vertrag enthält eine große Zahl und ein breites Spektrum möglicher Gegenleistungsbeträge.

## Bedeutende Finanzierungskomponente

Bei der Bestimmung des Transaktionspreises ist der Zeitwert des Geldes zu berücksichtigen, sofern der Vertrag eine bedeutende Finanzierungskomponente enthält. Bei der Beurteilung, ob eine bedeutende Finanzierungskomponente vorliegt, sind unter anderem die folgenden Faktoren zu berücksichtigen:

- Die Differenz, sofern vorhanden, zwischen der vereinbarten Gegenleistung und einem Barverkaufspreis für die zugesagten Waren oder Dienstleistungen
- Der kombinierte Effekt aus
  - dem erwarteten Zeitraum zwischen Übertragung der Waren an bzw. der Erbringung der Dienstleistung für den Kunden und der Zahlung durch den Kunden (bspw. Übertragung der Ware heute und Zahlung in 24 Monaten) und
  - den aktuellen Marktzinsen im für die Ware oder Dienstleistung maßgeblichen Markt (bspw. Konsumentenkredite im Einrichtungsbereich)

Um den Zeitwert des Geldes zu berücksichtigen, ist grundsätzlich der Zinssatz zu verwenden, der einer separaten Finanzierungstransaktion zwischen dem Unternehmen und seinem Kunden zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zugrunde gelegt werden würde. In diesem Zinssatz würden sowohl die Kreditwürdigkeit des Kreditnehmers als auch bestehende Sicherheiten Berücksichtigung finden. Ein Unternehmen könnte diesen Zinssatz bestimmen, indem es den Abzinsungssatz ermittelt, bei dessen Anwendung der Nominalbetrag der zugesagten Gegenleistung dem Barverkaufspreis der Ware oder Dienstleistung entspricht (interne Zinsfußermittlung).

Beträgt der Zeitraum zwischen der Leistungserbringung und der Zahlung durch den Kunden maximal ein Jahr, kann aus Vereinfachungsgründen zudem darauf verzichtet werden zu untersuchen, ob eine wesentliche Finanzierungskomponente vorliegt.

### **Tauschgeschäfte**

Hingegebene Waren oder Dienstleistungen („non-cash considerations“) im Rahmen eines Tauschgeschäfts sind zum beizulegenden Zeitwert anzusetzen, sofern sich dieser verlässlich ermitteln lässt. Ist dies nicht der Fall, erfolgt die Bewertung der erhaltenen Gegenleistung indirekt durch Bezugnahme auf die Einzelveräußerungspreise der kontrahierten Waren oder Dienstleistungen. Sofern ein Kunde die Erfüllung eines mit ihm abgeschlossenen Vertrags unterstützt, indem er Waren oder Dienstleistungen beisteuert, über die der Auftragnehmer die Verfügungsmacht erlangt, handelt es sich hierbei ebenfalls um ein Tauschgeschäft, das nach den vorstehenden Grundsätzen zu behandeln ist.

### **An den Kunden zu entrichtende Gegenleistungen**

An den Kunden zu entrichtende Gegenleistungen beinhalten alle Beträge, die ein Unternehmen an den Kunden zahlt oder deren Zahlung es erwartet. Dabei kann es sich um flüssige Mittel, Guthaben oder Ähnliches handeln, die der Kunde vom Betrag, den er dem Unternehmen schuldet, in Abzug bringen kann. An den Kunden zu entrichtende Gegenleistungen reduzieren den Transaktionspreis, es sei denn, die Zahlung an den Kunden erfolgt für eine eigenständig abgrenzbare Leistung (Übertragung von Waren/Erbringung von Dienstleistungen), die für den Auftragnehmer erbracht wurde. Entspricht die Zahlung dem beizulegenden Zeitwert der erbrachten Leistung, ist sie so wie alle anderen Erwerbe im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zu behandeln.

#### **Praxishinweis**

Vereinbarungen über an den Kunden zu entrichtende Gegenleistungen finden sich bspw. häufig in Rahmenverträgen mit Handelsunternehmen. Um den Absatz bestimmter Produkte zu fördern, werden in Abhängigkeit von der Höhe der im Jahr abgenommenen Volumina prozentuale Rabatte gewährt. Diese hat das Unternehmen bereits bei der unterjährigen Erlöserfassung zu berücksichtigen, sofern sie verlässlich bestimmt werden können.

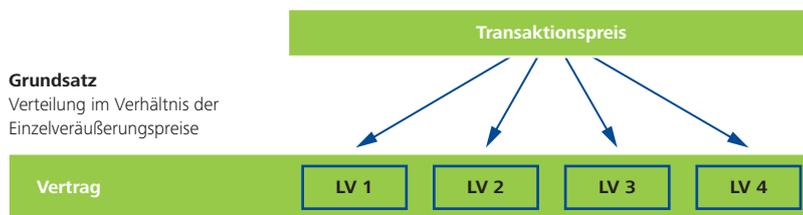
Sofern der Kunde für die gewährte Zahlung eine Gegenleistung erbringt, bspw. Marketingleistungen in Form von gedruckten Faltschriften, Werbeanzeigen oder Rundfunkwerbung für die kontrahierten Produkte, stellen diese eine eigene Leistung des Kunden dar. Die an den Kunden zu entrichtende Gegenleistung wäre in diesem Fall nicht umsatzmindernd zu berücksichtigen, sondern als Aufwand zu erfassen.

Die Identifizierung von Gegenleistungen des Kunden in Rahmenverträgen ist nicht immer einfach. Die vertraglichen Vereinbarungen müssen für eine saubere Abgrenzung genau analysiert werden.

### Verteilung des Transaktionspreises auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen

Enthält ein Vertrag mit einem Kunden mehrere Leistungsverpflichtungen, so ist der Transaktionspreis auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen zu verteilen. Die Verteilung erfolgt dabei im Verhältnis der Einzelveräußerungspreise der Waren oder Dienstleistungen bei Vertragsabschluss. Der Einzelveräußerungspreis ist der Preis, zu dem ein Unternehmen eine Ware oder Dienstleistung separat an einen Kunden verkaufen würde. Sind die Einzelveräußerungspreise nicht beobachtbar, müssen sie geschätzt werden. Im Zuge einer erforderlichen Schätzung sind alle verfügbaren Informationen zu berücksichtigen, möglichst viele beobachtbare Parameter zu verwenden und die gewählten Schätzungsmethoden bei gleichartigen Sachverhalten stetig anzuwenden. In IFRS 15 werden mögliche Schätzungsmethoden beschrieben, darunter auch die Residualmethode, die sachgerecht ist, wenn der Einzelveräußerungspreis einer Ware oder Dienstleistung stark variiert oder ungewiss ist, aber die Einzelveräußerungspreise aller übrigen Elemente des Vertrags bestimmbar sind.

Abb. 3 – Verteilung des Transaktionspreises auf einzelne Leistungsverpflichtungen (LV)



Gewährte Preisnachlässe (d.h. die Summe der Einzelveräußerungspreise übersteigt den Transaktionspreis) werden grundsätzlich ebenfalls auf Basis der relativen Einzelveräußerungspreise verteilt. Ergeben sich jedoch Hinweise darauf, dass sich der Preisnachlass nur auf eine oder einzelne Leistungsverpflichtungen bezieht, und werden die betrachteten Waren oder Dienstleistungen regelmäßig einzeln verkauft, ist der Rabatt dieser (dieser) Leistungsverpflichtung(en) direkt zuzuordnen. IFRS 15.IE167 ff. enthält hierzu ein erläuterndes Beispiel.

Enthält der Transaktionspreis einen Bestandteil, der von einem zukünftigen Ereignis abhängig ist (bspw. Volumerrabatt über Liefermengen in einer bestimmten Periode), hat das Unternehmen diesen bedingten Betrag einschließlich resultierender zukünftiger Änderungen vollständig einer einzelnen Leistungsverpflichtung zuzuordnen, sofern die beiden folgenden Kriterien erfüllt sind:

- Die bedingten Zahlungskonditionen beziehen sich ausschließlich auf den Aufwand des Unternehmens zur Erfüllung dieser Leistungsverpflichtung oder auf das Ergebnis aus der Erfüllung dieser Leistungsverpflichtung, und
- die vollständige Zuordnung auf diese Leistungsverpflichtung entspricht dem grundsätzlichen Verteilungsprinzip des Standards, d.h., im Ergebnis wird dadurch der Betrag der Gegenleistung gezeigt, den das Unternehmen aus der Erfüllung der jeweiligen Leistungsverpflichtung voraussichtlich erwarten kann.

Alle anderen, später eintretenden Änderungen des Transaktionspreises sind auf sämtliche Leistungsverpflichtungen auf der gleichen Grundlage wie bei Vertragsabschluss zu verteilen. Beträge, die auf bereits erfüllte Leistungsverpflichtungen entfallen, sind dabei in der Periode als Erlöse bzw. Erlösminderungen zu erfassen, in der sich der Transaktionspreis ändert.

## Vertragsänderungen

Sofern ein Unternehmen Vertragsänderungen vornimmt, muss es bestimmen, ob diese Änderungen als eigenständiger Vertrag und damit unabhängig von der ursprünglichen Vereinbarung zu bilanzieren sind. Ansonsten hat eine Anpassung des geänderten, ursprünglichen Vertrags und der verbleibenden Leistungsverpflichtungen zu erfolgen.

Eine separate Bilanzierung als eigenständiger Vertrag ist vorzunehmen, wenn die Vertragsänderung zur Lieferung weiterer Waren oder Erbringung weiterer Dienstleistungen für den Kunden führt,

- die eigenständig abgrenzbar sind und
- bei der die daraus resultierende zusätzliche Gegenleistung dem Einzelveräußerungspreis des Unternehmens einschließlich sachgerechter Preisanpassungen zur Berücksichtigung der Gegebenheiten des jeweiligen Vertrags entspricht (z.B. gewährte Preisabschläge, da bei der Lieferung weiterer Waren oder der Erbringung weiterer Dienstleistungen bestimmte Verkaufskosten nicht nochmals anfallen).

Stellt die Änderung keinen eigenständigen Vertrag dar, muss das Unternehmen die verbleibenden Leistungsverpflichtungen des Vertrags (einschließlich teilweise erfüllter Verpflichtungen) identifizieren und den geänderten Vertrag wie folgt bilanzieren:

- Wenn die noch ausstehenden Waren oder Dienstleistungen von den bereits übertragenen bzw. erbrachten eigenständig abgrenzbar sind, so ist der geänderte Transaktionspreis neu auf die verbleibenden Leistungsverpflichtungen aufzuteilen. In Abzug zu bringen ist hierbei zunächst der auf die bereits erfüllten Leistungsverpflichtungen entfallende Betrag der Gegenleistung. Dies führt im Ergebnis zu einer bilanziellen Abbildung, die man bei einer Beendigung des bisherigen Vertrags und dem Abschluss eines neuen Vertrags erhielte.
- Wenn die noch ausstehenden Waren und Dienstleistungen nicht eigenständig abgrenzbar, sondern Teil einer einzigen Leistungsverpflichtung sind, die zum Zeitpunkt der Vertragsänderung bereits teilweise erfüllt ist, so sind der Transaktionspreis und der Fertigstellungsgrad des gesamten Vertrags neu zu ermitteln. Dies führt zu einer Anpassung auf kumulativer Basis zum Zeitpunkt der Vertragsänderung. Im Ergebnis ist die Vertragsänderung dann so zu behandeln, als wäre sie schon immer Teil des ursprünglichen Vertrags gewesen.

## Erlöserfassung bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung

Ein Unternehmen hat Erlöse zu erfassen, wenn (zeitpunktbezogene Erlöserfassung) oder während (zeitraumbezogene Erlöserfassung) es eine Leistungsverpflichtung durch Übertragung einer Ware an oder Erbringung einer Dienstleistung für den Kunden (d.h. Übertragung eines Vermögenswerts) erfüllt.

Der IASB unterstellt die Übertragung eines Vermögenswerts, was bei Auslieferung von Waren unmittelbar einleuchtet, bei der Erbringung von Dienstleistungen allerdings gedanklich den Sprung erfordert, dass der übertragene Vermögenswert „Dienst“ zunächst „geliefert“ und dann unmittelbar verbraucht wird.

Ein Vermögenswert gilt als übertragen, wenn (oder während) der Kunde die Verfügungsmacht über diesen Vermögenswert erlangt. Davon ist auszugehen, wenn er die Möglichkeit hat, den Nutzen aus dem Vermögenswert zu ziehen und den weiteren Gebrauch zu bestimmen. Dies schließt die Fähigkeit ein, andere von der Nutzenziehung und der Verfügungsmacht auszuschließen. Bei dem Nutzen, der aus einem Vermögenswert gezogen werden kann, handelt es sich um potenzielle Zahlungen (Zuflüsse oder ersparte Abflüsse), die in unterschiedlicher Weise unmittelbar oder mittelbar generiert werden können, etwa durch:

- Verwendung des Vermögenswerts zur Produktion von Gütern oder zur Erbringung von Dienstleistungen
- Verwendung des Vermögenswerts zur Steigerung des Werts anderer Vermögenswerte
- Verwendung des Vermögenswerts zur Begleichung von Schulden oder Reduzierung von Aufwendungen
- Veräußerung oder Tausch des Vermögenswerts
- Verpfändung des Vermögenswerts zur Darlehenssicherung
- Halten des Vermögenswerts

Ein Unternehmen hat für jede identifizierte Leistungsverpflichtung bei Vertragsabschluss zunächst zu beurteilen, ob diese über einen Zeitraum erfüllt wird. Ist dies nicht der Fall, so gilt die Leistungsverpflichtung als zu einem Zeitpunkt erfüllt.

### **Leistungsverpflichtungen, die über einen Zeitraum erfüllt werden**

Ein Unternehmen erfüllt eine Leistungsverpflichtung über einen Zeitraum, wenn eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:

- 1) Mit Erfüllung durch das Unternehmen erhält der Kunde den Nutzen aus der erbrachten Leistung und verbraucht ihn gleichzeitig (d.h. eine Dienstleistung).
- 2) Mit seiner Leistung erzeugt oder verbessert das Unternehmen einen Vermögenswert, über den der Kunde die Verfügungsmacht während der Erzeugung oder Verbesserung besitzt (das ist z.B. bei kundenspezifischer Fertigung auf dem Gelände des Kunden der Fall).
- 3) Mit seiner Leistung erzeugt das Unternehmen einen Vermögenswert, der vom Unternehmen nicht anderweitig genutzt werden kann; dabei hat das Unternehmen einen Zahlungsanspruch für die bisher erbrachten Leistungen und kann zudem erwarten, dass der Vertrag wie vereinbart erfüllt wird.

Das erste Kriterium ist als erfüllt anzusehen, wenn ein anderes Unternehmen, das in den Vertrag eintreten würde, die bis dahin erbrachten Leistungen nicht noch einmal erbringen müsste. Ist bspw. vereinbart worden, dass eine Ware per LKW von Rom nach Hamburg transportiert wird, dann muss eine bereits bis München erbrachte Beförderung nicht mehr wiederholt werden. Dabei bleibt unberücksichtigt, dass im Einzelfall vertragliche oder praktische Gründe eine Übertragung der noch zu erbringenden Leistung verhindern können, d.h., dass im genannten Beispiel der verbleibende Transport von München nach Hamburg tatsächlich nicht durch jemand anderen durchgeführt werden kann oder darf. Weiterhin ist zu unterstellen, dass das andere Unternehmen, das die verbleibende Leistung erbringt, keinen Zugriff auf einen etwaigen Vermögenswert hat, der bisher in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht und dort auch nach der Übergabe der verbleibenden Leistungsverpflichtung an das andere Unternehmen verbleibt.

Für das zweite Kriterium sind die oben genannten Voraussetzungen für das Vorliegen von Verfügungsmacht heranzuziehen, d.h., der Kunde kann Nutzen ziehen und andere von der Verfügung über den Vermögenswert ausschließen.

Das dritte Kriterium enthält zwei wichtige Aspekte. Zum einen muss es dem leistenden Unternehmen aus vertraglichen oder praktischen Gründen unmöglich sein, den erzeugten Vermögenswert anders als vertraglich vereinbart zu nutzen (kein alternativer Nutzen), zum anderen muss das Unternehmen einen Zahlungsanspruch für die bisher erbrachten Leistungen haben.

Eine alternative Nutzungsmöglichkeit durch das leistende Unternehmen ist ausgeschlossen, sofern dem leistenden Unternehmen vertraglich untersagt ist, die (evtl. noch unfertigen) Waren an einen anderen Kunden zu verkaufen, und der ursprüngliche Kunde dieses Recht auch durchsetzen würde. Daneben kann eine anderweitige Nutzung wirtschaftlich nicht sinnvoll erscheinen, da eine dafür notwendige Anpassung des Vermögenswerts mit erheblichen Kosten verbunden oder ein Verkauf an Dritte nur mit einem erheblichen Verlust möglich wäre.

Der Zahlungsanspruch des leistenden Unternehmens muss auch dann gelten, wenn der Kunde den Vertrag kündigen kann, obwohl bislang vertragsgemäß durch das Unternehmen geleistet wurde. Die Vergütung muss hierbei die Erstattung der bisher angefallenen Kosten des Unternehmens zuzüglich einer angemessenen Gewinnmarge umfassen. Bei der Beurteilung des Bestehens und der Durchsetzbarkeit eines Zahlungsanspruchs für die bisher erbrachten Leistungen sind neben den vertraglichen Vereinbarungen auch die einschlägigen Rechtsvorschriften und die Rechtsprechung zu berücksichtigen.

### Praxishinweis

Das in IFRS 15 enthaltene Konzept der Übertragung eines Vermögenswerts als Erfüllung einer Leistungsverpflichtung erscheint für die Anwendung auf Dienstleistungen auf den ersten Blick gewöhnungsbedürftig. Gleichwohl dürften viele Fälle, die unter IAS 18 als Dienstleistungen eingestuft wurden, nach IFRS 15 zu Leistungsverpflichtungen führen, die über einen Zeitraum erfüllt werden, sodass sich die bilanzielle Behandlung – d.h. eine Bilanzierung entsprechend dem Grad der Fertigstellung – dadurch vermutlich nicht ändert.

Bei einem Werkvertrag, bei dem der Kunde die Verfügungsmacht über den Vermögenswert während dessen Herstellung erlangt, wird der Erlös aus der Dienstleistung anteilig über die Laufzeit des Vertrages erfasst, was bisher nur bei kundenspezifischer Auftragsfertigung der Fall ist.

Bei Dienstverträgen, bei denen der Kunde keine Verfügungsmacht erlangt, ist zu bestimmen, ob der hergestellte Vermögenswert einen alternativen Nutzen für das Unternehmen aufweist. Dies ist etwa der Fall, wenn der Vermögenswert ohne Weiteres an einen anderen Kunden verkauft werden könnte. Bei dieser Beurteilung sind alle bestehenden Tatsachen und Umstände zu berücksichtigen, einschließlich der Vertragsbedingungen, des Umfangs möglicher Kosten zur notwendigen Umgestaltung des Vermögenswerts, notwendiger Preisnachlässe, um den Vermögenswert anderweitig verkaufen zu können, sowie möglicher Konsequenzen (auch rechtlicher Art) aus dem Verkauf an einen anderen Kunden.

Hat der Vermögenswert keinen alternativen Nutzen für das leistende Unternehmen, so muss zusätzlich noch das zweite Kriterium erfüllt sein, d.h., das Unternehmen muss einen Anspruch auf Vergütung seiner bis dato erbrachten Leistung haben. Dieses Kriterium ist neu, dürfte jedoch bei Verträgen, die deutschem Recht unterliegen und bei denen eine Leistung und nicht ein Erfolg geschuldet wird, regelmäßig der Fall sein.

Sofern eine Leistungsverpflichtung über einen Zeitraum erfüllt wird, hat die Erlösrealisierung nach dem Fertigstellungsgrad zu erfolgen. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass die Bestimmung des Leistungsfortschritts mit hinreichender Sicherheit möglich ist. Ist dies nicht gegeben, geht das Unternehmen jedoch davon aus, dass die im Rahmen der Leistungserfüllung entstehenden Kosten gedeckt werden, sind Umsatzerlöse zunächst nur in Höhe der bereits entstandenen Kosten zu erfassen, bis das Ergebnis der Leistungsverpflichtung mit hinreichender Sicherheit bestimmt werden kann oder die Leistungsverpflichtung belastend wird. Insoweit unterscheiden sich die Erlöserfassungsgrundsätze in diesem Punkt nicht von den bisherigen Vorschriften nach IAS 11 resp. IAS 18.

Zur Bestimmung des Fertigstellungsgrads hat das Unternehmen eine sachgerechte Methode zu wählen und diese bei der Erlöserfassung stetig anzuwenden. Solche Methoden sind beispielsweise output- und inputbasierte Verfahren, die bereits aus IAS 11 **Fertigungsaufträge** bekannt sind.

### Leistungsverpflichtungen, die zu einem Zeitpunkt erfüllt werden

Wird eine Leistungsverpflichtung gemäß den oben aufgeführten Kriterien nicht über einen Zeitraum erfüllt, so wird die Leistung zu einem Zeitpunkt erfüllt. Dieser Zeitpunkt bestimmt sich nach dem Übergang der Verfügungsmacht der vertraglich vereinbarten Ware auf den Kunden. Der Standard enthält keine Definition des Begriffs Verfügungsmacht („control“); vielmehr wird nur das zugrunde liegende Konzept beschrieben (siehe die obigen Ausführungen zur Übertragung eines Vermögenswerts). Zur Beurteilung, wann der Kunde die Verfügungsmacht über einen Vermögenswert erlangt hat, sind unter anderem die folgenden Indikatoren zu berücksichtigen:

- Das Unternehmen besitzt gegenwärtig das Recht auf Bezahlung des Vermögenswerts.
- Der Kunde besitzt das rechtliche Eigentum an dem Vermögenswert.
- Das Unternehmen hat den Vermögenswert physisch (d.h. den Besitz) übertragen.
- Der Kunde trägt die wesentlichen Chancen und Risiken aus dem Besitz des Vermögenswerts.
- Der Kunde hat den Vermögenswert abgenommen.

### Praxishinweis

Es ist davon auszugehen, dass sich für Unternehmen, deren Verträge mit Kunden sich auf die Lieferung von Konsumgütern, Handelswaren oder anderen Produkten erstrecken, für die Erlöserfassung keine wesentlichen Veränderungen im Vergleich zu den derzeitigen Regelungen in IAS 18 ergeben werden.

### Kosten zur Erlangung und Erfüllung eines Vertrags

Kosten, die zur Erlangung eines Vertrags angefallen sind (Vertragsanbahnungskosten), sind als Vermögenswert zu aktivieren, wenn das Unternehmen die Erstattung in der Zukunft erwartet und diese Kosten ohne den Vertrag nicht angefallen wären. Als praktische Erleichterung dürfen diese Kosten jedoch sofort als Aufwand erfasst werden, wenn der abgeschlossene Vertrag eine erwartete Laufzeit von nicht mehr als einem Jahr hat.

Kosten, die zur Erfüllung eines Vertrags anfallen und die nicht nach anderen Standards (z.B. IAS 2 **Vorräte**, IAS 16 **Sachanlagen** oder IAS 38 **Immaterielle Vermögenswerte**) bilanziert werden, sind nur dann als Vermögenswert zu aktivieren, wenn sie alle nachfolgenden Kriterien erfüllen:

- a) Die Kosten hängen direkt mit einem Vertrag (oder einem spezifischen erwarteten Vertrag) zusammen,
- b) die Kosten fallen für Betriebsmittel an, die zur zukünftigen Erfüllung von Leistungsverpflichtungen verwendet werden, und
- c) der zukünftige Ausgleich dieser Kosten wird erwartet.

Die aktivierten Vermögenswerte sind in der Folge so abzuschreiben, wie die zugehörigen Waren auf den Kunden übertragen bzw. Dienstleistungen für ihn erbracht werden. Hierbei kann der Abschreibungszeitraum länger als die ursprüngliche Vertragslaufzeit sein (z.B. wegen der Berücksichtigung von Vertragsverlängerungen und sich ergebender zusätzlicher Verkäufe).

### Darstellung von aktiven und passiven Vertragsposten

Wenn der Kunde die Gegenleistung oder einen Teil davon gezahlt hat, bevor das Unternehmen die Ware übertragen oder die Dienstleistung erbracht hat, so hat das Unternehmen einen sog. passiven Vertragsposten („contract liability“) zu bilanzieren. Derartige Sachverhalte wurden bislang als erhaltene Anzahlungen ebenfalls passivisch ausgewiesen. Hat dagegen das Unternehmen eine Leistungsverpflichtung erfüllt und steht die Gegenleistung des Kunden noch aus, so hat das Unternehmen einen aktiven Vertragsposten zu bilanzieren („contract asset“), sofern der Anspruch des Unternehmens auf die Gegenleistung noch an Bedingungen geknüpft ist. Ist er dagegen unbedingt und nur noch vom Zeitablauf abhängig, ist eine Forderung in Übereinstimmung mit IAS 39 bzw. IFRS 9 zu bilanzieren. IFRS 15 erlaubt eine alternative Benennung der aktiven bzw. passiven Vertragsposten in der Bilanz. Allerdings müssen aktive Vertragsposten und Forderungen für den Bilanzadressaten unterscheidbar bleiben.

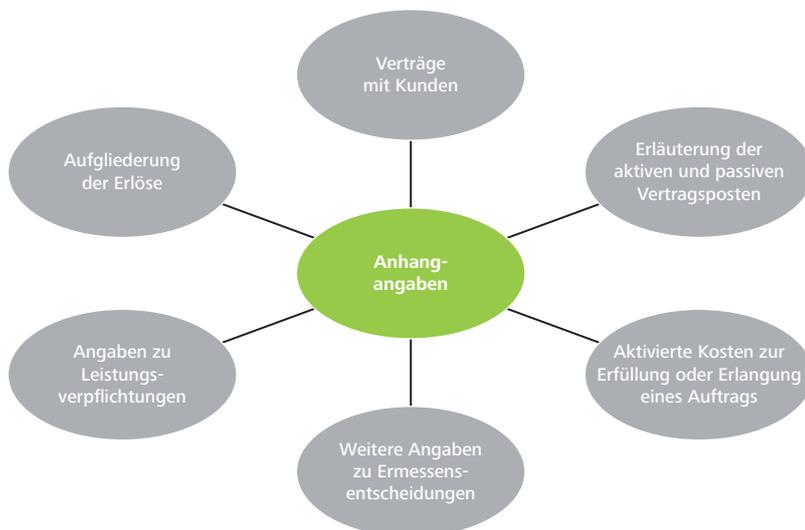
Diese Behandlung ist vom Grundsatz her bereits aus IAS 11 bekannt, der zumindest die Angabe von Fertigungsaufträgen mit aktivischem bzw. passivischem Saldo gegenüber Kunden erfordert.

## Erweiterte Anhangangaben

IFRS 15 verlangt umfangreiche Anhangangaben und macht Vorgaben für den Ausweis. Konnten die Angaben zu IAS 18 bislang im Wesentlichen im Rahmen der Segmentberichterstattung erfüllt werden, wird zukünftig eine separate und zudem detailliertere Erläuterung erforderlich sein.

Die Angaben sollen es den Abschlussadressaten ermöglichen, die Art, die Höhe, den zeitlichen Anfall sowie die Unsicherheit von Umsatzerlösen und resultierenden Zahlungsströmen aus Verträgen mit Kunden nachvollziehen zu können. Daher sind qualitative und quantitative Angaben zu den Verträgen mit Kunden, zu den wesentlichen Ermessensentscheidungen, zu Veränderungen im Zeitablauf und zu den aktivierten Kosten zur Erlangung oder Erfüllung eines Vertrags vorgesehen. Die einzelnen Bereiche der erforderlichen Angaben sind in der folgenden Übersicht dargestellt.

Abb. 4 – Übersicht der erforderlichen Anhangangaben



### Verträge mit Kunden

Ein Unternehmen hat die nachfolgend aufgeführten Beträge für die laufende Berichtsperiode anzugeben, es sei denn, diese Beträge sind in Übereinstimmung mit anderen Standards bereits getrennt in der Gesamtergebnisrechnung dargestellt:

- a) Erlöse aus Verträgen mit Kunden, die das Unternehmen getrennt von seinen Erlösen aus anderen Quellen anzugeben hat
- b) Erfasster Wertminderungsaufwand auf Forderungen und aktiven Vertragsposten aus Verträgen mit Kunden, die das Unternehmen getrennt von Wertminderungsaufwand aus anderen Verträgen anzugeben hat

### Aufgliederung der Erlöse

Die Erlöse aus Verträgen mit Kunden sind derart in Gruppen aufzugliedern, dass verständlich dargestellt wird, wie Art, Beträge, zeitlicher Anfall und bestehende Unsicherheiten der Erlöse und Zahlungsströme von wirtschaftlichen Faktoren beeinflusst werden. Als Beispiele für mögliche Gruppen werden unter anderem die Art der Waren und Dienstleistungen, die geografische Aufteilung, Märkte oder Kundengruppen, die Art sowie die Dauer der Verträge angeführt. Bei der Wahl ist zu berücksichtigen, welche Angaben in anderen Veröffentlichungen (z.B. in Präsentationen für Investoren) oder in Informationen an das Management zur Beurteilung der finanziellen Leistung von operativen Segmenten gemacht werden.

Eine Mindestzahl von Gruppen gibt IFRS 15 nicht vor. Bei der erstmaligen Strukturierung dieser Angaben sollte darauf geachtet werden, dass es Interdependenzen zu anderen Angabepflichten innerhalb des Abschlusses geben kann. So ist u.a. anzugeben, wie die Aufgliederung der Erlöse mit den Angaben über die berichtspflichtigen Segmenten in der Segmentberichterstattung nach IFRS 8 **Geschäftssegmente** in Verbindung steht.

Darüber hinaus sind die Angaben auch in Zwischenberichten erforderlich, da IFRS 15 zu einer entsprechenden Folgeänderung in IAS 34 **Zwischenberichterstattung** geführt hat.

#### **Erläuterung der aktiven und passiven Vertragsposten**

Zu den neu geregelten aktiven und passiven Vertragsposten sind die folgenden Angaben zu machen:

- Die Anfangs- und Endsalden der aktiven und passiven Vertragsposten sowie der Forderungen aus Verträgen mit Kunden (Überleitungsrechnung)
- Die in der laufenden Periode erfassten Erlöse, die im Anfangssaldo der passiven Vertragsposten enthalten waren
- Die in der laufenden Periode erfassten Erlöse, die aus bereits in Vorperioden erfüllten Leistungsverpflichtungen resultieren (z.B. aus Änderungen des Transaktionspreises)

Darüber hinaus sind wesentliche Änderungen in den Salden der aktiven und passiven Vertragsposten zu erläutern (z.B. Effekte aus Unternehmenserwerben oder Wertminderungen aktiver Vertragsposten).

#### **Angaben zu Leistungsverpflichtungen**

Ein Unternehmen hat zu seinen Leistungsverpflichtungen neben allgemeinen Informationen (z.B. wann diese typischerweise erfüllt werden, wesentliche Zahlungsbedingungen, Art der Waren und Dienstleistungen, Verpflichtungen zur Rücknahme oder Erstattung, Garantien) für Verträge mit einer ursprünglichen Laufzeit von mehr als einem Jahr Folgendes anzugeben:

- Den aggregierten Betrag des Transaktionspreises, der auf die noch nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen entfällt und ihnen zugeordnet wurde
- Eine Erläuterung, wann das Unternehmen erwartet, diese Beträge als Erlöse erfassen zu können

Die Informationen zu den länger laufenden Verträgen kann das Unternehmen entweder quantitativ unter Verwendung von Laufzeitbändern darstellen, die den Zeiträumen der bestehenden Leistungsverpflichtungen am besten entsprechen, oder qualitativ beschreiben.

#### **Angaben zu aktivierten Kosten zur Erfüllung oder Erlangung eines Vertrags**

Hat ein Unternehmen zur Erfüllung oder Erlangung eines Auftrags angefallene Kosten aktiviert, so sind ebenfalls eine Überleitungsrechnung vom Anfangs- zum Endsaldo nach Hauptkategorien (z.B. Kosten zur Auftragserlangung, Kosten vor Abschluss des Vertrags, Set-up-Kosten) sowie die Methode zur Bestimmung der Abschreibungen in der Periode anzugeben.

#### **Weitere Angaben**

Weitere Angaben betreffen die bei der Anwendung dieses Standards getroffenen wesentlichen Ermessensentscheidungen und deren Änderungen, die Methoden zur Bestimmung des Transaktionspreises und dessen Verteilung auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen sowie die Methoden zur Erlöserfassung bei Leistungsverpflichtungen, die über einen Zeitraum erfüllt werden.

### Veräußerungsvorgänge, die nicht im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erfolgen

Sofern ein Unternehmen Sachanlagen, Immobilien oder immaterielle Vermögenswerte veräußert und diese Veräußerung nicht zu seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehört, so sind zukünftig die folgenden Vorschriften aus IFRS 15 einschlägig. Der veräußerte Vermögenswert ist zu dem Zeitpunkt auszubuchen, an dem der Abnehmer die Verfügungsmacht über ihn erlangt. Hier gelten die gleichen Vorschriften wie zur Erfüllung von Leistungsverpflichtungen. Zur Bestimmung der Gegenleistung sind die Vorschriften in IFRS 15 zur Ermittlung des Transaktionspreises heranzuziehen. Die Vorschriften in IAS 16, IAS 38 und IAS 40 **Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien** wurden entsprechend angepasst.

### Übergangsvorschriften

Vorbehaltlich der Übernahme von IFRS 15 für die Anwendung in der Europäischen Union ist der Standard erstmals verpflichtend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist nach erfolgter EU-Übernahme zulässig. Die neuen Vorschriften gelten somit für neue Verträge, die am oder nach dem 1. Januar 2017 abgeschlossen wurden, sowie für bestehende Verträge, die zu diesem Zeitpunkt noch nicht oder nicht vollständig erfüllt wurden. Dies bedeutet, dass für die laufende Berichtsperiode der erstmaligen Anwendung die Zahlen so dargestellt werden, als wäre IFRS 15 schon immer angewendet worden.

Im Hinblick auf die Vergleichsperioden kann ein Unternehmen bei der erstmaligen Anwendung zwischen zwei Methoden wählen.

Zum einen kann der Standard retrospektiv in Übereinstimmung mit IAS 8 **Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler** angewendet werden. Dabei sind die Angaben nach IAS 8.28(f) nur für die der Berichtsperiode der erstmaligen Anwendung direkt vorangehende Vergleichsperiode zu machen. Daneben können die folgenden Erleichterungen in Anspruch genommen werden:

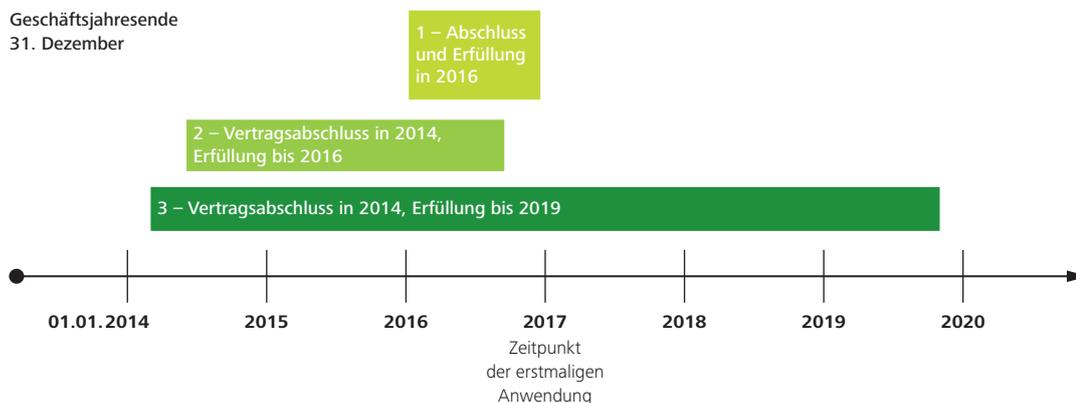
- Vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung beendete Verträge müssen nach IFRS 15 nicht neu beurteilt werden, wenn die Verträge im selben Geschäftsjahr vereinbart und beendet wurden.
- Bei vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung beendeten Verträgen mit variabler Gegenleistung kann ein Unternehmen den tatsächlichen Transaktionspreis zum Zeitpunkt der Vertragserfüllung verwenden, anstatt die variablen Beträge in den Vergleichsperioden zu schätzen.
- Für Vergleichsperioden vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung muss keine Angabe der Beträge des Transaktionspreises erfolgen, die den noch nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen zugeordnet wurden. Auch die Erläuterung, wann das Unternehmen erwartet, diese Beträge als Erlöse zu erfassen, kann entfallen.

Die Inanspruchnahme dieser Erleichterungen hat stetig zu erfolgen. Es ist anzugeben, welche Erleichterungen in Anspruch genommen worden sind. Zudem sind, soweit möglich, die Auswirkungen qualitativ zu erläutern.

Zum anderen besteht die Möglichkeit der Verwendung eines modifizierten Ansatzes. Dabei werden die Vorjahreszahlen nicht angepasst, sondern es wird der kumulative Effekt aus der erstmaligen Anwendung von IFRS 15 als Anpassung der Gewinnrücklagen (oder anderer betroffener Bestandteile des Eigenkapitals) zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung, d.h. zum 1. Januar 2017, erfasst. Entscheidet sich ein Unternehmen für den modifizierten Ansatz, hat es die Auswirkungen der Änderungen auf jeden betroffenen Posten des Abschlusses sowie eine Beschreibung der wesentlichen Änderungen anzugeben.

Das nachfolgende Beispiel zeigt, wie drei unterschiedliche Verträge beim Übergang auf die neuen Vorschriften nach den beiden Methoden zu behandeln sind.

**Abb. 5 – Beispiel zu den Übergangsvorschriften**



	Modifizierter Ansatz	Retrospektive Anwendung
<b>Vertrag 1</b>	Vertrag vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung beendet – keine Anwendung von IFRS 15	Vertragsabschluss und -ende in derselben Periode – praktische Erleichterung kann in Anspruch genommen werden
<b>Vertrag 2</b>	Vertrag vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung beendet – keine Anwendung von IFRS 15	Anpassung der betroffenen Eigenkapitalbestandteile zum Beginn der frühesten dargestellten Periode (01.01.2016)
<b>Vertrag 3</b>	Anpassung der betroffenen Eigenkapitalbestandteile zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung. Erfordert entsprechende Anhangangaben. Keine Anpassung der Zahlen für 2016.	Anpassung der betroffenen Eigenkapitalbestandteile zum Beginn der frühesten dargestellten Periode (01.01.2016)

### Auswirkungen auf ausgewählte Branchen

Über die vorstehend dargestellten wesentlichen Änderungen, die sich aus IFRS 15 ergeben, werden nachfolgend zusätzlich einzelne Aspekte beleuchtet, die branchenspezifische Auswirkungen haben.

#### Manufacturing

##### Garantien

In Bezug auf von Unternehmen gewährte Garantien sieht IFRS 15 die nachfolgende Unterscheidung vor:

- Erhält ein Kunde beim Kauf eines Vermögenswerts eine Garantie, die auch separat erworben werden kann, hat das Unternehmen diese Garantie als separate Leistungsverpflichtung zu bilanzieren, weil es eine zusätzliche Leistung zusagt. Daher ist ein Teil des Transaktionspreises auf diese zusätzliche Leistung zu allozieren und erst später als Erlös zu realisieren. Die Verteilung erfolgt auch hier auf Basis der relativen Einzelveräußerungspreise. Nachfolgend sind die Erlöse über den Zeitraum zu erfassen, über den die Garantieverpflichtung besteht.
- Sofern der Kunde keine Möglichkeit besitzt, eine Garantie separat vom Unternehmen zu erwerben, hat das Unternehmen für mögliche Garantieverpflichtungen eine Rückstellung in Übereinstimmung mit IAS 37 **Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen** zu bilden. Dies gilt nicht, sofern die Garantie oder ein Teil davon neben der Zusicherung der vereinbarten Spezifikationen eine zusätzliche Leistung umfasst. Zur Beurteilung, ob eine Garantie neben der Zusicherung, dass das Produkt die vereinbarten Spezifikationen erfüllt, eine zusätzliche Leistung enthält, hat ein Unternehmen unter anderem zu berücksichtigen, ob eine Garantie gesetzlich vorgeschrieben ist. Ferner sind die Länge des Garantiezeitraums sowie die Art der Tätigkeiten, die im Garantiefall durchzuführen sind, von Bedeutung. Sofern eine solche zusätzliche Leistung enthalten ist, stellt diese eine separat zu bilanzierende Leistungsverpflichtung dar.

## Real Estate

### *Identifizierung eigenständiger Leistungsverpflichtungen*

In der Baubranche enthalten Verträge mit Kunden häufig ein „Bündel“ von Warenlieferungen und Dienstleistungen, etwa wenn ein Bauunternehmer dafür verantwortlich ist, das Management für ein Gesamtprojekt zu übernehmen, und hierbei eine Vielzahl von Produkten zu liefern und Dienstleistungen zu erbringen hat. Beispiele hierfür sind Architekturdienstleistungen, Bauaufsicht, Materialbeschaffung, Rohbau und Verkabelung. Die Beurteilung solcher Verträge dürfte in vielen Fällen zu dem Ergebnis führen, dass diese nur eine Leistungsverpflichtung begründen, da die zugesagten Produkte und Dienstleistungen nicht trennbar sind, sondern in dem vereinbarten Output des Vertrages aufgehen.

### *Zeitpunkt der Erlöserfassung*

Die Frage nach der Erlöserfassung beim Bau von Immobilien wird derzeit durch IFRIC 15 **Verträge über die Errichtung von Immobilien** geregelt. Dabei liegt der Schwerpunkt, wie in IAS 11, auf der kundenspezifischen Ausgestaltung des herzustellenden Objekts. Demgegenüber liegt der Fokus bei IFRS 15 auf der Frage nach dem alternativen Nutzen des Vermögenswerts für das herstellende Unternehmen. Da in der Regel ein Verkauf an einen Dritten grundsätzlich unproblematisch ist, kommt es bei der Beurteilung dieser Frage auf die vertraglichen Vereinbarungen an. In den meisten Fällen dürfte eine anderweitige Nutzung ohne die Zustimmung des Kunden nicht möglich sein. Daneben ist zu prüfen, ob dem Unternehmen ein Anspruch auf Vergütung seiner bis dato erbrachten Leistung zusteht. Dann ergibt sich eine zeitraumbezogene Erlöserfassung.

## Financial Services

### *Erlöse in Form von Zinsen und Dividenden*

Erlöse aus Finanzinstrumenten und Beteiligungen fallen nicht in den Anwendungsbereich von IFRS 15. Die bisher in den erläuternden Beispielen zu IAS 18 enthaltenen Ausführungen zu Entgelten für Finanzdienstleistungen – insbesondere zur Abgrenzung zwischen Bestandteilen des Effektivzinses und Gebühren für zusätzliche Dienstleistungen – sind nunmehr in den Anwendungsleitlinien von IAS 39 enthalten. Wenngleich sich dadurch inhaltlich keine Änderungen ergeben, sind diese Ausführungen jetzt Bestandteil des Standards und somit zwingend Teil der anzuwendenden Vorschriften von IAS 39.

Entsprechend wurden die Vorschriften zur Erfassung von Dividenden in IFRS 9 bzw. IAS 39 aufgenommen. Demnach sind Dividenden nur dann erfolgswirksam zu erfassen, wenn

- a) der Rechtsanspruch des Unternehmens auf Zahlung der Dividende entstanden ist,
- b) es wahrscheinlich ist, dass der wirtschaftliche Nutzen aus der Dividende dem Unternehmen zufließt, und
- c) die Höhe der Dividende verlässlich bestimmt werden kann.

Dies entspricht ebenfalls den bisherigen Vorschriften.

Im Ergebnis führt IFRS 15 in diesem Bereich zu keinen Änderungen. Aufgrund des Ausschlusses aus dem Anwendungsbereich von IFRS 15 sind die dort enthaltenen Angabe- und Ausweissvorschriften für Zins- und Dividendenerträge nicht einschlägig. Hier gilt unverändert IFRS 7 **Finanzinstrumente: Angaben**.

### *Nicht erstattungsfähige Vorauszahlungen*

Im Bereich Investment Management sind nicht erstattungsfähige Vorauszahlungen, sog. Upfront Fees, nicht unüblich. Die Behandlung dieser Zahlungen regelt IFRS 15 folgendermaßen: Erhält der Kunde für die Gebühr eine direkte Gegenleistung, stellen sie eine separat zu erfassende Leistungsverpflichtung dar. Stehen die Zahlungen in Zusammenhang mit Aktivitäten des Unternehmens, die nicht zur Übertragung einer Ware oder zur Erbringung einer Dienstleistung im Sinne des Standards führen, erhält der Kunde keine direkte Gegenleistung. Dann ist die Gebühr als Vorauszahlung auf den eigentlichen Vertragsgegenstand anzusehen und wird über die Laufzeit der Leistungserbringung realisiert.

In diesem Zusammenhang sei auf die unlängst ergangenen BGH-Urteile zur Nichtzulässigkeit von Bearbeitungsgebühren für Verbraucherkredite hingewiesen. Diesen Gebühren steht nach Ansicht des BGH keine gesonderte Gegenleistung gegenüber, vielmehr liegt es im Eigeninteresse der Bank, solche Aufwendungen einzugehen.

## Life Sciences & Health Care

### *Kooperationsvereinbarungen*

Der Anwendungsbereich von IFRS 15 erstreckt sich auf Verträge, die mit Kunden abgeschlossen werden. Ein Kunde wird als Vertragspartei definiert, die mit dem Unternehmen die Abnahme von Waren oder den Erhalt von Dienstleistungen vereinbart hat, welche das Unternehmen im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit veräußert oder erbringt. Handelt es sich dagegen um Vereinbarungen über gemeinsame Tätigkeiten des Unternehmens und der Gegenpartei, bei der beide Vertragsparteien die mit dieser Tätigkeit (z.B. die Entwicklung eines Medikaments) verbundenen Chancen und Risiken teilen, so ist die Gegenpartei nicht als Kunde anzusehen. Die Vereinbarung fällt nicht in den Anwendungsbereich dieses Standards, sondern ist Gegenstand von IFRS 11 **Gemeinsame Vereinbarungen**.

### *Lizenzen und Nutzungsrechte*

IFRS 15 enthält gesonderte Anwendungsleitlinien für die Erlöserfassung aus erteilten Lizenzen oder ähnlichen Nutzungsrechten (z.B. Konzessionsrechte, Patente, Warenzeichen und Urheberrechte). Dabei ist zunächst zu untersuchen, ob es sich bei der erteilten Lizenz um eine eigenständige Leistungsverpflichtung handelt oder diese nur im Verbund mit anderen Waren oder Dienstleistungen genutzt werden kann.

Ist die Lizenz eigenständig abgrenzbar, hat das Unternehmen seine aus der Lizenzerteilung resultierende Leistungsverpflichtung dahingehend zu beurteilen, ob diese über einen Zeitraum oder zu einem Zeitpunkt erfüllt wird.

In den Fällen, in denen der Lizenznehmer den Nutzen aus der Lizenz ziehen und den weiteren Gebrauch bestimmen kann, weil sich das zugrunde liegende geistige Eigentum nicht verändert, wird die Leistungsverpflichtung zu einem Zeitpunkt erfüllt.

In anderen Fällen hat der Lizenznehmer bei der Lizenzerteilung nicht sofort das volle Nutzungsrecht, weil sich das zugrunde liegende geistige Eigentum durch nachfolgende Aktivitäten des leistenden Unternehmens noch ändern kann. Dem Kunden wird ein tatsächlicher Zugang zu dem geistigen Eigentum gewährt (bspw. bei Lizenzen zur Nutzung von Rezepturen oder Gebrauchsmustern). Damit ein derartiger Fall gegeben ist, müssen alle folgenden Kriterien erfüllt sein:

- Aufgrund vertraglicher Regelungen oder faktischer Verpflichtungen wird das Unternehmen weitere Aktivitäten vornehmen, die sich auf das der Lizenz zugrundeliegende geistige Eigentum auswirken werden
- Die daraus resultierenden positiven und negativen Effekte trägt der Lizenznehmer wegen der Art der ihm erteilten Nutzungsrechte
- Diese Aktivitäten führen bei ihrer Durchführung nicht zur Übertragung einer Ware oder Erbringung einer Dienstleistung an den Kunden

In diesen Fällen wird die Leistungsverpflichtung des Unternehmens über einen Zeitraum erbracht und der Erlös ist entsprechend zeitraumbezogen zu erfassen.

### **Ausblick**

IFRS 15 bringt eine Vielzahl von Änderungen, aber auch Klarstellungen bisher gängiger Praxis mit sich, die IFRS-Anwender unterschiedlich stark betreffen werden. Um die Auswirkungen zu identifizieren, sollten Unternehmen frühzeitig überprüfen, ob und in welchem Umfang sie von den Neuregelungen betroffen sind und ob Modifikationen ihrer internen Systeme, Kontrollen und Abläufe zur Bereitstellung der notwendigen Informationen erforderlich sind, um die Änderungen bei der Erlöserfassung und die gestiegenen Anforderungen an die Anhangangaben bis zum Erstanwendungszeitpunkt am 1. Januar 2017 erfüllen zu können.

# Ihre Ansprechpartner

**Prof. Dr. Andreas Barckow**

Tel: +49 (0)69 75695 6520

abarckow@deloitte.de

**Dr. Hendrik Nardmann**

Tel: +49 (0)511 3023 332

hnardmann@deloitte.de

**Silvia Geberth**

Tel: +49 (0)89 29036 8671

sgeberth@deloitte.de

**Kai Haussmann**

Tel: +49 (0)69 75695 6556

khaussmann@deloitte.de

**Hinweis**

Bitte schicken Sie eine E-Mail an [mdorbath@deloitte.de](mailto:mdorbath@deloitte.de), wenn Sie Fragen zum Inhalt haben, dieser Newsletter an andere oder weitere Adressen geschickt werden soll oder Sie ihn nicht mehr erhalten wollen.

**Für weitere Informationen besuchen Sie unsere Webseite auf [www.deloitte.com/de](http://www.deloitte.com/de)**

Die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ("Deloitte") als verantwortliche Stelle i.S.d. BDSG und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Raupach & Wollert-Elmendorff Rechtsanwaltskanzlei mbH) nutzen Ihre Daten im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder [kontakt@deloitte.de](mailto:kontakt@deloitte.de) widersprechen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basistarifen entstehen.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf [www.deloitte.com/de/UeberUns](http://www.deloitte.com/de/UeberUns).

Deloitte erbringt Dienstleistungen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsunternehmen in mehr als 150 Ländern und Gebieten verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und steht Kunden so bei der Bewältigung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen zur Seite. „To be the Standard of Excellence“ – für mehr als 200.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsame Vision und individueller Anspruch zugleich.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden und ist nicht dazu bestimmt, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen zu sein. Weder die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendjemand im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.