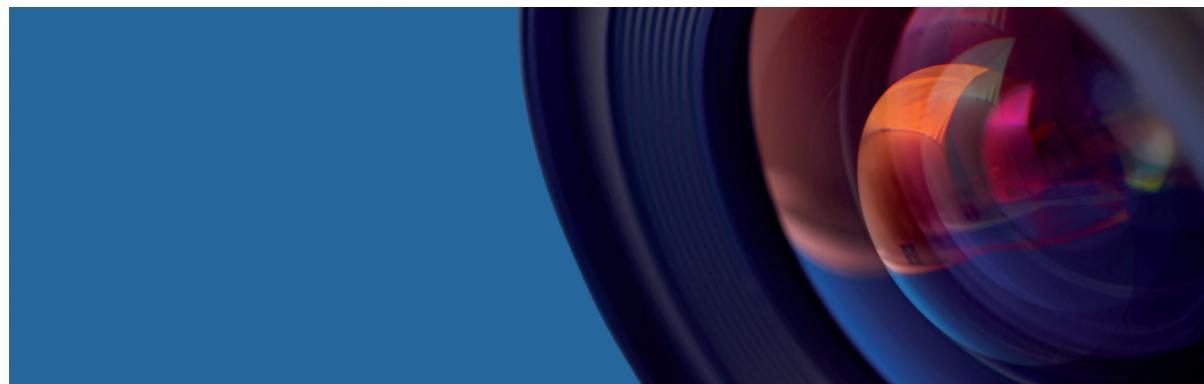


## IFRS fokussiert Was lange währt... – Das Re-Exposure zu Revenue Recognition



### Inhalt

- 2** Die Eckpunkte der neuen Regelungen im Überblick
- 3** Anwendungsbereich
- 3** Das neue Konzept zur Erlösrealisierung im Überblick
- 14** Übersicht über die wesentlichen Änderungen im Vergleich zum ursprünglichen Standardentwurf

Nach monatelangen Diskussionen hat der International Accounting Standards Board (IASB) am 14. November 2011 den seit langem erwarteten, überarbeiteten Standardentwurf ED/2011/6 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* veröffentlicht. Der Entwurf ist ein weiterer Schritt auf dem Weg zur Erarbeitung eines umfassenden und prinzipienorientierten Standards zur Erlöserfasung, der die bisherigen Standards IAS 18 *Erlöse* und IAS 11 *Fertigungsaufträge* sowie die entsprechenden Interpretationen ersetzen soll. Bereits im Juni 2010 veröffentlichten IASB und der US-amerikanische Financial Accounting Standards Board (FASB) den ersten Entwurf (ED/2010/6 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*), der in einer Vielzahl von Stellungnahmen intensiver Kritik ausgesetzt war. Diese Kritik wurde in den bis Oktober 2011 andauernden Beratungen von IASB und FASB aufgegriffen. Auch wenn die Grundkonzeption gleich geblieben ist, haben der IASB und FASB die ursprünglichen Vorschläge in vielen Details geändert.

## Die Eckpunkte der neuen Regelungen im Überblick

- Ähnlich wie nach den bislang geltenden Vorschriften sind Erlöse dann zu erfassen, wenn ein Unternehmen Waren an einen Kunden liefert oder Dienstleistungen gegenüber einem Kunden erbringt. Dabei wird jedoch nicht mehr auf das Konzept der Übertragung von Chancen und Risiken, sondern auf die Übertragung der Verfügungsmacht auf den Kunden abgestellt. Ausgangspunkt für die Erlösrealisierung ist der Vertrag mit dem Kunden. Auf dem Weg zur Erlösrealisierung sind fünf zentrale Schritte zu berücksichtigen (vgl. Abbildung 2).
- Erfolgt die Übertragung der Verfügungsmacht auf den Kunden über einen Zeitraum, kommt es auch weiterhin in gewissen Fällen zu einer Erlös erfassung nach dem Fertigstellungsgrad. Hierzu müssen jedoch bestimmte Voraussetzungen gegeben sein. Diese Voraussetzungen sind gegenüber dem ersten Standardentwurf deutlich überarbeitet worden. Im Ergebnis wird es vielen Unternehmen weiterhin möglich sein, zu einer ähnlichen Bilanzierung wie nach IAS 11 *Fertigungsaufträge* zu kommen und künftig die Percentage-of-Completion Methode anzuwenden.

- Bereits bei Erfassung der Erlöse sind nach den Vorschlägen Wertminderungen zu erfassen, um das Kreditrisiko des Kunden zu berücksichtigen. Diese sind in einer separaten Zeile direkt unterhalb der Umsatzerlöse auszuweisen.
- Aufgrund des dem Entwurf zugrunde liegenden Konzepts, alle Leistungsverpflichtungen eines Vertrags gesondert zu betrachten, kann es erforderlich sein, bereits bei Vertragsabschluss einen drohenden Verlust bei einzelnen Verpflichtungen zu erfassen. Dies gilt auch dann, wenn erwartet wird, dass der gesamte Vertrag oder ein Portfolio von Verträgen insgesamt profitabel ist. Nach dem überarbeiteten Standardentwurf betrifft diese Regelung jedoch nur noch Verträge mit einer zeitraumbezogenen Erfüllung sowie einer ursprünglichen Laufzeit von mehr als einem Jahr.
- Nach den Vorschlägen können Erlöse bereits dann erfasst werden, wenn die Höhe der Erlöse variabel ist. Hierzu werden im Standardentwurf umfangreiche Erläuterungen gemacht.
- Die Anhangangaben zu Umsatzerlösen werden im Vergleich zu den derzeitigen Regelungen maßgeblich ausgeweitet. Der Standard fordert eine Vielzahl von Überleitungen, die zu einem wesentlich erhöhten Erstellungsaufwand bei den Unternehmen führen werden. Dies gilt insbesondere auch für die Zwischenberichterstattung.

Die überarbeiteten Vorschläge sind voraussichtlich auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2015 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung soll zulässig sein. Der überarbeitete Standardentwurf kann bis zum 13. März 2012 kommentiert werden. Die Veröffentlichung des endgültigen Standards ist für Ende 2012 geplant.

Abb. 1



## Anwendungsbereich

Der endgültige Standard soll auf alle Verträge anzuwenden sein, die ein Unternehmen mit seinen Kunden abschließt. Ausgenommen sind Verträge, die in den Anwendungsbereich der folgenden Regelungen fallen:

- Leasing,
- Versicherungsverträge,
- Finanzinstrumente sowie
- nicht-finanzielle Tauschgeschäfte zwischen Unternehmen desselben Geschäftsbereichs, die vorgenommen werden, um Verkäufe an Dritte zu ermöglichen bzw. zu fördern (Beispiele finden sich hier u.a. in der Erdöl- und Gasindustrie).

## Das neue Konzept zur Erlösrealisierung im Überblick

Nach den Vorschlägen der Boards soll ein Unternehmen Erlöse in der Höhe erfassen, in der für die Übertragung von Waren bzw. die Erbringung von Dienstleistungen Gegenleistungen erwartet werden. Bis zur Erlösrealisierung sind die in Abbildung 2 dargestellten fünf Schritte zu durchlaufen:

Es wird hierbei auf den einzelnen Vertrag mit dem Kunden abgestellt, der im Hinblick auf die darin vereinbarten Rechte und Pflichten zu untersuchen ist. Rechte umfassen im Regelfall den Anspruch auf Zahlung nach erfolgter Lieferung oder Leistung, bei Pflichten handelt es sich bspw. um die Lieferung einer Ware oder die Erbringung einer Dienstleistung. Die fünf Schritte entsprechen denen im ursprünglichen Standardentwurf. Es wurden jedoch als Reaktion auf die Kritik am ersten Standardentwurf diverse Änderungen vorgeschlagen, um die Durchführung der Schritte praktikabel zu machen.

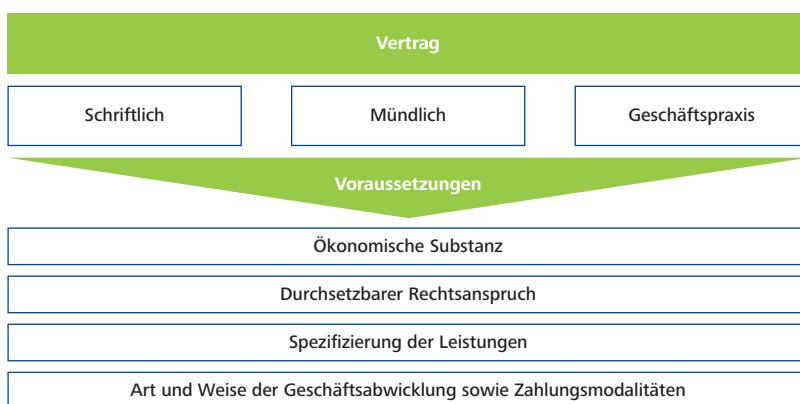
### Schritt 1 – Identifizierung der Verträge mit Kunden

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. Können alle Parteien einen Vertrag, bei dem noch von keiner Seite eine Leistung erbracht wurde, einseitig ohne Sanktionen kündigen, so liegt kein Vertrag im Sinne des Standardentwurfs vor (Abbildung 3).

Abb. 2



Abb. 3



### **Praxishinweis**

Unternehmen werden ihre gesamten Kundenverträge überprüfen und deren wesentliche Bedingungen erfassen und evaluieren müssen, um sicherzustellen, dass das neue Modell sachgerecht angewendet wird. Dafür ist ein Verständnis der Praktiken und Prozesse zur Begründung von Verträgen im jeweiligen Rechtskreis des Unternehmens sowie der handelsüblichen Geschäftsusancen des Unternehmens und seiner Branche vonnöten.

### **Zusammenfassung von Verträgen**

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 der Erfüllung des anderen Vertrags ab; oder
- die Waren und Dienstleistungen in den Verträgen bilden eine einzige Leistungsverpflichtung.

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

### **Vertragsänderungen**

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

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

- eigenständig abgrenzbar sind und
- die daraus resultierende zusätzliche Gegenleistung dem Einzelveräußerungspreis des Unternehmens einschließlich sachgerechter Anpassungen entspricht.

Handelt es sich nicht um einen zusätzlichen Vertrag, 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. Im Ergebnis führt dies zur Beendigung des bisherigen Vertrags und zum Abschluss eines neuen Vertrags.
- 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 Fertstellungsgrad des gesamten Vertrags zu aktualisieren (Anpassung auf kumulativer Basis zum Zeitpunkt der Vertragsänderung). Im Ergebnis ist die Vertragsänderung so zu behandeln, als wäre sie ein Teil des ursprünglichen Vertrags.

### **Schritt 2 – Identifizierung der eigenständigen Leistungsverpflichtungen des Vertrags**

Eine **Leistungsverpflichtung** ist ein Versprechen in einem Vertrag mit einem Kunden, eine Ware an den Kunden zu übertragen oder eine Dienstleistung für ihn zu erbringen.

Leistungsverpflichtungen sind getrennt zu bilanzieren, wenn die im Vertrag vereinbarten Waren oder Dienstleistungen eigenständig abgrenzbar („distinct“) sind. Eine Ware oder Dienstleistung ist eigenständig abgrenzbar, wenn eines der beiden folgenden Kriterien erfüllt ist:

- Das Unternehmen verkauft die Ware oder Dienstleistung regelmäßig separat oder
- der Kunde kann die Ware oder Dienstleistung entweder allein oder zusammen mit Ressourcen, die ihm regelmäßig zur Verfügung stehen, nutzen.

Als Ausnahme ist folgende praktische Erleichterung vorgesehen: Mehrere eigentlich eigenständig abgrenzbare Waren oder Dienstleistungen können dann zu einer Leistungsverpflichtung zusammengefasst werden, wenn diese Waren oder Dienstleistungen alle in gleicher Art

und Weise auf den Kunden übertragen bzw. für ihn erbracht werden.

Weiterhin kommt es in der Praxis häufig vor, dass eine Ware oder Dienstleistung zusammen mit anderen Waren oder Dienstleistungen als „Bündel“ angeboten wird. Der Standardentwurf sieht hier vor, dass das „Bündel“ von Waren und/oder Dienstleistungen als einzige Leistungsverpflichtung anzusehen ist, sofern die beiden folgenden Kriterien kumulativ erfüllt werden:

- Die Waren oder Dienstleistungen sind eng miteinander verflochten und ihre Integration stellt eine wesentliche Dienstleistung dar, die das Unternehmen erbringen muss, um den Vertrag mit dem Kunden erfüllen zu können, und
- die Waren oder Dienstleistungen des „Bündels“ werden dabei wesentlich verändert oder angepasst.

Derartige „Bündel“ von Warenlieferungen und Dienstleistungen finden sich häufig in der Baubranche, 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 sind Architekturdienstleistungen, Bauaufsicht, Materialbeschaffung, Rohbau, Verkabelung etc.).

#### Praxishinweis

Die Vorgabe, eng miteinander verflochtene Elemente eines Vertrags nicht aufteilen zu müssen, erfordert eine genaue Untersuchung des jeweiligen Vertrags. Dies gilt z.B. bei Unternehmen, die neben ihrem Kernprodukt ‚Software‘ auch Serviceleistungen wie kundenspezifische Anpassungen und eine Integration in die Systemlandschaft des Kunden anbieten. Unter Umständen kann es zulässig sein, die Softwarelizenz und die zugehörigen Serviceleistungen zu einer einzelnen Leistungsverpflichtung zusammen zu fassen und die Erlöserfassung zeitanteilig vorzunehmen.

Bei der Beurteilung ob ein Bündel von Waren oder Dienstleistungen als eine oder mehrere Leistungsverpflichtungen zu bilanzieren ist, sind mehrere Faktoren zu berücksichtigen. Hierzu zählen etwa das Ausmaß der Integration der einzelnen Elemente, das Ausmaß der individuellen Anpassung oder die Reihenfolge, in der die einzelnen Leistungsverpflichtungen erfüllt werden, da der Kunde einzelne Elemente sonst noch nicht nutzen kann.

#### Schritt 3 – Bestimmung des Transaktionspreises

Der Transaktionspreis ist die Gegenleistung, die das Unternehmen voraussichtlich 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). Der Transaktionspreis schließt Nachlässe, Rabatte, Skonti, Boni, Strafzahlungen und ähnliches mit ein und kann daher variabel sein. Bei der Schätzung eines variablen Transaktionspreises sind alle verfügbaren Informationen (vergangene, gegenwärtige und prognostizierte) zu berücksichtigen. Dabei kann die Schätzung auf Basis des Erwartungswerts (Summe der wahrscheinlichkeitsgewichteten Beträge möglicher Gegenleistungen) oder des wahrscheinlichsten Werts (d.h. der bestmöglichen Schätzung des Bilanzierenden) erfolgen. 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.

#### Praxishinweis

Der Vorschlag der Boards, die bestmögliche Schätzung unter gewissen Umständen zu erlauben, begegnet den Bedenken, die hinsichtlich der Verwendung wenig verlässlicher Schätzungen geäußert wurden, etwa bei fehlenden Informationen oder in Situationen, wenn ein gefordertes mathematisches Verfahren zu keinem validen Wert führt.

#### Zeitwert des Geldes

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

- der erwartete Zeitraum zwischen Übertragung der Waren an oder die Erbringung der Dienstleistung für den Kunden und der Zahlung durch den Kunden;
- der Umstand, dass der Betrag der Gegenleistung wesentlich anders wäre, wenn der Kunde unverzüglich entsprechend handelsüblichen Zahlungsbedingungen in bar bezahlen würde; und
- der sich aus dem Vertrag ergebende Zinssatz und vergleichbare aktuelle Marktzinsen.

Zur Berücksichtigung des Zeitwerts des Geldes ist der Zinssatz zu verwenden, der einer separaten Finanztransaktion zwischen dem Unternehmen und seinem Kunden

zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zugrunde gelegt würde. Beträgt der Zeitraum zwischen der Leistungserbringung und der Zahlung durch den Kunden maximal ein Jahr, kann aus Vereinfachungsgründen darauf verzichtet werden zu untersuchen, ob eine wesentliche Finanzierungskomponente vorliegt.

#### **Unbare Gegenleistungen**

Unbare Gegenleistungen des Kunden sind zum Fair Value anzusetzen, sofern sich dieser verlässlich ermitteln lässt. Ist dies nicht der Fall, erfolgt die Bewertung 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 das Unternehmen die Verfügungsmacht erlangt, sind diese Waren oder Dienstleistungen als vom Kunden erhaltene unbare Gegenleistungen zu behandeln.

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

An den Kunden zu entrichtende Gegenleistungen beinhalten alle Beträge, die ein Unternehmen an den Kunden zahlt oder zu zahlen 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 Ware oder Dienstleistung, die an das Unternehmen übertragen bzw. für dieses erbracht wurde.

#### **Praxishinweis**

Derartige Vereinbarungen finden sich bspw. häufig in Rahmenverträgen mit Handelsunternehmen, um den Absatz bestimmter Produkte zu fördern. In Abhängigkeit von der Höhe der im Jahr abgenommenen Volumina werden prozentuale Rabatte gewährt. Diese sind bereits bei der 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 Faltblättern, Werbeanzeigen, Rundfunkwerbung für die kontrahierten Produkte, stellt dies eine Leistung durch den Kunden dar. Die an den Kunden zu entrichtende Gegenleistung wäre in diesem Fall nicht umsatzmindernd zu berücksichtigen, sondern als Aufwand zu erfassen.

#### **Einbringlichkeit der Gegenleistung**

Die Vorschläge der Boards sehen vor, dass bereits bei Erlösrealisierung die aufgrund des Kreditrisikos des Kunden erwarteten Forderungsausfälle zu schätzen sind. An den nachfolgenden Stichtagen ist die Schätzung zu verifizieren. Die Forderungsausfälle sind in einem gesonderten Posten der Gesamtergebnisrechnung direkt unterhalb der Umsatzerlöse zu erfassen. Die Beurteilung der Fähigkeit des Kunden, die vereinbarte Gegenleistung bezahlen zu können, stellt keine Vorbedingung zur Erlöserfassung dar (Abbildung 4).

**Abb. 4**

#### **Beispiel:**

Unternehmen A veräußert diverse Güter für EUR 1.000.000 an Unternehmen B, C und D. Unternehmen A schätzt aufgrund von Erfahrungswerten, dass EUR 10.000 nicht einbringlich sind.

<b>Forderung</b>	<b>EUR 990.000</b>	EUR 1.000.000
<b>Umsatzerlöse</b>		
<b>Wertminderung (separate Zeile in GuV)</b>	<b>EUR 10.000</b>	

**Angedachte Darstellung in der Gesamtergebnisrechnung**

Bruttoumsatzerlöse	1.000.000
Erwartete Verluste aus Verträgen mit Kunden	- 10.000
Nettuumsatzerlöse	990.000

#### **Praxishinweis**

Unternehmen sollten die Auswirkungen der geänderten Darstellung auf wichtige Finanz-Kennzahlen untersuchen, da die Effekte aus dem Kreditrisiko der Kunden nunmehr in der Bruttomarge enthalten sind.

#### Schritt 4 – 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 Einzelverkaufspreise der Waren oder Dienstleistungen bei Vertragsabschluss, die die jeweiligen Leistungsverpflichtungen bilden. Sind die Einzelveräußerungspreise nicht beobachtbar, so sind sie zu schätzen. Dabei sind alle verfügbaren Informationen zu berücksichtigen, möglichst viele beobachtbare Parameter zu verwenden und die gewählten Schätzmethoden bei gleichartigen Sachverhalten stetig anzuwenden. Im Standardentwurf werden mögliche Schätzmethoden beschrieben, darunter auch die Residualmethode, die sachgerecht ist, wenn der Einzelveräußerungspreis einer Ware oder Dienstleistung stark variiert oder ungewiss ist, aber die Einzelveräußerungspreise der übrigen Elemente des Vertrags bestimmbar sind (Abbildung 5).

Gewährte Preisnachlässe (d.h. die Summe der Einzelveräußerungspreise übersteigt den Transaktionspreis) werden grundsätzlich ebenfalls auf Basis der relativen Einzelveräußerungspreise verteilt. Ausgenommen hier von ist der Fall, dass die einzelnen Waren oder Dienstleistungen regelmäßig einzeln verkauft werden und die beobachtbaren Einzelverkaufspreise einen Hinweis darauf geben, dass sich der Preisnachlass nur auf eine oder einzelne Leistungsverpflichtungen bezieht.

Enthält der Transaktionspreis einen Bestandteil, der von einem zukünftigen Ereignis abhängig ist, so hat das Unternehmen diesen bedingten Betrag einschließlich resultierender zukünftiger Änderungen vollständig einer einzelnen Leistungsverpflichtung zuzuordnen, wenn die beiden folgenden Kriterien erfüllt sind:

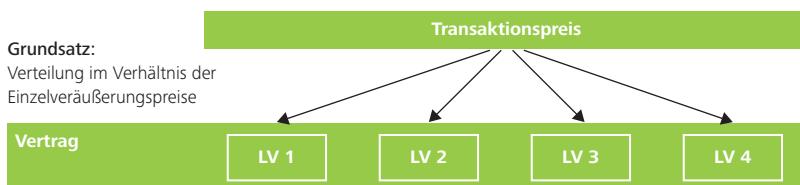
- Die bedingten Zahlungskonditionen beziehen sich ausschließlich auf den Aufwand des Unternehmens zur Erfüllung dieser Leistungsverpflichtung oder auf das Ergebnis aus der Erfüllung dieser Leistungsverpflichtung und
- die vollständige Zuordnung auf diese Leistungsverpflichtung entspricht dem grundsätzlichen Verteilungsprinzip des Standardentwurfs, 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 Umsatzerlöse bzw. Erlösminde rungen zu erfassen, in der sich der Transaktionspreis ändert.

#### Schritt 5 – Erlöserfassung bei Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

Ein Unternehmen hat Erlöse zu erfassen, wenn (oder während) es eine Leistungsverpflichtung durch Übertragung einer Ware an oder Erbringung einer Dienstleistung für den Kunden (d.h. Übertragung eines Vermögenswerts) erfüllt. Ein Vermögenswert ist übertragen, wenn (oder während) der Kunde die Verfügungsmacht über diesen Vermögenswert erlangt. Davon ist auszugehen, wenn er die Möglichkeit besitzt, den Nutzen aus der Ware oder Dienstleistung zu ziehen und den weiteren Gebrauch zu bestimmen. Ein Unternehmen hat für jede identifizierte Leistungsverpflichtung bei Vertragsabschluss zu beurteilen, ob diese über einen Zeitraum erfüllt wird, weil der Übergang der Verfügungsmacht über die versprochene Ware oder Dienstleistung fortlaufend erfolgt. Ist dies nicht der Fall, so wird die Leistungsverpflichtung zu einem Zeitpunkt erfüllt.

Abb. 5



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

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

1. Die Leistung des Unternehmens erzeugt oder verbessert einen Vermögenswert, über den der Kunde die fortlaufende Verfügungsmacht besitzt (d.h. der Kunde hat die Verfügungsmacht über die in Arbeit befindliche Ware oder Dienstleistung).
2. Die Leistung des Unternehmens erzeugt entweder gar keinen eigenständigen Vermögenswert oder nur einen Vermögenswert, der vom Unternehmen nicht anderweitig genutzt werden kann. D.h. entweder wird dem Unternehmen im Vertrag untersagt, die unfertigen Waren an einen anderen Kunden zu verkaufen oder sie sind derart unternehmensspezifisch, dass sie für andere Kunden nicht verwendbar sind. Zusätzlich muss mindestens eines der folgenden Kriterien erfüllt sein:
  - a. Mit Erfüllung durch das Unternehmen erhält der Kunde den Nutzen und verbraucht ihn gleichzeitig. Dies ist bspw. dann der Fall, wenn ein Unternehmen Geschäfte im Auftrag des Kunden durchführt, so dass der Kunde den Nutzen jeweils mit der erfolgreich durchgeführten Transaktion erhält.
  - b. Ein anderes Unternehmen, das die verbleibende Leistungsverpflichtung erfüllen würde, müsste die bis zur Übernahme erbrachten Leistungen nicht noch einmal erbringen. Dabei ist nicht erforderlich, dass die Verfügungsmacht über den durch die bisher erbrachte Leistung erzeugten Vermögenswert auf das andere Unternehmen übertragen wird. Rechtliche oder praktische Beschränkungen hinsichtlich der Übernahme der verbleibenden Leistungsverpflichtung durch ein anderes Unternehmen sind außer Acht zu lassen. Dieses Kriterium ist bspw. dann erfüllt, wenn ein Unternehmen Speditionsleistungen für einen Kunden erbringt, so dass ein anderes Unternehmen, das den Auftrag zu Ende führen würde, die bisher erfolgte Transportleistung nicht nochmals erbringen müsste. Durch die genannten Beschränkungen greift das Kriterium aber bspw. auch im Fall von Bauprojekten.

- c. Das Unternehmen hat einen Zahlungsanspruch für die bis dato erbrachten Leistungen und erwartet, den Vertrag wie vereinbart zu erfüllen. Der Zahlungsanspruch muss kein Festbetrag sein. Das Unternehmen muss jedoch einen Anspruch auf einen Betrag haben, der das Unternehmen mindestens für die bisher erbrachten Leistungen entlohnt. Dieser Anspruch muss auch dann gelten, wenn der Kunde den Vertrag kündigen kann, obwohl bislang vertragsgemäß durch das Unternehmen geleistet wurde. Dabei beinhaltet diese Vergütung die Erstattung der bisher angefallenen Kosten des Unternehmens zuzüglich einer angemessenen Gewinnmarge und nicht nur eine Entschädigung für den potenziellen Gewinn oder Verlust aufgrund der Vertragskündigung durch den Kunden.

Sofern eine Leistungsverpflichtung über einen Zeitraum erfüllt wird, kann die Erlösrealisierung nach dem Fertstellungsgrad erfolgen. Dafür hat das Unternehmen eine sachgerechte Methode zur Bestimmung des Fertstellungsgrades zu wählen und diese bei der Erlöserfassung stetig anzuwenden. Solche Methoden sind beispielsweise output- und inputbasierte Verfahren. Diese Verfahren sind bereits aus IAS 11 *Fertigungsaufträge* bekannt.

Sofern ein Unternehmen eine inputbasierte Methode zur Bestimmung des Fertstellungsgrades verwendet und Waren zu einem Zeitpunkt an den Kunden überträgt, der zeitlich deutlich vor der Erbringung der dazu gehörigen Dienstleistungen liegt, so sehen die Vorschläge eine Erlöserfassung in Höhe der Kosten der übertragenen Waren (d.h. ohne Gewinnmarge) als beste Darstellung der erbrachten Leistung des Unternehmens an, wenn

- die Kosten der übertragenen Waren im Vergleich zu den insgesamt erwarteten Kosten der Vertragserfüllung wesentlich sind und
- das Unternehmen die Waren von einem Dritten beschafft und nicht wesentlich an deren Gestaltung und Herstellung beteiligt ist, aber dennoch als Prinzipal handelt.

### **Praxishinweis**

Der überarbeitete Standardentwurf enthält deutlich mehr Leitlinien für die Behandlung von Dienstleistungen und reagiert damit auf die am ursprünglichen Standardentwurf geäußerte Kritik. Auch wenn diese Leitlinien ungewohnt erscheinen, dürften viele Fälle, die unter IAS 18 als Dienstleistungen eingestuft wurden, nach dem überarbeiteten Standardentwurf zu Leistungsverpflichtungen führen, die über einen Zeitraum erfüllt werden, so dass sich die bilanzielle Behandlung – d.h. Bilanzierung entsprechend dem Grad der Fertigstellung – dadurch vermutlich nicht ändert.

Bei einem Werkvertrag, bei dem der Kunde die fortlaufende Verfügungsmacht über den Vermögenswert während dessen Herstellung besitzt, wird der Erlös aus der Dienstleistung anteilig über die Laufzeit des Vertrages erbracht. Bei Dienstleistungsverträgen, bei denen der Kunde keine fortlaufende Verfügungsmacht besitzt, hat das Unternehmen 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 Vertragsbedingungen, Umfang möglicher Kosten zur notwendigen Umgestaltung des Vermögenswerts, notwendige Preisnachlässe, um den Vermögenswert anderweitig verkaufen zu können, sowie mögliche Konsequenzen (auch rechtlicher Art) aus dem Verkauf an einen anderen Kunden.

Hat der Vermögenswert keinen alternativen Nutzen für das Unternehmen, so muss zusätzlich eines der oben genannten drei Kriterien erfüllt sein, damit die Erlöse zeitanteilig erfasst werden können.

Dazu kommt noch eine kleine, aber nicht unbedeutende Verschiebung des Fokus, der besonders auf Bauprojekte Auswirkungen haben kann. Während die derzeitigen Regelungen in IAS 11 *Fertigungsaufträge* und IFRIC 15 *Verträge über die Errichtung von Immobilien* den Schwerpunkt auf die kundenspezifische Ausgestaltung des herzustellenden Objekts legen, liegt der Fokus beim überarbeiteten Standardentwurf auf dem alternativen Nutzen des Vermögenswerts für das herstellende Unternehmen. Dies kann zu einer unterschiedlichen Beurteilung der entsprechenden Verträge führen.

### **Leistungsverpflichtungen, die zu einem Zeitpunkt erfüllt werden**

Der überarbeitete Standardentwurf enthält keine Definition des Begriffs Verfügungsmacht („control“); vielmehr wird nur das zugrunde liegende Konzept beschrieben. 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 angenommen.

### **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 *Umsatzerlöse* ergeben werden.

### **Begrenzung kumulativ erfasster Umsatzerlöse**

Für Verträge mit variabler Gegenleistung enthält der überarbeitete Standardentwurf eine zusätzliche Begrenzung für die Höhe der zu einem Zeitpunkt kumulativ erfassten Beträge. Diese dürfen den Betrag, den das Unternehmen als Gegenleistung für den gesamten Vertrag erwartet, nicht überschreiten. Ein Unternehmen kann nur dann hinreichend sicher sein, einen Anspruch auf die einer Leistungsverpflichtung zugeordnete Gegenleistung zu haben, wenn die beiden nachfolgenden Kriterien erfüllt sind:

- Das Unternehmen hat Erfahrung mit ähnlichen Leistungsverpflichtungen (oder besitzt andere Nachweise wie Zugang zu Erfahrungen anderer Unternehmen) und
- die Erfahrung des Unternehmens (oder andere Nachweise) ist hinreichend, den Betrag der Gegenleistung zu prognostizieren, den das Unternehmen für die Erfüllung dieser Leistungsverpflichtungen beanspruchen kann.

### **Praxishinweis**

Diese Begrenzung wurde in den überarbeiteten Standardentwurf aufgenommen, um die Erfassung von Umsatzerlösen zu vermeiden, die zwar verlässlich schätzbar sind, aber trotzdem niemals erzielt werden können, wie z.B. Asset-Management-Gebühren, die auf zukünftigen Marktwerten basieren, oder Lizenzgebühren, die vom zukünftigen Verkaufsvolumen des Lizenznehmers abhängen.

### **Belastende Leistungsverpflichtungen**

Für Leistungsverpflichtungen, die ein Unternehmen ab Vertragsabschluss über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erfüllt, muss das Unternehmen eine Verbindlichkeit und korrespondierenden Aufwand erfassen, wenn diese Leistungsverpflichtung belastend ist. Eine Leistungsverpflichtung ist als belastend anzusehen, wenn die Kosten, die zur Erfüllung mindestens anfallen, größer sind als der Anteil des Transaktionspreises, der dieser Leistungsverpflichtung zugeordnet wurde. Dabei sind als Mindestkosten der niedrigere der beiden folgenden Beträge heranzuziehen:

- a. die Kosten, die direkt aus der Erfüllung der Leistungsverpflichtung durch Übertragung der Ware oder Erbringung der Dienstleistung resultieren, und
- b. der Betrag, den das Unternehmen bezahlen muss, um sich der Leistungsverpflichtung zu entziehen, ohne diese erfüllen zu müssen, sofern dies vertraglich zulässig ist (bspw. Strafzahlungen).

### **Praxishinweis**

Im überarbeiteten Standardentwurf werden die Fälle eingeschränkt, bei denen einzelne belastende Leistungsverpflichtungen zu einer Verlusterfassung bei Abschluss eines insgesamt profitablen Vertrags führen können, sie werden aber nicht völlig beseitigt.

### **Kosten zur Erfüllung oder Erlangung eines Vertrags**

Kosten, die zur Erfüllung eines Vertrags anfallen und 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. diese Kosten erzeugen oder fördern Unternehmensressourcen, die zur zukünftigen Erfüllung von Leistungsverpflichtungen verwendet werden, und
- c. der zukünftige Ausgleich dieser Kosten wird erwartet.

Kosten, die zur Erlangung eines Vertrags angefallen sind, sind als Vermögenswert zu aktivieren, wenn das Unternehmen die Erstattung in der Zukunft erwartet und diese Kosten nicht auch dann angefallen wären, wenn kein Vertrag zustande gekommen wäre. Als praktische Erleichterung dürfen diese Kosten jedoch sofort als Aufwand erfasst werden, wenn die erlangten Verträge eine erwartete Laufzeit von maximal einem Jahr aufweisen.

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

### **Anwendungsleitlinien**

#### **Garantien**

Der IASB sieht im überarbeiteten Standardentwurf die nachfolgende Unterscheidung von durch das Unternehmen gewährten Garantien vor:

- Wenn ein Kunde die Möglichkeit besitzt, eine Garantie separat vom Unternehmen zu erwerben, so hat das Unternehmen diese Garantie als separate Leistungsverpflichtung zu bilanzieren, weil es eine zusätzliche Leistung zusagt. Somit ist ein Teil des Transaktionspreises als Erlös auf diese zusätzliche Leistung zu verteilen.
- Sofern der Kunde keine Möglichkeit besitzt, eine Garantie separat vom Unternehmen zu erwerben, so hat das Unternehmen für mögliche Garantieverpflichtungen eine Rückstellung in Übereinstimmung mit IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* zu bilden. Dies gilt nicht, sofern die zugesagte Garantie für den Kunden eine zusätzliche Leistung darstellt, die dann als separate Leistungsverpflichtung zu behandeln wäre. Dies ist bspw. dann der Fall, wenn das Unternehmen über die Zusicherung hinaus, dass das Produkt die vereinbarten Spezifikationen erfüllt, eine Gewähr abgibt.

Zur Beurteilung ob das zweite Kriterium erfüllt ist, 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.

### **Lizenzen und Nutzungsrechte**

Wenn ein Unternehmen einem Kunden eine Lizenz oder ein ähnliches Recht zur Nutzung geistigen Eigentums des Unternehmens (z.B. Software, Rechte an Spielfilmen oder Musik, Konzessionsrechte, Patente, Warenzeichen und Urheberrechte) einräumt, handelt es sich dabei um eine Leistungsverpflichtung des Unternehmens, die zu dem Zeitpunkt erfüllt wird, zu dem der Kunde die Verfügungsmacht über die gewährten Rechte erlangt.

### **Rückkaufvereinbarungen**

Manche Verträge beinhalten neben dem Verkauf von Waren an den Kunden auch Rückkaufvereinbarungen über diese Waren. Dabei unterscheidet der IASB in dem überarbeiteten Standardentwurf zwei Fallkonstellationen:

1. Sofern das Unternehmen aufgrund des Vertrages eine unbedingte Verpflichtung oder ein uneingeschränktes Recht hat, den Vermögenswert vom Kunden zurückzukaufen (Termingeschäft oder Call-Option), so ist der gesamte Vertrag folgendermaßen zu bilanzieren:
  - als Leasingverhältnis in Übereinstimmung mit IAS 17 *Leasingverhältnisse*, wenn der Betrag, zu dem das Unternehmen den Vermögenswert zurückkauft, unter dem ursprünglichen Verkaufspreis liegt, oder
  - als Finanzierungsvereinbarung, wenn der Rückkaufbetrag dem ursprünglichen Verkaufspreis entspricht oder darüber liegt. In diesem Fall hat das Unternehmen neben dem weiterhin bilanzierten Vermögenswert zusätzlich eine Verbindlichkeit für die vom Kunden erhaltene Gegenleistung zu erfassen.
2. Wenn das Unternehmen aufgrund des Vertrages eine uneingeschränkte Verpflichtung hat, den Vermögenswert auf Anforderung durch den Kunden zu einem unter dem ursprünglichen Verkaufspreis liegenden Betrag zurückzukaufen (Put-Option), so hat das Unternehmen bei Vertragsabschluss zu prüfen, ob der Kunde einen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz besitzt, sein Optionsrecht auszuüben. Liegt ein solcher Anreiz vor (z.B. weil der Rückkaufpreis über dem zu diesem Zeitpunkt beizulegenden Zeitwert des Vermögenswerts liegt), so ist der gesamte Vertrag als Leasingverhältnis in Übereinstimmung mit IAS 17 zu bilanzieren. Andernfalls ist der Vertrag wie ein Verkauf mit Rückgaberecht zu bilanzieren. Übersteigt der Rückkaufpreis den ursprünglichen Verkaufspreis und ist er auch höher als der erwartete Zeitwert des Vermögenswerts, so liegt wiederum eine Finanzierungsvereinbarung vor.

### **Nicht in Anspruch genommene Kundenrechte auf zukünftige Leistungen**

Der überarbeitete Standardentwurf enthält Leitlinien zur Behandlung von Kundenrechten auf zukünftige Leistungen des Unternehmens (z.B. aus verkauften Geschenkgutscheinen, Kundenbonusprogrammen oder Prepaid-Karten), die ungenutzt verfallen. Wenn das Unternehmen den Betrag der Nichtinanspruchnahme verlässlich schätzen kann, so ist dieser erwartete Betrag als Erlös zu erfassen, entsprechend dem Verlauf der Inanspruchnahme der Rechte durch den Kunden. Kann der Betrag nicht verlässlich geschätzt werden, so kann die erwartete Nichtinanspruchnahme erst dann als Erlös erfasst werden, wenn die Wahrscheinlichkeit, dass der Kunde seine verbleibenden Rechte ausübt, gering wird.

### **Jährlich zu erbringende Anhangangaben und Ausweisvorgaben**

Der überarbeitete Standardentwurf verlangt umfangreiche Anhangangaben und macht Vorgaben für den Ausweis, die nachfolgend dargestellt werden.

### **Aufgliederung der Umsatzerlöse**

Die Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden sind in Gruppen aufzugliedern, durch die am besten dargestellt wird, wie Art, Beträge, zeitlicher Anfall und bestehende Unsicherheiten der Umsatzerlöse und Zahlungsströme von wirtschaftlichen Faktoren beeinflusst werden. Als Beispiele für mögliche Gruppen werden unter anderem angeführt die Art der Waren und Dienstleistungen, die geographische Aufteilung, Märkte oder Kundengruppen, die Art sowie die Dauer der Verträge.

### **Darstellung der 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. 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“), es sei denn, der Anspruch des Unternehmens auf die Gegenleistung ist unbedingt und nur noch vom Zeitablauf abhängig. In diesem Fall ist eine Forderung in Übereinstimmung mit IAS 39 bzw. IFRS 9 zu bilanzieren. Der überarbeitete Standardentwurf erlaubt eine alternative Benennung der aktiven bzw. passiven Vertragsposten in der Bilanz. Allerdings müssen aktive Vertragsposten und Forderungen für den Bilanzadressaten unterscheidbar bleiben. Eine Verbindlichkeit für belastende Leistungsverpflichtungen ist getrennt von aktiven oder passiven Vertragsposten auszuweisen.

### **Überleitung der aktiven und passiven Vertragsposten**

Ein Unternehmen hat eine Überleitungsrechnung vom Anfangs- zum Endsaldo der aktiven und passiven Vertragsposten auf aggregierter Basis in tabellarischer Form anzugeben. Bestandteile dieser Überleitung sind, sofern einschlägig:

- in der Gesamtergebnisrechnung erfasste Erlöse aus der Erfüllung von Leistungsverpflichtungen in der Berichtsperiode oder aus der Zuordnung von Transaktionspreisänderungen auf bereits erfüllte Leistungsverpflichtungen,
- erhaltene Zahlungen,
- in die Forderungen umgegliederte aktive Vertragsposten,
- erhaltene unbare Gegenleistungen,
- Effekte aus Unternehmenserwerben sowie
- zusätzliche Überleitungsposten, die zum Verständnis der Veränderungen bei den aktiven oder passiven Vertragsposten notwendig sind.

### **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 den noch nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen zugeordnet wurde, und
- 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.

Zusätzlich sind zu noch nicht erfüllten belastenden Leistungsverpflichtungen Angaben hinsichtlich der Art, des Grunds für, des Betrags sowie des Umstands, wann das Unternehmen diese Leistungsverpflichtungen zu erfüllen erwartet, zu erbringen. Daneben wird eine Überleitungsrechnung vom Anfangs- zum Endsaldo der angesetzten Verbindlichkeit für belastende Leistungsverpflichtungen gefordert.

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

Hat ein Unternehmen zur Erfüllung oder Erlangung eines Auftrags angefallene Kosten aktiviert, so ist 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.

### **Anhangangaben bei der Zwischenberichterstattung**

Der überarbeitete Standardentwurf verlangt die verpflichtende Angabe der folgenden Informationen in Zwischenberichten:

- eine Aufgliederung der Umsatzerlöse,
- eine tabellarische Überleitungsrechnung der Veränderungen im aggregierten Saldo der aktiven und passiven Vertragsposten in der aktuellen Zwischenberichtsperiode,
- eine Analyse der noch nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen,
- Informationen zu belastenden Leistungsverpflichtungen und eine tabellarische Überleitungsrechnung der Veränderungen der dazu gehörigen Verbindlichkeit in der aktuellen Berichtsperiode, und
- eine tabellarische Überleitungsrechnung der Veränderungen in den aktivierten Kosten, die bei der Erfüllung oder Erlangung von Verträgen mit Kunden angefallen sind.

Dies stellt eine wesentliche Ausweitung der Angaben in Zwischenberichten dar und wird zu einem deutlich erhöhten Erstellungsaufwand führen.

### **Übergangsvorschriften**

Derzeit ist vorgesehen, dass der neue Standard rückwirkend anzuwenden ist. Dabei können die folgenden Erleichterungen in Anspruch genommen werden:

- Vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung beendete Verträge müssen nicht nach den vorgeschlagenen Regelungen neu beurteilt werden, wenn diese im selben Geschäftsjahr abgeschlossen und beendet wurden.
- Bei vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung beendeten Verträgen mit variabler Gegenleistung kann ein Unternehmen den Transaktionspreis zum Zeitpunkt der Vertragserfüllung verwenden, anstatt die variablen Beträge in den Vergleichsperioden zu schätzen.
- Es ist keine Überprüfung erforderlich, ob vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung begründete Leistungsverpflichtungen belastend sind, es sei denn, eine entsprechende Verbindlichkeit wurde bereits bisher schon bilanziert.
- Für Vergleichsperioden vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung muss keine Angabe der Beträge des Transaktionspreises, die den noch nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen zugeordnet wurden, sowie keine Erläuterung, wann das Unternehmen erwartet, diese als Erlöse zu erfassen, erfolgen.

Die Inanspruchnahme dieser Erleichterungen hat stetig zu erfolgen. Dazu hat ein Unternehmen anzugeben, welche dieser Erleichterungen es in Anspruch genommen hat und, soweit möglich, qualitativ die sich daraus ergebenden geschätzten Auswirkungen zu beurteilen.

#### Praxishinweis

Der überarbeitete Standardentwurf sieht zwar Erleichterungen vor und vermeidet eine stets vollständig rückwirkende Anwendung des neuen Standards. Dennoch kann die Vorbereitung auf die erstmalige Anwendung dieses Standards abhängig von der Branche weiterhin zu signifikantem zeitlichen Aufwand und Kosten führen:

- Unternehmen sollten ihre internen Informationssysteme überprüfen, um festzustellen, ob Modifikationen der internen Systeme, Kontrollen und Abläufe zur Bereitstellung der notwendigen Informationen erforderlich sind, um die Änderungen bei der Erlöserfassung und der Aktivierung angefallener Kosten sowie die neuen Angabevorschriften erfüllen zu können.
- Unternehmen sollten neben den Auswirkungen auf die top line der Ergebnisrechnung auch die Auswirkungen möglicher Änderungen analysieren, die sich für die Darstellung wesentlicher Finanzkennzahlen (z.B. Bruttomargen-Kennzahlen) oder auch hinsichtlich von Kreditauflagen oder anderer bestehender Verträge (z.B. Vergütungsvereinbarungen) ergeben. Daneben sind potentielle steuerliche Auswirkungen der überarbeiteten Vorschläge zu berücksichtigen. Interne Bilanzadressaten sind mit den möglichen Änderungen in den Abschlüssen vertraut zu machen.
- Unternehmen sollten die Auswirkungen der überarbeiteten Vorschläge hinsichtlich zukünftiger Vertragsverhandlungen sowie bei der Anpassung bestehender Verträge prüfen. Gegebenenfalls werden Anpassungen des Geschäftsmodells zu überdenken sein.
- Die Anwendung der unterschiedlichen Aspekte der überarbeiteten Vorschläge erfordert Ermessensentscheidungen und Einschätzungen des Unternehmens. Hierbei ist darauf zu achten, das ineinander greifen verschiedener Entscheidungen zu berücksichtigen.

**Übersicht über die wesentlichen Änderungen im Vergleich zum ursprünglichen Standardentwurf**

Vorschläge im ursprünglichen Standardentwurf	Änderungen im überarbeiteten Standardentwurf
<b>Übergang der Verfügungsmacht als Kernkriterium</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Erlöserfassung bei Erfüllung einer Leistungsverpflichtung durch Übertragung einer Ware oder Erbringung einer Dienstleistung an den Kunden</li> <li>Eine Ware ist übertragen bzw. eine Dienstleistung erbracht, wenn der Kunde die Verfügungsmacht darüber erlangt</li> <li>Der Kunde erlangt die Verfügungsmacht, wenn er die Möglichkeit besitzt, den Nutzen aus der Ware oder Dienstleistung zu ziehen und den weiteren Gebrauch zu bestimmen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Beibehaltung des Kernprinzips</li> <li>Aufnahme von „Chancen und Risiken aus dem Besitz des Vermögenswerts“ als weiteren Indikator für den Übergang der Verfügungsmacht zu einem Zeitpunkt</li> <li>Aufnahme zusätzlicher Kriterien zur Bestimmung, wann eine Leistungsverpflichtung über einen Zeitraum erfüllt wird</li> </ul>
<b>Identifizierung der Verträge mit Kunden</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Zwei oder mehr Verträge werden zusammen bilanziert, wenn die Preise dieser Verträge voneinander abhängig sind</li> <li>Ein Vertrag wird in zwei oder mehr Verträge aufgeteilt, wenn die Preise einiger Waren oder Dienstleistungen dieses Vertrages unabhängig von den Preisen der übrigen Waren oder Dienstleistungen festgelegt wurden</li> <li>Eine Vertragsänderung wird als Teil des ursprünglichen Vertrags angesehen, wenn der geänderte Preis vom ursprünglichen Vertrag abhängig ist. Andernfalls handelt es sich bei der Vertragsänderung um einen eigenen Vertrag</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Änderung der vorgeschlagenen Indikatoren zur Zusammenfassung von Verträgen; Beschränkung auf Verträge, die gleichzeitig oder in zeitlicher Nähe zueinander abgeschlossen werden. „Waren und Dienstleistungen, die eine einzige Leistungsverpflichtung darstellen“ als zusätzliches Kriterium aufgenommen</li> <li>Vorschläge zur Vertragsaufteilung wurden gestrichen</li> <li>Anpassung der Vorschläge zur Modifizierung von Verträgen, um Fälle mit kumulativen Anpassungsbuchungen zu reduzieren</li> </ul>
<b>Identifizierung der eigenständigen Leistungsverpflichtungen des Vertrags</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Eine Leistungsverpflichtung ist ein einklagbares Versprechen in einem Vertrag mit einem Kunden, eine Ware an ihn zu übertragen oder eine Dienstleistung ihm gegenüber zu erbringen</li> <li>Leistungsverpflichtungen sind getrennt zu bilanzieren, wenn die versprochenen Waren oder Dienstleistungen eigenständig abgrenzbar („distinct“) sind</li> <li>Eine Ware oder Dienstleistung ist eigenständig abgrenzbar, wenn <ul style="list-style-type: none"> <li>das Unternehmen oder ein anderes Unternehmen eine identische oder gleichartige Ware oder Dienstleistung separat verkauft, oder</li> <li>das Unternehmen sie separat verkaufen könnte, weil sie eine eigenständig abgrenzbare Funktion besitzt und eine eigenständig abgrenzbare Gewinnmarge aufweist</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Beibehaltung der Definition einer Leistungsverpflichtung unter Streichung des Begriffes „einklagbar“</li> <li>Klarstellung der Kriterien zur Identifizierung eigenständiger Leistungsverpflichtungen: <ul style="list-style-type: none"> <li>Festlegung, wann ein Bündel interdependent Waren/Dienstleistungen als eine einzige Leistungsverpflichtung anzusehen ist</li> <li>Keine Berücksichtigung erforderlich, ob andere Unternehmen einzelne Komponenten separat veräußern</li> <li>Streichung des Kriteriums der „eigenständig abgrenzbaren Gewinnmarge“</li> </ul> </li> </ul>

Vorschläge im ursprünglichen Standardentwurf	Änderungen im überarbeiteten Standardentwurf
<b>Variable Gegenleistungen</b>	
• Ermittlung variabler Gegenleistung durch wahrscheinlichkeitsgewichtete Bewertungsverfahren	• Ermittlung variabler Gegenleistung auf Basis des Erwartungswerts (wahrscheinlichkeitsgewichtet) oder des wahrscheinlichsten Werts, je nach dem, was zu einem sachgerechteren Ergebnis führt
<b>Zeitwert des Geldes</b>	
• Im Transaktionspreis ist der Zeitwert des Geldes zu berücksichtigen, wenn der Vertrag ein bedeutendes („material“) Finanzierungselement enthält	• Zeitwert des Geldes ist zu berücksichtigen, wenn das enthaltene Finanzierungselement bedeutend („significant“) für den Vertrag ist und Klarstellung wann dies der Fall ist. • Praktische Erleichterung: keine Anpassung, wenn der Zeitraum zwischen Vertragserfüllung und Zahlung kleiner als ein Jahr ist
<b>Einbringlichkeit der Gegenleistung</b>	
• Erlöserfassung unter Berücksichtigung der Bonität des Kunden, d.h. ggf. Reduzierung des Transaktionspreises, um das Kreditrisiko entsprechend zu berücksichtigen	• Erlöserfassung in Höhe des Betrags, den das Unternehmen erwartet, für die erbrachten Waren/Dienstleistungen beanspruchen zu können • Davon getrennte Erfassung möglicher Zahlungsausfälle des Kunden. Diese sind in einer separaten Zeile direkt unterhalb der Umsatzerlöse auszuweisen
<b>Begrenzung der Erlöserfassung</b>	
• Erlöserfassung nur, wenn ein Unternehmen den Transaktionspreis verlässlich schätzen kann. Dies ist nur der Fall bei Erfüllung folgender Kriterien: i) Das Unternehmen hat Erfahrung mit ähnlichen Vertragstypen, und ii) diese Erfahrung ist einschlägig für die infrage stehenden Verträge	• Anwendung nur bei Verträgen mit variabler Gegenleistung • Anwendung nur auf die Gesamtvergütung • Klarstellung, dass das Kriterium keine quantitative Schwelle darstellt
<b>Belastende Leistungsverpflichtungen</b>	
• Eine Leistungsverpflichtung ist als belastend anzusehen, wenn die direkt zurechenbaren Kosten zu ihrer Erfüllung den auf sie entfallenden Teil des Transaktionspreises übersteigen • In diesem Fall sind eine separate Verbindlichkeit und korrespondierender Aufwand zu bilanzieren • Direkt zurechenbare Kosten sind alle Kosten, die direkt mit dem Vertrag zusammenhängen oder nur angefallen sind, weil der Vertrag abgeschlossen wurde	• Leistungsverpflichtungen sind grundsätzlich weiterhin zu untersuchen, ob sie belastend sind • Betrifft jedoch allein Leistungsverpflichtungen, die über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erfüllt werden • Klarstellung zur Höhe der Verbindlichkeit: Kosten, die zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung mindestens anfallen abzüglich anteiliger zugeordneter Transaktionspreis

Vorschläge im ursprünglichen Standardentwurf	Änderungen im überarbeiteten Standardentwurf
<b>Garantien</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Unterscheidung in Schutz vor latenten Defekten zum Zeitpunkt des Verkaufs und Schutz vor Fehlern, die nach der Übertragung des Produkts auftreten</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Anpassung der Vorschläge, um zu einer der derzeitigen Praxis entsprechenden Bilanzierung zu kommen</li> <li>Kriterien aufgenommen, wann eine Garantie zu einer eigenständigen Leistungsverpflichtung führt; sonst Rückstellungsbildung gemäß IAS 37</li> </ul>
<b>Übergangsvorschriften</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Vorgeschlagene Regelungen sind rückwirkend anzuwenden</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Beibehaltung der rückwirkenden Anwendung, aber Einführung von Erleichterungen beim Übergang auf die neuen Regelungen</li> </ul>

# 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 als verantwortliche Stelle i.S.d. BDSG und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen 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.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen und weder die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), noch eines der Mitgliedsunternehmen von DTTL oder eines der Tochterunternehmen der vor-genannten Gesellschaften (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleis-tungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Unternehmensberatung, Finanzen, Investitionen, Recht, Steuern oder in sonstigen Gebieten.

Diese Veröffentlichung stellt keinen Ersatz für entsprechende professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen dar und sollte auch nicht als Grundlage für Entscheidungen oder Handlung dienen, die Ihre Finanzen oder Ihre geschäftlichen Aktivitäten beeinflussen könnten. Bevor Sie eine Entscheidung treffen oder Handlung vornehmen, die Auswirkungen auf Ihre Finanzen oder Ihre geschäftlichen Aktivitäten haben könnte, sollten Sie einen qualifizierten Berater aufsuchen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jed-weder Art, die irgendjemand im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.

Deloitte erbringt Dienstleistungen aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Consulting und Corporate Finance für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern 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 rund 182.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsame Vision und in-dividueller Anspruch zugleich.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited, eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), und/oder ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen. Jedes dieser Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Eine detaillierte Beschreibung der rechtlichen Struktur von Deloitte Touche Tohmatsu Limited und ihrer Mitgliedsunternehmen finden Sie auf [www.deloitte.com/de/UeberUns](http://www.deloitte.com/de/UeberUns).