

DER NEUE STANDARD IFRS 15 – IASB UND FASB VERABSCHIEDEN EINEN WEITGEHEND EINHEITLICHEN STANDARD ZUR UMSATZREALISIERUNG

WESENTLICHE ECKPUNKTE UND POTENTIELLE
AUSWIRKUNGEN AUF UNTERNEHMEN

Bodo RUNZHEIMER, Ph.D.
University of Pforzheim

Abstract

The international accounting regulations regarding sales revenues have been changed. In May 2014, the International Accounting Standards Board (IASB) and the US regulator, the Financial Accounting Standards Board (FASB), published together new revenue recording regulations, which will be applied in IFRS (International Financial Reporting Standards) as well as in US-GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles).

The core principle of the new IFRS 15 is that an entity will recognize revenue to depict the transfer of promised goods or services to customers in an amount that reflects the consideration to which the entity expects to be entitled in exchange for those goods or services. IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) replaces fully all the existing US-GAAP and IFRS regulations on revenue recording. The new standard IFRS 15 combines all the former regulations on revenue recording in a single standard. Application of the standard is mandatory for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2017. Since the changes are significant, it is essential for companies to prepare for the application of new standards on time.

Keywords: *International Financial Reporting Standard 15 (IFRS 15), International Accounting Standards Board (IASB), Revenue from Contracts with Customers, Five-step model framework for recording revenues*

JEL classification: L15, M41, E6

EINLEITUNG

Am 28. Mai 2014 veröffentlichte das International Accounting Standards Board (IASB) **gemeinsam** mit dem US-amerikanischen Financial Accounting Standards Board (FASB) den **neuen Standard** zum Thema **Umsatzrealisierung (Gewinnrealisierung, Erlöserfassung) IFRS 15** (Revenue from Contracts with Customers).

Das erklärte Ziel des **neuen Standards IFRS 15** ist es, die Regelungen zur **Umsatz-/Erlösrealisierung** in einem **einzigem Standard umfassend und einheitlich zusammenzufassen**. Der neue **Standard IFRS 15** betrifft alle Verträge mit Kunden über den Verkauf von Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen. Obwohl grundsätzlich eine Anwendung des Standards auf **einzelne Verträge** gefordert wird, kann auch die Zusammenfassung von Verträgen zu Portfolios - als eine Anwendungserleichterung (vgl. IFRS 15.4) - erlaubt sein. Der neue Standard IFRS 15 beinhaltet ein Modell (**Fünf-Schritte-Modell**/"IFRS-Erfolgsrealisierungsmodell"), mit dessen Hilfe die Höhe des Erlöses und der Zeitpunkt beziehungsweise der Zeitraum der Erlösrealisierung zu ermitteln ist.

„Die Auswirkungen des neuen Standards werden in verschiedenen Branchen in unterschiedlichem Ausmaß bemerkbar sein. Während sich die Änderungen für einfache Verkaufstransaktionen auf ein Minimum beschränken, werden sich für Unternehmen mit komplexen Transaktionen, wie sie beispielsweise bei Telekommunikationsunternehmen mit vielfältigen Mehrkomponentenverträgen vorzufinden sind, Änderungen ergeben“ (www.kpmg.com/DE/de.2014, S. 3).

Der neue Standard IFRS 15 ist **prinzipienbasiert**, die Umsatzrealisierung (Erlösrealisierung) wird abstrakt geregelt. Dies erschwert die Umsetzung der im Standard formulierten Grundsätze auf spezifische Sachverhalte. Deshalb ist zu empfehlen, dass die Auseinandersetzung der Unternehmen mit den neuen Regelungen deutlich vor dem Erstanwendungszeitpunkt einsetzen sollte, „um die notwendige Anwendungs- und Prozesssicherheit zum Erstanwendungsstichtag zu gewährleisten“ (www.kpmg.com/DE/de.2014, S. 3).

Da die Bedeutung der Kapitalmärkte für die Unternehmen zunimmt, wachsen damit auf Unternehmensebene die Anforderungen an die Informationsversorgung von Investoren und gleichzeitig der Stellenwert der **Internationalen Rechnungslegung** für die kapitalmarktorientierten Unternehmen. International herrscht Einigkeit darüber, dass **prinzipienbasierte Rechnungslegungsstan-**

ards notwendig sind, um entsprechend des angestrebten „**true and fair view**“-Prinzips **vereinheitlichte** Bewertungen vornehmen zu können. Die **International Financial Reporting Standards (IFRS)** stellen inzwischen das weltweit dominierende Rechnungslegungssystem dar (vgl. Winkler, C., S. 354; Runzheimer, B., 2014, S. 590).

Die **IFRS** werden von einer internationalen Organisation erlassen, dem *International Accounting Standards Board (IASB)* mit Sitz in London. Trägerverein des IASB ist die *International Accounting Standards Committee Foundation* (vgl. Grünberger, G., S. 1 ff.). „Der Rat der europäischen Union stimmte mit großer Mehrheit 2002 einer Verordnung zu, mit der der Anwendung der International Accounting Standards (IAS, neu: IFRS – International Financial Reporting Standards) ab 2005 für die Konzernabschlüsse von kapitalmarktorientierten Unternehmen verbindlich vorgeschrieben ist“ (www.ax-net.de). Die Standards sind in den Amtsblättern in der jeweiligen Landessprache der Mitgliedsstaaten der EU (Europäischen Union) veröffentlicht (vgl. Hoffmann, W.-D./Lüdenbach, N.: IAS/IFRS-Texte; Runzheimer, B., 2014 S. 590). Die IFRS „werden nun regelmäßig unter Berücksichtigung einer interessierten Öffentlichkeit weiterentwickelt“ (www.ax-net.de).

Zum aktuellen Stand des von der EU vorgeschriebenen Endorsement- bzw. Komitologieverfahrens – der Übernahme von IFRS in europäisches Gemeinschaftsrecht - vgl. www.efrag.org. Der **neue Standard IFRS 15** ist - die Übernahme in europäisches Gemeinschaftsrecht vorausgesetzt; diese ist für das zweite Quartal 2015 geplant - verpflichtend für die Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen. IFRS 15 ist grundsätzlich retrospektiv anzuwenden, wobei eine Anwendung vor dem 1. Januar 2017 zulässig ist und empfohlen wird. Ein Unternehmen, das sich entscheidet, IFRS 15 **vor** dem 1. Januar 2017 anzuwenden, hat dies im Abschluss zu vermerken (vgl. www.ifrs-portal.com; www.rbs-partner.de, S 2; IFRS 15:C1).

Im **Einzelabschluss** des einzelnen Mitgliedsunternehmens eines Konzerns sowie für die Steuerbemessung sind die IFRS in Deutschland und Österreich bisher nicht maßgeblich. Für die Konzernabschlüsse von kapitalmarktorientierten Unternehmen, die nach IFRS Rechnung legen müssen, gilt daher für diese beiden Länder, dass **zusätzlich** zum IFRS-Konzernabschluss auch **Einzelabschlüsse** nach nationalem Recht (HGB in Deutschland) zu erstellen sind (vgl. Runzheimer, B., 2010, S. 825 ff.).

1. WESENTLICHE ECKPUNKTE UND NEUERUNGEN DES NEUEN STANDARDS IFRS 15

Der neue Standard IFRS 15 Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden („Revenue from Contracts with Customers“) wurde vom IASB gemeinsam mit dem US-amerikanischen FASB entwickelt und veröffentlicht. Der neue Standard IFRS 15 ersetzt alle bisher auf verschiedene Standards und Interpretationen verstreuten, einzelfallbezogenen Regelungen zur Umsatzerfassung und Bewertung, nämlich konkret: International Accounting Standard/IAS 11 (Fertigungsaufträge), IAS 18 (Umsatzerlöse), International Financial Reporting Interpretations Committee/IFRIC 13 (Kundenbindungsprogramme), IFRIC 15 (Verträge über die Errichtung von Immobilien), IFRIC 18 (Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden) und Standing Interpretations Committee (seit 2002: IFRIC; früher: SIC)/SIC-31 (Umsatzerlöse – Tausch von Werbedienstleistungen) (vgl. www.kpmg.com/DE/de.2014, S. 2).

Künftig werden im Konzernjahresabschluss kapitalmarktorientierter Unternehmen gemäß IFRS 15 neue qualitative und quantitative Angaben gefordert, die es den Abschlussadressaten ermöglichen sollen, Art, Höhe, Zeitpunkt (Zeitraum) und Unsicherheit der Umsatzerlöse sowie Cashflows aus Verträgen mit Kunden zu verstehen (vgl. Hirschböck, G./Lehner, G./Kerschbaumer, H., S. 3 f.). Hierdurch soll ein robuster Rahmen für die Lösung komplexer Umsatzerfassungsprobleme (insbesondere auch bei so genannten Mehrkomponentenverträgen) geschaffen werden, der eine unternehmens-, branchen-, rechtssystem- und kapitalmarktübergreifende Vergleichbarkeit gewährleistet (vgl. IFRS 15.IN5 sowie Wüstemann, J./Wüstemann, S., S. 929). Nach IFRS 15 sollen den Abschlussadressaten **nützliche Informationen** in Bezug auf Umsatzerlöse und Zahlungsströme aus Verträgen mit Kunden geliefert werden. „Die Darstellung der Umsatzerlöse als `Top-Line` einer jeden Ergebnisrechnung genießt seit jeher eine besondere Aufmerksamkeit. Vielfach wird ihnen eine große Bedeutung zur Beurteilung der wirtschaftlichen Leistung eines Unternehmens (und nicht zuletzt auch dessen Managements) zugewiesen, sind sie doch ein Maß für den Umfang und den Erfolg der am Markt abgesetzten Produkte“ (Morich, S., S. 1).

Für die Konzernabschlüsse von kapitalmarktorientierten Unternehmen, die nach IFRS Rechnung legen müssen, schreibt IFRS 15 verbindlich vor, anhand

eines **Fünf-Schritte-Modells** („IFRS-Erfolgsrealisierungsmodells“) zu bestimmen, zu welchem Zeitpunkt (oder über welchem Zeitraum) und in welcher Höhe sie Umsatzerlöse erfassen. Umsatzerlöse sind so zu bilanzieren, dass sie den Übergang von vertraglich vereinbarten Gütern oder Dienstleistungen an den Kunden in der Höhe abbilden, die der beanspruchten Gegenleistung entspricht (IFRS 15.1 f.). **IFRS 15** spezifiziert grundsätzlich die Bilanzierung **einzelner Verträge**, räumt aber die Möglichkeit ein, gleichartige Verträge als **Portfolio** zu betrachten (als eine Anwendungserleichterung), wenn diese ähnliche Charakteristika aufweisen und davon auszugehen ist, dass die Einzelfallbetrachtung keine wesentlich abweichende Bilanzierung begründen würde (vgl. IFRS 15.4).

Ausdrücklich aus dem **Anwendungsbereich des IFRS 15 ausgenommen** sind folgende Vertragstypen (vgl. IFRS 15.4):

- Leasingverträge gemäß IAS 17 „Leases“
- Versicherungsverträge gemäß IFRS 4 „Insurance Contracts“
- Finanzinstrumente und andere vertragliche Rechte und Pflichten im Anwendungsbereich von IFRS 9 „Financial Instruments“, IFRS 10 „Consolidated Financial Statements“, IFRS 11 „Joint Arrangements“, IAS 27 „Separate Financial Statements“ sowie IAS 28 „Investments in Associates and Joint Ventures“
- Bartermingeschäfte bei gleichartiger Leistung und Gegenleistung.

Nach IFRS 15.6 gilt als **Kunde** im Sinne des neuen Standards ein Vertragspartner nur dann, wenn sich der Vertrag auf die Abnahme eines Produkts (Güter oder Dienstleistungen) im **Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit** des bilanzierenden Unternehmens bezieht (vgl. Morich, S., S. 3). Der **Schwebezustand** wird nicht brutto in Leistung und Gegenleistung als Vermögenswert und Schuld getrennt, sondern als ein **Nettoposten** bilanziert. „In einer Nebenbuchhaltung mag man sich dazu gedanklich vorstellen, dass Leistungsverpflichtungen passivisch und Gegenleistungen aktivisch erfasst und fortgeschrieben werden und der Saldo entsprechend ins Hauptbuch übertragen wird“ (Morich, S., S. 3).

Das in **IFRS 15** vorgeschriebene **Fünf-Schritte-Modell zur Erfassung von Umsatzerlösen**

Schritt 1: Identifizierung eines Vertrages mit einem Kunden

IFRS 15 definiert als Vertrag jegliche Vereinbarung - schriftlich, mündlich oder auch faktischer Natur - zwischen mindestens zwei Parteien, die durchsetzbare Rechte und Pflichten begründet. Die Durchsetzbarkeit wird durch den individuellen Rechtsrahmen geprägt (vgl. IFRS 15.10). Ein Vertrag fällt in den Anwendungsbereich von IFRS 15, wenn die in IFRS 15,9 aufgeführten Kriterien kumulativ erfüllt sind, d.h.

- a) alle Parteien dem Vertrag zugestimmt haben
- b) die Rechte der Parteien hinsichtlich der zu übertragenden Güter oder zu erbringenden Dienstleistungen identifiziert werden können
- c) die Zahlungsbedingungen identifiziert werden können
- d) der Vertrag wirtschaftliche Substanz hat und
- e) es wahrscheinlich ist, dass die Gegenleistung vereinnahmt wird.

Gegebenenfalls sind mehrere Verträge als ein Gesamtvertrag zu behandeln (vgl. www.rbs-partner.de/publikationen/iasb, S.1). Entsprechend dem oben genannten Grundkonzept gilt der Standard für - und nur für - unabdingbar **schwebende Geschäfte** (vgl. Morich, S., S. 4). Vertragsänderungen sind ggf. als separater Vertrag zu behandeln, wenn diese zu einer zusätzlichen eigenständigen Leistungsverpflichtung führen und unabhängige faire Bepreisungen der zusätzlichen Güter oder Dienstleistungen vorsehen (vgl. IFRS 15.20).

Schritt 2: Identifizierung von eigenständigen Leistungsverpflichtungen (performance obligations) aus dem Vertrag

Nach IFRS 15.22 ff. sind die Umsatzerlöse auf Ebene der **einzelnen Leistungsverpflichtungen** zu erfassen. Güter oder Dienstleistungen sind dann abgrenzbar und somit als einzelne Leistungsverpflichtung anzusehen, wenn der Kunde daraus – unabhängig von anderen im Vertrag geregelten Leistungszusagen – einen Nutzen ziehen kann. Zudem müssen die Leistungszusagen voneinander trennbar sein. „Keine separate Leistungszusage ist z.B. die Lieferung von Fenstern, wenn vertraglich der Bau eines schlüsselfertigen Hauses vereinbart wurde“ (www.rbs-partner.de/iasb, S. 1).

Schritt 3: Ermittlung des Transaktionspreises (transaction price), der sich auf Basis der Vertragsinhalte und unter Berücksichtigung des **üblichen Geschäftsgebarens** ergibt (vgl. IFRS 15.47)

Der Transaktionspreis wird hierzu definiert als der Betrag, der für die versprochenen Güter und Dienstleistungen zu erwarten ist, jedoch ohne solche Beträge, die für Dritte (Agentenrolle) eingesammelt werden. Art, Zeitpunkt und Umfang der vereinbarten Gegenleistungen beeinflussen dabei die Ermittlung des Transaktionspreises (vgl. Morich, S., S. 5). Auch wenn dieser Preis häufig ein fixer Betrag sein wird, kann der Transaktionspreis auch variable Komponenten, wie etwa Rabatte, Boni, Leistungsprämien, Strafzahlungen etc., enthalten (vgl. IFRS 15.51). Die Höhe dieser variablen Bestandteile ist zu schätzen und geht in den Transaktionspreis ein. Der damit einhergehenden Unsicherheit wird dadurch Rechnung getragen, dass diese variablen Beträge nur insofern berücksichtigt werden dürfen, als es hochwahrscheinlich ist, dass sich bei Wegfall der Unsicherheit (wenn z.B. feststeht, dass eine angenommene Absatzmenge in einer Periode erreicht/nicht erreicht wird) keine wesentlichen Anpassungen der erfassten Umsatzerlöse ergeben. In den Transaktionspreis gehen auch mögliche Finanzierungskomponenten oder non-cash-Leistungen - bewertet zum Fair Value - ein (vgl. www.rbs-partner.de/iasb, S. 1).

Schritt 4: Zuordnung des so ermittelten **Transaktionspreises zu den einzelnen Leistungsverpflichtungen** (vgl. IFRS 15.74 ff.)

Sobald der Vertrag mehr als eine Leistungsverpflichtung umfasst, ist eine Zuordnung des zuvor ermittelten Transaktionspreises zu den einzelnen Leistungen notwendig. Zielsetzung der Zuordnung des Transaktionspreises ist es, für jede Leistungsverpflichtung denjenigen Betrag abzubilden, den das Unternehmen für die jeweils zugesicherten Güter und Dienstleistungen im Rahmen des Vertragsverhältnisses erwartet (vgl. IFRS 15,73). Dies ist insbesondere dann relevant, wenn die Leistungen zu verschiedenen Zeitpunkten/Zeiträumen erfüllt werden und damit das Muster der Umsatzerfassung von der Verteilung abhängig ist (vgl. Morich, S., S. 2).

Auf Basis der relativen Einzelveräußerungspreise (relative stand-alone selling price) hat die Zuordnung zu erfolgen (vgl. IFRS 15,74). Dazu werden diese Preise je Leistungsverpflichtung ermittelt und dann der Transaktionspreis proportional zugeordnet (vgl. IFRS 15,76). Als Einzelveräußerungspreis wird derjenige Preis definiert, zu dem das Unternehmen die zugesicherte Ware oder die

zugesicherte Dienstleistung einzeln an den Kunden veräußern würde (vgl. IFRS 15.77). Der Einzelveräußerungspreis ist grundsätzlich ein unternehmensspezifischer Maßstab (vgl. Morich, S., S. 2). Sind keine Preise direkt beobachtbar, ist das Unternehmen gehalten, den Einzelveräußerungspreis unter Berücksichtigung der Markt-, Unternehmens- und Kundensituation zu schätzen (vgl. IFRS 15.78). Als mögliche **Schätzmethoden**, die dann auch konsistent anzuwenden sind, kommen in Frage (vgl. IFRS 15.79):

- angepasster marktbasierter Ansatz: Schätzung eines Preises am relevanten Markt, den ein gedachter Kunde bereit wäre zu zahlen
- retrogrades Verfahren: Hochrechnung der erwarteten Kosten zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung und Hinzurechnung einer angemessenen Marge
- Residualansatz: Ermittlung des Einzelveräußerungspreises als Residuum zwischen Transaktionspreis und den bereits (nach vorgenannten Methoden) ermittelten Einzelveräußerungspreisen anderer Leistungsverpflichtungen.

Eine Kombination der vorgenannten Schätzmethoden innerhalb einer Transaktion ist zulässig, ggf. notwendig, nämlich dann, wenn mindestens zwei Leistungsverpflichtungen in den Residualansatz fallen (vgl. IFRS 15.81).

Schritt 5: Erfüllung von Leistungsverpflichtungen (vgl. IFRS 15.30 ff.)

Erlöse sind dann und genau dann zu bilanzieren, wenn das Unternehmen eine Leistungsverpflichtung erfüllt, d.h. die vereinbarten Güter oder Dienstleistungen überträgt (Prinzip der **Erfüllung durch Kontrollübergang**). Unter Kontrolle wird in diesem Zusammenhang die Möglichkeit verstanden, die Verwendung des Vermögenswertes oder der Dienstleistung zu bestimmen und dabei den wesentlichen Nutzen selbst zu vereinnahmen, das beinhaltet die Fähigkeit, andere von der Verwendung sowie Nutzenziehung auszuschließen (vgl. IFRS 15.33). Der Nutzen kann hier in vielerlei Hinsicht erzielt werden. Denkbar ist beispielsweise der Zufluss von Cshflows oder auch die Vermeidung von Ausgaben (vgl. www.kpmg.com/DE/de.2014, S. 21). Dienstleistungen werden in diesem Zusammenhang als Vermögenswerte angesehen, wenngleich sie in der Regel direkt „verbraucht“ werden.

Indikatoren für einen **Übergang der Kontrolle** sind, dass ein Kunde

- eine gegenwärtige Zahlungsverpflichtung hat
- den physischen Besitz des Gutes erlangt
- rechtliches Eigentum erlangt
- den Vermögenswert abgenommen hat (vgl. www.kpmg.com/DE/de.2014, S. 23).

Es gibt **spezifische Anwendungsregeln** zur Beurteilung, ob Umsatzerlöse aus einer unterscheidbaren **Lizenz zur Nutzung geistigen Eigentums** zu einem **Zeitpunkt** oder **über einen Zeitraum** zu erfassen sind. Ist die Lizenz von anderen vertraglichen Zusagen nicht unterscheidbar, werden die allgemeinen Kriterien (vgl. oben Schritt 5) angewendet. Ansonsten benutzt das Unternehmen **besondere Kriterien**, um zu bestimmen, welches Recht die unterscheidbare Lizenz dem Kunden verschafft und mithin **wann** die Umsatzerlöse zu erfassen sind:

- verschafft die Lizenz das Recht der Nutzung des geistigen Eigentums, wie es zum Zeitpunkt der Lizenzgewährung zur Verfügung steht und bleibt es während des Nutzungszeitraums unverändert, so sind die Umsatzerlöse zu diesem **Zeitpunkt** zu erfassen
- verschafft die Lizenz dem Kunden das Recht des Zugangs zu geistigem Eigentum so, wie es über den Lizenzierungszeitraum zur Verfügung steht, so sind die Umsatzerlöse über einen **Zeitraum** zu erfassen (vgl. www.kpmg.com/DE/de.2014, S. 23 f.).

Der Zeitpunkt der Erfassung von Umsatzerlösen aus **Lizenzen** kann sich ändern. Die Notwendigkeit der Beurteilung, ob eine Lizenz ein Recht zur Nutzung des geistigen Eigentums oder Zugang zum geistigen Eigentum verschafft, stellt eine **Neuerung in dem neuen Standard** dar. Für die Bilanzierung von Lizenzen gibt **IFRS 15** konkretere Regelungen vor als dies bisher der Fall war. Dies bedingt die Notwendigkeit eines Umdenkens bei der Bestimmung des Zeitpunktes der Realisierung der Umsatzerlöse aus Lizenzentgelten.

„Die Beurteilung der Kriterien könnte mit erheblichen Ermessensentscheidungen verbunden sein, und das Ergebnis kann dazu führen, dass Umsatzerlöse, die derzeit über einen Zeitraum erfasst werden, zu einem Zeitpunkt erfasst werden oder umgekehrt“ (www.kpmg.com/DE/de.2014, S. 24).

Beispiel einer Umsatzrealisierung für das Recht auf Nutzung des geistigen Eigentums zu einem Zeitpunkt:

Das Unternehmen hat in einem Vertrag mit einem Kunden über die Gewährung einer Softwarelizenz für den Zeitraum von drei Jahren abgeschlossen. Der Kunde verfügt über kein exklusives Nutzungsrecht an der Software und erwartet nicht, dass das Unternehmen etwaige Maßnahmen durchführt, die wesentliche Auswirkungen auf das geistige Eigentum haben, auf dessen Nutzung der Kunde ein Recht hat. Durch die Softwarelizenz wird mithin ein Recht gewährt, das geistige Eigentum des Unternehmens in der Form zu nutzen, in der es im Gewährleistungszeitpunkt besteht. Die Umsatzerlöse sind zu diesem **Zeitpunkt** zu erfassen (vgl. www.kpmg.com/DE/de.2014, S. 24).

Die **neuen spezifischen Anwendungsregeln zu Lizenzen** machen es für alle Unternehmen erforderlich, die vorhandenen Lizenzen daraufhin zu überprüfen, ob die Umsatzerlöse zeitpunkt- oder zeitraumbezogen zu erfassen sind. „Unter Umständen können Änderungen an Systemen, Prozessen und Kontrollen notwendig sein, um den neuen Kriterien und gegebenenfalls den Änderungen beim Zeitpunkt der Erfassung der Umsatzerlöse gerecht zu werden“ (www.kpmg.com/DE/de.2014, S. 25). Im FINANCE-Magazin befindet sich am 26.04.2014 zum Beispiel folgende Headline: „Die Deutsche Telekom rüstet sich für neue Bilanzierungsregeln: *IFRS 15 kostet uns einen zweistelligen Millionenbetrag*“ (Becker, J., in: www.finance-magazin.de/bilanzierung&controlling, 24.06.2014).

2. WICHTIGE POTENTIELLE AUSWIRKUNGEN DES NEUEN STANDARDS IFRS 15 AUF UNTERNEHMEN

Der neue **Standard IFRS 15** verlangt, dass bei Vertragsabschluss für **jede Leistungsverpflichtung** festgestellt wird, ob diese **zeitpunktbezogen (at a point in time)** oder **zeitraumbezogen (over time)** erfüllt wird (vgl. Morich, S., S. 3).

Als **zeitraumbezogen** werden Leistungsverpflichtungen angesehen, wenn

- der Kunde zeitgleich und simultan zur Erfüllung durch das Unternehmen den Nutzen erhält und konsumiert
- die Leistung des Unternehmens einen Vermögenswert schafft oder verbessert, welchen der Kunde währenddessen bereits kontrolliert
- die Leistung des Unternehmens nicht einen Vermögenswert mit alternativer Nutzungsmöglichkeit schafft, aber einen durchsetzbaren Anspruch auf die Gegenleistung für die bis dato erbrachte Leistung begründet (vgl. Morich, S., S. 5).

Die **zeitraumbezogene Erfüllung** einer Leistungsverpflichtung begründet eine entsprechende sukzessive, kontinuierliche und verteilte Bilanzierung der Erlöse mit dem Ziel, den Leistungsfortschritt im Zeitablauf adäquat abzubilden (vgl. IFRS 15.39). Verschiedene Methoden werden im neuen Standard SFRS 15 zur Fortschrittsermittlung angeboten, wobei eine einmal gewählte Methode im Zeitablauf beizubehalten und auch für gleichartige Leistungsverpflichtungen **einheitlich** anzuwenden ist (vgl. IFRS 15.40).

Voraussetzung für die bilanzielle Abbildung einer sukzessiven Leistungserfüllung bei entsprechend anteiliger Bilanzierung der Erlöse ist stets, dass der Fertigungsgrad der Leistungsverpflichtung verlässlich bestimmt werden kann (vgl. IFRS 15.44). Kann das Unternehmen die sukzessive Erfüllung einer Leistungsverpflichtung nicht verlässlich ermitteln (z.B. in der Anfangsphase eines Vertrags), kann es jedoch davon ausgehen, dass zumindest die entstandenen Kosten vergütet werden, so sind Erlöse in Höhe dieser Kosten (also ohne eine Marge) zu erfassen (vgl. IFRS 15.45).

Alle Leistungsverpflichtungen, die **nicht zeitraumbezogen** sind, gelten als **zeitpunktbezogen** (Umkehrschluss). Als Kriterium zur Ermittlung des genauen **Zeitpunkts der Erfüllung** und damit des Realisationszeitpunkts von Erlösen stellt IFRS 15 zusätzlich neben das **Konzept der Kontrollerlangung** weitere **Indikatoren**, wann der Kunde üblicherweise die Fähigkeit erlangt haben könnte, andere von der Verwendung sowie Nutzenziehung auszuschließen (vgl. IFRS 15.38):

- das Unternehmen hat ein gegenwärtiges Recht auf Gegenleistung
- der Kunde hat einen eigentumsähnlichen Rechtsanspruch auf den Vermögenswert. Eigentumsvorbehalte hindern nicht die Erlangung von Kontrolle durch den Kunden

- der Kunde ist im physischen Besitz des Vermögenswertes. Gleichwohl gibt es hierzu zahlreiche Ausnahmen
- der Kunde ist den wesentlichen Chancen und Risiken aus dem Eigentum am Vermögenswert ausgesetzt
- der Kunde hat den Vermögenswert akzeptiert bzw. abgenommen.

Die Erfassung von Umsatzerlösen wird möglicherweise **vorgezogen oder aufgeschoben**. Dies kann bei **Mehrkomponentengeschäften, variablen Kaufpreisbestandteilen** und **Lizenzen** der Fall sein. Dieser Sachverhalt kann sich auf wesentliche Finanzkennzahlen auswirken, die gegebenenfalls Einfluss auf die Erwartungen von Analysten sowie auf Verträge mit Earn-out-Klauseln, Vergütungsvereinbarungen und vereinbarte Klauseln in Kreditverträgen haben (vgl. www.kpmg.com/DE/de.2014, S. 6).

IFRS 15 führt neue Schätzungen und Beurteilungsmaßstäbe für Ermessensentscheidungen ein, die bemerkenswerte Auswirkungen auf die Höhe und/oder den Zeitpunkt der Umsatzerlöserfassung haben können. „Schätzungen und Ermessensentscheidungen müssen regelmäßig aktualisiert werden, was möglicherweise vermehrt zu Anpassungen im Abschluss aufgrund von Schätzungsänderungen in Folgeperioden führt“ (www.kpmg.com/DE/de.2014, S. 6).

Der **Zeitpunkt der Steuerzahlungen** (abhängig von der jeweiligen Rechtsordnung), die **Fähigkeit zur Zahlung von Gewinnausschüttungen** und die **Einhaltung von vereinbarten Klauseln in Kreditverträgen** können sich durch die Neuregelungen des **IFRS 15** ändern. Unter Umständen müssen Unternehmen auch Erfolgsbeteiligungen für ihre Mitarbeiter und Prämiensysteme überarbeiten, um sicherzustellen, dass sie weiterhin mit den Unternehmenszielen in Einklang stehen.

Einige Unternehmen werden ihre derzeitigen **Verkaufs- und Vertragsprozesse** (einschließlich Vertriebskanäle) überprüfen müssen, um eine bestimmte Verteilung der Umsatzerlöse zu erreichen (vgl. www.kpmg.com/DE/de.2014, S. 6).

Um die gemäß IFRS 15 notwendigen Daten, die für die Schätzungen oder für die erforderlichen Nachweise im Anhang bereitstellen zu können, sind die **IT-Systeme** eventuell zu **aktualisieren**.

„Unternehmen benötigen effiziente Prozesse, um neue Informationen an ihrer Quelle – beispielsweise Unternehmensleitung, Vertrieb, Marketing und Geschäftsentwicklung – zu erfassen und in angemessener Weise zu dokumen-

tieren, insbesondere wenn sie sich auf Schätzungen und Ermessensentscheidungen beziehen“ (www.kpmg.com/DE/de.2014, S. 7). Die **Rechnungslegungsprozesse und die internen Kontrollsysteme** müssen mithin überarbeitet und angepasst werden.

Der **neue Standard IFRS 15** sieht zur Erlöserfassung tendenziell **zunehmende Angabepflichten** im **Anhang** vor. Grundsätzlich ist hierbei der Nutzer in die Lage zu versetzen, Art, Umfang, Zeitpunkt und Unsicherheit in Bezug auf Erlöse und Zahlungsströme aus Verträgen mit Kunden zu verstehen (vgl. IFRS 15.110). Gefordert werden hierzu sowohl qualitative als auch quantitative Angaben. Der neue Standard IFRS 15 weist ausdrücklich darauf hin, dass das Unternehmen das richtige Maß an Aggregation bzw. Disaggregation hinsichtlich der Detailtiefe finden solle (vgl. IFRS 15.111). Das Bereitstellen dieser Angaben kann aufwendig sein und auch Systemänderungen bedingen. Ausnahmen für wirtschaftlich sensible Informationen sind in IFRS 15 nicht vorgesehen.

Investoren und andere Stakeholder wollen die Auswirkungen des neuen IFRS 15 auf die Finanzkennzahlen des operativen Geschäfts (auch schon **vor** Inkrafttreten des neuen Standards) verstehen. Deshalb müssen die Unternehmen **rechtzeitig mit ihren Stakeholdern kommunizieren**. Zu den gewünschten Informationen könnten darüber hinaus die zu erwartenden Kosten für die Umsetzung des neuen Standards IFRS 15, gegebenenfalls vorhandene Vorschläge zu Änderungen der Geschäftspraktiken, der gewählte Übergangsansatz und eventuell die Absicht in Bezug auf eine frühzeitige Anwendung (vor dem 1. Januar 2017 ist dies zulässig und wird empfohlen) des IFRS 15 gehören (vgl. www.kpmg.com/DE/de.2014, S. 7).

3. DARSTELLUNG UND ANGABEPFLICHTEN DES NEUEN STANDARDS IFRS 15

IFRS 15 führt die Posten „**vertraglicher Vermögenswert**“ und „**vertragliche Verbindlichkeit**“ neu ein. Das Recht eines Unternehmens auf Gegenleistung, wenn es seine Leistung erbracht hat und die Erfüllung der Gegenleistung noch von einer anderen Bedingung als der Fälligkeit abhängt, stellt einen „**vertraglichen Vermögenswert**“ dar.

Hat ein Unternehmen bereits Zahlungen – z.B. Anzahlungen – erhalten für eine Verpflichtung gegenüber einem Kunden Güter zu liefern oder Dienstleistungen zu erbringen, so stellt dies eine „**vertragliche Verbindlichkeit**“ dar (vgl. IFRS 15.105 ff.). Ein **unbedingtes Recht auf Gegenleistung** – d.h. die Fälligkeit einer Geldleistung wird höchstens noch durch Zeitablauf gehemmt – ist bei dem Unternehmen separat als **Forderung** (als Finanzinstrument) darzustellen und entsprechend **nicht** als Teil des vertragsbasierten Nettopostens zu bilanzieren (vgl. IFRS 15.108, sowie www.kpmg.com/DE/de.2014, S. 31). Sowohl ein vertraglicher Vermögenswert als auch eine Forderung sind nach den allgemeinen Regeln des IAS 39 bzw. IFRS 9 hinsichtlich Wertminderungen für finanzielle Vermögenswerte zu behandeln (vgl. IFRS 15.107 f.).

Das generelle Ziel im neuen Standard IFRS 15 ist es, den Abschlussadressaten des Unternehmens in die Lage zu versetzen, Art, Umfang, Zeitpunkt und Unsicherheiten in Bezug auf Umsatzerlöse und Zahlungsströme (Cash-flows) aus Verträgen mit Kunden zu verstehen (vgl. IFRS 15.110). Dies führt zu **tendenziell zunehmenden Angabepflichten**. Quantitative und qualitative Angaben sind in folgenden Bereichen erforderlich (vgl. www.kpmg.com/DE/de.2014, S. 31 f.):

- Verträge mit Kunden (Aufgliederung von Umsatzerlösen, Änderungen der vertraglichen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, Leistungsverpflichtungen, Aufteilung der Gegenleistung auf die verbleibenden Leistungsverpflichtungen)
- Wesentliche Ermessensentscheidungen und Änderungen von Ermessensentscheidungen bei der Anwendung der Anforderungen (Bestimmung des Erfüllungszeitpunkts von Leistungsverpflichtungen, Bestimmung der Gegenleistung und der auf die Leistungsverpflichtungen aufgeteilten Beträge)
- Vermögenswerte aufgrund aktivierter Kosten für die Erlangung oder Erfüllung eines Vertrages mit Kunden (Beschreibung der Ermessensentscheidungen hinsichtlich der Höhe der aktivierten Kosten, Aufgliederung des Gesamtbetrags der aktivierten Kosten, zum Beispiel nach Vertragserlangungskosten, Vorlaufkosten eines Vertrags oder Rüstkosten).

Bei den Angaben hat das Unternehmen das „richtige Maß“ hinsichtlich **Detailtiefe** zu finden. Einerseits sollen keine signifikant unterschiedlichen Informationen zusammengefasst werden, andererseits dürfen aber relevante In-

formationen nicht durch unwesentliche Einzelheiten verschleiert werden (vgl. IFRS 15.111).

4. ZUSAMMENFASSUNG

Die Regelungen zur Realisierung von Umsatzerlösen ändern sich. Das Internationale Accounting Standards Board (IASB) und der US-amerikanische Standardsetter, das Financial Accounting Standards Board (FASB) haben **gemeinsam** im Mai 2014 **neue Vorschriften** zur Realisierung von Umsatzerlösen publiziert, die sowohl in den **IFRS** (International Financial Reporting Standards) als auch in den **US-GAAP** (United States Generally Accepted Accounting Principles) Anwendung finden. Der **neue Standard IFRS 15** ist das Ergebnis von mehr als zehn Jahren Arbeit, zahlreichen Diskussionen und umfangreichen Beratungen der Boards.

Kernprinzip des **neuen Standards IFRS 15** für die Bilanzierung von Umsatzerlösen ist die Abbildung der Lieferung von Gütern oder der Erbringung von Dienstleistungen an den Kunden mit einem Betrag, welcher der Gegenleistung entspricht, die das Unternehmen im Tausch für diese Güter oder Dienstleistungen voraussichtlich (wahrscheinlich) erhalten wird

(vgl. www.ey.com/Publikationen, 2014). IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) **ersetzt** alle bestehenden Regelungen von US-GAAP und IFRS zur Bilanzierung von Umsatzerlösen vollständig. Der neue Standard IFRS 15 fasst alle Regelungen zur Umsatzerfassung in einem **einzigem Standard umfassend** und **einheitlich** zusammen. Obwohl grundsätzlich eine Anwendung des Standards auf **einzelne Verträge** gefordert wird, kann auch die **Zusammenfassung von Verträgen** zu **Portfolios** als Anwendungserleichterung erlaubt sein (vgl. www.kpmg/DE.de/2014, S 3). Der **neue Standard IFRS 15** ist erstmals für die Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen, verpflichtend anzuwenden. Eine vorzeitige (vor dem 1. Januar 2017) Anwendung ist zulässig und wird empfohlen.

Eine frühzeitige Vorbereitung dürfte für eine erfolgreiche Umsetzung des neuen Standards IFRS 15 unabdingbar sein. Die erstmalige Anwendung der neuen Regelungen ist sicherlich für viele Unternehmen sehr aufwendig.

Auf alle Unternehmen – die nach IFRS Rechnung legen, dies trifft verbindlich für die Konzernabschlüsse von kapitalmarktorientierten Unternehmen zu (vgl. www.ax-net.de). –

in allen Branchen hat der neue IFRS 15 Auswirkungen. Zur Umsetzung der Umsatzrealisierung schreibt IFRS 15 ein Fünf-Schritte-Modell vor. IFRS 15 bietet zwar detaillierte Anwendungsleitlinien, jedoch müssen die Unternehmen bei der Anwendung der Regelungen in hohem Maße auf **Ermessensentscheidungen** zurückgreifen, da häufig Schätzverfahren anzuwenden sind.

Für manche Unternehmen werden die potentiellen Änderungen in Bezug auf die Umsatzrealisierung erheblich sein, so dass es wichtig ist, dass sich die Unternehmen zeitnah mit den Auswirkungen auseinandersetzen (vgl. www.ey.com/Publicationen, 2014).

LITERATURVERZEICHNIS

Baetge, J./Celik, A.: Umsatzerlöse nach IFRS 15 – ein inkonsistenter Ansatz, in: Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (IRZ), H. 10, 01.10.2014, S. 365 ff.

Becker J.: Deutsche Telekom. „IFRS 15 kostet uns Millionen“, in: Finance-Magazin, 24.06.21014.

Deloitte: IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden: www.iasplus.com.de/standards/ifrs15.

Ernst&Young: www.ey.com/Publication. /IFRS.

European Financial Reporting Advisory Group: www.efrag.org.

Gros, S.: IFRS 15 im Überblick: www.coputerwoche.de/a/ifrs-15-imueberblick. 17.11.2014.

Grote, A./Hold, C.: IASB und FASB veröffentlichen neuen Standard zur Umsatzrealisierung – IFRS 15, in: www.ey.com/IFRS/Publication, 2014.

Grote, A./Hold, C./Pilhofer, J.: Die neuen Vorschriften zur Umsatz- und Gewinnrealisierung (Teil 1), in: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (KoR), H. 9, 2014, S. 405 - 415.

Grote, A./Hold, C./Pilhofer, J.: Die neuen Vorschriften zur Umsatz- und Gewinnrealisierung – Was sich (nicht) ändert, in: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (KoR), H. 9, 2014, S. 339 - 344.

Grünberger, D.: IFRS 2013, Ein systematischer Praxis-Leitfaden, 11. A., Herne 2012.

Hirschböck, G./Lehner, G./Kerschbaumer, H.: IFRS 15 – Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden, in: [kpmg.at/ACCOUNT INSIGHTS](http://kpmg.at/ACCOUNT_INSIGHTS) September 2014, www.kpmg.at 2014.

Hoffmann, W.-D./Lüdenbach, N.: IAS/IFRS-Texte, 2. A., Herne 2009.

IASB: International Financial Reporting Standard 15, Revenue from Contracts with Customers, in: www.efrag.org/Files/... May 2014, S. 1 – 130.

IAS IFRS internationale Rechnungslegung: www.ax-net.de.

IFRS- Portal : www.ifrs-portal.com/literaturdatenbank/index.php.

IAS Plus: www.iasplus.com/de/standards.

Kirch, H.: Bilanzierung von langfristigen Kundenaufträgen nach IFRS 15 – Beispiele und Buchungen zur Anwendung des IFRS-Erfolgsrealisierungsmodells – in: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (KoR), H. 10, 01.10.2014, S. 505 ff.

KPMG: www.kpmg.com/DE/de/Documents/accounting-insights-ifs15-KPMG-2014.

KPMG: www.kpmg.com/DE/de/Documents/integrated-repoting.pdf-2014.

Lüke, C.: IFRS 15: Umsatzerlöse aus Kundenverträgen, in: www.rechnungswesen-portal.de/05.09.2014.

Morich, S.: IFRS 15: Neue Regeln zur Erlöserfassung nach IFRS 15, in: Der Betrieb (DB), www.der-betrieb.de/content/dft,192,665356, S. 1 – 17.

Rechnungswesenportal: www.rechnungswesen-portal.de/Fachinfo/...IFRS.

RoeverBroennerSusat: www.rbs-partner.de/publikationen/iasb, 2014.

RoeverBroennerSusat: www.rbs-partner.de.

Runzheimer, B. (2014): Fair Value Measurement – The New IFRS 13 – Conceptual Suitability as a Data Basis for Controlling and Impact on Performance Measurement, in: Barkovic, D./Runzheimer, B. (Hrsg.): Interdisziplinäre Managementforschung X, Osijek 2014, S. 589 – 606.

Runzheimer, B. (2012): Neue bilanzpolitische Konzeption für die Segmentberichterstattung nach International Reporting Standard 8 (IFRS 8) im Deutschen Bilanzrecht, in: Barkovic, D./Runzheimer, B. (Hrsg.): Interdisziplinäre Managementforschung VIII, Osijek 2012, S. 889 – 904.

Runzheimer, B. (2010): Internationalisierung der deutschen Rechnungslegung – Führt die Fair Value-Bewertung zu einer nützlicheren Berichterstattung? in: Barkovic, D./Runzheimer, B. (Hrsg.): Interdisziplinäre Managementforschung VI, Osijek 2010, S. 820 – 842.

Sandleben, H.-M./Reinholdt, A.: IFRS 15 – Revenue Recognition neu gefasst, in: Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung (IRZ), H. 7/8, 2014, S. 269 ff.

Theile, C.: Das „neue“ Realisationsprinzip; IASB veröffentlicht IFRS 15, in: www.controllingportal.de/Das-neue-Realisationsprinzip... 09.10.2014.

Universität Münster: www.wiwi.uni-muenster.de/irw/download.

Winkler, C.: Fair Value und Controlling, in: Kajüter, P./Mindermann, T./Winkler, C. (Hrsg.): Controlling und Rechnungslegung/Bestandsaufnahme, Schnittstellen, Perspektiven, Stuttgart 2011, S. 353 – 376.

Wüstemann, J./Wüstemann, S.: Grundsätze für die Erfassung von Umsatzerlösen aus Verträgen mit Kunden – IFRS 15 „Revenue from Contracts with Customers“, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg) Nr. 18, 2014, S. 929 -937.