

IASB und FASB veröffentlichen neuen Standard zur Umsatz- realisierung – IFRS 15

Wichtige Fakten

- ▶ IASB und FASB haben ihren gemeinsamen Standard zur Umsatzrealisierung IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* veröffentlicht, der die bestehenden Regelungen von US-GAAP und IFRS zur Erfassung von Umsatzerlösen vollständig ersetzt.
- ▶ Der Standard erfordert ein einheitliches Modell zur Erfassung von Umsatzerlösen aus Verträgen.
- ▶ Der Standard ist erstmals für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen, verpflichtend anzuwenden. Eine vorzeitige Anwendung ist nach IFRS zulässig.
- ▶ Eine frühzeitige Vorbereitung ist für eine erfolgreiche Umsetzung des neuen Standards von zentraler Bedeutung.

Überblick

Die Regelungen für die Realisierung von Umsatzerlösen ändern sich. Das International Accounting Standards Board (IASB) und der US-Standardsetter, das Financial Accounting Standards Board (FASB), (zusammen „die Boards“) haben neue Vorschriften zur Umsatzrealisierung veröffentlicht, die sowohl in den IFRS als auch den US-GAAP Anwendung finden. Der neue Standard ist das Produkt von über zehn Jahren Arbeit, geprägt von zahlreichen Dokumenten zur öffentlichen Kommentierung, einer Vielzahl von Diskussionsrunden und sonstigen Diskussionsforen sowie umfangreichen Beratungen der Boards.

Das Kernprinzip von IFRS 15 für die Erfassung von Umsatzerlösen besteht in der 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 erhalten wird.

Der neue Standard zur Umsatzrealisierung hat Auswirkungen auf alle Unternehmen in allen Branchen.

Die erstmalige Anwendung der neuen Regelungen wird für viele Unternehmen mit einem beträchtlichen Aufwand verbunden sein.

Anwendungsbereich

IFRS 15 enthält ein Fünf-Schritte-Modell, das auf Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden (mit wenigen Ausnahmen) anzuwenden ist. Die Art der Transaktion oder die Branche des Unternehmens spielen dabei keine Rolle. Die Regelungen des Standards sind darüber hinaus auf die Bewertung und Erfassung von Gewinnen und Verlusten aus dem Verkauf bestimmter nichtfinanzieller Vermögenswerte anzuwenden, die keine Leistung des Unternehmens im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit darstellen (z. B. Verkauf von Sachanlagen oder immateriellen Vermögenswerten).

Der Standard erfordert zusätzliche Angaben, u. a. zur Aufgliederung der Gesamtumsatzerlöse, zu Leistungsverpflichtungen, zu Überleitungsrechnungen für die Eröffnungs- und Schlussalden der vertraglichen Nettovermögenswerte und -verbindlichkeiten sowie zu wesentlichen Ermessensentscheidungen und Schätzungen.

Das Fünf-Schritte-Modell

Die im Standard enthaltenen Regelungen werden im Rahmen eines Fünf-Schritte-Modells umgesetzt. Die Unternehmen werden bei der Betrachtung der Vertragsbedingungen und aller relevanten Fakten und Umstände Ermessensentscheidungen treffen müssen. Die Regelungen sind auf ähnlich ausgestaltete Verträge und in vergleichbaren Umständen einheitlich anzuwenden.

Schritt 1: Identifizierung der Verträge mit einem Kunden

Verträge können schriftliche, mündliche oder durch die übliche Geschäftspraxis eines Unternehmens implizierte Vereinbarungen sein. In jedem Fall müssen sie jedoch durchsetzbar sein und wirtschaftliche Substanz aufweisen. Das Modell ist auf jeden Vertrag mit einem Kunden anzuwenden, sobald es „wahrscheinlich“ (*probable*)¹ ist, dass ein Unternehmen die Gegenleistung, auf die es Anspruch hat, erhält. Bei der Beurteilung, ob ein Erhalt der Gegenleistung wahrscheinlich ist, muss ein Unternehmen sowohl die Fähigkeit als auch die Absicht des Kunden, die Gegenleistung bei Fälligkeit zu erbringen, berücksichtigen.

Ein Unternehmen hat zwei oder mehr Verträge, die gleichzeitig oder nahezu gleichzeitig mit demselben Kunden abgeschlossen werden, zusammenfassen und als einen einzigen Vertrag bilanzieren, sofern bestimmte Kriterien erfüllt werden.

Der Standard enthält umfassende Regelungen zu Vertragsmodifikationen. In Abhängigkeit von den spezifischen Fakten und Umständen ist eine Vertragsmodifikation entweder als separater Vertrag oder als Modifikation des ursprünglichen Vertrags zu bilanzieren.

Schritt 2: Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags

Sobald ein Vertrag als solcher identifiziert wurde, hat ein Unternehmen die Vertragsbedingungen und üblichen Geschäftspraktiken zu überprüfen, um jene zugesagten Güter oder Dienstleistungen (bzw. ein Paket zugesagter Güter oder Dienstleistungen) zu identifizieren, die als separate Leistungsverpflichtungen zu erfassen sind.

Die Feststellung, ob das Gut oder die Dienstleistung einzeln abgrenzbar ist, ist ein wesentliches Kriterium für das Bestehen einer separaten Leistungsverpflichtung. Ein Gut oder eine Dienstleistung ist einzeln abgrenzbar, wenn der Kunde das Gut oder die Dienstleistung entweder einzeln oder zusammen mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen nutzen kann und das Gut oder die Dienstleistung von anderen Zusagen im Vertrag abgegrenzt werden kann. Jedes einzeln

¹ Das Kriterium „wahrscheinlich“ findet sowohl nach IFRS als auch nach US-GAAP Anwendung, allerdings wird „wahrscheinlich“ nach IFRS und US-GAAP jeweils unterschiedlich definiert.

abgrenzbare Gut bzw. jede einzeln abgrenzbare Dienstleistung stellt eine separate Leistungsverpflichtung dar.

Ein Unternehmen kann verschiedene homogene, einzeln abgrenzbare Güter zur Verfügung stellen oder Dienstleistungen erbringen, z. B. Dienstleistungen auf Stunden- oder Tagesbasis. Sofern bestimmte Kriterien erfüllt sind, werden die Güter oder Dienstleistungen in einem solchen Fall als eine einzige Leistungsverpflichtung betrachtet.

Schritt 3: Bestimmung des Transaktionspreises

Der Transaktionspreis entspricht der erwarteten Gegenleistung und berücksichtigt:

- ▶ eine Schätzung aller variablen Gegenleistungen (z. B. aufgrund von Preisnachlässen oder Prämien) unter Verwendung des wahrscheinlichkeitsgewichteten Erwartungswerts oder des wahrscheinlichsten Betrags, je nachdem, welcher der beiden Werte der dem Unternehmen zustehenden Gegenleistung am nächsten kommt,
- ▶ der Zinseffekt, wenn der Vertrag eine Finanzierungskomponente enthält, die einen wesentlichen Vertragsbestandteil bildet,
- ▶ der beizulegende Zeitwert von nicht zahlungswirksamen Gegenleistungen und
- ▶ die Auswirkungen von Gegenleistungen, die an den Kunden zu zahlen sind, z. B. Rabatte und Gutscheine

Der Transaktionspreis wird im Allgemeinen nicht um Ausfallrisiken angepasst. Er kann jedoch aufgrund einer variablen Gegenleistung eingeschränkt werden. Das heißt, ein Unternehmen hat den Betrag der variablen Gegenleistung in den Transaktionspreis einbeziehen, jedoch nur wenn es „sehr wahrscheinlich“ (*highly probable*) ist, dass eine nachträgliche Änderung der geschätzten variablen Gegenleistung nicht zu wesentlichen Umsatzstornierungen führen würde. Eine wesentliche Stornierung tritt dann ein, wenn eine Schätzungsänderung zu einer beträchtlichen Reduzierung des Betrags der kumulierten Umsatzerlöse, die mit diesem Vertrag und mit diesem Kunden erfasst werden, führt.

In Bezug auf umsatz- oder nutzungsbasierte Lizenzgebühren für lizenziertes geistige Eigentum legt der Standard fest, dass ein Unternehmen solche Gegenleistungen erst dann in den Transaktionspreis einbeziehen darf, wenn der Lizenznehmer selber Umsatz realisiert hat oder die Nutzung, die die Lizenzgebühr auslöst, tatsächlich erfolgt ist.

Schritt 4: Aufteilung des Transaktionspreises auf die separaten Leistungsverpflichtungen

Ein Unternehmen hat den Transaktionspreis auf die einzelnen identifizierten Leistungsverpflichtungen im Verhältnis der relativen Einzelveräußerungspreise aufzuteilen (mit eingeschränkten Ausnahmen). Gemäß einer Ausnahmeregelung im Standard kann ein Unternehmen variable Gegenleistungen sowie nachträgliche Änderungen der variablen Gegenleistung einer einzigen Leistungsverpflichtung zuordnen, sofern bestimmte Kriterien erfüllt werden.

Bei der Festlegung des Einzelveräußerungspreises hat ein Unternehmen auf beobachtbare Daten zurückzugreifen, sofern vorhanden. Sollten Einzelveräußerungspreise nicht direkt beobachtbar sein, hat ein Unternehmen auf Schätzungen zurückzugreifen, die auf mit vertretbarem Aufwand verfügbaren Informationen beruhen, z. B. unter Verwendung eines *Expected-cost-plus-a-margin*-Ansatzes oder eines *Adjusted-market-assessment*-Ansatzes. Nur wenn der Einzelveräußerungspreis eines Gutes oder einer Dienstleistung stark schwankt (wie im Standard beschrieben), darf eine Residualmethode angewendet werden.

Die Erfassung des Umsatzes erfolgt, wenn (oder sobald) die Verfügungsgewalt über ein vereinbartes Gut oder eine vereinbarte Dienstleistung auf den Kunden übertragen wird.

Unsere Sichtweise

In den meisten Fällen wird ein Unternehmen in der Lage sein, Schätzungen der Einzelveräußerungspreise vorzunehmen, die die bestmögliche Schätzung des Managements unter Berücksichtigung beobachtbarer Inputdaten darstellen. Unter Umständen könnte sich dies jedoch schwierig gestalten, wenn Güter oder Dienstleistungen weder vom Unternehmen noch von anderen Unternehmen separat angeboten werden.

Die derzeit geltenden IFRS gehen nicht explizit auf die Bilanzierung von Mehrkomponentenverträgen ein, was in der Praxis zu unterschiedlichen Vorgehensweisen geführt hat. IFRS 15 enthält hingegen detaillierte Regelungen zu Mehrkomponentenverträgen. Der Standard entbindet Unternehmen jedoch nicht von der Notwendigkeit, Ermessensentscheidungen zur Bestimmung der angemessenen Leistungsverpflichtungen und zur Zuordnung der Gegenleistung zu diesen Leistungsverpflichtungen zu treffen.

Schritt 5: Erfassung des Umsatzes, wenn (oder sobald) eine Leistungsverpflichtung erfüllt wurde

Ein Unternehmen erfüllt seine Leistungsverpflichtung, indem es die Verfügungsgewalt über das vereinbarte Gut oder die vereinbarte Dienstleistung auf den Kunden überträgt. Dies kann entweder zeitraum- oder zeitpunktbezogen erfolgen. Eine Leistungsverpflichtung wird zeitpunktbezogen erfüllt, sofern keines der folgenden Kriterien vorliegt. In diesem Fall wird die Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum hinweg erfüllt.

- ▶ Dem Kunden fließt der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zu und er nutzt die Leistung, während diese erbracht wird.
- ▶ Durch die Leistung des Unternehmens wird ein Vermögenswert erstellt oder verbessert und der Kunde erlangt die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert, während dieser erstellt oder verbessert wird.
- ▶ Durch die Leistung des Unternehmens wird ein Vermögenswert erstellt, der keine alternativen Nutzungsmöglichkeiten für das Unternehmen aufweist. Zudem hat das Unternehmen einen Zahlungsanspruch auf die bisher erbrachte Leistung und erwartet, den Vertrag zu erfüllen.

Die Umsatzerlöse werden bei Übertragung des Gutes oder der Dienstleistung auf den Kunden erfasst. Umsätze, die einer zu einem bestimmten Zeitpunkt zu erfüllenden Leistungsverpflichtung zugeordnet sind, werden erfasst, wenn der Kunde die Verfügungsgewalt über das der Leistungsverpflichtung zugrunde liegende Gut oder die der Leistungsverpflichtung zugrunde liegende Dienstleistung erlangt hat. Wird die Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erbracht, sind die ihr zugeordneten Umsatzerlöse über den Zeitraum zu erfassen, in dessen Verlauf die Leistungsverpflichtung erbracht wird. Dabei ist die Methode zur Umsatzrealisierung zu verwenden, die die kontinuierliche Übertragung am besten abbildet. Der Standard enthält zusätzliche Anwendungsleitlinien, um Unternehmen bei der Entscheidung, ob die Übertragung einer Lizenz für geistiges Eigentum an einen Kunden zeitraum- oder zeitpunktbezogen erfolgt, zu unterstützen.

Vertragskosten und sonstige Anwendungsleitlinien

Neben dem Fünf-Schritte-Modell enthält der Standard Angaben zur Erfassung von zusätzlichen Kosten für die Anbahnung eines Vertrags und von Kosten, die direkt mit der Erfüllung eines Vertrags in Zusammenhang stehen. Wenn zu erwarten ist, dass diese Kosten wieder erwirtschaftet werden, sind sie zu aktivieren, werden anschließend abgeschrieben und auf eine mögliche Wertminderung überprüft.

Die in IFRS 15 enthaltenen Anwendungsleitlinien sollen Unternehmen helfen, die Vorschriften des Standards auf gängige Vereinbarungen wie Lizenzen, Gewährleistungen und Garantien, Rückgaberechte, Principal-Agent-Verhältnisse und Optionen zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen anzuwenden.

Unsere Sichtweise

IFRS 15 unterscheidet sich wesentlich von derzeit geltenden IFRS. Zwar bietet er detailliertere Anwendungsleitlinien, jedoch müssen Unternehmen bei der Anwendung der Vorschriften verstärkt auf Ermessensentscheidungen zurückgreifen, u. a. da im Standard häufiger Schätzungen verwendet werden.

Für einige Unternehmen werden die potenziellen Änderungen in Bezug auf die Umsatzrealisierung umfangreich sein. Daher ist es wichtig, dass sich Unternehmen zeitnah mit den Auswirkungen auseinandersetzen.

Ihre Subject Matter Experts – Revenue Recognition

Andreas Grote
Telefon +49 6196 996 26123
andreas.grote@de.ey.com

Christiane Hold
Telefon +49 89 14331 12368
christiane.hold@de.ey.com

Ihre Kontaktpartner aus dem IFRS Solutions Center in Deutschland, Österreich und der Schweiz

Deutschland
Nord/Ost
Stefania Mandler
Telefon +49 341 2526 23583
stefania.mandler@de.ey.com

Österreich
Stefan Uher
Telefon +43 732 790 790
stefan.uher@at.ey.com

West
Andreas Muzzu
Telefon +49 231 55011 22126
andreas.muzzu@de.ey.com

Schweiz
Roger Müller
Telefon +41 58 286 3396
roger.mueller@ch.ey.com

Frankfurt
Jörg Bösser
Telefon +49 6196 996 26944
joerg.boesser@de.ey.com

Gerd Winterling
Telefon +49 6196 996 24271
gerd.winterling@de.ey.com

Südwest/Rhein-Neckar-Saar
Helge-Thomas Grathwol
Telefon +49 621 4208 10132
helge-thomas.grathwol@de.ey.com

Bayern
Dr. Christine Burger-Disselkamp
Telefon +49 89 14331 13737
christine.burger-disselkamp@de.ey.com

Christiane Hold
Telefon + 49 89 14331 12368
chrstiane.hold@de.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

About EY

EY is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. The insights and quality services we deliver help build trust and confidence in the capital markets and in economies the world over. We develop outstanding leaders who team to deliver on our promises to all of our stakeholders. In so doing, we play a critical role in building a better working world for our people, for our clients and for our communities.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2014
Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

SVP 0514

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax, or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

ey.com