# ACCOUNTING INSIGHTS

August 2014

## IFRS 15 – Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden

KPMG
cutting through complexity

## Inhalt


**Vorwort** **3**

**1 Wesentliche Neuerungen** **4**

**2 Wichtigste Auswirkungen** **6**

**3 Anwendungsbereich des neuen Standards** **8**

**4 Umsatzrealisierung in fünf Schritten** **10**

Schritt 1 – Identifizierung des Vertrags mit einem Kunden 11

Schritt 2 – Identifizierung der vertraglichen Leistungsverpflichtungen 13

Schritt 3 – Bestimmung der Gegenleistung 15

Schritt 4 – Aufteilung der Gegenleistung auf die Leistungsverpflichtungen 19

Schritt 5 – Erfassung der Umsatzerlöse bei Erfüllung einer Leistungsverpflichtung durch das Unternehmen 21

**5 Vertragskosten** **27**

**6 Vertragsänderungen** **29**

**7 Darstellung und Angaben** **31**

**8 Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften** **33**




© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

# Vorwort

Am 28. Mai 2014 haben das IASB und das US-amerikanische FASB gemeinsam einen neuen Rechnungslegungsstandard veröffentlicht. Der neue Standard IFRS 15 *Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden* ersetzt alle bisherigen Regelungen zur Umsatzrealisierung. Hierzu gehören IAS 11 *Fertigungsaufträge* und IAS 18 *Umsatzerlöse*, aber auch IFRIC 13 *Kundenbindungsprogramme*, IFRIC 15 *Verträge über die Errichtung von Immobilien*, IFRIC 18 *Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden* und SIC-31 *Umsatzerlöse – Tausch von Werbedienstleistungen*.

Ziel des neuen Standards ist es, die Vorschriften zur Umsatzrealisierung in einem einzigen Standard umfassend und einheitlich zu regeln. Die beiden Standardsetter IASB und FASB haben für IFRS beziehungsweise US-GAAP einen weitgehend einheitlichen Standard verabschiedet, um Abschlüsse international vergleichbarer zu machen.

IFRS 15 erfasst alle Verträge im Sinne des Standards mit Kunden über den Verkauf von Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen. Während prinzipiell eine Anwendung auf einzelne Verträge gefordert ist, kann auch die Zusammenfassung von Verträgen zu Portfolios als Anwendungserleichterung erlaubt sein. Der Standard sieht ein Fünf-Schritte-Modell vor, mithilfe dessen die Höhe der Umsätze und der Zeitpunkt beziehungsweise Zeitraum der Realisierung bestimmt werden sollen.

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. Bereits die erstmalige Anwendung macht für Unternehmen aufgrund der verschiedenen Wahlrechte zur teilweise retrospektiven Anwendung Entscheidungen notwendig.

Der Standard ist (die Übernahme in EU-Recht vorausgesetzt) verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen.

Die vorliegende Publikation adressiert neben den Grundprinzipien und Kernänderungen eine Vielzahl von Detailfragen, die bei der Anwendung des neuen Standards von Bedeutung sind. Dabei wird insgesamt deutlich, dass der prinzipienbasierte IFRS 15 die Umsatzlegung in einer Art und Weise abstrakt regelt, die den Transfer der Grundsätze auf spezifische Sachverhalte erschwert. Die Auseinandersetzung mit den neuen Regelungen sollte deswegen deutlich vor dem Erstanwendungszeitpunkt beginnen, um die notwendige Anwendungs- und Prozesssicherheit zum Erstanwendungsstichtag zu gewährleisten. Eine in diesem Sinne vorausschauende Vorgehensweise legt damit die Basis für eine zuverlässige Kapitalmarktkommunikation.

Gerne stehen wir Ihnen als Sparringspartner für die effiziente Umsetzung der Neuregelungen zur Verfügung.

Fordern Sie uns!

**Dr. Oliver Beyhs**
Partner, Accounting
Centre of Excellence

**Dr. Anne Schurbohm**
Partner, Department
of Professional Practice

**Dr. Kathryn Viemann**
Manager, Department
of Professional Practice



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

# 1

# Wesentliche Neuerungen

Der neue Standard IFRS 15 *Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden* ersetzt die bestehenden Regelungen, die bisher die Umsatzlegung bestimmten. Er wurde gemeinsam mit dem FASB entwickelt und entspricht dem FASB ASC Topic 606 *Revenue from Contracts with Customers*. IFRS 15 enthält keine branchen- und transaktionsspezifischen Anforderungen, wie sie die US-GAAP bislang vorsehen und die mangels spezifischer IFRS-Regeln auch von einigen IFRS-Bilanzierern angewendet werden.

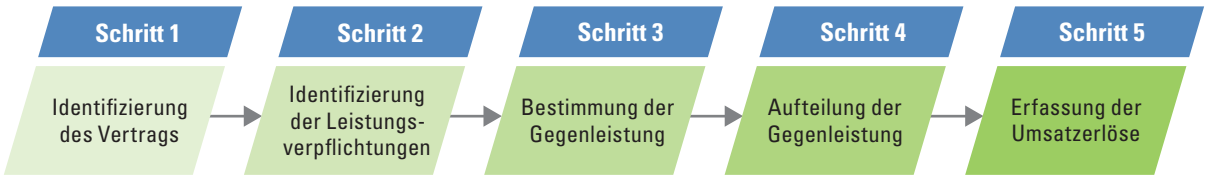
Künftig werden neue qualitative und quantitative Angaben gefordert, die es den Abschlussadressaten ermöglichen sollen, Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit der Umsatzerlöse sowie Cashflows aus Verträgen mit Kunden zu verstehen.

Gemäß IFRS 15 müssen Unternehmen nun anhand eines Fünf-Schritte-Modells bestimmen, zu welchem Zeitpunkt (oder über welchen Zeitraum) und in welcher Höhe sie Umsatzerlöse erfassen. Das Modell legt fest, dass Umsatzerlöse zum Zeitpunkt (oder über den Zeitraum) des Übergangs der Kontrolle über Güter oder Dienstleistungen vom Unternehmen auf Kunden mit dem Betrag zu bilanzieren sind, auf den das Unternehmen erwartungsgemäß Anspruch hat. Abhängig von der Erfüllung bestimmter Kriterien werden Umsatzerlöse wie folgt erfasst:

- über einen Zeitraum derart, dass die Leistungserbringung des Unternehmens widergespiegelt wird;

oder

- zu einem Zeitpunkt, zu dem die Kontrolle über das Gut oder die Dienstleistung auf den Kunden übergeht.




Der neue Standard enthält in den Anwendungsleitlinien Regeln zu zahlreichen Themen, unter anderem zu Gewährleistungen und Lizenzen. Außerdem beinhaltet er Regelungen zum Zeitpunkt der Aktivierung von Kosten für die Erlangung oder Erfüllung eines Vertrags, sofern die Kosten nicht in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fallen.

Unternehmen, die nach IFRS bilanzieren, müssen den neuen Standard erstmals für am 1. Januar 2017 oder danach beginnende Geschäftsjahre verpflichtend anwenden (EU-Übernahme vorausgesetzt). Eine frühzeitige Anwendung ist zulässig.



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Die Auswirkungen des neuen Standards werden je nach Branche unterschiedlich sein. So werden beispielsweise Branchen, in denen häufig Verträge abgeschlossen werden, die zur Lieferung oder Leistung mehrerer Güter oder Dienstleistungen verpflichten – wie zum Beispiel die Telekommunikationsbranche – tendenziell stärker betroffen sein. Auch werden sich oftmals Änderungen bei der Bilanzierung in Branchen ergeben, die Vereinbarungen über Lizenzentgelte aufweisen, wie dies beispielsweise in der Software- oder Pharmaindustrie der Fall ist. Branchen, in denen kundenspezifische Produkte eine Rolle spielen, deren Herstellung bisher nicht als kundenspezifische Auftragsfertigung qualifizierte, können ebenfalls betroffen sein. Es besteht die Möglichkeit, dass nun der Umsatz über einen Zeitraum zu realisieren ist, was regelmäßig zu einer deutlich anderen Umsatzperiodisierung führt. Branchen, die standardisierte Produkte zu fixen Preisen veräußern – wie es beispielsweise im Einzelhandel üblich ist –, werden hingegen voraussichtlich weniger stark betroffen sein. Letztlich ist eine intensive Auseinandersetzung mit dem neuen Standard erforderlich, um seine Auswirkungen auf das Unternehmen abschließend beurteilen zu können.



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

# 2

## Wichtigste Auswirkungen

- **Umsatzerlöse sind entweder zu einem Zeitpunkt oder über einen Zeitraum zu erfassen.**
  Unternehmen, die derzeit die *Percentage-of-Completion-Methode* anwenden, müssen neu beurteilen, ob ihre Umsatzerlöse über einen Zeitraum oder zu einem Zeitpunkt zu erfassen sind. Bei einer Erfassung über einen Zeitraum kann sich die Methode zur Schätzung des Fertigstellungsgrads ändern. Andere Unternehmen, die Umsatzerlöse momentan zu einem Zeitpunkt erfassen, müssen dies zukünftig möglicherweise über einen Zeitraum tun. Für die Anwendung der neuen Kriterien muss ein Unternehmen die Art seiner Leistungsverpflichtungen beurteilen und Vertragsbedingungen würdigen. Hierbei ist die rechtliche Durchsetzbarkeit in der jeweiligen Rechtsordnung zu berücksichtigen.

- **Erfassung von Umsatzerlösen wird möglicherweise vorgezogen oder aufgeschoben.**
  Im Gegensatz zur derzeitigen Rechnungslegung wird die Erfassung von Umsatzerlösen bei Mehrkomponentengeschäften, variablen Kaufpreisbestandteilen und Lizenzen möglicherweise vorgezogen oder aufgeschoben werden. Dies 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.

- **Neue Schätzungen und Ermessensentscheidungen sind erforderlich.**
  IFRS 15 führt neue Schätzungen und Beurteilungsmaßstäbe für Ermessensentscheidungen ein, die Auswirkungen auf die Höhe oder den Zeitpunkt der erfassten Umsatzerlöse haben. Schätzungen und Ermessensentscheidungen müssen regelmäßig aktualisiert werden, was möglicherweise vermehrt zu Anpassungen im Abschluss aufgrund von Schätzungsänderungen in Folgeperioden führt.

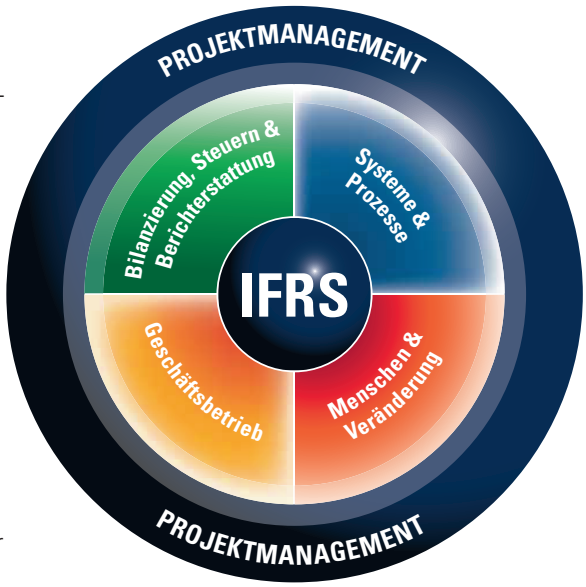
- **Überarbeitung der Steuerplanung, von vereinbarten Klauseln in Kreditverträgen und von Verkaufsförderprogrammen wird eventuell notwendig.**
  In einigen Rechtsordnungen können der Zeitpunkt der Steuerzahlungen, die Fähigkeit zur Zahlung von Dividenden und die Einhaltung von vereinbarten Klauseln in Kreditverträgen betroffen sein. Steuerliche Änderungen aufgrund von Anpassungen des Zeitpunkts und der Höhe der Erfassung von Umsatzerlösen, Aufwendungen und aktivierten Kosten erfordern möglicherweise eine Überarbeitung der Steuerplanung. Unter Umständen müssen Unternehmen auch Erfolgsbeteiligungen für Mitarbeiter und Prämiensysteme überdenken, um sicherzustellen, dass sie weiterhin mit den Unternehmenszielen in Einklang stehen.

- **Verkaufs- und Vertragsprozesse müssen gegebenenfalls überprüft werden.**
  Einige Unternehmen werden die derzeitigen Vertragsbedingungen und Geschäftspraktiken – wie etwa Vertriebskanäle – nochmals überprüfen müssen, um eine bestimmte Verteilung der Umsatzerlöse zu erreichen oder beizubehalten.



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

- **IT-Systeme müssen eventuell aktualisiert werden.**
  Unternehmen müssen möglicherweise zusätzliche Daten erfassen, die nach dem neuen Standard erforderlich sind – zum Beispiel Daten, die für Schätzungen oder als Nachweis für die Anhangangaben benötigt werden. Eine retrospektive Anwendung von IFRS 15 könnte die vorzeitige Einführung neuer Systeme und Prozesse sowie möglicherweise das Führen von parallelen Aufzeichnungen während des Übergangszeitraums zur Folge haben.




- **Rechnungslegungsprozesse und interne Kontrollen müssen überarbeitet werden.**
  Unternehmen benötigen effiziente Prozesse, um neue Informationen an ihrer Quelle – beispielsweise Unternehmensleitung, Vertrieb, Marketing und Geschäftsentwicklung – zu erfassen und in angemessener Weise zu dokumentieren, insbesondere wenn sie sich auf Schätzungen und Ermessensentscheidungen beziehen. Außerdem müssen im Unternehmen interne Kontrollen eingerichtet werden, die sicherstellen, dass die notwendigen Informationen vollständig und mit entsprechender Genauigkeit erfasst werden.

- **Umfassende neue Anhangangaben sind erforderlich.**
  Das Erstellen neuer Anhangangaben kann zeitaufwendig sein und Mehraufwand oder auch Systemänderungen nach sich ziehen. Ausnahmen für wirtschaftlich sensible Informationen sind in dem neuen Standard nicht vorgesehen.

- **Unternehmen müssen mit ihren Stakeholdern kommunizieren.**
  Investoren und andere Stakeholder wollen die Auswirkungen des neuen Standards auf die Finanzkennzahlen des operativen Geschäfts verstehen – und das schon vor seinem Inkrafttreten. Zu den gewünschten Informationen können darüber hinaus die Kosten für die Umsetzung, gegebenenfalls vorhandene Vorschläge zu Änderungen der Geschäftspraktiken, der gewählte Übergangsansatz und die Absicht in Bezug auf eine frühzeitige Anwendung gehören.



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

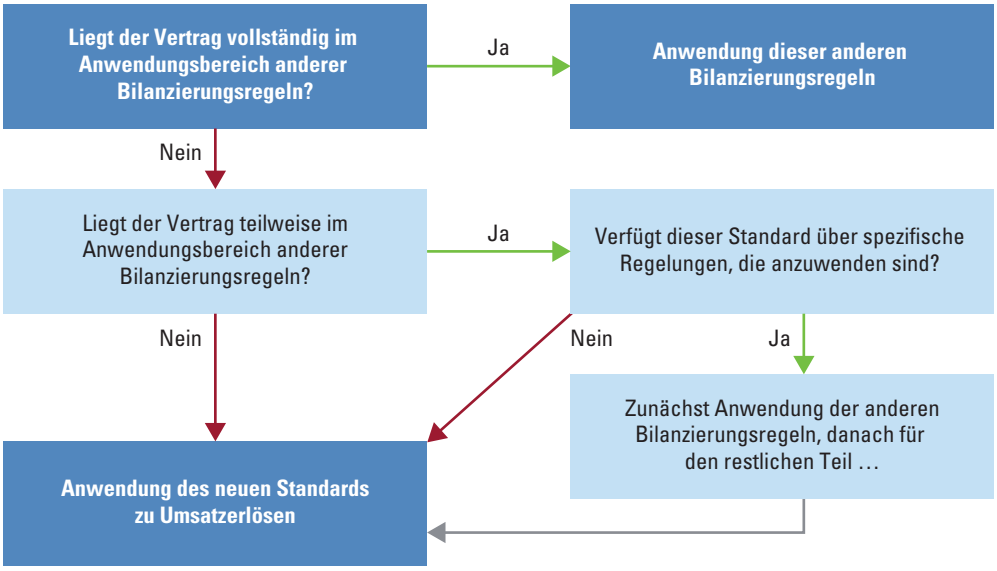
# 3

## Anwendungsbereich des neuen Standards

IFRS 15 ist anzuwenden auf Verträge über die Lieferung von Gütern an oder die Erbringung von Dienstleistungen für einen Kunden; es sei denn, diese Verträge beinhalten:

- Leasingverhältnisse,
- Versicherungen,
- Rechte oder Verpflichtungen, die im Anwendungsbereich der Regelungen zu den Finanzinstrumenten liegen – wie zum Beispiel Derivateverträge – oder
- Tauschvorgänge zwischen Unternehmen derselben Branche, die Verkäufe erleichtern – beispielsweise der Tausch von gleichen Gütern, die sich an unterschiedlichen Lagerorten befinden.

Ein Vertrag mit einem Kunden kann teilweise im Anwendungsbereich des neuen Standards und teilweise im Anwendungsbereich anderer Bilanzierungsregeln liegen – zum Beispiel ein Vertrag über das Leasing eines Vermögenswerts, der auch die Wartung des geleasten Gegenstands enthält, oder ein Finanzdienstleistungsvertrag mit einer Barkaution und Dienstleistungen im Bereich Treasury.




Teile des neuen Standards – zum Beispiel Identifizierung eines Vertrags, Bestimmung der Gegenleistung, Bestimmung des Zeitpunkts des Kontrollübergangs – sind auch für den Verkauf von immateriellen Vermögenswerten und Sachanlagen, einschließlich Immobilien, die nicht zu den Erzeugnissen und Leistungen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens zählen, anzuwenden.



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Der neue Standard erlaubt als praktische Erleichterung die Anwendung der Regelungen auf ein Portfolio von Verträgen mit ähnlichen Eigenschaften, sofern erwartet wird, dass sich das Ergebnis nicht wesentlich von dem der Bilanzierung jedes einzelnen Vertrags unterscheidet.

### Was sind die Auswirkungen?

**Die Praxis wird zeigen, in welchem Umfang der Portfolio-Ansatz Erleichterung bringt.**

Der Portfolio-Ansatz dürfte kosteneffizienter sein als die Anwendung des neuen Standards auf einzelne Verträge. Die Praxis wird zeigen, wie aufwendig es sein wird, Merkmale zu entwickeln, die ein Portfolio begründen (zum Beispiel nach Vertragslaufzeiten oder nach geografischen Kriterien), oder zu bestimmen, ob die Anwendung des Portfolio-Ansatzes angemessen ist und sowohl Prozesse als auch Kontrollen zu entwickeln, die eine Bilanzierung nach dem Portfolio-Ansatz überhaupt erst ermöglichen.

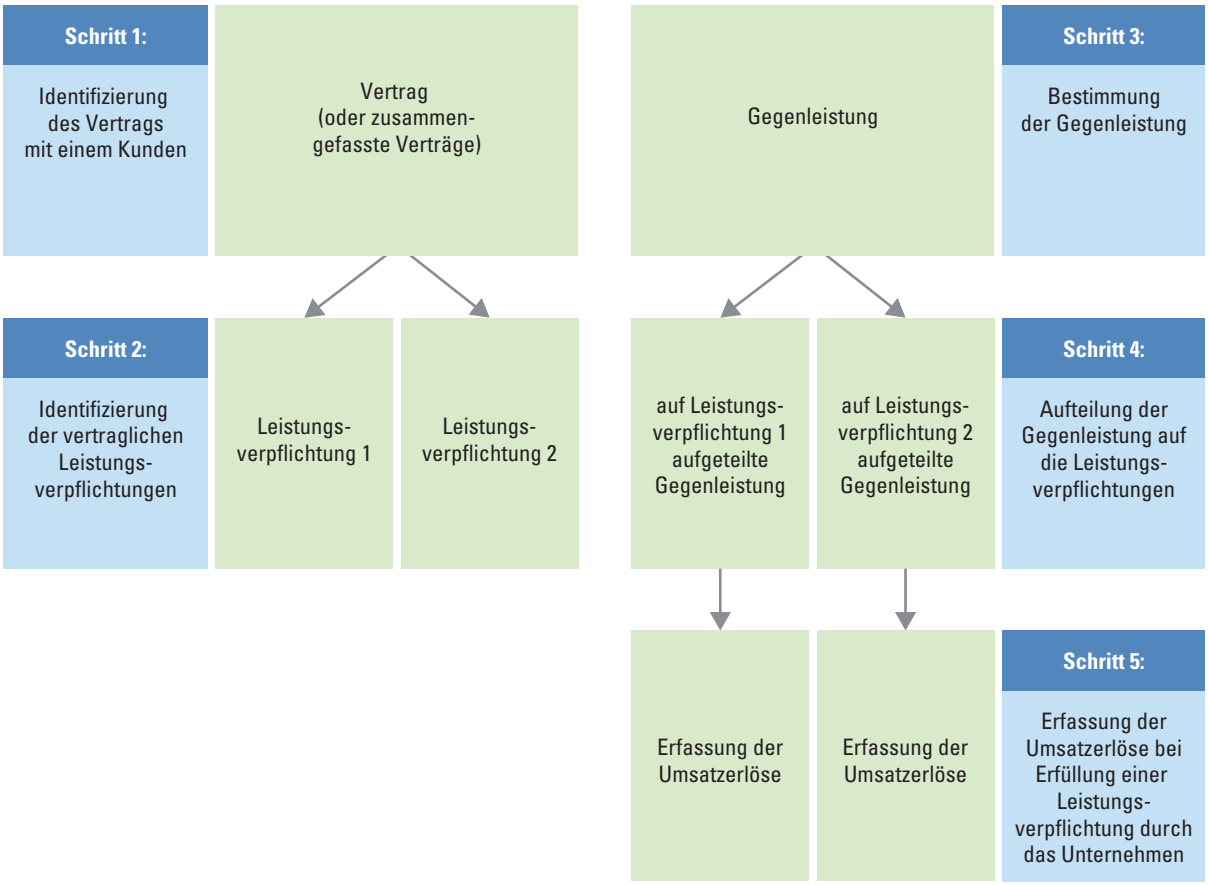


© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

# 4

## Umsatzrealisierung in fünf Schritten

Das Grundprinzip des neuen Fünf-Schritte-Modells zur Umsatzrealisierung ist, dass Umsatzerlöse von Unternehmen so zu erfassen sind, dass der Übergang der zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden dargestellt wird. Die Höhe der erfassten Umsatzerlöse entspricht der Gegenleistung, auf die das Unternehmen für diese Güter oder Dienstleistungen einen vertraglichen Anspruch hat.

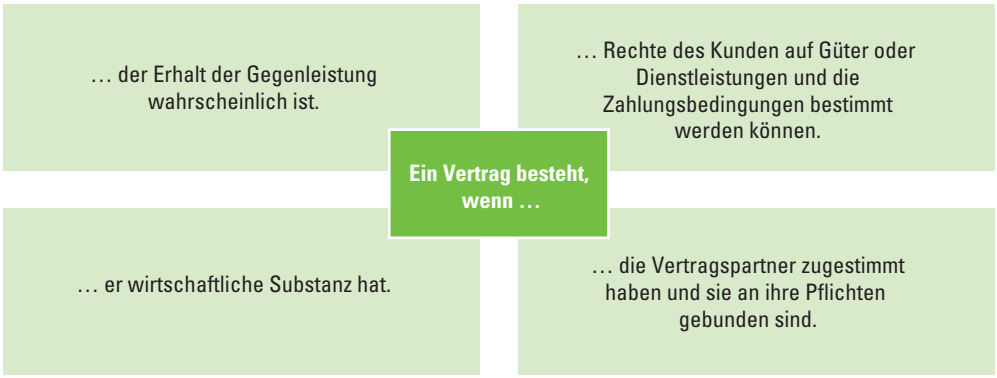





© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

## Schritt 1 – Identifizierung des Vertrags mit einem Kunden

Der neue Standard definiert einen Vertrag als eine Vereinbarung zwischen zwei oder mehr Vertragsparteien, die rechtlich durchsetzbare Rechte und Pflichten begründet. Verträge können schriftlich, mündlich oder stillschweigend aufgrund der gewöhnlichen Geschäftspraxis eines Unternehmens geschlossen werden. In manchen Fällen werden zwei oder mehr rechtliche Verträge gemeinsam als ein einziger Vertrag mit einem Kunden im Sinne von IFRS 15 bilanziert. Ein Vertrag mit einem Kunden im Sinne von IFRS 15 liegt vor, wenn die nachstehenden Kriterien erfüllt sind.




Erfüllt ein Vertrag zum Vertragsabschluss die oben genannten Kriterien, muss ein Unternehmen diese erst erneut überprüfen, wenn ein Anzeichen für eine wesentliche Änderung der Verhältnisse vorliegt.

### Was sind die Auswirkungen?

**Beurteilung des Ausfallrisikos des Kunden ist zwingend.**

Derzeit hängt die Erfassung von Umsatzerlösen unter anderem von der Beurteilung des Ausfallrisikos ab. Nach dem neuen Standard ist die Beurteilung des Ausfallrisikos des Kunden entscheidend für die Frage, ob überhaupt ein Vertrag vorliegt. Hierzu muss das Unternehmen beurteilen, ob es zu Beginn eines Vertrags „wahrscheinlich" ist, dass es die Gegenleistung erhält, auf die es erwartungsgemäß Anspruch hat. Bei dieser Beurteilung berücksichtigen Unternehmen die Fähigkeit und Absicht des Kunden zur Zahlung der Gegenleistung, wenn sie fällig ist. Mit dieser Regel soll verhindert werden, dass das Modell zur Umsatzerfassung auf Kunden mit schlechter Bonität angewendet wird. In diesem Fall wären Umsatzerlöse und ein hoher Wertminderungsaufwand gleichzeitig zu erfassen. Für die meisten Branchen wird sich die Neuregelung nicht wesentlich auf die derzeitige Praxis auswirken.



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

**BEISPIEL**

**Beurteilung, ob ein Vertrag über den Verkauf von Immobilien vorliegt**

Bei einer Vereinbarung über den Verkauf von einer Immobilie beurteilt das Unternehmen X unter Berücksichtigung der nachstehenden Faktoren, ob ein Vertrag vorliegt:

- die dem Käufer zur Verfügung stehenden finanziellen Ressourcen;
- die Absicht des Käufers, sich an den Vertrag zu halten (Dies kann zum Beispiel auf Grundlage der Bedeutung der Immobilie für den Geschäftsbetrieb des Käufers bestimmt werden.);
- die bisherige Erfahrung des Verkäufers mit vergleichbaren Verträgen und Käufern unter ähnlichen Umständen; und
- die Zahlungsbedingungen der Vereinbarung.

Gelangt das Unternehmen X zu dem Schluss, dass der Erhalt der vertraglich vereinbarten Gegenleistung nicht wahrscheinlich ist, werden keine Umsatzerlöse erfasst. Stattdessen wendet das Unternehmen X die neuen Regelungen zu erhaltenen Gegenleistungen vor Bestehen eines Vertrags an und passiviert alle Bareinnahmen zunächst als Schuld.

## Weiteres Vorgehen

Unternehmen müssen die Bedingungen ihrer Verträge genau prüfen und beurteilen, ob nach dem neuen Standard ein Vertrag besteht. Dabei ist die rechtliche Durchsetzbarkeit in der jeweiligen Rechtsordnung zu berücksichtigen.

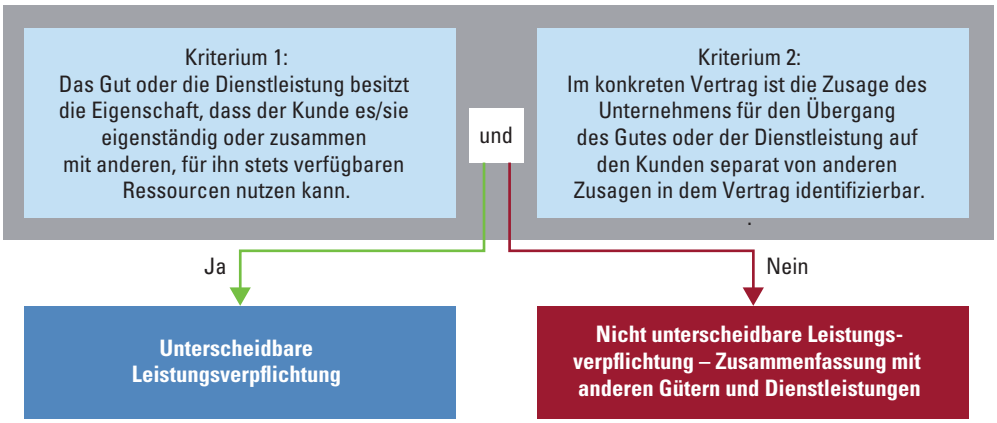
Hierzu kann es notwendig sein, abteilungsübergreifende Arbeitsgruppen zu bilden – zum Beispiel Finanzberichterstattung, Rechtsabteilung und Kreditrisikoüberwachung –, um Verträge zu analysieren und Vorgehensweisen für die Beurteilung des Kreditrisikos auszuarbeiten.



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

## Schritt 2 – Identifizierung der vertraglichen Leistungsverpflichtungen

Die Unternehmen müssen zunächst jede Zusage zur Lieferung eines Gutes oder zur Erbringung einer Dienstleistung in einem Vertrag mit einem Kunden identifizieren. Eine Zusage stellt immer dann eine Leistungsverpflichtung dar, wenn das Gut oder die Dienstleistung unterscheidbar ist. Ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung ist unterscheidbar, wenn die beiden folgenden Kriterien erfüllt sind:




Der neue Standard enthält folgende Indizien, um bestimmen zu können, ob das vorstehende Kriterium 2 für die separate Identifizierbarkeit einer Zusage des Unternehmens für den Übergang eines Gutes oder einer Dienstleistung auf den Kunden erfüllt ist:

- Das Unternehmen erbringt keine wesentliche Dienstleistung zur Bündelung des Gutes oder der Dienstleistung mit anderen vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen.
- Das Gut oder die Dienstleistung führt zu keiner wesentlichen Veränderung oder Anpassung anderer vertraglich zugesagter Güter oder Dienstleistungen.
- Zwischen dem Gut oder der Dienstleistung und anderen vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen besteht kein hoher Grad an Abhängigkeit oder Verbundenheit.

Eine Serie von im Wesentlichen gleichen, aber unterscheidbaren Gütern oder Dienstleistungen, die in gleicher Art und Weise zeitraumbezogen auf den Kunden übergehen, stellen eine einzige Leistungsverpflichtung dar.



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

### Was sind die Auswirkungen?

**Entscheidungskriterien über die Entflechtung zugesagter Güter- oder Dienstleistungsbündel haben sich verändert.**

Eine Variante des Kriteriums 1 wird bereits heute als Entscheidungsgrundlage für die Entflechtung von Güter- oder Dienstleistungsbündeln herangezogen. Das Kriterium 2 ist hingegen neu. Dies kann dazu führen, dass Unternehmen, die derzeit Güter oder Dienstleistungen als ein Leistungsbündel behandeln, dies entflechten müssen. Umgekehrt ist es möglich, dass zugesagte Güter oder Dienstleistungen nach den neuen Regelungen nun zu bündeln sind, da sie einen hohen Grad an Verbundenheit mit anderen vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen aufweisen.

Für Bilanzierer, die derzeit die US-GAAP-Regeln über verkäuferspezifische objektive Nachweise (*vendor-specific objective evidence*, VSOE) anwenden, um nicht gelieferte von gelieferten Softwareelementen zu trennen, wird die Separierung und Erfassung der Umsatzerlöse für am Anfang der Vertragslaufzeit gelieferte Elemente vereinfacht. Dies kann zu einer früheren Umsatzerfassung führen.

**BEISPIELE**

### Identifizierung von Leistungsverpflichtungen

**Sachverhalt 1:**
Das Unternehmen Y hat einen Vertrag über den Bau eines Hauses abgeschlossen, wozu eine Vielzahl verschiedener Güter und Dienstleistungen erforderlich ist. Im Allgemeinen erfüllen diese Kriterium 1, da der Kunde einen Nutzen beispielsweise aus jedem einzelnen Ziegelstein oder Fenster in Verbindung mit anderen unmittelbar verfügbaren Ressourcen ziehen kann. Kriterium 2 wird jedoch nicht für jeden Ziegelstein und jedes Fenster erfüllt, da das Unternehmen Y die vertragliche Zusage gegeben hat, die einzelnen Güter und Dienstleistungen zum Gesamtgut „Haus" zusammenzuführen. Die für den Bau des Hauses eingesetzten Güter und Dienstleistungen werden folglich als eine Leistungsverpflichtung bilanziert.

**Sachverhalt 2:**
Das Unternehmen Z hat einen Vertrag über die Lizenzierung und die gemeinsame Vermarktung eines Medikaments in einer bestimmten Region abgeschlossen. Die Lizenz ist als Leistungsverpflichtung anzusehen, da zwischen ihrer Verwendung und der gemeinsamen Vermarktung kein hoher Grad an Abhängigkeit oder Verbundenheit besteht. Dies liegt daran, dass ein anderes Unternehmen die Vermarktung durchführen könnte und die Lizenz unabhängig davon verwendet werden könnte.

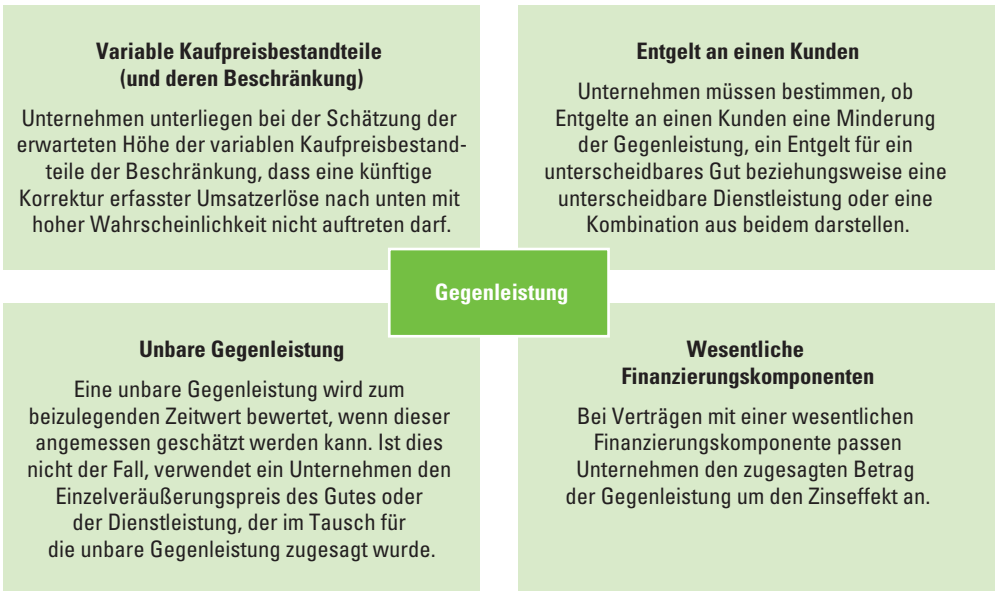


© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

### Weiteres Vorgehen

Unternehmen müssen alle von ihnen geschlossenen Verträge über die Lieferung mehrerer Güter oder Dienstleistungen identifizieren und beurteilen, welche der zugesagten Güter oder Dienstleistungen nach dem neuen Modell separat bilanziert werden. Unternehmen sollten daher die Kriterien zur Beurteilung des Grades der Integration, der Anpassung oder der Verbundenheit von Leistungszusagen konkretisieren, die für die Bilanzierung eines Vertrags als eine einzige Leistungsverpflichtung notwendig sind.

## Schritt 3 – Bestimmung der Gegenleistung




Die Gegenleistung ist der Betrag, auf den ein Unternehmen im Gegenzug für die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf einen Kunden erwartungsgemäß Anspruch hat. Zur Bestimmung dieses Betrags berücksichtigt ein Unternehmen mehrere Einflussfaktoren.

Eine Ausnahme besteht für umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzentgelte für die Nutzung geistigen Eigentums. Nach dem neuen Standard dürfen Unternehmen die Höhe der Umsatzerlöse bei derartigen Entgeltvereinbarungen nicht schätzen. Umsatzerlöse aus diesen Entgelten werden zum späteren der beiden folgenden Zeitpunkte erfasst:

- Zeitpunkt, an dem der zugrunde liegende Drittumsatz realisiert wird oder die Nutzung erfolgt;

oder

- Zeitpunkt, an dem die Leistungsverpflichtung, die durch das umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzentgelt abgegolten wird, vollständig oder teilweise erbracht ist.



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Diese Ausnahmeregelung gilt ausschließlich für Lizenzentgelte zur Nutzung geistigen Eigentums.

Zwei wichtige Komponenten, die bei der Ermittlung von Gegenleistungen zu berücksichtigen sind, sind variable Kaufpreisbestandteile und wesentliche Finanzierungskomponenten.

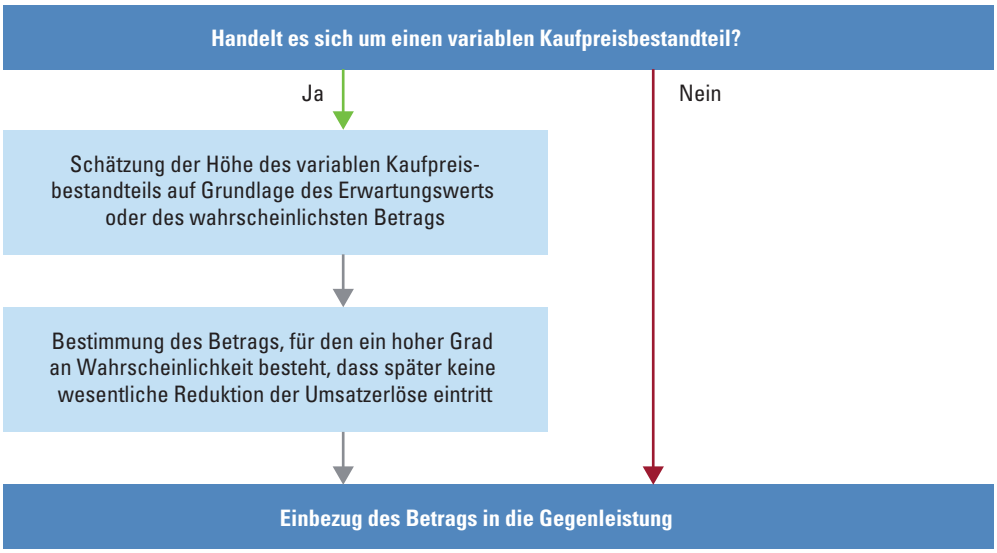
## Variable Kaufpreisbestandteile (und die Beschränkung)

Posten wie beispielsweise Rabatte, Gutschriften, Preiszugeständnisse, Retouren oder Leistungsprämien/Konventionalstrafen können zu variablen Kaufpreisbestandteilen führen. Abhängig von dem vorliegenden Sachverhalt schätzen Unternehmen die Höhe der variablen Kaufpreisbestandteile entweder auf Grundlage des Erwartungswerts oder des wahrscheinlichsten Betrags.

Es besteht jedoch eine Beschränkung für die Einbeziehung der variablen Kaufpreisbestandteile in die Gegenleistung: Die Einbeziehung der variablen Kaufpreisbestandteile ist nur bis zu der Höhe zulässig, bei der es sehr wahrscheinlich ist, dass später keine wesentliche Reduktion des Betrags der erfassten kumulativen Umsatzerlöse erforderlich ist.

Um zu beurteilen, ob – und inwieweit – die Beschränkung einschlägig ist, berücksichtigen Unternehmen die Wahrscheinlichkeit und das mögliche Ausmaß einer Reduktion der Umsatzerlöse aufgrund eines ungewissen künftigen Ereignisses.

Diese Beurteilung muss an jedem Abschlussstichtag aktualisiert werden. Das nachstehende Ablaufdiagramm zeigt, wie Unternehmen die Höhe der variablen Kaufpreisbestandteile bestimmen, die in die Gegenleistung einzubeziehen sind – ausgenommen davon sind umsatz- und nutzungsabhängige Lizenzentgelte für die Nutzung geistigen Eigentums.






© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

**Was sind die Auswirkungen?**

**Schätzung der Höhe des variablen Kaufpreisbestandteils kann Auswirkungen auf den Zeitpunkt der Umsatzerfassung haben.**

Derzeit bestimmen Unternehmen, ob die Höhe der Gegenleistung verlässlich bewertet werden kann beziehungsweise ob sie fix oder bestimmbar ist – das heißt die Erfassung des Kaufpreisbestandteils ist entweder ausgeschlossen oder zulässig. Der neue Standard legt hingegen eine Beschränkung fest, die die Erfassung von Umsatzerlösen eher begrenzt als ausschließt. Infolgedessen können die Schätzung des variablen Kaufpreisbestandteils und die Anwendung der Beschränkung bei manchen Unternehmen zu einer frühzeitigeren Erfassung von Umsatzerlösen führen.

**BEISPIELE**

**Zeitpunkt der Erfassung des variablen Kaufpreisbestandteils**

**Sachverhalt 1:**
Das Unternehmen R veräußert seine Produkte über einen Vertriebspartner an die Endkunden, wobei

- der Vertriebspartner ein Rückgaberecht hat, wenn er die Produkte nicht verkaufen kann; und
- Umsatzerlöse derzeit vom Unternehmen R erfasst werden, wenn der Vertriebspartner die Produkte an Endkunden weiterverkauft.

Nach dem neuen Standard sind Umsatzerlöse vom Unternehmen R beim Verkauf an den Vertriebspartner zu erfassen. Voraussetzung hierfür ist, dass für die Schätzung der Umsatzerlöse relevante historische Erfahrungswerte hinsichtlich der Zahl der Produkte, die sehr wahrscheinlich nicht zurückgegeben werden, vorliegen.

**Sachverhalt 2:**
Das Unternehmen M hat einen Asset Management-Vertrag abgeschlossen, aufgrund dessen es Anspruch auf Leistungsprämien hat. Das Unternehmen M kann zu dem Schluss gelangen, dass alle Prämien, die auf einem Performancevergleich des Asset Management-Vertrags mit einem Marktindex basieren, einem Risiko wesentlicher Reduktion des Entgelts unterliegen. Grund hierfür ist die Marktvolatilität während des Leistungszeitraums. In diesem Fall können Umsatzerlöse vom Unternehmen M erst am Ende des Leistungszeitraums erfasst werden – es sei denn, der Asset Manager hat vor dem Ende des Leistungszeitraums bestimmt, dass eine hohe Wahrscheinlichkeit besteht, dass keine wesentliche Reduktion des Betrags der erfassten kumulativen Umsatzerlöse eintreten wird.

## Wesentliche Finanzierungskomponente

Bei der Bestimmung der Gegenleistung muss ein Unternehmen den vertraglich zugesagten Betrag korrigieren, wenn dieser Vertrag eine wesentliche Finanzierungskomponente beinhaltet. Ziel ist es, die Umsatzerlöse in der Höhe zu erfassen, die den Barverkaufspreis zu dem Zeitpunkt widerspiegelt, an dem die Kontrolle über das Gut oder



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

die Dienstleistung auf den Kunden übergeht. Der verwendete Diskontierungssatz entspricht dem Zinssatz, der in einer separaten Finanzierungstransaktion zwischen dem Unternehmen und dem Kunden verwendet werden würde. Diese Vorgehensweise ist sowohl auf im Voraus als auch auf im Nachhinein erhaltene Zahlungen anzuwenden.

IFRS 15 enthält Indikatoren zur Beurteilung, ob ein Vertrag eine wesentliche Finanzierungskomponente enthält oder nicht – so kann zum Beispiel der Zeitraum zwischen der Übertragung der zugesagten Güter und Dienstleistungen und der Zahlung des Kunden als Indikator dienen. Zur Erleichterung in der Praxis muss ein Unternehmen die vertragliche Gegenleistung nicht um die Auswirkungen einer wesentlichen Finanzierungskomponente anpassen, wenn es damit rechnet, die Zahlung innerhalb von zwölf Monaten vor beziehungsweise nach dem Übergang der zugesagten Güter oder Dienstleistungen zu erhalten.

### Was sind die Auswirkungen?

**Die Bestimmung wesentlicher Finanzierungskomponenten kann eine Herausforderung darstellen.**

Die Beurteilung aller Verträge zwecks Bestimmung, ob sie ein Finanzierungselement enthalten, kann sich auf die Höhe der erfassten Umsatzerlöse für Verträge mit wesentlicher Finanzierungskomponente auswirken – wie etwa langfristige Fertigungs- und Produktionsaufträge. Viele Unternehmen beurteilen zum ersten Mal, ob Vorauszahlungen eine wesentliche Finanzierungskomponente darstellen. Die Berechnung der Finanzierungskomponenten – insbesondere für langfristige Verträge, die über einen Zeitraum erfüllt werden oder Verträge, die mehrere Leistungsverpflichtungen beinhalten – kann komplex sein.

Unternehmen, die langfristige Verträge mit Sicherungseinbehalt abgeschlossen haben – das heißt ein Teil der Gegenleistung wird bis zur Fertigstellung oder bis zu einem vereinbarten Zeitpunkt zurückbehalten – können zu dem Schluss gelangen, dass diese Zahlungsbedingungen aus anderen Gründen als zur Gewährung einer Finanzierung vereinbart wurden und insofern auch keine wesentliche Finanzierungskomponente beinhalten.

**BEISPIEL**

**Anpassung aufgrund einer wesentlichen Finanzierungskomponente**

Das Unternehmen M hat einen Vertrag zur Übertragung einer Anlage an einen Kunden für eine Gegenleistung von 100 abgeschlossen. Gemäß den Vertragsbedingungen erfolgt die Zahlung zwei Jahre vor der Übertragung der Anlage an den Kunden. Unter Berücksichtigung der im neuen Standard genannten Indikatoren gelangt das Unternehmen M zu dem Schluss, dass der Vertrag eine wesentliche Finanzierungskomponente enthält. Eine Verbindlichkeit von 100 wird bei Erhalt der Gegenleistung passiviert. Zinsaufwendungen von 10 werden über den Zweijahreszeitraum erfasst, basierend auf dem Zinssatz, der in einer separaten Finanzierungstransaktion zwischen dem Unternehmen M und dem Kunden verwendet werden würde. Umsatzerlöse von 110 werden beim Übergang der Kontrolle über die Anlage auf den Kunden erfasst.



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

### Weiteres Vorgehen

Unternehmen müssen Verträge mit variablen Kaufpreisbestandteilen identifizieren und beurteilen, ob – und inwieweit – eine Beschränkung vorhanden ist. Sie benötigen außerdem Prozesse, um die Schätzung der variablen Kaufpreisbestandteile und die Höhe der Beschränkung während des gesamten Vertragszeitraums regelmäßig zu überprüfen.

Zudem müssen Unternehmen beurteilen, ob ihre Verträge eine wesentliche Finanzierungskomponente enthalten und ob die praktische Erleichterung aufgrund einer Zahlung innerhalb eines Zwölfmonatszeitraums angewendet werden kann. Im Anschluss müssen die Unternehmen eruieren, ob sie mit ihren bestehenden Systemen wesentliche Finanzierungskomponenten identifizieren und gegebenenfalls notwendige Anpassungen berechnen und durchführen können.

## Schritt 4 – Aufteilung der Gegenleistung auf die Leistungsverpflichtungen

In den meisten Fällen werden Unternehmen die Gegenleistung auf die Leistungsverpflichtungen im Verhältnis ihrer Einzelveräußerungspreise aufteilen.

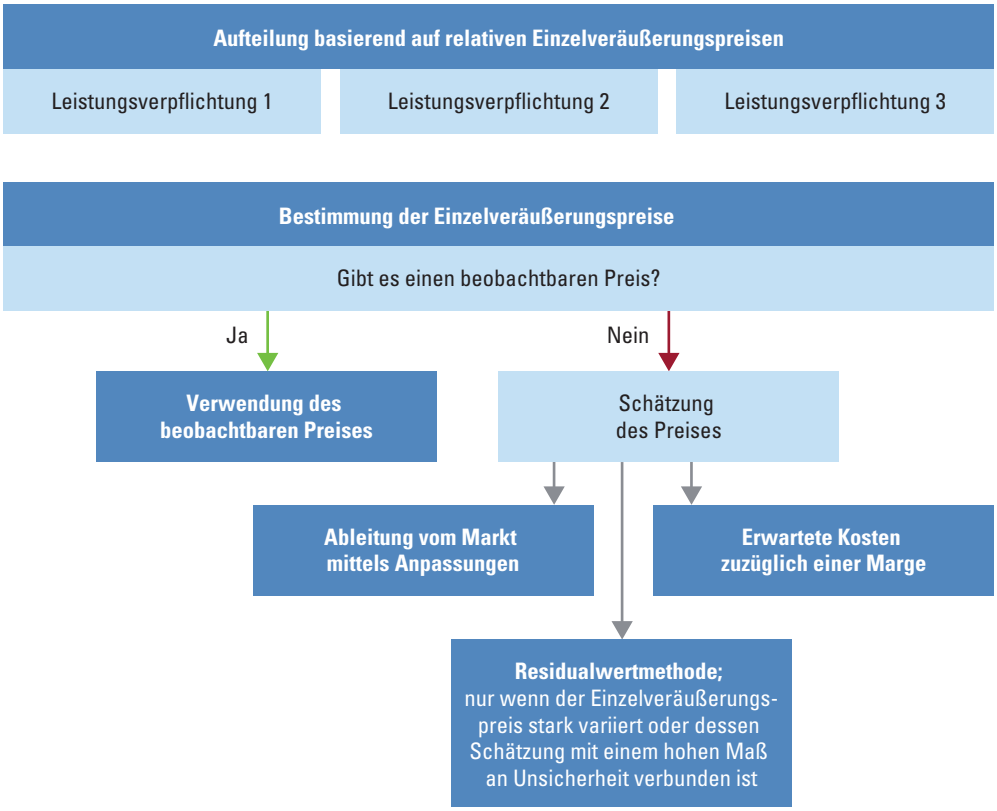
Der beste Nachweis für den Einzelveräußerungspreis ist der Preis, zu dem das Unternehmen das Gut oder die Dienstleistung unter ähnlichen Umständen an vergleichbare Kunden tatsächlich einzeln veräußert hat. Ist der Einzelveräußerungspreis nicht direkt beobachtbar, müssen Unternehmen ihn anhand einer der folgenden Methoden schätzen:

- Schätzung des Preises, den Kunden zu zahlen bereit sind – unter Berücksichtigung der Gegebenheiten auf dem Markt, auf dem das Unternehmen tätig ist. Dabei können zum Beispiel auch Preise von Wettbewerbern herangezogen werden;
- Prognose der erwarteten Kosten zuzüglich einer angemessenen Marge; oder
- Differenz zwischen der Gesamtgegenleistung und der Summe der beobachtbaren Einzelveräußerungspreise anderer vertraglicher Güter oder Dienstleistungen (Residualwertmethode). Diese Methode ist jedoch nur zulässig, wenn die Einzelveräußerungspreise stark variieren oder deren Schätzung mit einem hohen Maß an Unsicherheit verbunden ist.



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Nachstehend sind die im Standard enthaltenen Regelungen zur Bestimmung des Einzelveräußerungspreises grafisch dargestellt.




Unter bestimmten Bedingungen kann ein Rabatt oder ein anderer variabler Kaufpreisbestandteil auf ein oder mehrere, aber nicht alle, unterscheidbaren Güter oder Dienstleistungen aufgeteilt werden.

## Was sind die Auswirkungen?

**Schätzung des Einzelveräußerungspreises kann eine Herausforderung darstellen.**

Unternehmen können Leistungsverpflichtungen identifizieren, für die zuvor keine Einzelveräußerungspreise bestimmt wurden. Für den Fall, dass bei Nichtvorliegen eines beobachtbaren Preises keine zuverlässigen Informationen zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises verfügbar sind – beispielsweise für Verkäufer von Software, deren Preisfestsetzung für Lizenzen stark schwanken kann –, führt unter Umständen die Residualwertmethode zur besten Schätzung des Einzelveräußerungspreises.



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

**BEISPIEL**

**Anwendung der Residualwertmethode**

Das Unternehmen S hat einen Vertrag über den Verkauf eines Softwareprodukts und den anschließenden Software-Support (*Post-contract Customer Support*, PCS) für dieses Produkt abgeschlossen. Der PCS-Einzelveräußerungspreis ist auf der Grundlage von Dienstleistungen, die unter vergleichbaren Umständen an ähnliche Kunden separat veräußert wurden, beobachtbar. Die Software hingegen wird nicht separat veräußert und ihr Veräußerungspreis unterliegt – basierend auf vergangenen Transaktionen – einem hohen Grad an Variabilität. Demzufolge wendet das Unternehmen S die Residualwertmethode an, wobei es den Einzelveräußerungspreis der Software auf Grundlage der Gesamtgegenleistung abzüglich des PCS-Einzelveräußerungspreises schätzt. In diesem Fall werden alle gewährten Rabatte der Software zugeordnet.

### Weiteres Vorgehen

Unternehmen müssen ermitteln, ob es beobachtbare Einzelveräußerungspreise für ihre Güter oder Dienstleistungen gibt. Ist dies nicht der Fall, müssen sie festlegen, wie sie die Schätzung der Einzelveräußerungspreise vornehmen, und Prozesse entwickeln, die für diese Schätzungen notwendig sind – zum Beispiel die Erfassung von Marktdaten und das Bereitstellen der Kosten. Darüber hinaus müssen Unternehmen beurteilen, ob Änderungen an ihren bestehenden Systemen und Prozessen notwendig sind, um die Gegenleistung auf Grundlage von Einzelveräußerungspreisen aufteilen zu können.

## Schritt 5 – Erfassung der Umsatzerlöse bei Erfüllung einer Leistungsverpflichtung durch das Unternehmen

Ein Unternehmen erfasst Umsatzerlöse zum Zeitpunkt (oder über den Zeitraum) der Erfüllung einer Leistungsverpflichtung. Eine Leistungsverpflichtung wird erfüllt durch den Übergang der Kontrolle über ein Gut oder eine Dienstleistung auf einen Kunden. Unter Kontrolle wird in diesem Zusammenhang die Möglichkeit verstanden, die Verwendung des Gutes oder der Dienstleistung zu bestimmen und dabei den wesentlichen Nutzen selbst zu vereinnahmen. Der Nutzen kann hier in vielerlei Hinsicht erzielt werden. Denkbar ist beispielsweise der Zufluss von Cashflows oder die Vermeidung von Ausgaben.



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Zunächst beurteilt das Unternehmen anhand der nachstehenden Kriterien, ob der Kontrollübergang über einen Zeitraum erfolgt.

| | Kriterium | Beispiel |
|---|---|---|
| **1** | Der Kunde erhält und verbraucht den Nutzen gleichzeitig mit der Leistungserbringung durch das Unternehmen. | Wiederkehrende Dienstleistung |
| **2** | Durch die Leistung des Unternehmens wird ein Vermögenswert hergestellt oder verbessert, der durch den Kunden während der Leistungserbringung kontrolliert wird. | Herstellung eines Vermögenswerts am Standort des Kunden |
| **3** | Die Leistung des Unternehmens führt zu einem Vermögenswert ohne alternative Nutzung für das Unternehmen und das Unternehmen verfügt über ein durchsetzbares Recht auf Zahlung für die bis dato ausgeführte Leistung. | Herstellung eines spezialisierten Vermögenswerts, den ausschließlich der Kunde nutzen kann (und ein entsprechendes Recht auf Zahlung) |

Ist mindestens eines dieser Kriterien erfüllt, erfasst das Unternehmen Umsatzerlöse über einen Zeitraum anhand einer Methode, die seine Leistung am besten darstellt. Dies kann entweder eine Output-Methode (zum Beispiel produzierte Einheiten) oder eine Input-Methode (beispielsweise angefallene Kosten oder Arbeitsstunden) sein. Ziel ist die Darstellung der bis dato erbrachten Leistung des Unternehmens, die bereits zum Kontrollübergang von Gütern oder Dienstleistungen auf den Kunden geführt hat.

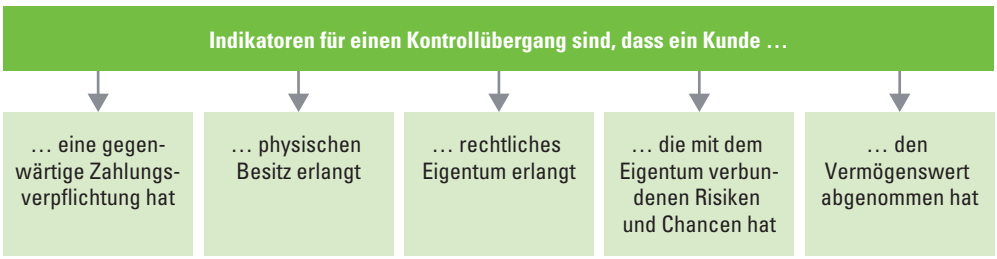
Wurde durch die Leistung eines Unternehmens eine wesentliche Menge an unfertigen oder fertigen Erzeugnissen hergestellt, über die der Kunde zum Beispiel aufgrund des dritten Kriteriums die Kontrolle ausübt, stellen Output-Methoden wie etwa gelieferte oder produzierte Einheiten den Fortschritt nicht genau dar. Dies liegt daran, dass nicht alle erbrachten Leistungen des Unternehmens bei der Bestimmung des Outputs einbezogen werden.

Wendet ein Unternehmen eine Input-Methode auf Grundlage angefallener Kosten an, werden dabei die notwendigen Korrekturen für noch nicht installierte Güter und wesentliche Ineffizienzen in der Leistung des Unternehmens berücksichtigt. Hierzu gehören beispielsweise nicht kalkulierter Material- und Personalaufwand oder sonstiger, nicht kalkulierter und nicht durch den Kunden zu vergütender Ressourceneinsatz. Unter bestimmten Voraussetzungen werden Umsatzerlöse für Güter, über die der Kunde Kontrolle erlangt hat – etwa weil sie auf sein Betriebsgelände transportiert wurden – und die erst später installiert werden, ohne Gewinnmarge erfasst.

Wird keines der drei Kriterien für die Erfassung von Umsatzerlösen über einen Zeitraum erfüllt, erfasst das Unternehmen die Umsatzerlöse zu dem Zeitpunkt, zu dem die Kontrolle über das Gut oder die Dienstleistung auf den Kunden übergeht.



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.




### Was sind die Auswirkungen?

**Der Zeitpunkt der Erfassung von Umsatzerlösen kann sich ändern.**

Feine Unterschiede in den Vertragsbedingungen können zu anderen Beurteilungsergebnissen führen – und demzufolge zu bedeutsamen Abweichungen im Hinblick auf den Zeitpunkt der Erfassung von Umsatzerlösen. Relevant ist insbesondere Kriterium 3 für den Übergang der Kontrolle über einen Zeitraum für einige Bauträger, die derzeit IFRIC 15 *Verträge über die Errichtung von Immobilien* anwenden, sowie für andere Unternehmen, die kundenspezifische Güter herstellen, zum Beispiel im Maschinen- und Anlagenbau.

## Lizenzen

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

| Welches Recht verschafft die Lizenz? | Wann werden die Umsatzerlöse erfasst? |
|---|---|
| Nutzung des geistigen Eigentums, wie es zum Zeitpunkt der Lizenzgewährung zur Verfügung steht und während des Nutzungszeitraums unverändert bleibt | Zu einem Zeitpunkt |
| Zugang zu geistigem Eigentum, wie es über den Lizenzierungszeitraum zur Verfügung steht | Über einen Zeitraum |

Verändert sich während des Lizenzierungszeitraums das geistige Eigentum, das der dem Kunden gewährten Lizenz zugrunde liegt, wird die Lizenz über einen Zeitraum an den Kunden übertragen. Dies ist der Fall, wenn das Unternehmen das geistige Eigentum über den Lizenzierungszeitraum weiterentwickelt. Verändert sich das geistige Eigentum nicht, erlangt ein Kunde die Kontrolle zu dem Zeitpunkt, zu dem die Lizenz gewährt wird.



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Eine Lizenz verschafft Zugang zum geistigen Eigentum des Unternehmens, wenn:

- es laut Vertrag erforderlich ist oder der Kunde bei vernünftiger Betrachtungsweise erwartet, dass das Unternehmen während der Laufzeit des Lizenzvertrags Maßnahmen durchführt, die wesentliche Auswirkungen auf das geistige Eigentum haben, zu dem der Kunde Zugang hat;
- der Kunde durch die Rechte, die die Lizenz gewährt, allen positiven oder negativen Auswirkungen dieser Maßnahmen, die das Unternehmen in Bezug auf das geistige Eigentum durchführt, direkt ausgesetzt ist; und
- diese Maßnahmen im Moment ihrer Durchführung nicht zum Übergang eines Gutes oder einer Dienstleistung auf den Kunden führen.

### Was sind die Auswirkungen?

**Der Zeitpunkt der Erfassung von Umsatzerlösen aus Lizenzen kann sich ändern.**

Die Notwendigkeit der Beurteilung, ob eine Lizenz ein Recht zur Nutzung geistigen Eigentums oder Zugang zum geistigen Eigentum verschafft, stellt eine Neuerung dar. Für die Bilanzierung von Lizenzen gibt der IFRS 15 konkretere Regelungen vor als dies bislang der Fall war. Bei der Beurteilung spielen deswegen andere vertragliche Vereinbarungen als bisher eine Rolle, sodass ein Umdenken bei der Bestimmung des Zeitpunkts der Umsatzrealisierung aus Lizenzentgelten notwendig wird. 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.

**BEISPIEL**

**Lizenz für das Recht zur Nutzung geistigen Eigentums – Umsatzrealisierung zu einem Zeitpunkt**

Das Unternehmen X hat einen Vertrag über die Gewährung einer Softwarelizenz mit einem Kunden über einen Zeitraum von drei Jahren abgeschlossen. Der Kunde verfügt über kein exklusives Nutzungsrecht an der Software.

Der Kunde kann ohne weitere Leistung von Unternehmen X bestimmen, wie und wann er das Recht nutzt, und erwartet nicht, dass das Unternehmen X etwaige Maßnahmen durchführt, die wesentliche Auswirkungen auf das geistige Eigentum haben, auf dessen Nutzung der Kunde ein Recht hat. Demzufolge wird durch die Softwarelizenz ein Recht gewährt, das geistige Eigentum des Unternehmens X in der Form zu nutzen, in der es zu dem Gewährungszeitpunkt besteht. Umsatzerlöse werden daher zu diesem Zeitpunkt erfasst.



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

**BEISPIEL**

**Lizenz für den Zugang zu geistigem Eigentum – Umsatzrealisierung über einen Zeitraum**

Anders ist der Fall, wenn Franchisegeber Y einem Franchisenehmer durch eine Lizenz das Recht zur Eröffnung eines Geschäfts an einem bestimmten Standort verschafft. Das Geschäft wird unter dem Markennamen von Franchisegeber Y betrieben und der Franchisenehmer verfügt über das Recht, die Produkte des Franchisegebers Y zehn Jahre lang zu vertreiben. Der Franchisenehmer verspricht die Zahlung eines im Voraus festgelegten Entgelts.

Der Franchisenehmer verfügt über einen lizenzierten Zugang zum geistigen Eigentum von Franchisegeber Y in der Form, in der es während des gesamten Lizenzierungszeitraums besteht, da:

- der Franchisegeber Y sich im Franchisevertrag dazu verpflichtet, die Marke durch Verbesserungen, Marketingkampagnen etc. zu erhalten;
- jede Maßnahme des Franchisegebers Y eine direkte positive oder negative Auswirkung auf den Kunden haben kann; und
- durch diese Maßnahmen kein Übergang eines Gutes oder einer Dienstleistung auf den Kunden erfolgt.

Das im Voraus festgelegte Entgelt wird daher über die Laufzeit des Franchiserechts (zehn Jahre) erfasst.

### Weiteres Vorgehen

Aufgrund der neuen spezifischen Anwendungsregeln zu Lizenzen ist für alle im Unternehmen vorhanden Lizenzen zu überprüfen, ob die Umsatzerlöse über einen Zeitraum oder zu einem Zeitpunkt erfasst werden. Hierzu ist jede einzelne Lizenz gesondert zu untersuchen, unabhängig davon wie die Bilanzierung der Umsatzerlöse bisher erfolgt ist. 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.

## Leitlinien für die Anwendung

Der neue Standard beinhaltet außerdem Regelungen zur Anwendung der allgemeinen Anforderungen des Modells auf bestimmte Sachverhalte. Zusätzlich zu den zuvor behandelten Lizenzen sind Regeln zu den nachstehenden Themen enthalten.

| | |
|---|---|
| **Verkäufe mit Rückgaberecht** | Unternehmen erfassen Umsatzerlöse mit dem Betrag, auf den sie erwartungsgemäß Anspruch haben, unter Anwendung der Regeln zu variablen Kaufpreisbestandteilen und der Beschränkung, die in Schritt 3 des Modells dargelegt sind.<br><br>Außerdem erfassen Unternehmen Verbindlichkeiten für die Rückerstattungen und Vermögenswerte für alle Produkte, bei denen eine Rückgabe erwartet wird. |



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

| | |
|---|---|
| **Gewährleistungen** | Gewährleistungen werden als Leistungsverpflichtung bilanziert, wenn:<br>• der Kunde die Möglichkeit hat, die Gewährleistung separat zu erwerben; oder<br>• zusätzliche Dienstleistungen als Teil der Gewährleistung erbracht werden.<br><br>Ansonsten werden Gewährleistungen weiterhin nach IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* bilanziert.<br><br>IFRS 15 enthält einige Indizien, die für die Beurteilung, ob durch eine Gewährleistung eine zusätzliche Dienstleistung für den Kunden erbracht wird, herangezogen werden. Hierzu zählen unter anderem:<br>• die Frage, ob die Gewährleistung gesetzlich vorgeschrieben ist;<br>• die Länge des Gewährleistungszeitraums; und<br>• der Umfang der Gewährleistung, den das Unternehmen zugesagt hat. |
| **Prinzipal- versus Agenten-Betrachtungen** | Der neue Standard enthält eine Liste von Indikatoren zur Beurteilung, wann die Leistungsverpflichtung eines Unternehmens nicht darin besteht, die Güter oder Dienstleistungen selbst zu liefern, sondern diese nur zu vermitteln, und das Unternehmen demzufolge als Agent handelt. |
| **Rückkaufvereinbarungen** | Die Bilanzierung von Verkaufsverträgen mit Rückkaufvereinbarungen kann nur im Einzelfall entschieden werden. Abhängig von seiner rechtlichen Ausgestaltung muss dieser Vertrag als ein Verkauf mit Rückgaberecht, ein Leasingverhältnis oder eine Finanzierungsvereinbarung bilanziert werden.<br><br>Um zu bestimmen, wie ein Vertrag mit Rückkaufvereinbarung zu behandeln ist, berücksichtigen Unternehmen:<br>• ob die Rückkaufvereinbarung<br>– eine Verkaufsoption des Kunden ist, wobei dieser vermutlich die Kontrolle erhält; oder<br>– eine Kaufoption oder ein Forward des Unternehmens ist, wobei dieses die Kontrolle behält; und<br>• die Wahrscheinlichkeit, dass der Kunde seine Verkaufsoption ausübt. Zu würdigen sind dabei die Preisfestsetzung und die Frage, ob der Kunde einen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung hat. |
| **Andere Themen in den Leitlinien für die Anwendung** | • Leistungsverpflichtungen, die über einen Zeitraum erbracht werden<br>• Methoden zur Messung des Leistungsfortschritts bis zur vollständigen Erfüllung einer Leistungsverpflichtung<br>• *Bill-and-hold*-Vereinbarungen<br>• Konsignationsvereinbarungen<br>• Kundenakzeptanz<br>• Rechte von Kunden zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen<br>• Von Kunden nicht ausgeübte Rechte<br>• Nicht erstattungsfähige Vorauszahlungen<br>• Aufgliederung von Anhangangaben zu Umsatzerlösen<br>• Lizenzen |



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

5

# Vertragskosten

Der neue Standard enthält Regeln zur Bilanzierung von Kosten für die Erlangung sowie für die Erfüllung eines Vertrags.

## Kosten für die Erlangung eines Vertrags

Zusätzliche Kosten, die ausschließlich durch die Erlangung eines Vertrags verursacht werden – wie etwa Verkaufsprovisionen –, sind von einem Unternehmen grundsätzlich zu aktivieren, wenn es mit Kostendeckung rechnet. Zur Vereinfachung in der Praxis dürfen derartige Kosten sofort als Aufwand erfasst werden, falls die Abschreibungsdauer des Vermögenswerts höchstens ein Jahr beträgt.

## Kosten für die Erfüllung eines Vertrags

Liegen die für die Erfüllung eines Vertrags angefallenen Kosten nicht im Anwendungsbereich eines anderen Standards – beispielsweise Vorräte, immaterielle Vermögenswerte oder Sachanlagen –, sind sie nur zu aktivieren, wenn alle nachstehenden Kriterien erfüllt sind:

- Sie beziehen sich direkt auf einen bestehenden oder konkret erwarteten Vertrag.
- Sie schaffen Ressourcen für das Unternehmen, die für die Erfüllung der künftigen Leistungsverpflichtungen genutzt werden, oder verbessern sie.
- Es wird damit gerechnet, dass die Kosten gedeckt sind.

Nachstehend sind sowohl Beispiele für Kosten aufgeführt, die bei der Erfüllung dieser Kriterien aktiviert werden können, als auch für Kosten, die sofort aufwandswirksam zu erfassen sind.

| ✔ **Aktivierungsfähige Kosten, sofern die genannten Kriterien erfüllt sind** | ✘ **Kosten, die sofort als Aufwand zu erfassen sind** |
|---|---|
| **Personaleinzelkosten** – wie etwa Arbeitslöhne | **Verwaltungsgemeinkosten** – wenn sie nicht gemäß dem Vertrag explizit in Rechnung gestellt werden können |
| **Materialeinzelkosten** – zum Beispiel Vorräte | **Kosten, die in Zusammenhang mit bereits erfüllten Leistungsverpflichtungen stehen** |
| **Kosten, die in direktem Zusammenhang mit dem Vertrag stehen** – beispielsweise Aufwendungen für planmäßige Abschreibungen und Amortisationen | **Kosten für nicht kalkulierte Materialabfälle, Personalgemeinkosten oder andere Vertragskosten** |
| **Kosten, die dem Kunden gemäß Vertrag explizit in Rechnung gestellt werden können** | **Kosten, die nicht eindeutig mit noch nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen in Zusammenhang stehen** |



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

## Abschreibung und Wertminderung von aktivierten Kosten

Aktivierte Kosten werden planmäßig als Aufwand erfasst. Dies erfolgt in Übereinstimmung mit der Methode der Umsatzrealisierung, auf die sich der Vermögenswert bezieht. Zudem unterliegen sie einer Überprüfung auf Wertminderung. Die Abschreibungsdauer erstreckt sich auch auf voraussichtliche Vertragsverlängerungen.

### Was sind die Auswirkungen?

**Die Höhe aktivierter Vertragskosten kann sich ändern.**

Die Anforderung der Aktivierung der Kosten für die Erlangung eines Vertrags dürfte eine Änderung der derzeit gängigen Praxis darstellen, da eine Vielzahl der Unternehmen derartige Kosten heute im Aufwand erfassen. Die Anwendung der neuen Regelungen kann Zusatzaufwand bedeuten, insbesondere für Unternehmen mit vielen Verträgen sowie verschiedenen Vertragsbedingungen und Provisionsstrukturen.

Der neue Standard enthält einige – wenn auch keine umfassenden – Regeln dazu, welche Arten von Kosten für die Erfüllung eines Vertrags aktiviert werden. Die bisherigen Regeln in anderen IFRS bleiben im Allgemeinen bestehen.

### Weiteres Vorgehen

Unternehmen müssen beurteilen, ob es Unterschiede zwischen ihrer derzeitigen Praxis und den Regelungen im neuen Standard gibt. Sofern sie in der Vergangenheit die Kosten für die Erlangung eines Vertrags sofort als Aufwand erfasst haben, müssen sie unter Umständen neue Systeme, Prozesse und Kontrollen entwickeln, um die Höhe der zu aktivierenden Kosten bestimmen zu können und die periodengerechte Aufwandserfassung zu gewährleisten. Dies gilt sowohl bei der Umsetzung des Standards zum Erstanwendungszeitpunkt als auch nach der Erstanwendung.



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

# 6

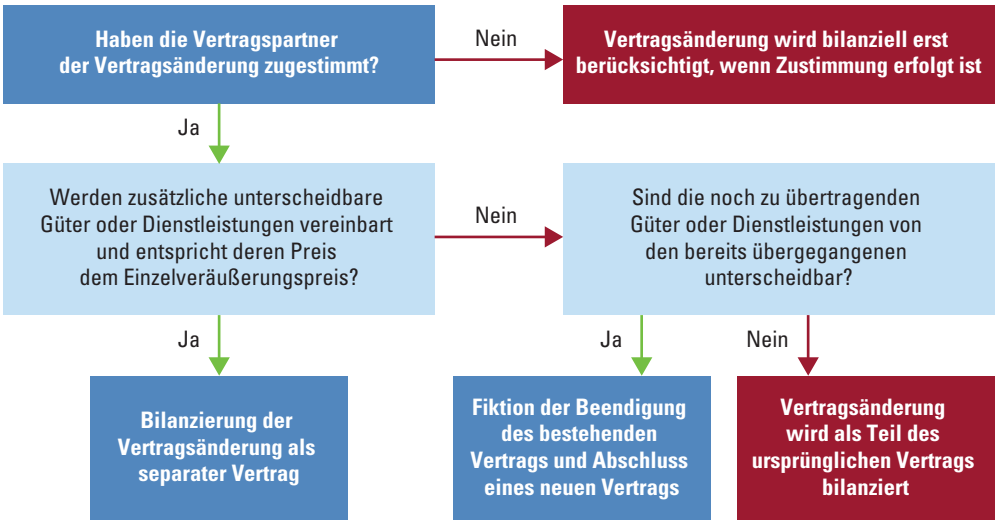
# Vertragsänderungen

Eine Vertragsänderung ist eine Änderung des Vertragsumfangs oder des im Vertrag vereinbarten Preises (oder beides). Sie liegt vor, wenn die Vertragsparteien einer Änderung zustimmen, durch die durchsetzbare Rechte und Pflichten geändert werden oder neu entstehen. Eine Vertragsänderung muss rechtlich durchsetzbar sein.

Einer Vertragsänderung kann wie folgt zugestimmt werden:

- schriftlich;
- mündlich; oder
- stillschweigend aufgrund üblicher Geschäftspraktiken.

Das nachstehende Ablaufdiagramm zeigt, wie Vertragsänderungen nach dem neuen Standard bilanziert werden.




## Was sind die Auswirkungen?

**Der Zeitpunkt der Erfassung von Umsatzerlösen kann sich ändern.**

Derzeit gibt es besondere Regelungen zu Vertragsänderungen bei Fertigungsaufträgen. Die mit dem neuen Standard eingeführten Regelungen zu Vertragsänderungen sind für alle Verträge mit Kunden anzuwenden. Wird an einem bestehenden Vertrag eine Änderung vorgenommen, muss nun bei allen Vertragstypen beurteilt werden, ob der Änderung zugestimmt wurde und ob sie als ein separater Vertrag bilanziert wird. Diese Beurteilung kann Auswirkungen auf den Zeitpunkt der Erfassung von Umsatzerlösen haben.



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

**BEISPIEL**

**Vertragsänderung bei Fertigungsaufträgen**

Das Unternehmen C schließt einen Vertrag zum Bau eines speziellen Kreuzfahrtschiffs mit einem Kunden. Nach Baubeginn beschließt der Kunde, die Originalpläne zu ändern, da er die Passagierkapazität vergrößern möchte. Die Änderung wird mündlich mitgeteilt und es wird kein schriftlicher Änderungsauftrag für diese Kapazitätserweiterung abgeschlossen. Das Unternehmen C hat in der Vergangenheit bereits Schiffe für den Kunden gebaut und der Kunde war immer bereit, Zusatzleistungen und -material zuzüglich einer Marge zu bezahlen, solange das Unternehmen C nachweisen konnte, dass die Kosten aufgrund der gewünschten Änderungen angefallen sind.

Obwohl keine förmliche Vereinbarung mit dem Kunden über die Änderung der Vertragsleistung getroffen wurde, darf das Unternehmen C nach den derzeitigen Regelungen unter Umständen Umsatzerlöse für den Fertigungsauftrag in Höhe der angefallenen Kosten zuzüglich einer angemessenen Marge erfassen, wenn es wahrscheinlich ist, dass der im Vertrag vereinbarte Preis entsprechend angepasst wird.

Nach dem neuen Standard können Umsatzerlöse erfasst werden, wenn das Unternehmen C beweisen kann, dass der Vertragsänderung zugestimmt wurde oder diese rechtlich durchsetzbar ist. Dies könnte sich schwierig gestalten, da die Konstruktionsänderung lediglich mündlich vereinbart wurde.

## Weiteres Vorgehen

Vor dem Hintergrund, dass IFRS 15 derartige konkrete Regelungen zu Vertragsänderungen neu vorgibt, müssen die Unternehmen ihre bisherigen Vorgehensweisen eruieren und diesen neuen gegenüberstellen. Falls sich Unterschiede zwischen der derzeitigen Praxis und den Regelungen zu Vertragsänderungen im neuen Standard ergeben, sind diese Unterschiede im Unternehmen zu kommunizieren und entsprechende Änderungen an den Systemen und Prozessen im Unternehmen vorzunehmen, um Vertragsänderungen fortlaufend zu identifizieren, nachzuverfolgen und bilanziell richtig abzubilden.



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

7

# Darstellung und Angaben

## Darstellung von vertraglichen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten

Der neue Standard führt die Posten „vertraglicher Vermögenswert“ und „vertragliche Verbindlichkeit“ neu ein.

Ein vertraglicher Vermögenswert ist das Recht eines Unternehmens auf Gegenleistung, wenn es seine Leistung an einen Kunden erbracht hat und die Erfüllung der Gegenleistung noch von einer anderen Bedingung als der Fälligkeit abhängt.

Eine vertragliche Verbindlichkeit ist eine Verpflichtung eines Unternehmens gegenüber einem Kunden, Güter zu liefern oder Dienstleistungen zu erbringen, für die das Unternehmen bereits Zahlungen, beispielsweise in Form von Anzahlungen, erhalten hat.

Ein unbedingtes Recht auf Gegenleistung wird als Forderung dargestellt und als Finanzinstrument bilanziert.

## Angabepflichten

Grundsätzliches Ziel der Angabepflichten im neuen Standard ist es, dem Abschlussadressaten zu ermöglichen, Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit der Umsatzerlöse und Cashflows aus Verträgen mit Kunden zu verstehen.

Der neue Standard erfordert unter anderem quantitative und qualitative Angaben in nachstehenden Bereichen:

- 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



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity“ sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

- Vermögenswerte aufgrund aktivierter Kosten für die Erlangung oder Erfüllung eines Vertrags mit einem 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

## Anforderungen für Zwischenberichte

IFRS-Anwender müssen Umsatzerlöse in Zwischenberichten aufgliedern und nach IAS 34 *Zwischenberichterstattung* bestimmen, ob noch weitere Angaben erforderlich sind.

### Was sind die Auswirkungen?

**Zusätzliche Informationen sind erforderlich.**

Nach dem neuen Standard müssen Unternehmen künftig mehr Informationen über Verträge mit Kunden offenlegen als nach den derzeitigen Anforderungen.

Obwohl die meisten Angaben qualitativer Natur sind, gibt es einige quantitative Angaben – beispielsweise aufgegliederte Umsatzerlöse und verbleibende Leistungsverpflichtungen –, für die wesentliche Änderungen an den Datenerfassungsprozessen und IT-Systemen notwendig sein können. Dabei ist zu berücksichtigen, dass manche Angaben auch in Zwischenberichtsperioden erforderlich sind.

Durch die Angabe der aufgegliederten Umsatzerlöse sollen die Auswirkungen wirtschaftlicher Einflussfaktoren auf Art, Höhe, Zeitpunkt und die Unsicherheit der Umsatzerlöse und Cashflows gezeigt werden. Obwohl Beispiele in den Anwendungsleitlinien enthalten sind, finden sich im neuen Standard keine Vorschriften darüber, welche Untergliederungen zur Erfüllung dieses Ziels notwendig sind. Daher muss das Unternehmen darüber nach eigenem Ermessen entscheiden. Die Anzahl der erforderlichen Posten der Aufgliederung, die zur Erfüllung des Ziels notwendig ist, hängt von der Art des Geschäftsbetriebs des Unternehmens sowie von seinen Verträgen ab.

### Weiteres Vorgehen

Unternehmen müssen Unterschiede zwischen den Daten, die gegenwärtig verfügbar sind, und denen, die für die Erfüllung der Angabepflichten des neuen Standards erforderlich sind, identifizieren. Ein frühzeitiger Probelauf für den Abschluss bietet Unternehmen dazu eine gute Möglichkeit. Diese Maßnahme hilft dabei, die Systeme und Prozesse gezielt so zu ändern, dass die erforderlichen Informationen vollständig zur Verfügung gestellt werden können und eine nahtlose Anbindung an die bestehenden Reportingstrukturen sichergestellt ist.



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

# 8

# Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Der neue Standard ist erstmals (die Übernahme in EU-Recht vorausgesetzt) in der Berichtsperiode anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnt. Eine frühzeitige Anwendung ist zulässig.

Ein Unternehmen kann IFRS 15 wahlweise retrospektiv anwenden oder durch eine Anpassung des Eigenkapitals in Höhe des kumulativen Effekts ab Beginn der ersten Berichtsperiode, für die es den neuen Standard anwendet.

## Retrospektive Methoden

Ein Unternehmen kann den neuen Standard vollständig retrospektiv anwenden.

Es können aber auch nachfolgende praktische Erleichterungen in Anspruch genommen werden:

- Bei vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung abgeschlossenen Verträgen muss ein Unternehmen die Verträge nicht anpassen, die innerhalb derselben jährlichen Berichtsperiode beginnen und enden.

- Bei Verträgen mit einem variablen Kaufpreisbestandteil, die zu oder vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung beendet werden, kann ein Unternehmen die tatsächlich verdiente Gegenleistung verwenden, anstatt die Höhe des variablen Kaufpreisbestandteils zum Zeitpunkt des jeweiligen Bilanzstichtags zu schätzen.

- Bei vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dargestellten Berichtsperioden hat ein Unternehmen jeweils ein Wahlrecht, ob es die Höhe der Gegenleistung, die auf die verbleibenden Leistungsverpflichtungen entfällt, angibt und ob es erläutert, wann diese Umsatzerlöse voraussichtlich erfasst werden.

Nimmt ein Unternehmen eine oder mehrere der praktischen Erleichterungen in Anspruch, muss es diese Vereinfachung stetig in allen relevanten Berichtsperioden anwenden und Angaben zu dieser machen.

Wendet ein Unternehmen den retrospektiven Ansatz an, muss es die Angaben machen, die nach den derzeitigen Rechnungslegungsgrundsätzen bei einer Änderung der Rechnungslegungsgrundsätze oder -methoden notwendig sind.*

## Kumulative Methode

Ein Unternehmen hat die Wahl, Vergleichsperioden nicht retrospektiv anzupassen und stattdessen den neuen Standard ab dem Erstanwendungszeitpunkt anzuwenden, wobei Anpassungen im Eigenkapital vorgenommen werden. In diesem Fall muss es ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung nur solche Verträge nach den neuen Regelungen bilanzieren, die vor dem Erstanwendungszeitpunkt gemäß der derzeitigen Rechnungslegungsgrundsätze noch nicht beendet wurden.

---

* Siehe hierzu IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler.*



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Wählt ein Unternehmen diesen Ansatz, muss es den Betrag angeben, von dem jeder Abschlussposten im Jahr der Erstanwendung infolge der Anwendung des neuen Standards betroffen ist. Zusätzlich zu den betragsmäßigen Angaben müssen Erläuterungen der wesentlichen Änderungen gegenüber den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen erfolgen.

## Zusammenfassung der Übergangsvorschriften

| Ansatz | Vergleichsjahr | Laufendes Jahr | Zeitpunkt der Eigenkapitalanpassung |
|---|---|---|---|
| **Vollständig retrospektiv – ohne praktische Erleichterungen** | **Neue Regelungen** | **Neue Regelungen** | **1. Januar 2016*** |
| **Teilweise retrospektiv – mit praktischen Erleichterungen** | Bisherige und neue Regelungen | **Neue Regelungen** | **1. Januar 2016*** |
| **Kumulative Methode** | Bisherige Regelungen | **Neue Regelungen** | **1. Januar 2017** |

## IFRS-Erstanwender

IFRS-Erstanwender können den neuen Standard entweder retrospektiv unter Nutzung der praktischen Erleichterungen oder unter Nutzung der kumulativen Methode ab dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS anwenden.

* Wenn das Unternehmen, dessen Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, zwei Vergleichsjahre angibt, ist der Zeitpunkt der Eigenkapitalanpassung der 1. Januar 2015.



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

**Was sind die Auswirkungen?**

**Retrospektive Anwendung bietet Vergleichbarkeit, kann aber eine Herausforderung darstellen.**

Eine retrospektive Anwendung gewährleistet vergleichbare Informationen für die dargestellten Berichtsperioden. Trotz der praktischen Erleichterungen kann dies jedoch eine umfassende historische Analyse erforderlich machen, kostspielig sein und auch eine Herausforderung an sich darstellen – insbesondere für Unternehmen mit langfristigen Verträgen.

Analysten und Investoren müssen für die von verschiedenen Unternehmen ausgewählten praktischen Erleichterungen sensibilisiert sein, da sich die Zahl der verfügbaren Übergangsoptionen auf die Vergleichbarkeit zwischen Rechtsordnungen und innerhalb von Branchen auswirken könnte.

## Weiteres Vorgehen

Unternehmen müssen die verschiedenen Übergangsansätze gegeneinander abwägen und diejenige Option wählen, die am besten zum eigenen Unternehmen passt. Dabei kann es sinnvoll sein, zu berücksichtigen, welche Ansätze andere Unternehmen der gleichen Branche zu wählen beabsichtigen.

Viele Unternehmen müssen eine historische Analyse ihrer Verträge durchführen. Im Fall einer retrospektiven Anwendung müssen sie eventuell parallel laufende neue Prozesse entwickeln, um alle relevanten Daten zu erfassen, die zur Bereitstellung von Vergleichsinformationen notwendig sind. Bei Anwendung der kumulativen Methode muss sichergestellt sein, dass die betragsmäßigen Anhangangaben über die Auswirkung im Jahr der Erstanwendung ermittelt werden können. Dies erfordert eventuell noch parallel laufende bisherige Prozesse.

Unternehmen sollten eine Kommunikationsstrategie in Bezug auf die Anwendung des neuen Standards entwickeln. Investoren und andere Stakeholder werden dessen Auswirkungen auf die Finanzkennzahlen des operativen Geschäfts verstehen wollen – und dies regelmäßig schon vor seinem Inkrafttreten. Zu den gewünschten Informationen können zudem die Kosten für die Umsetzung, gegebenenfalls vorhandene Vorschläge zu Änderungen der Geschäftspraktiken, der gewählte Übergangsansatz und die Entscheidung in Bezug auf eine frühzeitige Anwendung gehören.



© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

**Kontakt**

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

**Dr. Oliver Beyhs**
Partner, Accounting Centre of Excellence
T +49 30 2068-4485
obeyhs@kpmg.com

**Dr. Anne Schurbohm**
Partner, Department of Professional Practice
T +49 30 2068-4929
aschurbohm@kpmg.com

**Dr. Kathryn Viemann**
Manager, Department of Professional Practice
T +49 30 2068-4699
kviemann@kpmg.com

**www.kpmg.de**

Ausgangspunkt für die vorliegende Broschüre ist die englischsprachige KPMG-Publikation *First Impressions: Revenue from contracts with customers* (Download unter **www.kpmg.com/ifrs**).

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation. Unsere Leistungen erbringen wir vorbehaltlich der berufsrechtlichen Prüfung der Zulässigkeit in jedem Einzelfall.

© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity" sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.