



MASTERARBEIT

**IFRS 15 –
Das Konvergenzprojekt und seine Auswirkungen auf
ausgewählte Branchen**

verfasst von

Kathrin Famler

angestrebter akademischer Grad

Master of Science (MSc)

Wien, 2015

Studienkennzahl lt. Studienblatt: A066915

Studienrichtung lt. Studienblatt: Masterstudium Betriebswirtschaft

Betreut von: **Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger**

Inhaltsverzeichnis

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	5
ABBILDUNGSVERZEICHNIS.....	6
TABELLENVERZEICHNIS	7
1 EINLEITUNG	8
1.1 ZIEL DER ARBEIT	8
1.2 VORGEHENSWEISE	9
2 DIE DERZEITIGE ERLÖSERFASSUNG NACH IFRS UND US-GAAP IM ÜBERBLICK.....	10
2.1 DERZEITIGE GRUNDSÄTZE GEMÄß IFRS	10
2.1.1 IAS 18 Umsatzerlöse und IAS 11 Fertigungsaufträge	10
2.1.2 IFRIC 13 Kundenbindungsprogramme, IFRIC 15 Verträge über die Errichtung von Immobilien und IFRIC 18 Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden.....	12
2.1.3 SIC-31 Umsatzerlöse – Tausch von Werbedienstleistungen.....	13
2.2 DERZEITIGE GRUNDSÄTZE GEMÄß US-GAAP.....	13
2.2.1 ASC 605 – Revenue Recognition.....	13
2.2.2 ASC 985-605 – Software Revenue Recognition	14
2.2.3 ASC 450 – Contingencies und ASC 460 – Guarantees.....	14
3 DIE ECKPUNKTE DES KONVERGENZPROJEKTS	16
3.1 DER HINTERGRUND DES KONVERGENZPROJEKTS	16
3.2 ZIELSETZUNG DER NEUEN STANDARDS: IFRS 15 UND ASC 606.....	16
3.3 DIE ENTSTEHUNGSGESCHICHTE DES IFRS 15 IM ÜBERBLICK UND DERZEITIGER STATUS DES PROJEKTS.....	18
3.4 ANWENDUNGSZEITPUNKTE DER NEUEN STANDARDS	19
3.5 ANWENDUNGSBEREICH	21
3.5.1 Volle und teilweise Anwendung der neuen Standards	21
3.5.2 Ausnahmen von der Anwendung	22
3.5.3 Die Anwendung auf ein Portfolio von Verträgen	22
3.5.4 Die Neuregelungen zum Anwendungsbereich im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS.....	23
3.5.5 Die Neuregelungen zum Anwendungsbereich im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP.....	23
3.6 ZUSAMMENFASSENDE ÜBERSICHT ÜBER DEN ANWENDUNGSBEREICH	24
3.7 ANWENDUNGSLEITLINIEN VON IFRS 15	24
3.8 DIE Kernaussage des Konvergenzprojekts	25
3.9 DAS GRUNDPRINZIP DES KONVERGENZPROJEKTS: DAS FÜNF-SCHRITTE-MODELL	26
4 DAS FÜNF-SCHRITTE-MODELL	29
4.1 SCHRITT 1 – IDENTIFIZIERUNG DES VERTRAGS MIT DEM KUNDEN	29
4.1.1 Die Definition eines Vertrags	29
4.1.2 Das Risiko der Zahlungsunfähigkeit des Kunden.....	30
4.1.3 Zusammenfassung von Verträgen	30
4.1.4 Erhalt der Gegenleistung vor Identifizierung des Vertrags gemäß IFRS 15	31

4.1.5	Schritt 1 im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS.....	32
4.1.6	Schritt 1 im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP	32
4.2	SCHRITT 2 - IDENTIFIZIERUNG EIGENSTÄNDIG ABGRENZBARER LEISTUNGSVERPFLICHTUNGEN	33
4.2.1	Kriterium einer eigenständig abgrenzbaren Leistungsverpflichtung.....	33
4.2.2	Kriterium einer separaten Leistungszusage im Vertrag.....	34
4.2.3	Schritt 2 im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS.....	35
4.2.4	Schritt 2 im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP	35
4.3	SCHRITT 3 - BESTIMMUNG DES TRANSAKTIONSPREISES	36
4.3.1	Der Transaktionspreis.....	36
4.3.2	Die Schätzung des Transaktionspreises	37
4.3.3	Unbare Gegenleistung.....	38
4.3.4	Entgeltleistungen an Kunden.....	38
4.3.5	Variable Kaufpreisbestandteile.....	39
4.3.6	Wesentliche Finanzierungskomponenten.....	41
4.3.7	Schritt 3 im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS.....	42
4.3.8	Schritt 3 im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP	44
4.4	SCHRITT 4 – ALLOKATION DES TRANSAKTIONSPREISES	45
4.4.1	Die Aufteilung der Gegenleistung	45
4.4.2	Die Schätzung der Einzelveräußerungspreise	46
4.4.3	Änderungen des Transaktionspreises nach Abschluss des Vertrags.....	46
4.4.4	Schritt 4 im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS.....	47
4.4.5	Schritt 4 im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP	47
4.5	SCHRITT 5 – ERLÖSERFASSUNG BEI ERFÜLLUNG DER LEISTUNGSVERPFLICHTUNG	48
4.5.1	Das Prinzip der Erfüllung durch Kontrollübergang	48
4.5.2	Zeitraumbezogene Erlöserfassung	48
4.5.3	Zeitpunktbezogene Erlöserfassung	50
4.5.4	Schritt 5 im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS.....	51
4.5.5	Schritt 5 im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP	52
4.6	ZUSAMMENFASSENDE ÜBERSICHT ÜBER DIE NEUREGELUNGEN DES MODELLS	53
5	ANWENDUNGSLEITLINIEN ZU AUSGEWÄHLTEN SPEZIALTHEMEN DES FÜNF-SCHRITTE-MODELLS	56
5.1	ANWENDUNGSLEITLINIEN ZUR MODIFIKATION VON VERTRÄGEN	56
5.1.1	Vertragsänderungen	56
5.1.2	Die Neuregelungen zu Vertragsänderungen im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS.....	56
5.1.3	Die Neuregelungen zu Vertragsänderungen im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP.....	56
5.2	ANWENDUNGSLEITLINIEN ZU VERTRAGSKOSTEN	57
5.2.1	Kosten für die Erlangung eines Vertrags	57
5.2.2	Kosten für die Erfüllung eines Vertrags	57
5.2.3	Die Neuregelungen zu Vertragskosten im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS.....	58
5.2.4	Die Neuregelungen zu Vertragskosten im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP.....	58
5.3	ANWENDUNGSLEITLINIEN ZU AKTIVIERTEN VERTRAGSKOSTEN.....	58
5.3.1	Abschreibung, Impairment und Wertaufholung von aktivierten Kosten	58

5.3.2	Die Neuregelungen zu aktivierten Kosten im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS	59
5.3.3	Die Neuregelungen zu aktivierten Kosten im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP.....	59
5.4	ANWENDUNGSLEITLINIEN ZU LIZENZENTGELTEN	59
5.4.1	Lizenzen und ähnliche Nutzungsrechte	59
5.4.2	Die Neuregelungen zu Lizenzen und ähnlichen Nutzungsrechten im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS.....	60
5.4.3	Die Neuregelungen zu Lizenzen und ähnlichen Nutzungsrechten im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP	61
5.4.4	Verkaufs- oder nutzungsabhängige Lizenzentgelte	61
5.4.5	Die Neuregelungen zu verkaufs- und nutzungsabhängigen Lizenzentgelten im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS.....	61
5.4.6	Die Neuregelungen zu verkaufs- und nutzungsabhängigen Lizenzentgelten im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP	62
5.5	ANWENDUNGSLEITLINIEN ZU GEWÄHRLEISTUNGEN UND GARANTIEEN	62
5.5.1	Gewährleistungen.....	62
5.5.2	Garantien	63
5.5.3	Die Neuregelungen zu Gewährleistungen und Garantien im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS.....	63
5.5.4	Die Neuregelungen zu Gewährleistungen und Garantien im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP.....	63
5.6	ANWENDUNGSLEITLINIEN ZU BELASTENDEN VERTRÄGEN	64
5.6.1	Belastende Verträge.....	64
5.6.2	Die Neuregelungen zu belastenden Verträgen im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS.....	64
5.6.3	Die Neuregelungen zu belastenden Verträgen im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP.....	65
5.7	ZUSAMMENFASSENDE ÜBERSICHT ÜBER DIE ANWENDUNGSLEITLINIEN	66
6	DER ÜBERGANG AUF DIE NEUREGELUNGEN	68
6.1	ÜBERGANGSMETHODEN – ÜBERBLICK	68
6.2	RETROSPEKTIVE METHODE	68
6.2.1	Das Grundprinzip der retrospektiven Methode.....	68
6.2.2	Vertragsabschluss bzw. -ende innerhalb derselben Berichtsperiode.....	70
6.2.3	Ausnahme betreffend Schätzung der Höhe des variablen Kaufpreisbestandteils	71
6.2.4	Erleichterungen zur Angabepflicht.....	72
6.3	KUMULATIVE METHODE	73
6.4	ZUSAMMENFASSENDE ÜBERSICHT ÜBER DIE ÜBERGANGSMETHODEN	74
6.5	AUSWIRKUNGEN DER ÜBERGANGSMETHODEN	75
6.5.1	Auswirkungen der retrospektiven Methode	75
6.5.2	Auswirkungen der kumulativen Methode.....	76
6.6	WESENTLICHE ENTSCHEIDUNGSFAKTOREN FÜR DIE WAHL DER ÜBERGANGSMETHODE.....	77
7	DARSTELLUNG IM JAHRESABSCHLUSS	80
7.1	DARSTELLUNG VON VERTRAGLICHEN VERMÖGENSWERTEN UND VERBINDLICHKEITEN IN DER BILANZ	80
7.2	DARSTELLUNG IN DER GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG.....	80

7.2.1	Grundsätzliche Erlöserfassung.....	80
7.2.2	Vertragskosten.....	81
7.2.3	Ertragsteuern.....	81
7.2.4	Vorgezogene Erlöserfassung bei Garantien.....	81
7.2.5	Änderungen der geschätzten Gegenleistung.....	81
7.3	ANGABEN IM ANHANG.....	82
7.3.1	Erweiterte Angabepflichten.....	82
7.3.2	Kategorisierung der Umsätze aus Verträgen mit Kunden	82
7.3.3	Überleitung der Eröffnungs- und Schlussalden.....	83
7.3.4	Angaben zu belastenden Verträgen.....	83
7.3.5	Ermessensentscheidungen bei Anwendung der Neuregelungen.....	83
8	AUSWIRKUNGEN DES KONVERGENZPROJEKTS AUF AUSGEWÄHLTE BRANCHEN	85
8.1	GENERELLE AUSWIRKUNGEN DES KONVERGENZPROJEKTS.....	85
8.1.1	Begründung für die Auswahl der Branchen	86
8.1.2	Auswirkungen auf die Telekommunikationsbranche	86
8.1.3	Auswirkungen auf die Softwarebranche.....	90
8.1.4	Auswirkungen auf die Baubranche	94
8.2	ZUSAMMENFASSUNG DER AUSWIRKUNGEN AUF AUSGEWÄHLTE BRANCHEN	98
9	AUSBLICK.....	99
	LITERATURVERZEICHNIS.....	100

Abkürzungsverzeichnis

ASC.....	Accounting Standards Codification
ASU.....	Accounting Standards Update
bspw.....	beispielsweise
bzgl.....	bezüglich
bzw.....	beziehungsweise
d.h.....	das heißt
DL.....	Dienstleistungen
ED.....	Exposure Draft
et al.....	et alii
etc.....	et cetera
EU.....	Europäische Union
FASB.....	Financial Accounting Standards Board
Grds.....	grundsätzlich
IAS.....	International Accounting Standards
IASB.....	International Accounting Standards Board
IFRIC.....	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS.....	International Financial Reporting Standards
iHv.....	in Höhe von
IT.....	Informationstechnik
iVm.....	in Verbindung mit
iZm.....	in Zusammenhang mit
PoC.....	Percentage-of-Completion
S.....	Seite
SIC.....	Standing Interpretations Committee
SEC.....	Securities and Exchange Commission
TRG.....	Transition Resource Group for Revenue Recognition
US-GAAP.....	United States Generally Accepted Accounting Principles
Vgl.....	Vergleiche
VO (EG) Nr. 1606/2002.....	Verordnung Nummer 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates
vs.....	versus
VSOE.....	Vendor-Specific Objective Evidence

z.B..... zum Beispiel

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: „Die fünf Schritte des Modells“	26
Abbildung 2: „Vertragsbasierte Erlöserfassung“	27
Abbildung 3: „Entscheidungsfaktoren für die Wahl der Übergangsmethode“	77

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: „Entstehungsgeschichte von IFRS 15“	18
Tabelle 2: „Der Anwendungsbereich“	24
Tabelle 3: „Neuregelungen des Modells“	53
Tabelle 4: „Anwendungsleitlinien“	66
Tabelle 5: „Retrospektive Methode – Die erste praktische Erleichterung“	70
Tabelle 6: „Retrospektive Methode – Die zweite praktische Erleichterung“	72
Tabelle 7: „Retrospektive Methode – Die dritte praktische Erleichterung“	73
Tabelle 8: „Die Übergangsmethoden“	74
Tabelle 9: „Beispiel der Telekommunikationsbranche“	89
Tabelle 10: „Anwendung der retrospektiven Methode in der Softwarebranche Teil 1“	91
Tabelle 11: „Anwendung der retrospektiven Methode in der Softwarebranche Teil 2“	91
Tabelle 12: „Anwendung der kumulativen Methode in der Softwarebranche“	92

1 Einleitung

1.1 Ziel der Arbeit

Die International Financial Reporting Standards (IFRS) haben in den letzten Jahren für den US-amerikanischen Markt aufgrund der voranschreitenden Globalisierung immer mehr an Bedeutung gewonnen, da US-amerikanische Unternehmen zunehmend Interesseneigner von Ländern außerhalb den USA haben, die Finanzdaten gemäß IFRS benötigen.¹ Bei der Beurteilung der Ertragslage eines Unternehmens stellen die erfassten Erlöse eine unverzichtbare Kennzahl eines Unternehmens dar. Sie dienen als maßgebende Entscheidungsgrundlage, um die Leistung verschiedener Unternehmen miteinander zu vergleichen. Insbesondere bei Unternehmen, die ihren Jahresabschluss nach bisherigen IFRS und den United States Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP) aufstellen, ergab sich aufgrund einzelner Regelungsdifferenzen das Problem einer mangelhaften Vergleichbarkeit auf internationaler Ebene.² Im Rahmen der internationalen Rechnungslegung gibt es die prinzipienbasierten IFRS bzw. die International Accounting Standards (IAS) mit den Bestimmungen zur Erlöserfassung gemäß IAS 11 *Fertigungsaufträge* und IAS 18 *Erlöse*, die diverse Regelungslücken bei komplexeren Transaktionen aufweisen. Die US-GAAP enthalten wiederum umfangreiche Regelungen mit unzähligen branchen- und transaktionsspezifischen Bestimmungen.³ Mit der Entwicklung des Konvergenzprojekts zur Erlöserfassung haben das International Accounting Standards Board (IASB) und das Financial Accounting Standards Board (FASB) einen entscheidenden Schritt in Richtung Harmonisierung der internationalen Rechnungslegung getan, wodurch sich Änderungen betreffend Bilanzierung und Auswirkungen auf bestimmte Industriebranchen sowohl im Bereich der IFRS, als auch der US-GAAP ergeben.⁴ Aufgrund der je nach Branche unterschiedlichen Auswirkungen der Neuregelungen müssen Unternehmen die Bedeutung des neuen Standards IFRS 15 analysieren, um etwaige Anpassungsprobleme frühzeitig angehen zu können.⁵

Ziel dieser Arbeit ist es, IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* in seiner inhaltlichen Fundierung und unter Berücksichtigung des Konvergenzprojekts darzustellen. In diesem Zusammenhang wird auch die Bedeutung der Neuregelungen auf die bisherigen Grundsätze zur Erlöserfassung gemäß IFRS und US-GAAP analysiert. Hinsichtlich der potenziellen Auswirkungen auf bestimmte Branchen, sollen die

¹ Vgl. *PricewaterhouseCoopers* (2013), S. 5

² Vgl. *IFRS Foundation* (2014), S. 3

³ Vgl. *Morich* (2014), S. 1997

⁴ Vgl. *PricewaterhouseCoopers* (2013), S. 21

⁵ Vgl. *Breen et al.* (2014b), S. 1

Änderungen detailliert dargestellt werden, um somit ein besseres Verständnis für die zukünftig dargelegten Finanzinformationen der Unternehmen zu vermitteln.⁶

1.2 Vorgehensweise

Der Aufbau dieser Arbeit basiert auf einem kontinuierlichen Vergleich der Neuregelungen zur Erlöserfassung mit den bisherigen Grundsätzen gemäß IFRS und US-GAAP. Nach einer überblicksmäßigen Darstellung der derzeitigen Bestimmungen zur Erlöserfassung folgt eine Erörterung der Eckpunkte des Konvergenzprojekts. Die Kapitel über den Anwendungsbereich der neuen Standards, über die Bestimmungen des Fünf-Schritte Modells sowie über ausgewählte Anwendungsleitlinien zu dem Modell enthalten jeweils abschließend einen Vergleich der Neuregelungen mit den bisherigen Bestimmungen gemäß IFRS und US-GAAP; weiters wird die Darstellung der Neuerungen in einer Tabelle zusammengefasst. Das Kapitel betreffend den Übergang auf die Neuregelungen beschreibt zwei grundlegende Anwendungsalternativen mit Berücksichtigung der entsprechenden Auswirkungen der gewählten Methode. Im Kapitel über die Darstellung der Neuregelungen im Jahresabschluss wird erörtert, welche bilanziellen Auswirkungen die Neuregelungen für Unternehmen haben. In Kapitel 8 dieser Arbeit werden Auswirkungen des Konvergenzprojekts auf ausgewählte Branchen diskutiert. Dabei fließen insbesondere die in den vorangehenden Kapiteln dieser Arbeit ausgearbeiteten Unterschiede zwischen derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS und US-GAAP und den Neuregelungen mit ein. Der abschließende Ausblick verdeutlicht noch einmal die Tragweite von IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* für Unternehmen und bietet einen Ausblick auf die internationale Entwicklung der Erlöserfassung basierend auf dem Konvergenzprojekt von IASB und FASB.

⁶ Vgl. Wüstemann / Wüstemann (2014), S. 930

2 Die derzeitige Erlöserfassung nach IFRS und US-GAAP im Überblick

2.1 Derzeitige Grundsätze gemäß IFRS

2.1.1 IAS 18 Umsatzerlöse und IAS 11 Fertigungsaufträge

IAS 18 *Erlöse* beschreibt die Bilanzierung von Erlösen resultierend aus dem Warenverkauf, der Erbringung von Dienstleistungen und dem Erhalt von Zinsen, Dividenden oder Entgelten durch die Nutzung von Vermögensgegenständen des Unternehmens durch Dritte.⁷ Erlöse gemäß IAS 18 stellen Einkünfte dar, die ein Unternehmen im Rahmen seiner allgemeinen Geschäftstätigkeit erzielt. Bei der Erbringung von Dienstleistungen über einen vereinbarten Zeitraum handelt es sich um die Leistung einer vertraglich festgelegten Aufgabe eines Unternehmens. In manchen Fällen stehen Dienstleistungen in Verbindung mit Fertigungsaufträgen. Erlöse, die aus derartigen Verträgen resultieren, fallen nicht in den Anwendungsbereich von IAS 18, sondern werden von IAS 11 *Fertigungsaufträge* erfasst.⁸ Überdies sind Erlöse aus Leasingvereinbarungen (IAS 17), aus Versicherungsverträgen (IFRS 4), Dividenden für Anteile, deren Bewertung nach der Equity-Methode erfolgt (IAS 28), sowie weitere Erlöse iZm. landwirtschaftlichen Erzeugnissen und der Gewinnung von Erzen von der Anwendung des IAS 18 ausgenommen.⁹

Die Bewertung von Erlösen hat grundsätzlich nach dem beizulegenden Zeitwert (= Fair Value) der zu erhaltenen Gegenleistung unter Berücksichtigung allfälliger Rabatte, Skonti, etc. zu erfolgen.¹⁰ Ist die Höhe der Gegenleistung nicht am Markt beobachtbar, so ist der Veräußerungspreis von erbrachten Leistungen bzw. Vertragskomponenten anhand der Residualwertmethode zu bestimmen, wenn die beizulegenden Zeitwerte der noch nicht erbrachten oder gelieferten Vertragskomponenten verlässlich bestimmt werden können. Die Residualwertmethode wird vor allem bei Mehrkomponentengeschäften zur Verteilung der gesamten Gegenleistung auf die Vertragsbestandteile angewandt.¹¹ Die Bestimmungen von IAS 18 finden unter Umständen auf einzelne identifizierbare Komponenten einer Transaktion Anwendung. Demnach müssen Transaktionen analysiert werden, um zu überprüfen, ob sie im Rahmen der Erlöserfassung zusammenzufassen oder zu separieren sind.¹² IAS 18 beinhaltet keinerlei Anleitung diesbezüglich, wodurch die Regelungen gemäß IAS 11 über die Bestimmung eigenständiger Komponenten eines Bauvertrags an Bedeutung gewinnen. Gemäß IAS 11 müssen u.a. die Kosten und

⁷ Vgl. IAS 18.1

⁸ Vgl. *Ernst&Young* (2011a), S. 1776

⁹ Vgl. *Heuser / Theile* (2012), S. 150

¹⁰ Vgl. IAS 18.9 – 10

¹¹ Vgl. *Friend* (2012), S. 12

¹² Vgl. IAS 18.13

Erlöse jedes einzelnen Vermögenswerts im Rahmen eines Bauvertrags identifiziert werden können, um einen eigenständigen Fertigungsauftrag zu bilanzieren. Sind die Kriterien gemäß IAS 11.8 – 10 nicht erfüllt, so sind die einzelnen Fertigungsaufträge als Gesamtvertrag zu behandeln.¹³ Bei der Erlöserfassung resultierend aus der Veräußerung von Waren müssen fünf Kriterien, wie bspw. der Übergang von Chancen und Risiken vom Eigentum des Vertragsobjekts auf den Kunden, erfüllt sein. Der Übergang der Chancen und Risiken auf den Kunden stellt ein relevantes Kriterium für die Erlöserfassung aus dem Verkauf von Waren dar.¹⁴ Hinsichtlich der Behandlung von Mehrkomponentenverträgen enthält IAS 18 zwar die Bestimmung zur separaten Bilanzierung, liefert jedoch keinerlei Anleitung dazu, wann eine Trennung der Vertrags zu erfolgen hat bzw. wie die einzelnen Komponenten zu bewerten sind.¹⁵ Die Bilanzierung von Gewährleistungen und Garantien im Zusammenhang mit der Erlöserfassung gemäß IAS 18 wird in IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* geregelt. Demnach ist eine Gewährleistungsrückstellung bei Veräußerung der Ware zu bilden.¹⁶

Die Erlöserfassung aus der Erbringung von Dienstleistungen erfolgt – eine verlässliche Schätzung des Ergebnisses einer Transaktion vorausgesetzt – anhand des Fertigstellungsgrades, sprich der Percentage-of-Completion-Methode (PoC-Methode). Bei Anwendung der PoC-Methode sind grundsätzlich die Anforderungen gemäß IAS 11 einzuhalten.¹⁷ Falls das Ergebnis einer Transaktion über die Erbringung einer Dienstleistung nicht verlässlich geschätzt werden kann, sind die Erlöse nur in Höhe der erwarteten Kostendeckung zu realisieren. Falls weder das Ergebnis der Transaktion noch eine Deckung der angefallenen Kosten wahrscheinlich ist, darf keine Erlöserfassung erfolgen. In diesem Fall sind die angefallenen Kosten aufwandswirksam zu erfassen.¹⁸ Bei der Bestimmung des Fertigstellungsgrades im Rahmen der PoC-Methode erlaubt IAS 18 die Anwendung von drei alternativen Methoden, u.a. anhand des prozentuellen Anteils der bisher erbrachten Leistung an der zu erbringenden Gesamtleistung.¹⁹ Grundsätzlich dürfen Erlöse aus Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren lediglich dann erfasst werden, wenn der Nutzenzufluss wahrscheinlich ist und der Betrag hinreichend bestimmt werden kann.²⁰ Entgelte aus der Nutzung langfristiger Vermögenswerte durch Dritte, wie es bspw. bei Softwarelizenzen der Fall ist, können auf Basis der Vertragsbestimmungen oftmals zu einer Erlöserfassung über den

¹³ Vgl. IAS 11.8

¹⁴ Vgl. *Ernst&Young* (2011a), S. 1782

¹⁵ Vgl. *Lüdenbach* (2013), S. 1391

¹⁶ Vgl. IAS 37.C4

¹⁷ Vgl. IAS 18.21

¹⁸ Vgl. IAS 18.28

¹⁹ Vgl. IAS 18.24

²⁰ Vgl. *Grünberger* (2014), S. 67

Zeitraum der Nutzung führen.²¹ IAS 18 unterscheidet demnach eine befristete und eine unbefristete Lizenzierung. Während die befristete Lizenzierung regelmäßig eine zeitraumbezogene Erlöserfassung verlangt, gleicht die unbefristete Lizenzierung einem Erlös aus der Veräußerung.²² In den meisten Fällen sind die Erlöse aus den Veräußerungen von Waren gemäß IAS 18 jedoch zeitpunktbezogen zu erfassen, wenn vorwiegend das Kriterium des Übergangs von Chancen und Risiken auf den Kunden erfüllt ist. Im Vergleich dazu, sind Erlöse aus der Erbringung von Dienstleistungen und aus kundenspezifischer Auftragsfertigung auf Basis des Leistungsfortschritts gemäß IAS 11 zu realisieren.²³

2.1.2 IFRIC 13 Kundenbindungsprogramme, IFRIC 15 Verträge über die Errichtung von Immobilien und IFRIC 18 Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden

Die vom International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) herausgegebene Interpretation IFRIC 13 beinhaltet Regelungen zu Kundenbindungsprogrammen, wie z.B. Treuepunkte für Kunden von Einzelhandelsgeschäften. Dabei wird als Erlös nur jener Wert erfasst, der nach abgezogenem Wert der eingelösten Treuepunkte vom gesamten Entgelt übrig bleibt. Die Bewertung der Treuepunkte erfolgt prinzipiell anhand des beizulegenden Zeitwerts, der dem Wert entspricht, zu dem die verschenkten Treuepunkte vonseiten des Unternehmens alternativ verkauft werden könnten.²⁴

Die Bestimmungen von IFRIC 15 finden Anwendung auf die Erlöserfassung durch Bauverträge über die Errichtung von Immobilien.²⁵ Die Interpretation bestimmt, ob IAS 11 oder IAS 18 anzuwenden ist. Verträge über die Veräußerung von Vermögenswerten vor Fertigstellung fallen vorwiegend unter IAS 18. Obwohl derartige Verträge über mehrere Abrechnungsperioden laufen können, ist eine Anwendung der PoC-Methode gemäß IAS 11 nicht automatisch erlaubt. Während die kundenspezifische Auftragsfertigung einen wesentlichen Aspekt nach IAS 11 darstellt, mangelt es bei der Errichtung von Immobilien wie z.B. Eigentumswohnungen oft am Mitspracherecht des Kunden bzgl. der Konstruktion bzw. Planung. Demzufolge sind derartige Verträge nicht von IAS 11 umfasst, da sie grundsätzlich einer Veräußerung von Waren gemäß IAS 18 entsprechen.²⁶

Die Inhalte von IFRIC 18 *Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden* betreffen vorwiegend Unternehmen im Versorgungssektor. Dabei werden auf Vertragsbasis Unternehmen Vermögensgegenstände der Kunden übertragen, um diese an ein Versorgungsnetz, wie bspw.

²¹ Vgl. IAS 18.33

²² Vgl. Lüdenbach (2013), S. 1411

²³ Vgl. Lüdenbach (2013), S. 1363

²⁴ Vgl. IFRIC 13.6

²⁵ Vgl. IFRIC 15.4

²⁶ Vgl. Ernst & Young (2011a), S. 1838

Elektrizität, anzuschließen oder einen dauerhaften Zugang zur Versorgung mit Waren und/oder Dienstleistungen herzustellen.²⁷ Enthält ein derartiger Vertrag mehrere eigenständig zu erbringende Leistungen des Unternehmens, so ist im Rahmen der Erlöserfassung der Gesamtbetrag der Gegenleistung auf die einzelnen Leistungen aufzuteilen. Die Erlöserfassung erfolgt gemäß IAS 18.²⁸

2.1.3 SIC-31 Umsatzerlöse – Tausch von Werbedienstleistungen

Wie bereits unter IAS 18 beschrieben, muss eine Erlöserfassung unterbleiben, wenn die Gegenleistung nicht verlässlich ermittelt werden kann. Die vom Standing Interpretations Committee (SIC) herausgegebene Interpretation SIC-31 bezieht sich vorwiegend auf die mit einem ungleichen Tauschgeschäft verbundenen Erträge.²⁹ Die aus einem Tauschgeschäft und durch die Erbringung von Werbeleistungen entstehenden Erträge können gemäß SIC-31 zwar nicht mit dem beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Werbeleistung angesetzt werden, jedoch kann die Bemessung anhand des beizulegenden Zeitwerts der erbrachten Werbeleistung erfolgen. Hierfür kennt SIC-31 eine Reihe von Voraussetzungen, auf die im weiteren Verlauf dieser Arbeit jedoch nicht näher eingegangen wird.³⁰

2.2 Derzeitige Grundsätze gemäß US-GAAP

2.2.1 ASC 605 – Revenue Recognition

Grundsätzlich erfolgt die Erlöserfassung erst, wenn der Verkaufspreis bzw. die Höhe der Gegenleistung bestimmbar ist.³¹ Während die IFRS lediglich grundlegende Bestimmungen zur Erlöserfassung enthalten, regeln die geltenden US-GAAP spezifische Sachverhalte betreffend Erlöserfassung, vor allem im Bereich der Mehrkomponentenverträge. Dabei handelt es sich um Verträge, die mehrere eigenständige Komponenten wie Warenverkäufe und die Erbringung von Dienstleistungen beinhalten. Während die IFRS diesbezüglich etwaige Regelungslücken aufweisen, bieten die US-GAAP vor allem eine Anleitung zu branchenspezifischen Thematiken. In den US-GAAP gibt es spezielle Bestimmungen hinsichtlich der Behandlung von Mehrkomponentenverträgen, insbesondere im Bereich der Softwarebranche, die in einem eigenen Topic behandelt werden.³² Der FASB Accounting Standards Codification Topic ASC 605-25 sieht gewisse Kriterien vor, nach denen zu entscheiden ist, ob die einzelnen Bestandteile eines Mehrkomponentenvertrags separate Bilanzierungseinheiten darstellen. Die Aufteilung, sprich Allokation, der vertraglichen Gegenleistung auf die separaten Komponenten basiert auf den

²⁷ Vgl. IFRIC 18.6

²⁸ Vgl. *Deloitte*: IFRIC 18

²⁹ Vgl. *BDO* (2015), S. 3

³⁰ Vgl. *Deloitte*: SIC-31

³¹ Vgl. *Ernst & Young* (2011a), S. 1796 f.

³² Vgl. ASC 605-25

Einzelveräußerungspreisen, deren Berechnung anhand eines verkäuferspezifischen Werts (Vendor-Specific Objective Evidence – VSOE) erfolgt. Die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts der einzelnen Vertragskomponenten hat demnach auf Basis des verkäuferspezifischen Werts zu erfolgen, anstatt auf dem am Markt beobachtbaren Wert zu basieren.³³ Im Gegensatz zu IAS 18 ist die Anwendung der Residualwertmethode hinsichtlich der Allokation der Gegenleistung nicht zulässig.³⁴ Bei der Bilanzierung und Bewertung von langfristigen Fertigungsaufträgen spielen die Completed-Contract-Methode und die PoC-Methode gemäß ASC 605-35 *Revenue – Construction-Type and Production-Type Contracts* eine wichtige Rolle, wobei bevorzugt die PoC-Methode zur Anwendung kommt.³⁵ Die Erlöserfassung von Lizenzentgelten im Bereich der Softwarebranche wird in ASC 985-605 behandelt.

2.2.2 ASC 985-605 – Software Revenue Recognition

Grundsätzlich wird gemäß US-GAAP zwischen kundenspezifischer Softwarefertigung und der Lizenzierung von standardisierter Software unterschieden. Tritt die kundenspezifische Softwarefertigung in den Vordergrund, so sind die allgemeinen Regelungen zur Auftragsfertigung wie z.B. die PoC-Methode anzuwenden, wobei der Fertigstellungsgrad Input- oder Output-orientiert bestimmt werden kann.³⁶ Die US-Vorschriften über die Lizenzierung von standardisierter Software unterscheiden nicht zwischen einer befristeten und unbefristeten Lizenzierung. Grundsätzlich erfolgt die Erlöserfassung, sobald die Gegenleistung bestimmbar und der Erhalt wahrscheinlich ist sowie die Lizenz dem Kunden zur Verfügung gestellt wurde.³⁷ Die Allokation der Lizenzgebühren im Rahmen eines Mehrkomponentenvertrags hat anhand VSOE zu erfolgen.³⁸

2.2.3 ASC 450 – Contingencies und ASC 460 – Guarantees

ASC 450 – *Contingencies* regelt die Bilanzierung von Eventualverbindlichkeiten, die lediglich dann zu bilden sind, wenn eine Wertminderung eines Vermögensgegenstands wahrscheinlich ist sowie die erwarteten Kosten verlässlich geschätzt werden können.³⁹ ASC 460 – *Guarantees* beinhaltet Bestimmungen bzgl. Garantien, die im Rahmen eines Vertrags als eigenständige Komponente anzusehen sind, sofern ein separater Veräußerungspreis vorliegt. Sind im Vertrag Eventualverbindlichkeiten wie Gewährleistungen enthalten, so werden diese erst bei Lieferung der entsprechenden Güter anhand einer

³³ Vgl. Lüdenbach (2013), S. 1414

³⁴ Vgl. Ernst & Young (2011a), S. 1798

³⁵ Vgl. Bragg (2011), S. 370

³⁶ Vgl. ASC 985-605-25

³⁷ Vgl. Lüdenbach (2013), S. 1414

³⁸ Vgl. ASC 605-25-30-5

³⁹ Vgl. Deloitte: ASC 450

Schätzung der zu erwarteten Kosten von der gesamten Gegenleistung abgesetzt. Existiert ein separater Verkaufspreis, so handelt es sich um eine Garantie, die als eigene Bilanzierungseinheit zu behandeln ist.⁴⁰

Die Inhalte dieser Masterarbeit bauen zusätzlich zu den bereits genannten Grundsätzen auf weiteren ASC Topics wie 835 *Interest*, 926 – *Entertainment – Films* und 928 – *Entertainment – Music* auf; in manchen Kapiteln fließen Inhalte von Bestimmungen der Securities and Exchange Commission (SEC) mit ein, die jedoch vorab nicht detailliert erläutert werden.

⁴⁰ Vgl. ASC 450; ASC 460

3 Die Eckpunkte des Konvergenzprojekts

3.1 Der Hintergrund des Konvergenzprojekts

Seit 2002 befinden sich die beiden Standardsetter IASB und FASB in der Diskussion rund um die Ausarbeitung eines gemeinsamen Projekts zur Erlöserfassung, das aus einer Vereinbarung (Norwalk Agreement) heraus entstand. Die Vereinbarung über das gemeinsame Konvergenzprojekt war angesichts der langjährigen Überlegungen betreffend Übernahme der bzw. Anpassung an die IFRS vonseiten der US-amerikanischen Wertpapier- und Börsenaufsicht (SEC) formal von großer Bedeutung. Überdies besteht die internationale Bestrebung vonseiten der Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer (G-20), eine Harmonisierung der Bilanzierungsstandards zu schaffen.⁴¹ Inhaltlich soll das Konvergenzprojekt Neuregelungen zur prinzipienbasierten Erlöserfassung aufzeigen sowie Anwendungsleitlinien zu deren Darstellung im Jahresabschluss enthalten.⁴² Die entsprechenden Prinzipien sollen den nach IFRS bzw. US-GAAP bilanzierenden Unternehmen bei der Bestimmung von Realisationszeitpunkt, Betragshöhe und Ungewissheit helfen, um Erlöse aus Verträgen mit Kunden angemessen auszuweisen.⁴³

3.2 Zielsetzung der neuen Standards: IFRS 15 und ASC 606

Der neue Standard IFRS 15 betreffend Erlöserfassung, der vom IASB am 28. Mai 2014 veröffentlicht wurde, verknüpft alle bisher geltenden Regelungen zum Thema Erlöse aus Verträgen mit Kunden. Davon erfasst sind jegliche Vereinbarungen hinsichtlich der Veräußerung von Waren bzw. dem Erbringen von Dienstleistungen, woraus Erlöse aus der regulären Geschäftstätigkeit eines Unternehmens resultieren.⁴⁴ Spezifische Sachverhalte thematisieren IAS 11, IAS 18, IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 sowie SIC-31, deren wichtigsten Inhalte bereits zu Beginn dieser Arbeit im Überblick dargestellt wurden.⁴⁵ Im Hinblick auf das Konvergenzprojekt entspricht IFRS 15 dem sinngemäß entworfenen ASC 606. Die Neuregelungen beinhalten entgegen der geltenden Bilanzierung nach US-GAAP keinerlei unterschiedliche Anforderungen an einzelne Branchen bzw. an spezifische Transaktionen. Die neuen Bestimmungen sind also industrie- und branchenübergreifend anzuwenden.⁴⁶

Die Zielsetzung des Projekts besteht darin, die Bestimmungen zur Erlöserfassung der beiden Standardsetter anzupassen und die Komplexität der US-GAAP zu minimieren. Die bisherigen Regelungen

⁴¹ Vgl. *Deloitte*: Das Konvergenzprogramm von IASB und FASB

⁴² Vgl. *Heuser / Theile* (2012), S. 151

⁴³ Vgl. *Ernst & Young* (2011a), S. 1798

⁴⁴ Vgl. *Beyhs / Schurbohm-Ebneth / Viemann* (2014), S. 3

⁴⁵ Vgl. *Ohmen / Schurbohm-Ebneth* (2014), S. 1

⁴⁶ Vgl. *Grote / Hold* (2014), S. 2

zur Erlöserfassung nach US-GAAP beinhalten verschiedenste Konzepte und zahlreiche Anforderungen an branchenspezifische Transaktionen, woraus oftmals eine abweichende Bilanzierung von wirtschaftlich gleichen Sachverhalten resultiert.⁴⁷ Die Regelungen nach IAS 11 und IAS 18 zeigen Anwendungsprobleme bei komplexen Transaktionen auf, gefolgt von immer mehr Inkonsistenzen, welche es zu eliminieren gilt. Ein Beispiel hierfür ist das Fehlen von detaillierten Anwendungsleitlinien im Bereich der Mehrkomponentengeschäfte, auf die in den Kapiteln über die branchenspezifischen Auswirkungen des neuen Standards noch genauer eingegangen wird.⁴⁸ IFRS 15 behandelt in seinen Anwendungsleitlinien Bestimmungen zu verschiedensten Themen. Es wird durch die Neuerungen versucht, anhand zusätzlicher Informationen vonseiten der Unternehmen ein besseres Verständnis für relevante Faktoren wie Realisierungszeitpunkt oder Höhe der Umsatzerlöse resultierend aus Kundenverträgen seitens der Abschlussadressaten zu schaffen.⁴⁹ Durch das Konvergenzprojekt der beiden Standardsetter IASB und FASB soll eine branchenübergreifende Vergleichbarkeit auf den internationalen Kapitalmärkten geschaffen werden.⁵⁰ Zudem sollen stabilere Grundsätze zur Erlöserfassung geschaffen, sowie die Anzahl der Bestimmungen, die von den Unternehmen heranzuziehen sind, verringert werden.⁵¹

Die neuen Standards IFRS 15 bzw. ASC 606, die die derzeitigen Vorschriften nach IAS 11, IAS 18, die relevanten Interpretationen betreffend die Erlöserfassung und jegliche zu Beginn dieser Arbeit erläuterten Regelungen zur Erlöserfassung nach US-GAAP ersetzen, haben ein robustes Rahmenkonzept zum Inhalt, das den Unternehmen bei der Erlöserfassung helfen soll.⁵² Die beiden Standardsetter IASB und FASB haben im Juni 2014 eine gemeinsame Beratungsgruppe TRG (Transition Resource Group for Revenue Recognition) gegründet, welche bei der Identifizierung bzw. Klärung von Problemen, die aus dem Übergang auf die Neuregelungen resultieren, mitwirken soll. Der TRG obliegt die Aufgabe, die aufgezeigten Schwierigkeiten im Laufe der Übergangsphase zusammenzutragen, deren Inhalte zu analysieren und etwaige Lösungsvorschläge zu erörtern.⁵³ In weiterer Folge wird auf die zeitliche Entstehungsgeschichte von IFRS 15 eingegangen und es werden neue Erkenntnisse über die Erstanwendungszeitpunkte der neuen Standards dargelegt.

⁴⁷ Vgl. Barckow et al. (2014), S. 2

⁴⁸ Vgl. Barckow et al. (2014), S. 1

⁴⁹ Vgl. Beys / Schurbohm-Ebneth / Viemann (2014), S. 4

⁵⁰ Vgl. Ernst & Young (2014a), S. 2

⁵¹ Vgl. Ernst & Young (2011b), S. 4

⁵² Vgl. Kleinmanns (2013), S. 66

⁵³ Vgl. Deloitte: Erlöserfassung

3.3 Die Entstehungsgeschichte des IFRS 15 im Überblick und derzeitiger Status des Projekts

Um etwaigen Schwachstellen der bisherigen Bestimmungen zur Erlöserfassung sowohl nach IFRS als auch nach US-GAAP entgegenzuwirken, haben die beiden Standardsetter IASB und FASB ein Konvergenzprojekt gestartet, um gemeinsame Prinzipien für die Erlöserfassung zu schaffen. Die Entstehungsgeschichte von IFRS 15 wird in untenstehender Tabelle 1 veranschaulicht:

Tabelle 1: „Entstehungsgeschichte von IFRS 15“⁵⁴

Datum	Entwicklungsschritt	Vermerk
Juni 2002	Aufnahme in das Arbeitsprogramm des IASB	Beginn der Entwicklungsgeschichte
19. Dezember 2008	Veröffentlichtes Diskussionspapier: <i>Vorläufige Ansichten zur Erlöserfassung aus Verträgen mit Kunden</i>	Ende der Stellungnahmefrist: 19. Juni 2009
24. Juni 2010	Veröffentlichter Standardentwurf ED/2010/6: <i>Erlöse aus Verträgen mit Kunden</i>	Ende der Stellungnahmefrist: 22. Oktober 2010
14. November 2011	Ein erneut veröffentlichter Standardentwurf ED/2011/6: <i>Erlöse aus Verträgen mit Kunden</i>	Ende der Stellungnahmefrist: 13. März 2012
28. Mai 2014	Veröffentlichter IFRS 15: <i>Erlöse aus Verträgen mit Kunden</i>	Inkrafttreten für Berichtsjahre, die am oder nach dem 1. Jänner 2017 beginnen.
Februar 2015	Aufnahme in das Arbeitsprogramm des IASB	Fortsetzung der Entwicklungsgeschichte
19. Mai 2015	Veröffentlichter Standardentwurf ED/2015/2: <i>Zeitpunkt des Inkrafttretens von IFRS 15 (vorgeschlagene Änderungen an IFRS 15)</i>	Ende der Stellungnahmefrist: 3. Juli 2015

⁵⁴ Modifiziert entnommen aus Deloitte: IFRS 15

Wie in obenstehender Grafik ersichtlich, wurde am 28. Mai 2014 IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* veröffentlicht, womit das Projekt seinen vorläufigen Abschluss fand. Als Erstanwendungszeitpunkt ist derzeit der 1. Jänner 2017 datiert.⁵⁵

Die von den beiden Standardsettern IASB und FASB eingerichtete Beratungsgruppe TRG hat im Zuge ihrer Erörterungen betreffend den Übergang auf die Erlöserfassung nach IFRS 15 potenziell abweichende Auffassungen bei der Anwendung bzgl. einzelner Sachverhalte im Bereich des IFRS 15 erkannt. Demnach wurden die relevanten Problemstellungen an IASB und FASB zur weiteren Übersicht und Beratung weitergereicht, woraufhin sich diese jeweils zu einer weiteren Verbesserung der Anwendungsleitlinien der beiden Standards IFRS 15 und ASC 606 entschlossen. Wie aus obiger Grafik ersichtlich, wurde im Februar 2015 das Konvergenzprojekt erneut in das Arbeitsprogramm des IASB aufgenommen. Hinsichtlich einer zeitlichen Verschiebung des Datums, zu dem der neue Standard in Kraft tritt, wurde am 19. Mai 2015 vom IASB erneut ein Exposure Draft (ED) veröffentlicht, zu dem im Laufe des dritten Quartals 2015 die Herausgabe eines weiteren Entwurfs erwartet wird.⁵⁶ Letzterer soll potenzielle Änderungen und Klarstellungen bezogen auf IFRS 15 zum Inhalt haben, die aus den Diskussionen der TRG resultieren.⁵⁷

3.4 Anwendungszeitpunkte der neuen Standards

Die neuen Vorschriften des IFRS 15 sind derzeit verpflichtend für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Jänner 2017 beginnen, erstmalig anzuwenden. Der im Jahr 2002 vonseiten der Europäischen Union (EU) gefasste und im Rahmen der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 fundierte Beschluss, dass in der EU börsennotierte Unternehmen ihren Konzernabschluss ab 1. Jänner 2005 unter Berücksichtigung von einer Übergangsfrist bis 2007 gemäß IFRS aufzustellen haben, zeigt außerdem ein verpflichtendes Indossierungsverfahren (Endorsement) der Europäischen Kommission auf, welches jeder neue Standard zu durchlaufen hat.⁵⁸ Eine vorzeitige freiwillige Anwendung ist demnach für die in der EU bzw. im EWR ansässigen Unternehmen möglich, sofern eine Übernahme vonseiten der EU betreffend Neuregelungen nach IFRS 15 erfolgt ist.⁵⁹ Erst nach abgeschlossenem Indossierungsverfahren wird sich zeigen, inwiefern

⁵⁵ Vgl. *Deloitte*: Erlöserfassung

⁵⁶ Vgl. *Deloitte*: Klarstellung von IFRS 15: Sachverhalte, die sich aus den Erörterungen der Beratungsgruppe zum Übergang in Bezug auf Erlöserfassung ergeben

⁵⁷ Vgl. *Deloitte* (2015), S. 1

⁵⁸ Vgl. *Europäische Kommission*: IFRS-Abschluss

⁵⁹ Vgl. *Deloitte* (2015), S. 1

Konzerne den neuen Standard vorzeitig nutzen bzw. welche Berichtsperioden bei freiwilliger vorzeitiger Anwendung als Vergleich herangezogen werden können.⁶⁰

Für den Vorschlag, den Zeitpunkt der Erstanwendung von IFRS 15 aufzuschieben und als neues Datum den 1. Jänner 2018 festzusetzen, gelten als Beweggründe einerseits eine erneute Herausgabe eines Entwurfs betreffend Änderungen und diverse Klarstellungen zu den Bestimmungen des IFRS 15, und andererseits die Angleichung der Erstanwendungszeitpunkte der neuen Vorschriften nach IFRS und US-GAAP. Für ASC 606 nach US-GAAP wäre grundsätzlich mit 15. Dezember 2016 eine verpflichtende Anwendung festgesetzt worden.⁶¹ Einzig und allein für privat gehaltene Unternehmen besteht die Option zur vorzeitigen Anwendung der Bestimmungen gemäß ASC 606, frühestens jedoch zum Erstanwendungszeitpunkt für börsennotierte Unternehmen.⁶² Sollte also die Verabschiedung eines späteren Anwendungszeitpunkts gemäß dem Vorschlag erfolgen, wären die neuen Vorschriften des IFRS 15 erstmalig auf Berichtsperioden, welche am oder nach dem 1. Jänner 2018 beginnen, verpflichtend umzusetzen. Die Möglichkeit einer optionalen vorzeitigen Anwendung für Konzernabschlüsse nach IFRS bliebe unter der Voraussetzung eines erfolgten Indossierungsverfahrens weiterhin bestehen. Vonseiten des FASB wurde am 1. April 2015 ebenfalls der Beschluss erlassen, den Erstanwendungszeitpunkt des Accounting Standards Update (ASU) 2014-09 des ASC 606 *Revenue from Contracts with Customers* für US-GAAP-Anwender um ein Jahr nach hinten zu verschieben. Somit wären nach US-GAAP die Neuregelungen bzgl. Erlöserfassung für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 15. Dezember 2017 beginnen, verpflichtend anzuwenden. Für privat gehaltene Gesellschaften (nonpublic entities) gelte dies ein Jahr später. Entgegen bisheriger Bestimmungen, wird den Unternehmen durch einen vorläufigen Beschluss des FASB außerdem erlaubt, eine freiwillige vorzeitige Anwendung der neuen Regelungen vorzunehmen. Diese frühzeitige Anwendung beschränkt sich jedoch auf Berichtsperioden, die am oder nach dem ursprünglich festgesetzten Erstanwendungszeitpunkt gemäß ASC 606 ihren Ursprung finden.⁶³

Ein kritischer Aspekt gegen eine Verschiebung des Erstanwendungszeitpunkts auf EU-Ebene wäre, dass sich für Unternehmen, die nach IFRS bilanzieren und in den USA an der Börse notieren, eine zeitliche Diskrepanz der anzuwendenden Regelungen nach US-GAAP und IFRS ergäbe. Die in den USA einzureichenden Finanzinformationen haben ungeachtet jeglicher von der EU vorgeschriebenen

⁶⁰ Vgl. Morich (2014), S. 2004

⁶¹ Vgl. Hirschböck / Lehner (2015) S. 1

⁶² Vgl. Breen et al. (2014), S. 172

⁶³ Vgl. Deloitte (2015), S. 1

Indossierungsverfahren auf den aktuellsten IFRS zu basieren. Ob der Implementierungszeitraum bis Jahresanfang 2017 tatsächlich als zu kurz einzustufen ist, wird eine genauere Beschäftigung der kapitalmarktorientierten Unternehmen mit dem neuen Standard zeigen.⁶⁴ In nachfolgenden Kapiteln dieser Arbeit wird der 1. Jänner 2017 als Erstanwendungszeitpunkt auf EU-Ebene angenommen.

Grundsätzlich sollten Unternehmen von dem verschobenen Erstanwendungszeitpunkt Gebrauch machen und sich so früh wie möglich mit den Anforderungen der neuen Standards auseinandersetzen, um somit die potenziellen Auswirkungen auf Jahresabschluss und diverse Informations- und Kontrollsysteme prognostizieren zu können.⁶⁵ Unternehmen müssen den potenziellen Anpassungsbedarf identifizieren und Änderungen in der zeitlichen Komponente der Erlöserfassung analysieren.⁶⁶ Diesbezüglich bieten die Neuregelungen ein Fünf-Schritte-Modell, welches für Unternehmen bei der Anwendung der neuen Bestimmungen zur Erlöserfassung als eine Art Leitlinie dienen soll.

3.5 Anwendungsbereich

3.5.1 Volle und teilweise Anwendung der neuen Standards

Grundsätzlich erstreckt sich der Anwendungsbereich von IFRS 15 branchenübergreifend auf Verträge, die die Lieferung von Waren an oder die Erbringung von Dienstleistungen für einen Kunden regeln.⁶⁷ ASC 606 enthält folgende Definition: „A customer is a party that has contracted with an entity to obtain goods or services that are an output of the entity’s ordinary activities in exchange for consideration.“⁶⁸

IFRS 15 definiert als Erlöse jegliche Erträge, die im Zuge der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens erwirtschaftet werden. Davon voll umfasst sind Umsatzerlöse, Entgelte für erbrachte Dienstleistungen, Mieterträge und Lizenzerträge.⁶⁹ In manchen Fällen kommen die Neuregelungen nicht vollständig, sondern lediglich auf einen Teil eines Vertrags zur Anwendung, wobei der übrige Teil der Vereinbarung in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fällt. Ein Beispiel für eine teilweise Anwendung der Neuregelungen wäre ein Leasingvertrag, welcher auch Bestimmungen betreffend die Wartung des geleasteten Vermögensgegenstandes enthält.⁷⁰ Die Neuregelungen gelten aufgrund des von der Anwendung ausgenommenen Leasingverhältnisses lediglich für jenen Teil des Vertrags, der die Wartung betrifft.

⁶⁴ Vgl. Morich (2014), S. 2004

⁶⁵ Vgl. AICPA: Revenue from Contracts with Customers

⁶⁶ Vgl. Deloitte: IFRS zur Erlösrealisierung

⁶⁷ Vgl. Hirschböck / Kerschbaumer / Lehner (2014), S. 8

⁶⁸ ASC 606-10-15-3

⁶⁹ Vgl. Barckow et al. (2014), S. 3

⁷⁰ Vgl. Beyhs / Schurbohm-Ebneth / Viemann (2014), S. 8

3.5.2 Ausnahmen von der Anwendung

Ausgenommen vom Geltungsbereich von IFRS 15 sind Verträge im Bereich Leasing, Versicherungen, Finanzinstrumente bzw. etwaiger finanzieller Tauschgeschäfte zwischen Unternehmen derselben Branche. Im Wesentlichen sind daher Geschäfte betreffend IAS 17 *Leasingverhältnisse*, IFRS 9 *Finanzinstrumente*, IFRS 10 *Konzernabschlüsse*, IFRS 11 *Gemeinsame Vereinbarungen*, IAS 27 *Separate Abschlüsse*, IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen und Joint Ventures* sowie *Versicherungsverträge* im Anwendungsbereich von IFRS 4 von der Anwendung der neuen Bestimmungen auszunehmen. Jegliche erwirtschaftete Zinserträge und Dividenden fallen in den Geltungsbereich von IFRS 9 *Finanzinstrumente* bzw. IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* und sind in Zukunft von der Anwendung des Standards zur Erlöserfassung ausgenommen.⁷¹ Auch Erlöse resultierend aus Wertänderungen, die im Bereich der Landwirtschaft und im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit anfallen, bleiben aufgrund des fehlenden zweiseitigen Vertrags mit einem Kunden außer Ansatz.⁷² Garantien, die nicht als Gewährleistungen für Produkte und Dienstleistungen einzustufen sind, fallen ebenfalls nicht unter die Bestimmungen von IFRS 15.⁷³ Die Ausnahmen von der Anwendung gemäß ASC 606 unterscheiden sich von jenen nach IFRS 15 im Bereich der Versicherungen. Während IFRS 15 auf keinerlei Versicherungsverträge von Unternehmen, in welcher Form auch immer, zur Anwendung kommt, wird gemäß ASC 606 anhand des jeweiligen Unternehmens entschieden. Handelt es sich um ein Unternehmen, das keine spezifischen Regelungen der Versicherungsbranche übernimmt, so sind die Neuregelungen anzuwenden.⁷⁴ Ein Beispiel hierfür ist ein Gewährleistungsvertrag mit einem Dritten. Daraus folgt, dass die Neuregelungen im Bereich der Versicherungen gemäß ASC 606 weiter gefasst sind als nach den neuen Bestimmungen von IFRS 15.⁷⁵

3.5.3 Die Anwendung auf ein Portfolio von Verträgen

Prinzipiell sind die Neuregelungen auf einen einzelnen Vertrag mit einem Kunden anzuwenden.⁷⁶ Zur praktischen Erleichterung erlauben die Neuregelungen jedoch die Inhalte der beiden Standards auf ein ganzes Portfolio von Verträgen mit ähnlichen Eigenschaften – vorausgesetzt, das erwartete Ergebnis aus der Zusammenfassung der Verträge weicht nicht wesentlich von demjenigen der separaten Bilanzierung aller Verträge ab.⁷⁷ Das Portfoliokonzept gilt als praktische Erleichterung bei der Anwendung der

⁷¹ Vgl. Barckow et al. (2014), S. 4

⁷² Vgl. Wüstemann / Wüstemann (2014), S. 931

⁷³ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 9

⁷⁴ Vgl. ASC 944; IFRS 4

⁷⁵ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 9

⁷⁶ Vgl. IFRS 15.4

⁷⁷ Vgl. Hirschböck / Kerschbaumer / Lehner (2014), S.9

Neuregelungen, wodurch die Bilanzierung kosteneffizienter durchgeführt werden kann. Das Portfoliokonzept stellt für Unternehmen eine Ermessensentscheidung dar, die vor allem in Branchen, in denen eine große Zahl gleichartiger Verträge abgeschlossen wird, zu einer Reduktion der Komplexität und Kosten der Bilanzierung solcher Verträge führt.⁷⁸ Trotzdem werden bestimmte Merkmalskomponenten zu entwickeln sein, die eine angemessene Einstufung der Verträge in Portfolios erlauben, da die neuen Standards keinerlei Anleitung hinsichtlich der Beurteilung enthalten, ob der Ansatz des Portfoliokonzeptes gerechtfertigt ist. Der praktische Nutzen der Anwendungserleichterung muss den Aufwand, der sich durch die Entwicklung adäquater Merkmalskontrollen und Prozesse ergibt, aufwiegen.⁷⁹ Anderenfalls wäre es für Unternehmen unter Beachtung eines Kosten-Nutzen-Verhältnisses nicht sinnvoll, Verträge gebündelt als ein Portfolio zu erfassen.⁸⁰

3.5.4 Die Neuregelungen zum Anwendungsbereich im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS

In Bezug auf Anwendungsregelungen weist IAS 18 derzeit wesentlich mehr Ausnahmen auf als es gemäß IFRS 15 der Fall ist; dies vor allem im Bereich der landwirtschaftlichen Erzeugnisse.⁸¹ Eine diesbezügliche Anwendung wäre unter den Neuregelungen allerdings ohnehin mangels Vertrags mit einem Kunden ausgeschlossen.⁸² Die neuen Grundsätze von IFRS 15 enthalten im Vergleich zu IAS 18 keine Bestimmungen betreffend die Bilanzierung von Dividendeneinkünften.⁸³ Die relevanten Inhalte wurden deshalb in die bestehenden Standards über Finanzinstrumente IFRS 9 und IAS 39 eingearbeitet.⁸⁴

3.5.5 Die Neuregelungen zum Anwendungsbereich im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP

Die Neuregelungen von ASC 606 beseitigen jegliche branchen- und transaktionsspezifischen Bestimmungen der derzeitigen Grundsätze nach US-GAAP. Daher werden zukünftig einige Unternehmen ihre bisher spezifischen Bilanzierungsgrundsätze ändern müssen, um die branchenübergreifenden Neuregelungen anwenden zu können.⁸⁵

⁷⁸ Vgl. *Wüstemann / Wüstemann* (2014), S. 932

⁷⁹ Vgl. *Breen et al.* (2014a), S. 15

⁸⁰ Vgl. *Hirschböck / Kerschbaumer / Lehner* (2014), S. 9

⁸¹ Vgl. IAS 18.6

⁸² Vgl. *Breen et al.* (2014a), S. 10

⁸³ Vgl. IAS 18.30(c)

⁸⁴ Vgl. IFRS 9; IAS 39.55A

⁸⁵ Vgl. *Breen et al.* (2014a), S. 10

3.6 Zusammenfassende Übersicht über den Anwendungsbereich

Nachfolgende Tabelle fasst die Neuregelungen im Bereich Anwendung des Konvergenzprojekts zusammen.

Tabelle 2: „Der Anwendungsbereich“⁸⁶

	Derzeitige Bestimmungen gemäß IFRS	Derzeitige Bestimmungen gemäß US-GAAP	Neuregelungen gemäß IFRS 15/ ASC 606
Anwendungsbereich und Ausnahmen von der Anwendung	IAS 11, IAS 18, IFRIC 15, IFRIC 18, SIC 31 * IAS 18 regelt Bilanzierung von Dividenden * Ausgenommen Leasing gemäß IAS 17, Versicherungsgeschäfte gemäß IFRS 4, Dividenden aus Investitionen, etc. Zusätzliche Ausnahmen im Bereich landwirtschaftliche Erzeugnisse und Extraktion von Erzen	Vielzahl von einzelfallbezogenen, branchen- und transaktions- spezifischen Regelungen ASC 605, ASC 985-605, ASC 450, ASC 460 * Inhaltlich keine Unterschiede zu IFRS	Verträge mit Kunden * Von IFRS 15 ausgenommen sind Geschäfte betreffend Leasing, brancheninterner Tausch, IFRS 4, IFRS 9, IFRS 10, IFRS 11, IAS 17 und IAS 27 * Zinserträge und Dividenden ↓ IFRS 9 u. IAS 39 * ASC 606 beseitigt jegliche branchen- und transaktionsspezifischen Bestimmungen

3.7 Anwendungsleitlinien von IFRS 15

Der neue Standard enthält Anwendungsleitlinien, die den Unternehmen bei der Umsetzung von IFRS 15 als Unterstützung dienen sollen. Die dabei adressierten Themenbereiche wie Rückgaberechte, Gewährleistungen, Lizenzen und ähnliche Nutzungsrechte, etc. stellen Vereinbarungen dar, die auf Basis des Fünf-Stufen-Modells zur Erlöserfassung bilanziert werden sollen. Die Leitlinien stellen für die Unternehmen eine Anwendungshilfe dar, da Ermessensentscheidungen bedeutsamer werden als für die Bilanzierung nach den derzeitigen Bestimmungen. Aufgrund der Tatsache, dass die Anwendung von IFRS

⁸⁶ Eigene Tabelle

15 häufig auf Schätzungen basiert, sind die neuen Anwendungsleitlinien für gewisse Vereinbarungen zur Erlöserfassung zukünftig unabdingbar.⁸⁷

3.8 Die Kernaussage des Konvergenzprojekts

Wenn ein Unternehmen mit einem Kunden Umsätze aufgrund der Lieferung eines Produkts bzw. der Erbringung einer Dienstleistung erwirtschaftet, so bestimmen die neuen Standards, dass diesen Geschäften ein Vertrag zugrunde zu legen ist. Der Gegenstand sowie der festgesetzte Betrag unterliegen einer Vereinbarung der beiden Vertragsparteien.⁸⁸ Die Kernaussage des Konvergenzprojekts ist, dass ein Unternehmen die Erlöse resultierend aus Verträgen mit Kunden in jener Höhe zu erfassen hat, die durch eine entsprechende Gegenleistung für die Übertragung eines Vermögenswerts bzw. die Erbringung einer Dienstleistung zu erwarten ist. Die Erlöse sollen demnach erfasst werden, sobald die eingegangene Leistungsverpflichtung erfüllt worden, und die Verfügungsmacht über die Ware bzw. die Dienstleistung an den Kunden übergegangen ist.⁸⁹ Es passiert somit eine Neuorientierung weg vom Übergangszeitpunkt von Risiken und Chancen hin zum Zeitpunkt des Kontrollübergangs betreffend Dienstleistungen und Güter auf den Kunden.⁹⁰ Ausschlaggebend für die Erlöserfassung sind künftig das Vertragsverhältnis mit dem Kunden und der Erfüllungszeitpunkt der eingegangenen Leistungsverpflichtung. Betreffend die zeitliche Erlöserfassung normieren die neuen Standards eine eingehende Prüfung, ob diese zu einem konkreten Zeitpunkt oder innerhalb eines Zeitraumes erfolgt. Vor allem bei der Erlöserfassung von Mehrkomponentenverträgen werden Unternehmen Auswirkungen durch die Neuregelungen spüren. Bei Mehrkomponentenverträgen kommt es zu einem Verkauf von mehreren Einzelleistungen im Rahmen eines Vertrags, die jedoch in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Diesbezüglich können die Neuregelungen in bestimmten Branchen zu bilanziellen Herausforderungen führen, da die entsprechenden Erlöse anteilig auf die separaten Vertragskomponenten aufzuteilen sind.⁹¹ In manchen Fällen kommt es außerdem zu einer zeitlichen Verschiebung bei der Erlöserfassung.⁹²

Aufgrund der umfassenden Anwendungsleitlinien und der Pflicht zu – verglichen mit den bisherigen Regelungen – wesentlich mehr entscheidungsnützlichen Anhangangaben, ergeben sich durch die Anwendung der neuen Standards spezifische Auswirkungen auf verschiedene Branchen.⁹³ Die Anwendung der neuen Standards gebietet eine Vielzahl an Ermessensentscheidungen und erlaubt

⁸⁷ Vgl. *Grote / Hold* (2014), S. 4

⁸⁸ Vgl. *Baur* (2015), S. 47

⁸⁹ Vgl. *Barckow et al.* (2014), S. 2

⁹⁰ Vgl. *Gros* (2014), S. 1

⁹¹ Vgl. *Reinholdt / Sandleben* (2014), S. 275

⁹² Vgl. *Baur* (2015), S. 48

⁹³ Vgl. *Ernst & Young* (2014c), S. 47

praktische Erleichterungen wie beispielsweise die Zusammenfassung von Verträgen mit ähnlichen Eigenschaften zu einem Portfolio oder Zugeständnisse im Bereich der Übergangsmethoden.⁹⁴ Nichtsdestotrotz kann die erstmalige Anwendung der Neuregelungen für einzelne Unternehmen einen beträchtlichen Aufwand darstellen.⁹⁵

Das Prinzip des Konvergenzprojekts wird anhand des Fünf-Schritte-Modells umgesetzt, dessen Inhalt in den nächsten Kapiteln dieser Arbeit genauer erörtert wird. Im nächsten Hauptkapitel werden die einzelnen Schritte des Modells, wie in nachstehender Grafik abgebildet, im Detail behandelt. Zudem werden Vergleiche zur bisher geltenden Rechnungslegung nach IFRS bzw. US-GAAP gezogen sowie mögliche Problemstellungen, die sich für Unternehmen ergeben können, aufgezeigt.

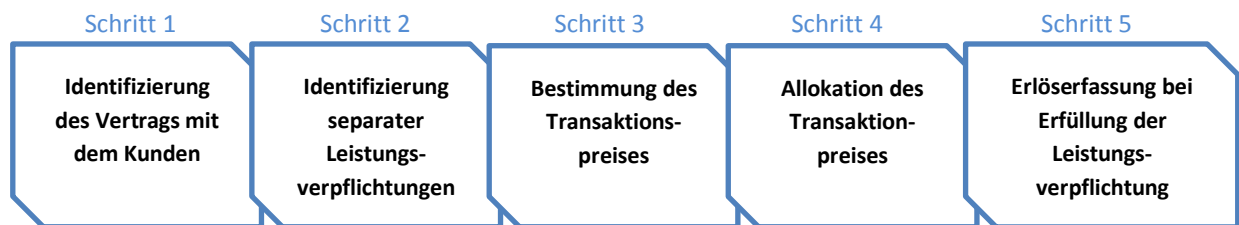


Abb.1: „Die fünf Schritte des Modells“⁹⁶

3.9 Das Grundprinzip des Konvergenzprojekts: Das Fünf-Schritte-Modell

Der Leitgedanke des Modells der neuen Standards ist, dass die Erlöserfassung von Unternehmen derart zu erfolgen hat, dass der Übergang der Verfügungsmacht betreffend die vereinbarten Waren oder Dienstleistungen auf den Kunden veranschaulicht wird.⁹⁷ Die fünf Schritte des Modells sollen eine Art Hilfestellung zur Bestimmung der Höhe und des Realisationszeitpunkts der Umsatzerlöse leisten.⁹⁸ Im Wesentlichen findet das Modell branchenübergreifend auf Verträge mit Kunden Anwendung. Ein Vertrag mit einem Kunden fällt nur dann nicht unter die Bestimmungen des neuen Standards, wenn er bereits in

⁹⁴ Vgl. *Beyhs / Schurbohm-Ebner / Viemann* (2014), S. 9

⁹⁵ Vgl. *Grote / Hold* (2014), S. 2

⁹⁶ Vgl. *Barckow et al.* (2014), S. 2

⁹⁷ Vgl. *Hirschböck / Kerschbaumer / Lehner* (2014), S. 10

⁹⁸ Vgl. *Freiberg / Lüdenbach* (2014), S. 2

den spezifischen Anwendungsbereich anderer Vorschriften fällt.⁹⁹ Die Einhaltung dieser Bestimmungen ist grundsätzlich an eine Reihe von Ermessensentscheidungen gebunden, die ein Unternehmen bei Anwendung des Modells je nach Vertragsgestaltung treffen muss.¹⁰⁰ Jedoch hat bei gleichartig ausgearbeiteten Verträgen mit ähnlichem Sachverhalt eine einheitliche Anwendung der neuen Bestimmungen zu erfolgen.¹⁰¹

Die Neuregelungen unterstreichen eine vertragsbasierte Erlöserfassung, die in nachfolgender Grafik veranschaulicht wird.

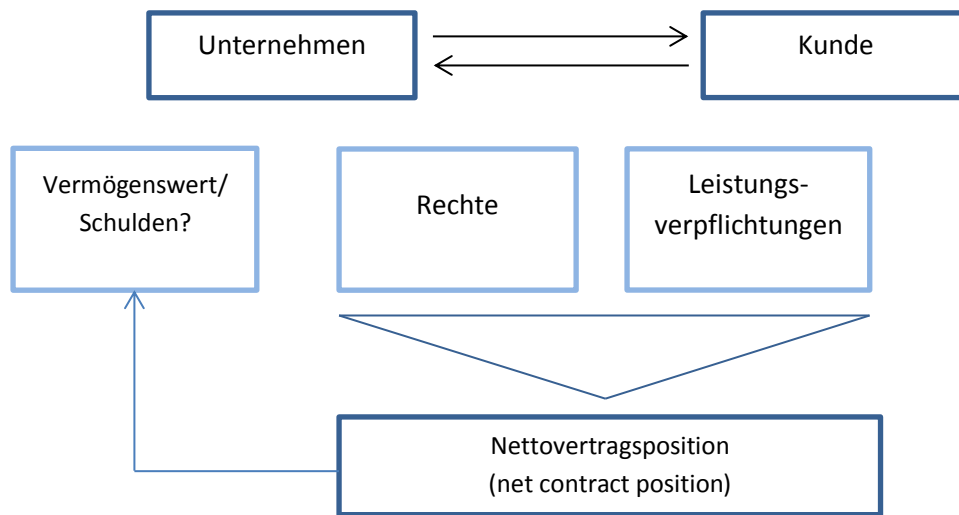


Abb.2: „Vertragsbasierte Erlöserfassung“¹⁰²

Bei Vertragsabschluss zwischen einem Unternehmen und einem Kunden kommt es aus der Kombination von Rechten und Pflichten zum Ansatz einer Nettovertragsposition mit einem Wert von Null. Voraussetzung dafür ist, dass noch keine der Vertragsparteien eine Leistung im Rahmen des Vertrags erbracht hat. Sobald seitens des Unternehmens oder des Kunden einer Leistungsverpflichtung nachgegangen bzw. diese erfüllt wird, führt dies zu einer Änderung der Nettovertragsposition. Steigt ein Nettovermögenswert oder sinkt eine Nettoverbindlichkeit aus einem spezifischen Vertrag, sind die

⁹⁹ Vgl. Breen et al. (2014b), S. 8

¹⁰⁰ Vgl. IFRS 15:IN7

¹⁰¹ Vgl. Grote / Hold (2014), S. 2

¹⁰² Ernst & Young (2011b), S. 5

Erlöse zu erfassen. Wird die Leistungsverpflichtung seitens des Unternehmens erfüllt und erlangt der Kunde die Verfügungsmacht über den zugesagten Vermögenswert, so ist die Transaktion erfolgt.¹⁰³

¹⁰³ Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 5

4 Das Fünf-Schritte-Modell

4.1 Schritt 1 – Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

4.1.1 Die Definition eines Vertrags

Der Vertrag mit einem Kunden gilt als Voraussetzung dafür, dass Erlöse gemäß den Neuregelungen realisiert werden können. Dabei muss ein Übereinkommen durch mindestens zwei Parteien getroffen werden. Dieses kann durch schriftlichen oder mündlichen Abschluss zustande kommen oder sich durch die übliche Geschäftspraxis implizit ergeben.¹⁰⁴ Überdies muss ein Vertrag zu vollstreckbaren Rechten und Pflichten zwischen den einzelnen Vertragsparteien führen.¹⁰⁵ Gemäß den Neuregelungen zur Erlöserfassung liegt ein Vertrag vor, wenn

- eine Zustimmung der Vertragsparteien erfolgt ist,
- der Vertrag wirtschaftliche Substanz hat,
- die Rechte des Kunden auf den Vertragsgegenstand vom Unternehmen eigenständig identifiziert und die Zahlungsbedingungen den Leistungsverpflichtungen zugeordnet werden können und
- der Erhalt der Gegenleistung wahrscheinlich ist.¹⁰⁶

Darüber hinaus muss das Übereinkommen rechtlich durchsetzbar sein. Solange noch nicht alle der oben aufgezeigten Kriterien erfüllt sind, wird der Vertrag mit einem Kunden in regelmäßigen Abständen neu beurteilt und auf die Anwendungsvoraussetzungen überprüft. Ab Zeitpunkt der Erfüllung aller Kriterien sind die Neuregelungen auf den jeweiligen Vertrag anzuwenden.¹⁰⁷

Der Schwellenwert zur Einschätzung des Faktors *Wahrscheinlichkeit* ist gemäß IFRS 15 ein anderer als nach ASC 606. Während das IASB die Eintrittswahrscheinlichkeit ab 50% definiert, gilt im Rahmen der US-GAAP eine Eintrittswahrscheinlichkeit von mind. 75%.¹⁰⁸ Bei der gegenständlichen Beurteilung obliegt es dem Unternehmen sowohl die Intention als auch die Fähigkeiten des Kunden auf Erfüllung der Gegenleistung innerhalb der vertraglich festgesetzten Frist zu überprüfen.¹⁰⁹ Kein Vertrag liegt vor, wenn den Vertragsparteien das unilaterale Recht zugesprochen wird, den Vertrag, der noch beidseitig unerfüllt

¹⁰⁴ Vgl. Barckow et al. (2014), S. 3

¹⁰⁵ Vgl. Europäische Kommission: Vollstreckung

¹⁰⁶ Vgl. Ohmen / Schurbohm-Ebneth (2014), S. 2

¹⁰⁷ Vgl. IFRS 15.14; ASC 606-10-25-6

¹⁰⁸ Vgl. Lasker: Comparing and Contrasting International Financial Reporting Standards (IFRS) and Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)

¹⁰⁹ Vgl. Grote / Hold (2014), S. 2

ist, zu kündigen, ohne eine Kompensation dafür entrichten zu müssen.¹¹⁰ Die neuen Standards präzisieren, dass Vertragskündigungsklauseln ein signifikantes Indiz für die Existenz eines Vertrags darstellen.¹¹¹

4.1.2 Das Risiko der Zahlungsunfähigkeit des Kunden

Es liegt eine Verpflichtung zur Beurteilung des Ausfallrisikos des Kunden vor, da anhand dieses Risikos über den Vertragsbestand gemäß den Neuregelungen entschieden wird. Ziel dieser Bestimmung ist es zu vermeiden, dass die neuen Standards bzw. das Modell auf Verträge mit Kunden, für die ein großes Risiko der Zahlungsunfähigkeit besteht, angewendet werden. In diesem Fall wäre nämlich mit der Erlösrealisierung zugleich eine entsprechende Wertminderung zu berücksichtigen.¹¹² Besteht bereits bei Vertragsanbahnung die Vermutung, dass der Kunde die relevanten Zahlungen wahrscheinlich nicht wie vertraglich festgelegt leisten kann, so wird angenommen, dass der Vertrag nicht ordnungsgemäß zustande kommt.¹¹³ Es kommt auch vor, dass ein Vertrag unterschiedliche Leistungsverpflichtungen beinhaltet, von denen nicht jede unter die Neuregelungen zur Erlöserfassung fällt.¹¹⁴ Grundsätzlich sind die Bestimmungen von IFRS 15 bzw. ASC 606 nur auf Verträge mit Kunden anwendbar, die sich auf solche Leistungen beziehen, die iZm. der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit stehen.¹¹⁵ Im Zuge der Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden kommt es vor, dass verschiedene Verträge gemeinsam eine spezifische Leistungsverpflichtung zum Inhalt haben, wodurch sich eine gemeinsame Bilanzierung ergeben kann.

4.1.3 Zusammenfassung von Verträgen

Werden mehrere Verträge gleichzeitig oder innerhalb kurzer Zeit mit ein und demselben Kunden bzw. einer diesem Kunden nahestehenden Person abgeschlossen, so sind sie als ein Vertrag zu behandeln. Voraussetzung dafür ist jedoch die Erfüllung von mindestens eines der folgenden Kriterien. Diesbezüglich muss gelten, dass

- die vertraglich geregelten Waren oder Dienstleistungen eine einzige Leistungsverpflichtung darstellen,
- die Verträge zusammen als eine Art Portfolio hinsichtlich eines gemeinsamen ökonomischen Bestrebens hin verhandelt wurden, oder

¹¹⁰ Vgl. IFRS 15.12; ASC 606-10-25-4

¹¹¹ Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 10

¹¹² Vgl. *Hirschböck / Kerschbaumer / Lehner* (2014), S. 11

¹¹³ Vgl. *Ohmen / Schurbohm-Ebneth* (2014), S. 2

¹¹⁴ Vgl. *Freiberg / Lüdenbach* (2014), S. 2

¹¹⁵ Vgl. *Morich* (2014), S. 1998

- die Höhe der Gegenleistung eines Vertrags von der Abwicklung oder dem Betrag der Gegenleistung eines anderen Vertrags abhängt.¹¹⁶

Die Preisbildung kann durch eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen den Verträgen gekennzeichnet sein. In diesen Fällen gebieten die Neuregelungen somit eine gemeinsame Bilanzierung als einen Vertrag. Ist keines der oben genannten Kriterien erfüllt, so sind die Verträge einzeln zu bilanzieren. Das Konzept über die Zusammenfassung von Verträgen kommt bereits bei den bisherigen Bestimmungen nach IFRS und US-GAAP im Bereich der Fertigungsaufträge gemäß IAS 11 zur Anwendung. Die Anwendungsvoraussetzungen sind jedoch unterschiedlich. Zudem ist das Konzept der Zusammenfassung gemäß des neuen Standards zur Erlöserfassung auf alle erfassten Verträge mit Kunden anwendbar, während gemäß den alten Regelungen lediglich Verträge iZm. Fertigungsaufträgen von der Erleichterung Gebrauch machen konnten.¹¹⁷ Sinn und Zweck dieser Anwendungserleichterung ist es, für die kombinierten Verträge die geeignete Rechnungslegungseinheit festzulegen. Bestehen Interdependenzen zwischen den Verträgen, so ist eine Verschiebung der Gewinnspanne häufig der Fall. Eine Zusammenfassung der Verträge soll dem entgegenwirken.¹¹⁸ Relevant für die Anwendung dieser Erleichterung ist außerdem die Identifizierung des unter Vertrag genommenen Kunden. Verträge, die mit mehreren Parteien eines Distributionskanals eingegangen werden, können nicht zusammengefasst werden.¹¹⁹ In manchen Fällen erfolgt eine Erbringung der vertraglich festgesetzten Gegenleistung, obwohl der jeweilige Vertrag bis dato noch nicht in den Geltungsbereich der neuen Standards fällt. Diesbezüglich kennen IFRS 15 bzw. ASC 606 die nachstehenden Bestimmungen.

4.1.4 Erhalt der Gegenleistung vor Identifizierung des Vertrags gemäß IFRS 15

Erhält ein Unternehmen die Gegenleistung eines Vertrags mit einem Kunden, auf den die Neuregelungen zur Erlöserfassung noch nicht anwendbar sind, so sind hinsichtlich der Erfassung dieser Gegenleistung zwei Alternativen möglich. Die erhaltene Gegenleistung kann als Erlös realisiert werden, was jedoch voraussetzt, dass die Gegenleistung nicht rückzahlbar und eine Vertragsabwicklung bereits erfolgt ist. Außerdem muss die erhaltene Gegenleistung dem Großteil der vertraglich festgesetzten Leistungsverpflichtung entsprechen. Es darf also im Wesentlichen keine offene Leistungsverpflichtung mehr bestehen. Treffen vorstehende Bedingungen nicht zu, so ist die erhaltene Gegenleistung beim Unternehmen als Verbindlichkeit zu bilanzieren. Prinzipiell ist das Unternehmen verpflichtet, die Vereinbarung neu zu überprüfen, um zu beurteilen, ob Schritt 1 des Modells mit seinen aufgezeigten

¹¹⁶ Vgl. Freiberg / Lüdenbach (2014), S. 2

¹¹⁷ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 21

¹¹⁸ Vgl. Barckow et al. (2014), S. 4

¹¹⁹ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 21

Kriterien zutrifft. Ist dies der Fall, ist das Modell zur Erlöserfassung auf die Vereinbarung anzuwenden.¹²⁰

Die neuen Bestimmungen von Schritt 1 bringen inhaltliche Neuerungen im Vergleich zu den bisherigen IFRS und US-GAAP mit sich, die in einem nächsten Schritt erörtert werden.

4.1.5 Schritt 1 im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS

Der neue IFRS 15 legt der Definition eines Vertrags die gesetzliche Durchsetzbarkeit zugrunde.¹²¹ Die Definition gemäß IAS 32 behandelt die Angabe und Darstellung von Finanzinstrumenten und lässt bei seiner Definition von Verträgen die gesetzliche Vollstreckbarkeit außen vor.¹²² Seitens des IASB hat es keine Neudefinition eines Vertrags nach IAS 32 gegeben, da dies unbeabsichtigte Auswirkungen auf die Bilanzierung von Finanzinstrumenten zur Folge haben könnte. Demnach bestehen nun gemäß IFRS 15 und IAS 32 zwei voneinander abweichende Definitionen eines Vertrags.¹²³

4.1.6 Schritt 1 im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP

Ist nach derzeitiger Anleitung der US-Wertpapieraufsichtsbehörde (SEC) der Handelsbrauch eines Unternehmens, dass ein Vertrag erst dann als Beweismittel einer Vereinbarung hervorgeht, wenn dieser von beiden Vertragsparteien unterzeichnet wurde, erfasst das Unternehmen die Erlöse erst bei beidseitiger Unterzeichnung der Verkaufsvereinbarung.¹²⁴ Die Neuregelungen gemäß ASC 606 kommen mitsamt dem Modell zur Erlöserfassung ungeachtet des Handelsbrauchs eines Unternehmens bereits dann zur Anwendung, wenn die Auftragserteilung vonseiten des Kunden zusammen mit der Warenlieferung einen rechtlich durchsetzbaren Vertrag begründet. Aufgrund des signifikanten Unterschiedes in der Festlegung der gesetzlichen Durchsetzbarkeit eines Vertrags, fällt die Handhabung ähnlicher Vereinbarungen nach verschiedenen Rechtsprechungen oftmals unterschiedlich aus. ASC 606 fordert zwar eine Identifizierung der Zahlungsmodalitäten eines Vertrags, jedoch müssen diese weder fixiert noch bestimmbar sein, damit ein Vertrag zustande kommt. Mehr dazu bietet Schritt 3 des Modells, in welchem die Schätzung der variablen Gegenleistung eines Vertrags detailliert beschrieben wird.¹²⁵ Zum Thema Leistungsverpflichtung stellt sich die Frage, inwiefern die Leistungserbringung eine wirtschaftliche Autonomie begründet und es demzufolge zu einer eigenständigen Bilanzierung kommen kann. Eine derartige Fragestellung wird in Schritt 2 genauer erläutert.

¹²⁰ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 19

¹²¹ Vgl. IFRS 15.9

¹²² Vgl. IAS 32.13

¹²³ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 18

¹²⁴ Vgl. SEC SAB Topic 13

¹²⁵ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 19

4.2 Schritt 2 - Identifizierung eigenständig abgrenzbarer Leistungsverpflichtungen

4.2.1 Kriterium einer eigenständig abgrenzbaren Leistungsverpflichtung

Die Neuregelungen legen auch das Bilanzierungsobjekt neu aus. Waren es sonst die mit den Kunden abgeschlossenen Verträge, so sind nun die in den jeweiligen Verträgen enthaltenen Leistungsverpflichtungen zu bilanzieren. IFRS 15 definiert eine Leistungsverpflichtung als „*rechtlich durchsetzbare (explizite oder implizite) Zusage in einem Vertrag mit einem Kunden, ein Gut oder eine Dienstleistung an diesen Kunden zu übertragen.*“¹²⁶ Es muss sich demnach um ein Versprechen handeln, die vertraglich zugesagten Waren oder Dienstleistungen an einen Kunden zu übertragen. Prinzipiell obliegt den Unternehmen die Aufgabe, jede einzelne zugesagte Warenlieferung oder Leistungserbringung in einem Vertrag mit einem Kunden zu identifizieren. Dafür müssen jedoch zwei Kriterien erfüllt sein. Einerseits sollen die Leistungsverpflichtungen voneinander abgrenzbar und von weiteren Leistungen im Vertrag identifizierbar sein und andererseits müssen die zugesagten Waren und Dienstleistungen trennbar sein. Eine eigenständig abgrenzbare Leistungsverpflichtung liegt vor, wenn dem Kunden aus dem vertraglichen Versprechen über Waren oder Dienstleistungen direkt bzw. mittelbar in Kombination mit bereits verfügbaren Ressourcen ein Nutzen entsteht. Gemäß IFRS 15.26 zählen zu den abgrenzbaren Waren und Dienstleistungen jegliche Arten von Transaktionen betreffend Kauf und Wiederverkauf, Serviceleistungen, Konzessionen, Produktion, etc.¹²⁷ Die Abgrenzung im Kontext des Vertrags wird jedoch durch die Bildung von Leistungsbündel begrenzt. Sind Waren und Dienstleistungen innerhalb eines Vertrags nicht eigenständig abgrenzbar, so sind die Leistungsverpflichtungen als nicht unabhängig zu betrachten.¹²⁸

Erbringt ein Unternehmen mehrere gleiche Leistungen, die das Kriterium der Abgrenzbarkeit erfüllen, so sind diese insgesamt als eine Leistungsverpflichtung zu beurteilen. Voraussetzung für die Aggregation ist, dass jede einzelne Ware oder Dienstleistung als eine Leistungsverpflichtung zeitraumbezogen auf einen Kunden übergeht und die Messung des Leistungsfortschritts mit der gleichen Methode durchgeführt wird. Misst ein Unternehmen den Leistungsfortschritt bei einer zugesagten Leistung Input-orientiert, bei einer anderen Leistung Output-orientiert, so können die beiden Leistungen trotz eines vorliegenden Zeitraumbezugs nicht aggregiert werden. Die Aggregation gleicher Waren oder Dienstleistungen eines Vertrags trägt demnach zu einer vereinfachten Anwendung des Modells bei, wodurch eine gewisse

¹²⁶ Ernst & Young (2011b): Umsatzrealisierung bei Verträgen mit Kunden, Das Konvergenzprojekt von IASB und FASB: Was bedeuten die vorgeschlagenen Neuregelungen für die Praxis?

¹²⁷ Vgl. IFRS 15.26

¹²⁸ Vgl. Morich (2014), S. 2000

Konsistenz bei der Identifizierung von Leistungsverpflichtungen erreicht werden kann.¹²⁹ Beinhaltet ein Vertrag mehrere Leistungszusagen, ist es Aufgabe des Unternehmens zu prüfen, welche Güter oder Dienstleistungen als deutlich abgrenzbare Leistungsverpflichtungen zu klassifizieren sind.¹³⁰ Solange Leistungsverpflichtungen nicht eigenständig abgrenzbar sind, müssen sie von Unternehmen mit anderen zugesagten Waren und Dienstleistungen zusammengefasst und wenn möglich, als ein eigenständig abgrenzbares Bündel erfasst werden.¹³¹ Die Identifikation eigenständiger und abgrenzbarer Leistungsverpflichtungen verlangt eine sorgfältige Analyse aller Leistungsverträge eines Unternehmens. Zu hinterfragen bleibt jedoch, ob die neuen Standards in Bezug auf komplexere Sachverhalte nicht einen zu großen Interpretations- und Ermessensspielraum lassen.¹³²

4.2.2 Kriterium einer separaten Leistungszusage im Vertrag

Die relevanten Waren und Dienstleistungen aus dem Vertrag müssen gemäß dem neuen Konzept trennbar bzw. identifizierbar sein, sofern derselbe Vertrag Bestimmungen über mehrere zugesagte Waren und Dienstleistungen enthält.¹³³ Das zweite Kriterium der Trennbarkeit trifft dann auf Leistungsverpflichtungen zu, wenn

- keine Zusammenfassung der zugesagten Waren oder Dienstleistungen mit anderen versprochenen Waren oder Dienstleistungen erfolgt, dass diese gemeinsam das vertraglich geregelte Gesamtgut ausmachen;
- die Leistungserbringung keine wesentlichen Modifikationen anderer Waren oder Dienstleistungen erfordert; und
- keinerlei Wechselbeziehung zwischen allen unter den gleichen Vertrag fallenden Waren oder Dienstleistungen besteht, sodass kein hoher Grad an Abhängigkeit vorliegt.¹³⁴

Von separaten Leistungsverpflichtungen ist dann die Rede, wenn die zugesagten Waren oder Dienstleistungen einzeln veräußert werden können und keine signifikanten Investitionen zur Nutzung der erhaltenen Leistung erforderlich sind.¹³⁵ Wenn sämtliche vertraglich zugesagten Waren und

¹²⁹ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 33

¹³⁰ Vgl. Baur (2015), S. 48

¹³¹ Vgl. Barckow et al. (2014), S. 5

¹³² Vgl. Ohmen / Schurbohm-Ebneth (2014), S. 2

¹³³ Vgl. Luchkovich / O'Donovan / Voigt (2015), S. 8

¹³⁴ Vgl. Barckow et al. (2014), S. 5

¹³⁵ Vgl. Freiberg / Lüdenbach (2014), S. 3

Dienstleistungen als eine separate Leistungsverpflichtung bilanziert werden, kann eine spätere Erlöserfassung verglichen mit bisherigen Vorschriften aus der Bündelung resultieren.¹³⁶

4.2.3 Schritt 2 im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS

Die derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS betreffend Erlöserfassung bieten nur begrenzt eine Anleitung für die Identifikation von eigenständig abgrenzbaren Komponenten einer Transaktion. Wesentliche Aspekte sind jedenfalls, ob ein Bestandteil einen eigenständigen Wert (Stand-alone Value) für den Kunden aufweist und der beizulegende Zeitwert verlässlich ermittelt werden kann.¹³⁷ Da die Neuregelungen von IFRS 15 umfassendere Kriterien zur Identifikation von eigenständig abgrenzbaren Bestandteilen aller Umsatz generierenden Transaktionen aufzeigen, sind in Zukunft häufiger Waren und Dienstleistungen aufgrund einer starken Abhängigkeit von anderen vertraglich zugesagten Gütern und Dienstleistungen möglicherweise zu bündeln oder gegebenenfalls zu entflechten.¹³⁸ Zudem wirken die neuen Bestimmungen bisherigen Regelungslücken betreffend Mehrkomponentenverträge insbesondere im Bereich der Telekommunikationsbranche entgegen, auf die in einem späteren Kapitel (siehe hierzu Kapitel 8.1.2) noch genauer eingegangen wird.

4.2.4 Schritt 2 im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP

Das erste Kriterium gemäß Schritt 2 des Modells von IFRS 15 ist dem Kriterium des Stand-alone Value nach derzeitigen US-GAAP sehr ähnlich, jedoch sind deren Inhalte nicht identisch. Nach derzeitiger Auffassung weist ein geliefertes Gut einen Stand-alone Value auf, wenn es ein Unternehmen separat verkaufen kann oder der Käufer das Gut um einen eigenständigen Wert wiederverkaufen könnte.¹³⁹ Die Neuregelungen gemäß ASC 606 setzen den Fokus auf den erwirtschafteten Nutzen der zugesagten Güter oder Dienstleistungen, den sie alleine oder zusammen mit verfügbaren Ressourcen generieren. Die Beurteilung der Abgrenzbarkeit hängt also weniger davon ab, ob die Ware oder Dienstleistung separat verkauft bzw. vom Käufer wiederverkauft werden kann. Bei der Beurteilung hingegen, ob der Kunde einen Nutzen aus der Ware oder Dienstleistung ziehen kann, stellen ein eigenständiger Verkaufswert und ein über dem Schrottpreis liegender Wiederverkaufswert zwei wesentliche Aspekte dar. All dies berücksichtigt, trägt das Kriterium 1 gemäß Schritt 2 des neuen Modells, verglichen mit derzeitigen US-GAAP zu wesentlich mehr eigenständig abgrenzbaren Gütern und Dienstleistungen bei.¹⁴⁰ Zwar enthalten die derzeitigen US-GAAP zur Erlöserfassung das erste Kriterium bereits in ähnlicher Form, jedoch gesteht

¹³⁶ Vgl. Barckow et al. (2014), S. 5

¹³⁷ Vgl. IFRIC 18.15

¹³⁸ Vgl. Beyhs / Schurbohm-Ebner / Viemann (2014), S. 14

¹³⁹ Vgl. ASC 605-25-25-5

¹⁴⁰ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 28

ASC 606 deutlich mehr Spielraum bei der Beurteilung der Abgrenzbarkeit zu. Es muss jedoch in Zukunft auch das Kriterium 2 erfüllt sein, um die Bilanzierung einer eigenständigen Leistungsverpflichtung gewährleisten zu können. Betroffene Unternehmen werden in Zukunft möglicherweise neue Indikatoren entwickeln müssen, um potenzielle Interdependenzen innerhalb eines Vertrags erkennen zu können.¹⁴¹ Eine allfällige Bündelung von mehreren Waren und Dienstleistungen zu einer Leistungsverpflichtung erfordert zudem neue Informationstechnik (IT)-Systeme und Prozesse, um die Allokation der Erlöse durchführen und etwaigen Angabepflichten nachkommen zu können.¹⁴² Als Beispiel hierfür zu nennen wären die SEC-Bestimmungen hinsichtlich der unterschiedlichen Ausweisung der Erlöse durch die Veräußerung von Sachanlagen und jene durch das Erbringen von Dienstleistungen.¹⁴³

4.3 Schritt 3 - Bestimmung des Transaktionspreises

4.3.1 Der Transaktionspreis

Schritt 3 des Modells beschreibt, aus welchen Bestandteilen die vertraglich festgesetzte Gegenleistung bestehen kann und wie deren Handhabung zu erfolgen hat. Im Prinzip ist als Transaktionspreis jener erwartete Betrag anzusehen, auf den das Unternehmen im Gegenzug für die Erfüllung der Leistungsverpflichtung, nämlich die Erbringung von Dienstleistungen bzw. die Übertragung von Waren auf einen Kunden, Anspruch hat. Nicht miteinzubeziehen sind Beträge, die das Unternehmen zwar einbehält, jedoch später an Dritte abzuführen hat, sogenannte Durchlaufposten wie es z.B. bei der Umsatzsteuer der Fall ist.¹⁴⁴ In der Regel lässt sich der Transaktionspreis problemlos bestimmen, da er in den meisten Fällen vertraglich fixiert ist. Das Unternehmen erhält demnach im Zeitpunkt der Übertragung des zugesagten Vermögensgegenstandes die Zahlung vom Kunden.¹⁴⁵ Es gibt Transaktionen, bei denen Unsicherheit bezüglich des Grades der Einbringlichkeit einer Forderung besteht, oder der Zeitpunkt der Übertragung der zugesagten Güter bzw. der Erbringung der Dienstleistungen sich von jenem, zu dem die Zahlung stattfindet, unterscheidet.¹⁴⁶ Die Art, der Betrag und der Erfüllungszeitpunkt der vereinbarten Gegenleistung haben dabei wesentlichen Einfluss auf die Ermittlung des Transaktionspreises. Voraussetzung für eine Ertragsrealisierung bei erfüllter Leistungsverpflichtung ist, dass der jeweilige Transaktionspreis verlässlich geschätzt werden kann.¹⁴⁷

¹⁴¹ Vgl. Breen et al. (2014b), S. 9

¹⁴² Vgl. Breen et al. (2014a), S. 27

¹⁴³ Vgl. SEC Regulation S-X, Rule 5-03(b)

¹⁴⁴ Vgl. Barckow et al. (2014), S. 6

¹⁴⁵ Vgl. Ernst & Young (2011b), S. 22

¹⁴⁶ Vgl. Ernst & Young (2011b), S. 22

¹⁴⁷ Vgl. Morich (2014), S. 2000

4.3.2 Die Schätzung des Transaktionspreises

Die Schätzung des Transaktionspreises wird unter der Bedingung vorgenommen, dass die als Ertrag verbuchte Gegenleistung in Zukunft höchstwahrscheinlich nicht zu Erlöskorrekturen jeglicher Art führen wird.¹⁴⁸ Eine Schätzung darf lediglich dann erfolgen, wenn dem Unternehmen Erfahrungswerte mit ähnlichen Verträgen vorliegen und die gegebenen Erfahrungswerte für den vorliegenden Fall anwendbar sind. Überdies besteht für ein Unternehmen die Möglichkeit, sich auf verfügbare Erfahrungswerte anderer Wettbewerber am Markt zu beziehen, die für den spezifischen Fall relevant sind. Zwar basiert die Beurteilung der Relevanz der verfügbaren Erfahrungswerte im Wesentlichen auf Ermessensentscheidungen, jedoch mindern Faktoren wie eine Vielzahl unterschiedlicher Transaktionspreise innerhalb eines Vertrags oder andauernde Unsicherheiten betreffend Höhe des Transaktionspreises die Relevanz dieser Erfahrungen. Zudem kann die vereinbarte Gegenleistung von externen Einflussfaktoren wie der Marktvolatilität abhängen, was eine angemessene Schätzung beeinträchtigt. Falls der Transaktionspreis nicht angemessen geschätzt werden kann, ist er auf jene Höhe der Gegenleistung zu begrenzen, die bereits vertraglich fixiert wurde oder bei der eine verlässliche Schätzung möglich ist.¹⁴⁹

Eine Schätzung der Umsatzerlöse darf ausnahmsweise bei verkaufs- und nutzungsabhängigen Lizenzentgelten nicht erfolgen. Dabei handelt es sich um Lizenzentgelte für die Nutzung geistigen Eigentums, deren Betragshöhe auf Drittumsätzen oder auf der jeweiligen Nutzung beruht. Derartige Entgelte sind im Zuge der Ermittlung der Gegenleistung nur dann in den Transaktionspreis miteinzubeziehen, sofern die Lizenz genutzt wird oder der zugrunde liegende Drittumsatz realisiert ist.¹⁵⁰ Verkaufs- und nutzungsabhängige Lizenzentgelte werden in einem späteren Kapitel über die Anwendungsleitlinien (siehe hierzu Kapitel 5.4.4) noch genauer behandelt.

Um den Transaktionspreis anhand des Modells bestimmen zu können, muss ein Unternehmen mehrere Aspekte beachten. Als relevante Einflussfaktoren gelten

- unbare Gegenleistungen,
- Entgeltleistungen an Kunden,
- variable Kaufpreisbestandteile und

¹⁴⁸ Vgl. Ohmen / Schurbohm-Ebneth (2014), S. 2

¹⁴⁹ Vgl. Ernst & Young (2011b), S. 22

¹⁵⁰ Vgl. KPMG (2014a), S. 4

- wesentliche Finanzierungskomponenten.¹⁵¹

4.3.3 Unbare Gegenleistung

Gelegentlich bilden nicht bargeld-basierte Vergütungen, sprich unbare Gegenleistungen wie z.B. ein Tauschgeschäft, die Basis des Transaktionspreises.¹⁵² Die Ermittlung des Transaktionspreises erfolgt dabei unter Berücksichtigung des beizulegenden Zeitwerts der betroffenen, nicht zahlungswirksamen Gegenleistung. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass der beizulegende Zeitwert der unbaren Gegenleistung anhand einer verlässlichen Schätzung bestimmt werden kann. Ist dies nicht der Fall, so ist eine indirekte Schätzung bezugnehmend auf den Einzelveräußerungspreis der im Tausch für die nicht zahlungswirksame Gegenleistung zugesagten Ware oder Dienstleistung vorzunehmen.¹⁵³ Nicht selten ist es der Fall, dass vom Kunden zur Vertragserfüllung eigene Güter oder Dienstleistungen wie z.B. Arbeitskräfte miteingebracht werden. Sofern das Unternehmen die Verfügungsmacht darüber erlangt, stellen die vom Kunden eingebrachten Güter oder Dienstleistungen unbare Gegenleistungen dar und sind wie zuvor beschrieben zu behandeln.¹⁵⁴

4.3.4 Entgeltleistungen an Kunden

Gelegentlich entrichtet ein Unternehmen Zahlungen an Kunden mit dem Zweck, die erworbenen Güter oder Dienstleistungen für eigene betriebliche Bedürfnisse zu nutzen. In vielen Fällen sollen Entgeltleistungen an Kunden jedoch lediglich einen Kaufanreiz darstellen, um Waren oder Dienstleistungen des Unternehmens zu erwerben. Häufige Formen von Entgeltleistungen an Kunden sind flüssige Mittel, Gutschriften, Rabatte, Beträge zur Sicherung des Verkaufspreises oder Gratisdienstleistungen, die der Kunde in Abzug bringen kann.¹⁵⁵ Zunächst muss das Unternehmen definieren, um welche Art der Vergütung es sich bei der Entgeltleistung an einen Kunden handelt. Die Gegenleistung kann

- den Transaktionspreis vermindern,
- eine Zahlung für ein eigenständiges Gut bzw. eine eigenständig abgrenzbare Leistung darstellen, oder
- eine Kombination aus beiden zuvor genannten Punkten sein.¹⁵⁶

¹⁵¹ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 34

¹⁵² Vgl. Freiberg / Lüdenbach (2014), S. 3

¹⁵³ Vgl. Beyhs / Schurbohm-Ebneth / Viemann (2014), S. 15

¹⁵⁴ Vgl. Ernst & Young (2011b), S. 26

¹⁵⁵ Vgl. Ernst & Young (2011b), S. 26 f.

¹⁵⁶ Vgl. Barckow et al. (2014), S. 7

Handelt es sich bei der entrichteten Gegenleistung an einen Kunden bspw. um einen Preisnachlass, so muss das Unternehmen den Transaktionspreis und damit einhergehend die Umsatzerlöse um den entsprechenden Betrag vermindern. Diese Reduktion des Preises ist zum Zeitpunkt der Lieferung bzw. Erbringung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen, oder – sofern später – zum Zeitpunkt der Zusage der Gegenleistung an einen Kunden zu erfassen. Wird das Entgelt dem Kunden als Zahlung für eigenständige Güter oder Dienstleistungen gewährt, so führt dies zu keiner Erlösminderung, stattdessen muss dieser Betrag vom Unternehmen als Aufwand erfasst werden. Die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen werden vom Unternehmen als im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit getätigte Einkäufe bilanziert. Etwaige Kombinationen kommen bspw. vor, wenn der Kunde nach Erhalt der entrichteten Gegenleistung vom Unternehmen einen höheren Transaktionspreis für den Erhalt der Güter oder Dienstleistungen zu zahlen hat. Dies würde beim Unternehmen einerseits eine Verminderung des Transaktionspreises, andererseits eine reguläre Zahlung für ein eigenständiges Gut oder eine spezifische Dienstleistung darstellen.¹⁵⁷

4.3.5 Variable Kaufpreisbestandteile

Prinzipiell ermitteln Unternehmen einen spezifischen Transaktionspreis auf Basis ihrer Erwartungen hinsichtlich der vom Kunden zu erhaltenden Gegenleistung. Zu der vertraglich fixierten Gegenleistung sind etwaige variable Komponenten wie Skonti, Preiszugeständnisse, Vertragsstrafen oder Rückgaberechte zu berücksichtigen, die sich in ihrer Betragshöhe und ihrem zeitlichem Anfall unterscheiden können.¹⁵⁸ Nicht selten kommt es vor, dass den Transaktionspreis ein hohes Maß an Variabilität kennzeichnet. Die Neuregelungen sehen vor, dass die Bewertung variabler Kaufpreisbestandteile auf Basis einer wahrscheinlichkeitsgewichteten Schätzung zu erfolgen hat. Unter Berücksichtigung aller verfügbaren Informationen, die sich gegebenenfalls als relevant erweisen, hat die Schätzung entweder die Summe der Erwartungswerte mitsamt ihren Eintrittswahrscheinlichkeiten zu enthalten oder auf Basis des wahrscheinlichsten Wertes zu erfolgen.¹⁵⁹ Es besteht somit ein Wahlrecht zwischen der Methode der Erwartungswerte, die bei einer Vielzahl von Verträgen mit ähnlichen Eigenschaften angemessen ist, und der Methode des wahrscheinlichsten Wertes. Letztere erweist sich dann als sinnvolle Wahl, wenn ein Vertrag nur wenige potenzielle Ergebnisse aufzeigt.¹⁶⁰ Gemein ist jedoch beiden Methoden, dass die Anwendung auf einen Vertrag, um die Ungewissheit einer variablen

¹⁵⁷ Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 27

¹⁵⁸ Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 23

¹⁵⁹ Vgl. *Barckow et al.* (2014), S. 6

¹⁶⁰ Vgl. *Breen et al.* (2014a), S. 36

Kaufpreiskomponente schätzen zu können, stetig zu erfolgen hat.¹⁶¹ Die beiden Standardsetter IASB und FASB sehen jedoch in der Methode der wahrscheinlichkeitsgewichteten Schätzung das größte Potential, eine weitgehend stetige Bilanzierung von ähnlichen Verträgen zu erreichen.¹⁶² Allgemein trägt die Schätzung der variablen Kaufpreisbestandteile auf Basis von historischen Daten bzw. Erwartungswerten zu einer früheren Erlöserfassung bei.¹⁶³

Die Einbringlichkeit von Forderungen ist im Wesentlichen von der Zahlungsfähigkeit des Kunden abhängig. Nicht immer erhält ein Unternehmen die zustehende Gegenleistung zeitgleich mit der Übertragung der Verfügungsmacht über die zugesagten Güter oder Dienstleistungen an den Kunden. In solchen Fällen entsteht ein gewisser Unsicherheitsfaktor und der Transaktionspreis unterliegt einer Schätzung. Ist eine verlässliche Schätzung nicht möglich, dürfen die Umsatzerlöse zu jenem Zeitpunkt realisiert werden, zu dem eine angemessene Schätzung durchgeführt werden kann oder schlussendlich erst bei Erhalt der vereinbarten Zahlung.¹⁶⁴ Unsicherheiten, die sich aufgrund variabler Komponenten eines Transaktionspreises ergeben, können allerdings nur begrenzt miteinbezogen werden. Grundsätzlich muss die Schätzung anhand der Annahme erfolgen, dass daraus höchstwahrscheinlich keine wesentlichen Erlösanpassungen resultieren werden. Diesbezüglich gelten die Schwellenwerte zur Einschätzung des Faktors Wahrscheinlichkeit gemäß IFRS und US-GAAP (siehe hierzu Kapitel 4.1.1) analog. Würde sich eine spätere Anpassung der Umsatzerlöse ergeben, ist zu evaluieren, ob eine Erlöserfassung vertretbar ist. Als mögliche Indizien für eine wahrscheinliche Erlösanpassung wäre bspw. eine starke Abhängigkeit von externen Faktoren, geringe Erfahrungswerte im Unternehmen oder andauernde Unsicherheit bezüglich der Höhe der Gegenleistung zu nennen.¹⁶⁵ Eine Beurteilung dieser Faktoren hat vom Unternehmen zu jedem Bilanzstichtag zu erfolgen. Solange eine spätere Korrektur des Betrags nach unten wahrscheinlich ist, sind die gesamten variablen Kaufpreisbestandteile nicht im Transaktionspreis zu berücksichtigen.¹⁶⁶ Sie sind also nur bis zu der Höhe zulässig, bei der später eine Reduktion der Umsatzerlöse so gut wie ausgeschlossen ist. Ausgenommen von dieser Anwendung sind wiederum verkaufs- und nutzungsabhängige Lizenzentgelte für die Nutzung geistigen Eigentums.¹⁶⁷

Häufig unterliegen die geschätzten Erwartungswerte einer späteren Änderung. So kann es sein, dass eine tatsächlich höhere Betragssumme eingehoben wird als angenommen. Allfällige spätere Änderungen sind

¹⁶¹ Vgl. IFRS 15.54; ASC 606-10-32-9

¹⁶² Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 23

¹⁶³ Vgl. *KPMG* (2014a), S. 4

¹⁶⁴ Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 24

¹⁶⁵ Vgl. *Barckow et al.* (2014), S. 6

¹⁶⁶ Vgl. IFRS 15.56

¹⁶⁷ Vgl. *Beyhs / Schurbohm / Viemann* (2014), S. 16

unter den sonstigen betrieblichen Erträgen oder Aufwendungen zu verbuchen. Es erfolgt demnach kein Ausweis unter den Umsatzerlösen. Die beiden Standardsetter IASB und FASB unterstreichen somit das Grundprinzip, dass erfasste Erlöse nach Erfüllung der Leistungsverpflichtung nicht mehr geändert werden sollen. So sind bspw. Wertminderungen oder Wertaufholungen betreffend Forderungen in den sonstigen betrieblichen Erträgen oder Aufwendungen zu berücksichtigen.¹⁶⁸

4.3.6 Wesentliche Finanzierungskomponenten

Das grundlegende Ziel eines Unternehmens ist es, die Umsatzerlöse in der Höhe zu bilanzieren, die repräsentativ ist für den Barverkaufspreis zum Zeitpunkt des Übergangs der Verfügungsmacht über die zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden.¹⁶⁹ Bei bestimmten Transaktionen ist es jedoch der Fall, dass der Zeitpunkt der Zahlung und jener des Übergangs der Verfügungsmacht voneinander abweichen. Erbringt ein Kunde die Gegenleistung an ein Unternehmen im Voraus, sprich noch vor Erhalt der Verfügungsmacht über die Waren oder Dienstleistungen, so stellt dies beim Unternehmen eine Einlage dar. Wird die Gegenleistung wiederum erst im Nachhinein entrichtet, gewährt das Unternehmen dem Kunden somit faktisch einen Kredit. Tritt einer der beiden Fälle ein, so erfolgt die Ermittlung des Transaktionspreises durch eine Abzinsung der vereinbarten Gegenleistung. Durch die Neuregelungen müssen die Unternehmen im Rahmen ihres Jahres- bzw. Konzernabschlusses eine Beurteilung bzw. Bestimmung der Konsequenzen vorgezogener oder nachträglicher Zahlungen vornehmen, die aus ihren Verträgen resultieren. Zudem ist zu entscheiden, ob eine Anpassung der betroffenen Umsatzerlöse zu erfolgen hat.¹⁷⁰ Beahlt der Kunde nunmehr die Gegenleistung vorzeitig, ist die im Vertrag enthaltene Finanzierungskomponente als Zinsaufwand zu erfassen. Im Falle einer nachträglichen Zahlung ist ein Zinsertrag zu verbuchen. In beiden Fällen hat die Bilanzierung jedoch getrennt von den Umsatzerlösen aus Verträgen mit Kunden zu erfolgen.¹⁷¹

Als Abzinsungssatz wird jener herangezogen, den das Unternehmen verwendet hätte, wenn ein gesondertes Finanzierungsgeschäft mit dem Kunden abgeschlossen worden wäre.¹⁷² Das Heranziehen eines risikolosen Zinssatzes oder eines vertraglichen Fixzinses ist ausgeschlossen, da der verwendete Abzinsungssatz prinzipiell das Risiko der Zahlungsunfähigkeit des Kunden widerspiegeln soll. Geschieht also eine Anpassung des Zinssatzes, so kann eine Adaption des Transaktionspreises unterbleiben.¹⁷³ Um

¹⁶⁸ Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 24

¹⁶⁹ Vgl. *Beyhs / Schurbohm / Viemann* (2014), S. 18

¹⁷⁰ Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 25

¹⁷¹ Vgl. *Breen et al.* (2014a), S. 43

¹⁷² Vgl. *Breen et al.* (2014b), S. 12

¹⁷³ Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 25

zu prüfen, ob ein Vertrag eine signifikante Finanzierungskomponente umfasst, geben die neuen Standards gewisse Indikatoren vor. Als Beispiel für einen Indikator wäre der Zeitraum zwischen dem Übergang der Verfügungsmacht und der Zahlung des Kunden zu nennen.¹⁷⁴ Sofern die zeitliche Differenz weniger als zwölf Monate beträgt, erweist sich eine Finanzierungskomponente in einem Vertrag als nicht wesentlich. Rechnet ein Unternehmen damit, die Zahlung innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten vor bzw. nach der Übertragung der Verfügungsmacht über die vereinbarten Waren oder Dienstleistungen zu erhalten, darf ein Unternehmen auf die Anpassung des Transaktionspreises um die Finanzierungskomponente verzichten. Es handelt sich hierbei um die Gewährung einer praktischen Erleichterung.¹⁷⁵ Weisen Verträge eine Laufzeit von mehr als zwölf Monaten auf, so kommt die praktische Erleichterung nur dann zur Anwendung, wenn sich der Zeitraum zwischen Zahlung der Gegenleistung und Übergang der Verfügungsmacht über die betreffenden Waren oder Dienstleistungen auf weniger als zwölf Monate erstreckt. Die neuen Standards zeigen auf, dass Unternehmen den Abzinsungssatz bereits zu Vertragsbeginn gemäß der jeweiligen Kreditwürdigkeit des Kunden bestimmen sollen. Jegliche Änderung eines Sachverhalts führt zu keiner Aktualisierung der Rate.¹⁷⁶

Die separate Darstellung der Finanzierungskomponenten kann vor allem bei langfristigen Verträgen mit einer Erlöserfassung, die über einen gewissen Zeitraum erfolgt, komplexe Berechnungen mit sich bringen und bietet für Unternehmen zudem einen großen Ermessensspielraum. Es ist für Unternehmen somit vorab sinnvoll zu kontrollieren, ob Zinskomponenten mit den verfügbaren Systemen und Prozessen feststellbar und kalkulierbar sind.¹⁷⁷ Außerdem muss ein potenzieller Anpassungsbedarf eruiert und auf seine Durchführbarkeit geprüft werden.¹⁷⁸

4.3.7 Schritt 3 im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS

Grundsätzlich ist die Bestimmung, unbare Gegenleistungen anhand des beizulegenden Zeitwerts zu messen, ähnlich zu der derzeitigen Rechtslage gemäß IAS 18.¹⁷⁹ Nichtsdestotrotz unterscheidet sich die neue Handhabung insofern, als für den Fall, dass der Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen nicht verlässlich bestimmt werden kann, die Einzelveräußerungspreise der übertragenen Waren oder Dienstleistungen zur Bestimmung der Gegenleistung herangezogen werden.

¹⁷⁴ Vgl. Freiberg / Lüdenbach (2014), S. 3

¹⁷⁵ Vgl. Beyhs / Schurbohm / Viemann (2014), S. 18

¹⁷⁶ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 42

¹⁷⁷ Vgl. KPMG (2014a), S. 4

¹⁷⁸ Vgl. Beyhs / Schurbohm / Viemann (2014), S. 19

¹⁷⁹ Vgl. IAS 18.12

Nach derzeitigen IFRS ist die Gegenleistung anhand des Zeitwerts der aufgegebenen Güter oder Dienstleistungen zu bemessen.¹⁸⁰

Geleistete Entgelte an Kunden werden nach derzeitigen Grundsätzen der IFRS nur begrenzt behandelt. Zwar sind sie in mehreren Formen wie z.B. Gratisprodukte, Mengenrabatte, Gutschriften oder Treuegutscheine vorzufinden, jedoch ist die derzeitige Handhabung in der Praxis sehr unterschiedlich.¹⁸¹ Manche Unternehmen verringern den Transaktionspreis, andere erfassen das geleistete Entgelt als Aufwand. Häufig wird die Gegenleistung auch als separates Ergebnis ausgewiesen. Fakt ist, dass die Neuregelungen von IFRS 15 bei einigen Unternehmen einen Umbruch in der Bilanzierung von an Kunden entrichtete Gegenleistungen bedeutet.¹⁸²

Die Höhe der Umsatzerlöse kann aufgrund der Bestimmungen des neuen Standards einer signifikanten Änderung unterliegen. Gemäß den Neuregelungen sind in jeder Periode nachträgliche Änderungen des Transaktionspreises vorzunehmen, falls Anpassungsbedarf besteht. Es passiert somit eine Neubewertung der Erlöse zu jedem Bilanzstichtag. Die derzeitigen Regelungen nach IAS 18 verbieten es, den Transaktionspreis nachträglich anzupassen.¹⁸³

Die Berücksichtigung des Risikos der Ungewissheit bei variablen Kaufpreisbestandteilen stellt eine signifikante Änderung im Bereich der Erlöserfassung nach IFRS dar.¹⁸⁴ Während die Neuregelungen von IFRS 15 Bestimmungen betreffend ungewisse Ereignisse beinhalten, sehen die derzeitigen Regelungen vor, dass jegliche Ungewissheit über ein Ergebnis die Erlöserfassung ausschließt. Demnach sind Erlöse lediglich dann zu erfassen, wenn die Gegenleistung verlässlich geschätzt werden kann.¹⁸⁵

Enthält ein Vertrag signifikante Finanzierungsbestandteile, so ist der Transaktionspreis in Zukunft abzuzinsen. Die derzeitigen Grundsätze nach IFRS betreffend Erlöserfassung aus Verträgen mit Kunden enthalten keine Bestimmungen zur Berücksichtigung des Zinseffekts. Der Fokus wird lediglich auf die Periodenabgrenzung der Gegenleistung gesetzt, wodurch die Bilanzierung bei den Unternehmen sehr unterschiedlich ausfällt.¹⁸⁶ Die Bestimmungen der derzeitigen Standards gemäß IFRS verlangen im Falle einer verspäteten Zahlung bei Finanztransaktionen eine Abzinsung des Transaktionspreises.¹⁸⁷ Sie

¹⁸⁰ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 47

¹⁸¹ Vgl. IFRIC 13

¹⁸² Vgl. Breen et al. (2014a), S. 50

¹⁸³ Vgl. Ernst & Young (2011b), S. 22

¹⁸⁴ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 40

¹⁸⁵ Vgl. IAS 18.14(c)

¹⁸⁶ Vgl. Ernst & Young (2011b), S. 25

¹⁸⁷ Vgl. IAS 18.11

beinhalten jedoch keinerlei Anleitung, ob vorzeitige Zahlungen eine Anpassung der Gegenleistung zur Folge haben.¹⁸⁸ Es kann nicht abschließend beurteilt werden, ob mit der neuen Rechtslage hierzu eine Verbesserung der Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen einhergeht.

4.3.8 Schritt 3 im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP

Die Bilanzierung unbarer Gegenleistungen auf Basis des Zeitwerts ist weitgehend konsistent mit den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP betreffend unbare Transaktionen. Eine Ausnahme stellt die anteilsbasierte Vergütung als unbare Gegenleistung dar.¹⁸⁹ Bei anteilsbasierten Vergütungen handelt es sich um Transaktionen, bei denen ein Unternehmen als Gegenleistung für die Erbringung einer Dienstleistung oder Lieferung einer Ware Eigenkapitalinstrumente des anderen Unternehmens erhält.¹⁹⁰ Derzeitige Bestimmungen der US-GAAP enthalten spezifische Vorschriften zum Zeitpunkt der Bemessung der erhaltenen anteilsbasierten Vergütung und Anleitungen hinsichtlich Ansatz und Bewertung.¹⁹¹ Die Neuregelungen gemäß ASC 606 schreiben eine einheitliche Bilanzierung der erhaltenen Eigenkapitalinstrumente im Rahmen eines Vertrags mit einem Kunden mit anderen unbaren Gegenleistungen vor.¹⁹²

Die derzeitigen Bestimmungen der US-GAAP betreffend geleistete Entgelte an Kunden in Form von flüssigen Mitteln enthalten die Regelung, dass diese als eine Reduktion der Erlöse zu erfassen sind. Bei dieser Bestimmung handelt es sich jedoch um eine widerlegbare Vermutung. Erhält nämlich das Unternehmen im Gegenzug zu der entrichteten Zahlung einen feststellbaren Nutzen, von dem der Zeitwert verlässlich geschätzt werden kann, so wirkt dies der Annahme entgegen.¹⁹³ Die Neuregelungen gemäß ASC 606 hingegen, geben den Unternehmen vor, zu überprüfen, ob sie anstatt eines feststellbaren Nutzens unterscheidbare Güter oder Dienstleistungen im Gegenzug zu der Zahlung an den Kunden erhalten. Ist dies der Fall, so ist keine Verringerung des Transaktionspreises und somit der Erlöse vorzunehmen.¹⁹⁴ Die Neuregelungen sehen demnach unter Umständen von der expliziten Bestimmung zur Umsatzreduktion ab.¹⁹⁵

¹⁸⁸ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 45

¹⁸⁹ Vgl. ASC 845-10-30-3

¹⁹⁰ Vgl. IFRS 2.2

¹⁹¹ Vgl. ASC 505-50

¹⁹² Vgl. Breen et al. (2014a), S. 48

¹⁹³ Vgl. ASC 605-50-45-2

¹⁹⁴ Vgl. ASC 606-10-32-25

¹⁹⁵ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 51

Gemäß derzeitigen Bestimmungen liegt der Fokus auf der Beurteilung, ob der Transaktionspreis vertraglich festgelegt oder bestimmbar ist.¹⁹⁶ Die Berücksichtigung variabler Kaufpreisbestandteile ist demnach entweder verboten oder zulässig.¹⁹⁷ In Hinblick auf die Bestimmung des Transaktionspreises kennen die Neuregelungen von ASC 606 die Schätzung variabler Kaufpreisbestandteile. Sie zeigen die Möglichkeit auf, das explizite Verbot der Erfassung variabler Kaufpreisbestandteile mit einer festgelegten Beschränkung zu umgehen, wodurch in Zukunft in vielen Fällen eine vorgezogene Erlöserfassung vorgenommen werde.¹⁹⁸

Vorausgezahlten Beträgen als Teil des Kaufpreises von Gütern, Sachanlagen oder Dienstleistungen wird nach derzeitigen Vorschriften gemäß US-GAAP keinerlei Zinskomponente beigemessen.¹⁹⁹ Es resultiert aus den Neuregelungen von ASC 606 eine Umstellung der Bilanzierung dahingehend, dass eine signifikante Finanzierungskomponente die vertragliche Leistungsverpflichtung über einen längeren Zeitraum aufgrund des Zinseffekts ansteigen lässt. Dies bedeutet vor allem in Branchen mit langfristigen Verträgen einen großen Anpassungsbedarf, da die Gegenleistung vom Kunden meist vor Übergang der Verfügungsmacht entrichtet wird.²⁰⁰ Identifiziert ein Unternehmen mehrere Leistungsverpflichtungen in Schritt 2, so muss die in Schritt 3 definierte Gegenleistung den jeweiligen Leistungsverpflichtungen zugeteilt werden.²⁰¹ Schritt 4 beschreibt die Allokation im Detail.

4.4 Schritt 4 – Allokation des Transaktionspreises

4.4.1 Die Aufteilung der Gegenleistung

Umfasst ein Vertrag mehr als eine Leistungsverpflichtung, wird der Transaktionspreis zu Vertragsbeginn auf diese aufgeteilt. Eine Aufteilung auf die entsprechenden Leistungsverpflichtungen eines Vertrags erfolgt ebenso bei variablen Kaufpreisbestandteilen oder Preisnachlässen.²⁰² Um zu eruieren, welcher Betrag der Gegenleistung genau auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen entfällt, muss ein Unternehmen den Wert einer Leistungsverpflichtung ins Verhältnis zu dem Gesamtbetrag aller vertraglich festgelegten Leistungsverpflichtungen setzen.²⁰³ Enthält ein Vertrag einen nicht direkt zurechenbaren Preisnachlass, so ist dieser ebenfalls anteilmäßig zu verteilen. Das Modell definiert den Einzelveräußerungspreis als den Betrag, den ein Unternehmen als einzelnen Verkaufspreis der Ware

¹⁹⁶ Vgl. SEC SAB ASC 13

¹⁹⁷ Vgl. *Beyhs / Schurbohm / Viemann* (2014), S. 17

¹⁹⁸ Vgl. *Breen et al.* (2014a), S. 40

¹⁹⁹ Vgl. ASC 835-30-15-3(b)

²⁰⁰ Vgl. *Breen et al.* (2014a), S. 45

²⁰¹ Vgl. *KPMG* (2014a), S. 5

²⁰² Vgl. IFRS 15.76; ASC 606-10-32-31

²⁰³ Vgl. *Freiberg / Lüdenbach* (2014), S. 3 f.

oder Dienstleistung bei einer Transaktion mit einem fremden Dritten zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ansetzen würde.²⁰⁴ Sind die Einzelveräußerungspreise nicht direkt beobachtbar, so müssen diese auf Basis einer angemessenen Methode geschätzt werden.²⁰⁵

4.4.2 Die Schätzung der Einzelveräußerungspreise

Nicht immer sind Preise vom Markt direkt ableitbar, wodurch eine angemessene Schätzung unerlässlich für die Bilanzierung ist. Die Schätzung der Einzelveräußerungspreise kann anhand

- der erwarteten Kosten zuzüglich einer Marge,
- auf Basis der Gegebenheiten am Markt, z.B. anhand der Preise von Konkurrenten, oder
- durch die Residualwertmethode erfolgen.²⁰⁶

Für die Anwendung der Residualwertmethode ist jedoch ein hoher Grad an Unsicherheit bei Schätzung der Preise Voraussetzung.²⁰⁷ Dabei wird die Differenz zwischen dem gesamten Transaktionspreis und den beobachtbaren Einzelveräußerungspreisen der übrigen Leistungsverpflichtungen angesetzt. Werden die erwarteten Kosten zuzüglich einer Marge (Expected Cost Plus a Margin-Approach) bilanziert, erfolgt die Schätzung auf Basis von Lieferungen ähnlicher Waren und Dienstleistungen. Orientiert sich ein Unternehmen am Markt (Adjusted Market Assessment-Approach), kann es gegebenenfalls auch die Preise der Konkurrenten als Vergleichsbasis heranziehen. IFRS 15 erlaubt jede für die Schätzung des Einzelveräußerungspreises geeignete Methode, deren Anwendung konsistent auf Waren und Dienstleistungen erfolgen kann. Dabei ist die Anzahl der als Basis herangezogenen beobachtbaren Parameter wesentlich.²⁰⁸

4.4.3 Änderungen des Transaktionspreises nach Abschluss des Vertrags

Grundsätzlich resultiert aus einer Änderung des Transaktionspreises eine Neubewertung der Leistungsverpflichtung unter Beibehaltung der vereinbarten Vertragsverhältnisse.²⁰⁹ Das Modell gibt vor, dass Einzelveräußerungspreise nach Vertragsabschluss nicht mehr anzupassen sind. Die Beträge werden lediglich im Rahmen der Vertragserfüllung angepasst, wenn bspw. zusätzliche Rabatte gewährt werden. Später eintretende Änderungen des Transaktionspreises, die sich auf bereits

²⁰⁴ Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 29

²⁰⁵ Vgl. *KPMG* (2014a), S. 5

²⁰⁶ Vgl. *Beyhs / Schurbohm / Viemann* (2014), S. 19

²⁰⁷ Vgl. *KPMG* (2014a), S. 5

²⁰⁸ Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 29

²⁰⁹ Vgl. *Morich* (2014), S. 2001

erfüllte Leistungsverpflichtungen beziehen, sind wie bereits in 4.3.5. erwähnt, in der vereinbarten Periode erfolgswirksam zu erfassen.²¹⁰

4.4.4 Schritt 4 im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS

Die derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS beinhalten nur wenige Sachverhalte bzgl. der Allokation einer Gegenleistung auf mehrere Komponenten eines Vertrags. Lediglich Interpretationen zu Kundenbindungsprogrammen und zur Errichtung von Immobilien behandeln dies.²¹¹ Die Neuregelungen von IFRS 15 führen Anwendungsgrundsätze für alle Verträge mit Kunden ein, wodurch eine einheitliche Allokation der Transaktionspreise geschaffen wird.²¹² IFRIC 13 kennt zwei unterschiedliche Bewertungsmethoden hinsichtlich einer Allokation einer Preisgutschrift. Es gibt die Residualwertmethode, bei der eine Gutschrift mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet werden kann; ein etwaiger Restwert wird dabei der Ware oder Dienstleistung zugeordnet. Andererseits gibt es die Relative-Fair-Value-Methode, bei der eine Aufteilung des Transaktionspreises im Verhältnis der Einzelveräußerungspreise auf die eigenständigen Waren und Dienstleistungen geschieht. Da die Neuregelungen von IFRS 15 die letztere Methode zwingend vorschreiben, kommt die Residualwertmethode gemäß IFRIC 13 für die Allokation des Transaktionspreises nicht mehr zur Anwendung. Wie oben ausgeführt wird sie lediglich in besonderen Fällen für die Schätzung der Veräußerungspreise verwendet.²¹³

4.4.5 Schritt 4 im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP

Derzeit gibt es hinsichtlich der Allokation eines Transaktionspreises gemäß US-GAAP jene Begrenzung, nach welcher die Residualmethode nicht zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises angewendet werden darf.²¹⁴ Stattdessen gilt VSOE als die bevorzugte Methode zur Schätzung der Einzelveräußerungspreise. Die Residualwertmethode nach ASC 606 unterscheidet sich vor allem darin von der bisherigen Rechtslage, dass sie hauptsächlich zur Schätzung des Veräußerungspreises einer Ware oder Dienstleistung genutzt wird und kaum mehr bei der Bestimmung der Allokation der Gegenleistung auf die Leistungsverpflichtungen zur Anwendung kommt.²¹⁵

²¹⁰ Vgl. Freiberg / Lüdenbach (2014), S. 4

²¹¹ Vgl. IFRIC 13.5; IFRIC 15.8

²¹² Vgl. Breen et al. (2014a), S. 53

²¹³ Vgl. Ernst & Young (2011b), S. 30

²¹⁴ Vgl. ASC 605-25

²¹⁵ Vgl. ASC 605-20-25-2

4.5 Schritt 5 – Erlöserfassung bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung

4.5.1 Das Prinzip der Erfüllung durch Kontrollübergang

Einer bestimmten Leistungsverpflichtung zugeteilte Umsatzerlöse sind zu erfassen, wenn der Kunde die Kontrolle bzw. die Verfügungsmacht über die zugrunde liegenden Waren oder Dienstleistungen erhält.²¹⁶

Gemäß IFRS 15 hat ein Kunde die Verfügungsmacht über eine Ware oder Dienstleistung erhalten, sobald er über die gegenwärtige Verwendung bestimmen und selbst einen wesentlichen Nutzen, wie bspw. den Anspruch auf Zahlungsmittelzuflüsse, daraus ziehen kann. Mit dem Übergang der Verfügungsmacht über die zugesagten Güter und Dienstleistungen werden auch sämtliche Rechte an diesen auf den Kunden übertragen.²¹⁷ Die Neuregelungen unterscheiden dabei zwei Konzepte zur Erlöserfassung. Unternehmen müssen bei Vertragsabschluss für jede identifizierte Verpflichtung prüfen, ob die Leistungserfüllung über einen gewissen Zeitraum geschieht; anderenfalls gilt die Leistungsverpflichtung als zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt.²¹⁸

4.5.2 Zeitraumbezogene Erlöserfassung

Werden Leistungsverpflichtungen über einen Zeitraum hinweg erfüllt, entspricht dies im Grunde der Erfassung nach Fertigstellungsgrad (Percentage of Completion - PoC).²¹⁹ Eine Leistungsverpflichtung wird von einem Unternehmen dann über einen gewissen Zeitraum erfüllt, wenn

- der Kunde zeitgleich mit der Leistungserfüllung durch das Unternehmen den zugesagten Nutzen erhält und verbraucht,
- das Unternehmen mit der Leistungserbringung einen Vermögenswert erzeugt oder verbessert, über den der Kunde währenddessen verfügt, oder
- die erbrachte Leistung einen kundenspezifischen Vermögenswert darstellt, der keine anderweitige Nutzungsmöglichkeit aufweist, jedoch das Unternehmen einen Anspruch auf Bezahlung der bis dato erbrachten Leistungen gegenüber dem Kunden hat.²²⁰

Es muss zumindest eines der oben genannten Kriterien erfüllt sein, damit ein Unternehmen die Erlöse resultierend aus der Leistungsverpflichtung über einen Zeitraum hinweg erfassen kann.²²¹ Das erste Kriterium beschreibt im Grunde die Erbringung einer Dienstleistung. Das zweite Kriterium bedeutet ein Eigentumsrecht über ein Gut beispielsweise am Standort des Kunden. Als Eigentümer kann der Kunde

²¹⁶ Vgl. *Ernst & Young* (2011a), S. 1801

²¹⁷ Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 35

²¹⁸ Vgl. *Barckow et al.* (2014), S. 10

²¹⁹ Vgl. *Baur* (2015), S. 49

²²⁰ Vgl. *Morich* (2014), S. 2002

²²¹ Vgl. *Freiberg / Lüdenbach* (2014), S. 4

über die Veräußerung, die Verwendung zur Begleichung einer Schuld und den Tausch des Vermögensgegenstands entscheiden. Oftmals wird das Eigentumsrecht als Schutzrecht einbehalten, wodurch es zu keinem Übergang der Verfügungsmacht kommt.²²² Das dritte Kriterium schließt eine alternative Nutzungsmöglichkeit des Vermögensgegenstandes aus. Zudem wäre eine alternative Nutzung oder der Verkauf des kundenspezifischen Vermögensgegenstandes an Dritte aufgrund des notwendigen Anpassungsbedarfs weder kosteneffizient noch wirtschaftlich sinnvoll. Der Zahlungsanspruch des leistenden Unternehmens besteht jedenfalls für bisher erbrachte Leistungen, auch wenn dem Kunden ein vertragliches Kündigungsrecht eingeräumt wurde.²²³ Die Erfüllung einer Leistungsverpflichtung über einen Zeitraum schließt eine kontinuierliche Erlöserfassung mit ein. Ziel ist es, den jeweiligen Leistungsfortschritt über einen Zeitraum hinweg angemessen abzubilden.²²⁴ Bei einer zeitraumbezogenen Leistungserfüllung erfolgt die Erlöserfassung nach dem Fertigstellungsgrad – vorausgesetzt der Leistungsfortschritt ist bestimmbar. Ist eine Bestimmung des Leistungsfortschritts mit ausreichender Sicherheit nicht möglich, so sind die Erlöse vom Unternehmen nur in Höhe der bisher angefallenen Kosten zu realisieren.²²⁵

Wird die Verfügungsmacht über Güter oder Dienstleistungen kontinuierlich auf den Kunden übertragen, müssen die Unternehmen anhand Ermessensentscheidungen eine angemessene Methode zur Erlöserfassung auswählen. Bei der Ermessensausübung der Unternehmen kommt es darauf an, welche Methode die entsprechende kontinuierliche Übertragung am besten abbildet, da sie bis zur vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung zur Anwendung kommt. IFRS 15 zeigt drei alternative Methoden zur Erlöserfassung bei Verträgen auf, die eine kontinuierliche Übertragung vorsehen. Bei der Output-orientierten Methode werden die Umsatzerlöse anhand der bis dato hergestellten oder übertragenen Waren oder Dienstleistungen im Verhältnis zu den insgesamt zu übertragenden Waren oder Dienstleistungen erfasst. Diese Methode gibt den Vorgang der Übertragung der Waren oder Dienstleistungen getreu wieder.²²⁶ Bei der Input-orientierten Methode erfolgt eine Orientierung an dem bisher investierten anteiligen Arbeitsaufwand des Unternehmens wie z.B. angefallene Arbeitsstunden oder verbrauchte Ressourcen.²²⁷ Im Vergleich zu Output-orientierten Verfahren ist der Vorgang der Input-orientierten Methoden unmittelbar zu beobachten. Oft ist es jedoch der Fall, dass wegen auftretender Leistungsmängel im Unternehmen keine direkt zusammenhängende Überleitung mehr

²²² Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 35

²²³ Vgl. *Barckow et al.* (2014), S. 10

²²⁴ Vgl. IFRS 15.39

²²⁵ Vgl. *Barckow et al.* (2014), S. 11

²²⁶ Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 37

²²⁷ Vgl. IFRS 15.B18

zwischen Inputfaktoren und der Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen besteht. Die dritte Möglichkeit wäre, die Umsatzerlöse linear auf Basis des Zeitablaufs zu erfassen. Dies ist dann der Fall, wenn die Leistungserbringung regelmäßig über die Vertragslaufzeit erfolgt.²²⁸

Ist es dem Unternehmen nicht möglich zu belegen, dass es sich bei der betreffenden Verpflichtung um eine zeitraumbezogene Leistungserfüllung handelt und die Verfügungsmacht kontinuierlich auf den Kunden übergeht, muss die Erlöserfassung zeitpunktbezogen bei Lieferung oder Fertigstellung des Vermögensgegenstandes, sprich zum Zeitpunkt des Kontrollübergangs über das Gut oder die Dienstleistung auf den Kunden, erfolgen.²²⁹

4.5.3 Zeitpunktbezogene Erlöserfassung

IFRS 15 zeigt einige Indikatoren für einen erfolgreichen Kontrollübergang auf einen Kunden auf. Zusätzlich zu dem Konzept des Übergangs der Verfügungsmacht zeigen die Neuregelungen einige Indikatoren auf, die Dritte von der Verwendung oder Nutzung der spezifischen Ware oder Dienstleistung ausschließen.²³⁰ Demnach erlangt ein Kunde die Verfügungsmacht über Güter oder Dienstleistungen, wenn

- die Abnahme des Vermögensgegenstandes erfolgt,
- die mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen übergehen,
- der Kunde physischen Besitz oder rechtliches Eigentum erlangt und/oder
- eine gegenwärtige Zahlungsverpflichtung für diesen besteht.²³¹

Es gibt jedoch Ausnahmen, bei denen das rechtliche Eigentum oder der physische Besitz nicht gleichzeitig mit der Verfügungsmacht über die zugesagte Ware oder Dienstleistung übergehen. Als Beispiel wären die sogenannten Bill-and-hold Vereinbarungen zu nennen. Bei einer Bill-and-hold Vereinbarung werden die zugesagten Güter vom Kunden bezahlt, jedoch erst zu einem späteren Zeitpunkt vom Unternehmen an diesen versandt. Grundsätzlich werden solche Transaktionen auf Wunsch des Kunden durchgeführt; ein häufiger Grund ist eine mangelnde Lagerkapazität beim Kunden. Der Kunde nimmt die Güter nicht in Besitz. Die Verfügungsmacht geht demnach lediglich dann über, wenn bestimmte Kriterien wie eine ständige Lieferbarkeit oder separate Lagerung mit eindeutiger Kundenidentifizierung erfüllt sind. Vom leistenden Unternehmen wäre zudem zu prüfen, ob es sich bei

²²⁸ Vgl. Ernst & Young (2011b), S. 37

²²⁹ Vgl. Beyhs / Schurbohm / Viemann (2014), S. 22

²³⁰ Vgl. IFRS 15.38

²³¹ Vgl. Beyhs / Schurbohm / Viemann (2014), S. 23

der Einlagerung um eine eigenständige Leistungsverpflichtung handelt, da diese in den Vorgang der Allokation des Transaktionspreises gemäß Schritt 4 des Modells miteinbezogen werden müsste.²³²

4.5.4 Schritt 5 im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS

Gemäß den derzeitigen Bestimmungen nach IFRS wird die Erlöserfassung bei Bauaufträgen und Verträgen zur Erbringung einer Dienstleistung anhand des Fertigstellungsgrades bilanziert. Gemäß IAS 18 werden Umsatzerlöse prinzipiell zu dem Zeitpunkt erfasst, zu dem die verbundenen Risiken und Chancen auf den Kunden übergehen.²³³ Zwar sind die Neuregelungen von IFRS 15 bzgl. der zeitraumbezogenen Erlöserfassung und die PoC-Methode gemäß IAS 11 konsistent, jedoch werden zusätzlich neue Kriterien eingeführt, anhand derer ein Unternehmen entscheiden muss, ob die Erlöserfassung tatsächlich zeitraumbezogen zu erfolgen hat. Der kontroll-basierte Ansatz nach IFRS 15 ist außerdem branchenübergreifend auf alle Verträge mit Kunden anzuwenden. So werden sich potenzielle Änderungen dahingehend ergeben, dass Umsatzerlöse bei Verträgen, die zuvor gemäß der PoC-Methode bilanziert wurden, in Zukunft erst bei Fertigstellung bzw. Lieferung zu erfassen sind. Umgekehrt bedeuten die Vorschriften von IFRS 15 für einige Unternehmen eine Erstanwendung der PoC-Methode.²³⁴

Für die Bemessung des Fertigstellungsgrades gibt es gemäß derzeitiger Bestimmungen von IAS 11 keine speziell vorgeschriebenen Anwendungsmethoden. Zwar sind die zu verwendenden Methoden konsistent zu jenen nach IFRS 15, jedoch kann ein Unternehmen jede Methode wählen, solange mit dieser der Arbeitsfortschritt verlässlich gemessen werden kann.²³⁵ Das IASB unterstreicht die Bedeutsamkeit der Output-orientierten Methoden, da sie direkt den Wert der an den Kunden übertragenen Güter und Dienstleistungen messen. Eine Input-orientierte Methode soll jedoch dann zur Anwendung kommen, wenn diese kosteneffizient ist.²³⁶

Gemäß IAS 11 ist die Erlöserfassung auf die Höhe der angefallenen Kosten begrenzt. Die gleiche Regelung findet sich in den Bestimmungen von IFRS 15 wieder. Besteht die Möglichkeit, dass die entstandenen Kosten die gesamten zu erwartenden Erlöse übersteigen, muss die Differenz sofort passiviert werden.²³⁷ Der neue Standard beinhaltet ebenfalls die begrenzte Erlöserfassung in Höhe der angefallenen Kosten, jedoch gibt es in den Neuregelungen keinerlei Anleitung zur Bilanzierung von Verlusten. Diesbezüglich

²³² Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 39

²³³ Vgl. IAS 11; IAS 18.21

²³⁴ Vgl. *Breen et al.* (2014a), S. 66

²³⁵ Vgl. IAS 11.30

²³⁶ Vgl. *Breen et al.* (2014a), S. 78

²³⁷ Vgl. IAS 11.33

müssen Unternehmen zukünftig die Bestimmungen von IAS 37 anwenden, um eine angemessene Rückstellung zu bilanzieren.²³⁸

4.5.5 Schritt 5 im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP

Derzeitige Vorschriften zu bau- und produktionstechnischen Verträgen finden sich im Geltungsbereich von ASC 605-35 wieder. Als grundlegendes Bilanzierungskonzept gilt die PoC-Methode. Erlöserfassung basierend auf der Erbringung von Dienstleistungen erfolgt anhand einer linearen Methode.²³⁹ Wurden die oben genannten Methoden von Unternehmen bisher angewendet, so werden sie gemäß den Neuregelungen von ASC 606 im Rahmen einer zeitraumbezogenen Erlöserfassung weiterhin verwendet, solange eines der relevanten Kriterien erfüllt ist (siehe hierzu Kapitel 4.5.2).²⁴⁰ Bei Verträgen über die Produktion von kundenspezifischen Gütern entstehen Änderungen dahingehend, dass die Umsätze zukünftig über einen Zeitraum hinweg zu erfassen sind und nicht wie bisher als Produktverkäufe bei Lieferung an den Kunden.²⁴¹

²³⁸ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 82

²³⁹ Vgl. ASC 605-35-25-57

²⁴⁰ Vgl. ASC 606-10-25-27

²⁴¹ Vgl. ASC 606-10-25-27(c)

4.6 Zusammenfassende Übersicht über die Neuregelungen des Modells

In nachstehender Tabelle werden die Neuregelungen des Modells verglichen mit den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS bzw. US-GAAP zusammengefasst.

Tabelle 3: „Neuregelungen des Modells“²⁴²

	Derzeitige Bestimmungen gemäß IFRS	Derzeitige Bestimmungen gemäß US-GAAP	Neuregelungen gemäß IFRS 15 / ASC 606
Gesetzliche Durchsetzbarkeit eines Vertrags	IAS 32: lediglich Angabe und Darstellung von Finanzinstrumenten, keine inhaltlichen Bestimmungen zur gesetzlichen Durchsetzbarkeit	SEC-Anleitung: Vertrag liegt beidseitige Unterzeichnung der Vertragsparteien zugrunde * unterschiedliche Handhabung ähnlicher Vereinbarungen aufgrund Festlegung der gesetzlichen Durchsetzbarkeit in verschiedenen Branchen	Gesetzliche Durchsetzbarkeit von Bedeutung ➡ abweichende Definition zu IAS 32 * Auftragserteilung vonseiten des Kunden iZm. Warenlieferung begründen gesetzlich durchsetzbaren Vertrag
Identifikation eigenständig abgrenzbarer Komponenten	Begrenzte Anleitung: Vorliegen eines eigenständigen Werts und verlässliche Ermittlung der beizulegenden Zeitwerte	Stand-alone-value-Kriterium * Nutzen für Kunden nicht verpflichtend	Umfassende Kriterien – Kriterium 1 ähnlich zu Stand- alone-value-Kriterium, jedoch inhaltlich nicht identisch * Zukünftig häufige Bündelung/Entflechtung v. Verträgen * Wesentlicher Aspekt der Abgrenzbarkeit ➡ Nutzen für Kunden generieren



²⁴² Eigene Tabelle

Bestimmung des Zeitwerts unbarer Gegenleistungen	IAS 18: Bemessung der Gegenleistung anhand des Zeitwerts aufgebener Güter und Dienstleistungen (DL)	Weitgehend konsistent zu IFRS, ausgenommen der spezifischen Bestimmungen zu anteilsbasierten Vergütungen	Wenn Zeitwert der erhaltenen Güter oder DL nicht verlässlich bestimmbar ➡ Einzelveräußerungspreise der übertragenen Güter oder DL zur Bestimmung der Gegenleistung * Einheitliche Erfassung anteilsbasierter Vergütungen mit anderen unbaren Gegenleistungen
Geleistete Entgelte	IFRIC 13: begrenzte Behandlung ➡ unterschiedliche Handhabung: Verringerung Transaktionspreis vs. Aufwandserfassung	Vorgeschriebene Reduktion der Umsatzerlöse	Grds. Verminderung des Transaktionspreises
Nachträgliche Anpassungen des Transaktionspreises	IAS 18: Verbot einer nachträglichen Anpassung des Transaktionspreises	Siehe Bestimmungen gemäß IFRS	Bei Anpassungsbedarf nachträgliche Änderungen des Transaktionspreises geboten
Ungewissheit iVm. variablen Kaufpreisbestandteilen	Jegliche Ungewissheit über Ergebnis schließt Erlöserfassung aus ➡ erst bei verlässlicher Schätzung	ASC 605-15: Berücksichtigung variabler Kaufpreisbestandteile nur zulässig, falls schätzbar/bestimmbar	Schätzung variabler Kaufpreisbestandteile
Signifikante Finanzierungskomponente	Grds. Keine Berücksichtigung des Zinseffekts	Keine Bestimmungen bzgl. der Berücksichtigung von Zinskomponenten	Zukünftige Abzinsung des Transaktionspreises bei Vorliegen signifikanter Finanzierungskomponenten



Allokation des Transaktionspreises	Lediglich IFRIC 13.5 Kundenbindungsprogramme und IFRIC 15.8 Errichtung von Immobilien enthalten diesbezügliche Bestimmungen * Residualwertmethode od. Relative-Fair-Value-Methode	Anwendungsverbot der Residualwertmethode für Schätzung der Einzelveräußerungspreise, stattdessen VSOE-Methode	Anwendung der Relative-Fair-Value-Methode für die Allokation des Transaktionspreises vorgeschrieben * Residualwertmethode unter Umständen lediglich für Schätzung der Einzelveräußerungspreise anwendbar
Zeitraumbezogene Erlöserfassung	IAS 11: Erfassung gemäß Fertigstellungsgrad ➡ Keine spezielle Anwendungsmethode zur Bemessung vorgeschrieben; Obergrenze: angefallene Kosten * IAS 18: Erfassung bei Übergang d. verbundenen Risiken und Chancen	ASC 605-35: PoC-Methode bei bau- und produktionstechnischen Verträgen	Weitgehend konsistent zu PoC-Methode, jedoch zusätzliche Kriterien * Output-orientierte Methoden bedeutsam * Obergrenze: angefallene Kosten * Keine Anleitung bzgl. Verluste ➡ IAS 37

5 Anwendungsleitlinien zu ausgewählten Spezialthemen des Fünf-Schritte-Modells

5.1 Anwendungsleitlinien zur Modifikation von Verträgen

5.1.1 Vertragsänderungen

Gelegentlich kommt es vor, dass der vereinbarte Leistungsumfang eines Vertrags bzw. der Transaktionspreis erneut verhandelt werden. Ist dies der Fall, ist in Zukunft zu unterscheiden, ob die jeweiligen Änderungen einen eigenständigen Vertrag begründen oder der bereits bestehende Vertrag lediglich angepasst werden muss.²⁴³ Umfassen die Vertragsänderungen Vereinbarungen über zusätzlich unterscheidbare Güter oder Dienstleistungen und stimmt die Gegenleistung mit dem Einzelveräußerungspreis überein, so verlangen die Neuregelungen einen separaten Vertrag abzuschließen.²⁴⁴ Erfolgt eine Kombination der Vertragsänderungen mit dem ursprünglichen Vertrag, resultiert daraus eine Neuverteilung des Transaktionspreises auf alle vom Vertrag umfassten separaten Leistungsverpflichtungen. Die Beurteilung der Vertragsänderungen kann überdies Auswirkungen auf die zeitliche Komponente der Erlöserfassung haben.²⁴⁵

5.1.2 Die Neuregelungen zu Vertragsänderungen im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS

Die derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS enthalten besondere Regelungen zu Vertragsänderungen bei Fertigungsaufträgen gemäß IAS 11. Gemäß IAS 11 wird die Änderung der Vertragsposition zu jedem Bilanzstichtag erfasst, wodurch sich eine kumulative Anpassung ergibt.²⁴⁶ Die spezifischen Regelungen gemäß IAS 11 sind allerdings im neuen Standard nicht mehr enthalten, sodass die Neuregelungen von IFRS 15 generell auf alle Änderungen von Kundenverträgen zur Anwendung kommen.²⁴⁷

5.1.3 Die Neuregelungen zu Vertragsänderungen im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP

Die derzeitigen Grundsätze nach US-GAAP behandeln hauptsächlich Vertragsänderungen betreffend Fertigungs- und Bauaufträge, wobei Vertragsänderungen bei langfristigen Verträgen ähnlich zu derzeitigen Bestimmungen nach IFRS kumulativ zu erfassen sind.²⁴⁸ Vor dem Hintergrund, dass derartige

²⁴³ Vgl. IFRS 15.20

²⁴⁴ Vgl. KPMG (2014a), S. 6

²⁴⁵ Vgl. Ernst & Young (2011b), S. 12

²⁴⁶ Vgl. IAS 11.13; IAS 11.14

²⁴⁷ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 108

²⁴⁸ Vgl. ASC 605-35-25-27

spezifische Regelungen den branchenübergreifenden Bestimmungen von ASC 606 weichen, werden sich für viele Unternehmen Änderungen bei der Bilanzierung von Vertragsänderungen ergeben.²⁴⁹

5.2 Anwendungsleitlinien zu Vertragskosten

5.2.1 Kosten für die Erlangung eines Vertrags

Die Anwendungsleitlinien bzgl. Vertragskosten finden sowohl auf bereits abgewickelte Verträge als auch auf jene Verträge Anwendung, über die noch verhandelt wird.²⁵⁰ Für Kosten, die zur Erlangung eines Vertrags anfallen, sogenannte Vertragsanbahnungskosten, ist grundsätzlich ein Vermögenswert anzusetzen, vorausgesetzt das Unternehmen rechnet zukünftig mit einer Kostendeckung.²⁵¹ Es sollen Ressourcen für das Unternehmen generiert werden. Zudem muss gezeigt werden, dass die entsprechenden Kosten ohne den spezifischen Vertrag nicht entstanden wären, wie es bspw. bei Verkaufsprovisionen oder Fertigungseinzelkosten der Fall ist.²⁵² Es gibt allerdings auch eine Ausnahme von der Kostenaktivierung. Die Kosten zur Erlangung eines Vertrags dürfen sofort aufwandswirksam erfasst werden, wenn die Vertragslaufzeit bzw. die Abschreibungsdauer des anzusetzenden Vermögenswerts weniger als ein Jahr beträgt.²⁵³ Das Aktivierungsgebot bewirkt im Vergleich zur gegenwärtigen Praxis eine Umstellung, da viele Unternehmen derartige Kosten heutzutage aufwandswirksam verbuchen.²⁵⁴

5.2.2 Kosten für die Erfüllung eines Vertrags

Ist die Bilanzierung der Kosten, die bei der Erfüllung der Kundenverträge anfallen, nicht bereits in den Vorschriften eines anderen Standards, d.h. gemäß IAS 2 *Vorräte*, IAS 16 *Sachanlagen* oder IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*, geregelt, so ist anhand bereits genannter Kriterien in Bezug auf Vertragsanbahnungskosten ein Aktivposten anzusetzen.²⁵⁵ Sofern es dem Unternehmen nicht möglich ist festzustellen, ob gewisse Kosten bereits erbrachte oder zukünftige Leistungen betreffen, oder die Kosten nicht explizit in einem Vertrag in Rechnung gestellt werden können, sind diese in der Regel als Aufwand zu erfassen.²⁵⁶ Ist für angefallene Kosten ein Vermögenswert zu aktivieren, so ist dieser kontinuierlich auf Impairment hin zu überprüfen.

²⁴⁹ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 112

²⁵⁰ Vgl. Ernst & Young (2011b), S. 33

²⁵¹ Vgl. IFRS 15.92

²⁵² Vgl. Barckow et al. (2014), S. 12

²⁵³ Vgl. Beyhs / Schurbohm / Viemann (2014), S. 27

²⁵⁴ Vgl. KPMG (2014a), S. 6

²⁵⁵ Vgl. Ernst & Young (2011b), S. 33 f.

²⁵⁶ Vgl. Beyhs / Schurbohm / Viemann (2014), S. 27

5.2.3 Die Neuregelungen zu Vertragskosten im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS

Die derzeitigen Bestimmungen nach IFRS enthalten kaum Anleitung hinsichtlich der Bilanzierung von Vertragskosten. Es ist nur begrenzt möglich, dass Kosten, die einem Vertrag zugeteilt werden können, als Vermögenswert im Anwendungsbereich von IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* aktiviert werden.²⁵⁷ Gemäß IAS 11 sind Kosten, die noch vor Erlangung eines Vertrags anfallen, als Vertragskosten zu erfassen. Die Neuregelungen werden vor allem die Bilanzierung von Kosten zur Erfüllung von jenen Verträgen betreffen, die derzeit nach der Methode des Fertigstellungsgrades gemäß IAS 11 bilanziert werden.²⁵⁸

5.2.4 Die Neuregelungen zu Vertragskosten im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP

Für Unternehmen, die derzeit bei der SEC registriert sind, besteht unter Umständen ein Wahlrecht hinsichtlich der Aktivierung von Vertragsanbahnungskosten, wie z.B. von Verkaufsprovisionen.²⁵⁹ Durch die Neuregelungen gemäß ASC 606 sind Kosten für die Erlangung eines Vertrags dann zu aktivieren, wenn deren zukünftige Deckung zu erwarten ist. Demnach ergeben sich für die Unternehmen Änderungen in der Bilanzierung von Kosten für die Erlangung eines Vertrags, die derzeit eine aufwandswirksame Erfassung derartiger Kosten wählen. Dasselbe gilt für Kosten für die Erfüllung eines Vertrags, die nach derzeitigen US-GAAP in der Regel sofort als Aufwand erfasst werden.²⁶⁰

5.3 Anwendungsleitlinien zu aktivierten Vertragskosten

5.3.1 Abschreibung, Impairment und Wertaufholung von aktivierten Kosten

Als Vermögenswert aktivierte Kosten sind planmäßig über den Zeitraum der Leistungserbringung zu verteilen und unter Umständen auf Impairment zu prüfen.²⁶¹ Etwaige Vertragsverlängerungen wirken sich auf die jeweilige Abschreibungsdauer der aktivierten Vertragskosten aus.²⁶² Bei der Überprüfung, ob ein Impairment vorliegt, sind der Buchwert des aktivierten Vermögenswerts und der restliche zu erwartende Teil des Transaktionspreises bezogen auf die spezifische Leistungsverpflichtung zu vergleichen.²⁶³ Übersteigt der Buchwert des erfassten Vermögenswerts den übrigen Transaktionspreis

²⁵⁷ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 97

²⁵⁸ Vgl. IAS 11.21

²⁵⁹ Vgl. SEC SAB ASC 13

²⁶⁰ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 98

²⁶¹ Vgl. Ohmen / Schurbohm-Ebneth (2014), S. 3

²⁶² Vgl. Beyhs / Schurbohm / Viemann (2014), S. 28

²⁶³ Vgl. Ernst & (2011b), S. 34

liegt ein Impairment vor.²⁶⁴ Liegt der Grund für ein Impairment nicht mehr vor, ist eine Wertaufholung durchzuführen. Im Rahmen des Konvergenzprojekts haben die beiden Standardboards IASB und FASB kontroverse Ansichten zum Thema Wertaufholung, wie nachfolgende Vergleiche zeigen. Aufgrund der durch das Konvergenzprojekt angestrebten Harmonisierung der beiden internationalen Rechnungslegungsgrundsätze bleibt noch zu klären, welche Regelung betreffend Wertaufholung in Zukunft maßgeblich sein wird.²⁶⁵

5.3.2 Die Neuregelungen zu aktivierten Kosten im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS

Zum Thema Impairment bzw. Wertaufholung, sprich der Umkehr eines Impairments, sind in den Anwendungsleitlinien von IFRS 15 keine neuen Vorschläge enthalten. Nach geltenden IFRS ist eine Wertaufholung für Vermögensgegenstände mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwerts geboten, wodurch die Neuregelungen zu keiner Änderung führen.²⁶⁶ Als Obergrenze der Wertaufholung ist weiterhin der fortgeschriebene Buchwert anzusehen.²⁶⁷

5.3.3 Die Neuregelungen zu aktivierten Kosten im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP

Die derzeitigen Bestimmungen nach US-GAAP untersagen eine Wertaufholung von zuvor wertberichtigten Vermögensgegenständen.²⁶⁸ Die Neuregelungen gemäß ASC 606 unterscheiden sich diesbezüglich nicht von der derzeitigen Rechtslage gemäß US-GAAP.

5.4 Anwendungsleitlinien zu Lizenzentgelten

5.4.1 Lizenzen und ähnliche Nutzungsrechte

Die Neuregelungen enthalten u.a. Anwendungsleitlinien für die Erlöserfassung aus erteilten Lizenzen und ähnlichen Nutzungsrechten. Lizenzen gewähren das Recht, einen bestimmungsgemäßen Nutzen aus dem geistigen Eigentum, welches von einem anderen Unternehmen entwickelt wurde oder diesem gehört, zu ziehen. Als geistiges Eigentum nennt IFRS 15 Patente, Urheberrechte, Technologie oder Software als gängige Beispiele.²⁶⁹ Ein Unternehmen hat vorerst zu prüfen, ob sich die Nutzung der Lizenz auf andere Güter oder Dienstleistungen bezieht, oder die erteilte Lizenz eine eigenständige Leistungsverpflichtung darstellt.²⁷⁰ Handelt es sich bei der Lizenz um keine eigenständig abgrenzbare Leistungsverpflichtung,

²⁶⁴ Vgl. IFRS 15.101

²⁶⁵ Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 34

²⁶⁶ Vgl. IAS 2; IAS 36

²⁶⁷ Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 34

²⁶⁸ Vgl. IFRS 15.104; ASC 340-40-35-6

²⁶⁹ Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 40

²⁷⁰ Vgl. *Barckow et al.* (2014), S. 18

kommt auf den entsprechenden Vertrag das Fünf-Schritte-Modell zur Anwendung. Ist hingegen die Abgrenzbarkeit gegeben, hat ein Unternehmen zu überprüfen, ob die Erlöserfassung im Rahmen der Lizenzierung über einen Zeitraum oder zu einem Zeitpunkt zu erfolgen hat.²⁷¹ Die Neuregelungen zeigen unterschiedliche Konzepte der Lizenzierung auf. Eine Lizenz kann einerseits das Recht zur Nutzung des geistigen Eigentums vermitteln, andererseits lediglich den Zugang dazu.²⁷²

Erlangt der Lizenznehmer, sprich Kunde, die Verfügungsmacht über alle Rechte in Verbindung mit dem geistigen Eigentum des Lizenzgebers, so handelt es sich bei der Vereinbarung gemäß IFRS 15 um einen Verkauf. Der Lizenznehmer kann den Nutzen aus der Lizenz ziehen, da das betreffende geistige Eigentum keiner Veränderung mehr unterliegt. Somit erfolgt die Leistungsverpflichtung zu dem Zeitpunkt, zu dem die Lizenz gewährt wird. Werden nicht alle Rechte in Zusammenhang mit dem geistigen Eigentum an den Kunden übertragen, erhält dieser nicht die gesamte Verfügungsmacht, da das zugrunde liegende geistige Eigentum durch allfällige Änderungen vonseiten des Lizenzgebers noch beeinflusst werden kann. In diesem Fall wird lediglich ein Zugang zu dem geistigen Eigentum gewährt.²⁷³ Die Erlöserfassung hat zeitraumbezogen gemäß Schritt 5 des Modells zu erfolgen. Entwickelt der Lizenzgeber das geistige Eigentum über den Lizenzierungszeitraum weiter, erfolgt die Übertragung der Lizenz auf den Kunden über einen bestimmten Zeitraum hinweg. Grundsätzlich erfolgt eine zeitraumbezogene Lizenzierung nur dann, wenn es erforderlich ist, dass der Lizenzgeber während des Lizenzierungszeitraums erkennbare Änderungen am geistigen Eigentum durchführt, der Lizenznehmer jeglichen zuletzt genannten positiven und negativen Änderungen am betreffenden geistigen Eigentum ausgesetzt ist und die seitens des Lizenzgebers durchgeführten Änderungen zu keiner Übertragung von Waren oder Dienstleistungen an den Lizenznehmer führen.²⁷⁴ Es müssen alle drei Kriterien erfüllt sein, damit ein Zugang zu einem geistigen Eigentum und somit eine zeitraumbezogene Erfassung der Lizenzentgelte gewährleistet ist.²⁷⁵

5.4.2 Die Neuregelungen zu Lizenzen und ähnlichen Nutzungsrechten im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS

Nach derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS wird die Übertragung von Rechten auf geistiges Eigentum gemäß den generellen Bestimmungen von IAS 18 bzgl. der Zusammenfassung von Verträgen bzw. die Identifizierung separater Vertragskomponenten bilanziert.²⁷⁶ Die bisherigen IFRS enthalten demnach keine spezifischen Bestimmungen über Lizenzen des geistigen Eigentums, die einer separaten

²⁷¹ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 113

²⁷² Vgl. Beyhs / Schurbohm / Viemann (2014), S. 24

²⁷³ Vgl. Barckow et al. (2014), S. 18

²⁷⁴ Vgl. Beyhs / Schurbohm / Viemann (2014), S. 24

²⁷⁵ Vgl. IFRS 15.B58; ASC 606-10-55-60

²⁷⁶ Vgl. IAS 11.7; IAS 18.13

Leistungsverpflichtung im Rahmen eines Vertrags entsprechen.²⁷⁷ Nach derzeitigen Bestimmungen können Lizenz- und Nutzungsentgelte über die Laufzeit einer Vereinbarung erfasst werden. IAS 18 beispielsweise berechtigt Unternehmen zur Nutzung von Technologien über einen vereinbarten Zeitraum, wodurch eine kontinuierliche Lizenzierung gewährleistet wird. Um zu beurteilen, ob derzeitige Regelungen ähnlich zur zeitraumbezogenen Erlöserfassung nach IFRS 15 sind, ist eine genaue Analyse der einzelnen Lizenzen notwendig, damit eine angemessene Anwendung der Neuregelungen gewährleistet werden kann.²⁷⁸

5.4.3 Die Neuregelungen zu Lizenzen und ähnlichen Nutzungsrechten im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP

Obgleich die geltenden US-GAAP spezifische Regelungen betreffend die Lizenzierung von Software-Patenten und Urheberrechten enthalten, geben sie keine spezifischen Anwendungshinweise, ob Lizenzentgelte zeitpunkt- oder zeitraumbezogen zu erfassen sind.²⁷⁹ Dementsprechend ergeben sich praxisrelevante Unterschiede bei der Bilanzierung von Lizenzen, wodurch sich eine zeitliche Verschiebung der Erlöserfassung ergeben kann.

5.4.4 Verkaufs- oder nutzungsabhängige Lizenzentgelte

Eine Ausnahme von den Bestimmungen zur zeitpunkt- oder zeitraumbezogenen Erlöserfassung stellen verkaufs- oder nutzungsabhängige Lizenzentgelte dar, die einer Lizenzierung geistigen Eigentums zurechenbar sind. Die Erlöse aus der Lizenzierung sind dann zu erfassen, wenn der Verkauf realisiert oder die entsprechende Nutzung stattgefunden hat und die der Lizenzierung zugrunde liegende Leistungsverpflichtung voll oder teilweise erfüllt wird. Die Erlöserfassung erfolgt zum späteren Eintrittszeitpunkt der beiden Kriterien.²⁸⁰ Da die Erlöse aus einer derartigen Lizenzierung lediglich bei Eintritt der genannten Kriterien erfasst werden, kann dies bei Unternehmen eine höhere Volatilität der Erlöse verursachen bzw. eine zukünftige Verschiebung der Realisationszeitpunkte bewirken.²⁸¹

5.4.5 Die Neuregelungen zu verkaufs- und nutzungsabhängigen Lizenzentgelten im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS

Nach derzeitigen Bestimmungen gemäß IAS 18 sind Lizenzentgelte, deren Realisierung an ein zukünftiges Ereignis geknüpft ist, dann zu erfassen, wenn der Erhalt der Lizenzentgelte wahrscheinlich ist. Die Neuregelungen hingegen verbieten die Erlöserfassung von verkaufs- oder nutzungsabhängigen

²⁷⁷ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 117

²⁷⁸ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 121

²⁷⁹ Vgl. ASC 926-605; ASC 928-605; ASC 985-605

²⁸⁰ Vgl. IFRS 15.B63; ASC 606-10-55-65

²⁸¹ Vgl. KPMG (2014a), S. 8

Lizenzentgelten noch bevor der Verkauf realisiert oder die Nutzung eingetreten ist. Ob der Erhalt der Lizenzentgelte in diesem Fall als wahrscheinlich einzustufen wäre, ist für die Erlöserfassung unwesentlich. Die Anwendungsleitlinien nach IFRS 15 bewirken demnach im Vergleich zu derzeitigen Grundsätzen eine spätere Erlöserfassung.²⁸²

5.4.6 Die Neuregelungen zu verkaufs- und nutzungsabhängigen Lizenzentgelten im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP

Nach derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP dürfen verkaufs- oder nutzungsabhängige Lizenzentgelte nur bei nachfolgend realisiertem Verkauf oder erfolgter Nutzung erfasst werden. Grund dafür ist, dass die der vertraglichen Gegenleistung anteilig zurechenbare verkaufs- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühr bis zu jenem genannten Zeitpunkt nicht bestimmbar ist.²⁸³ Da die Neuregelungen von ASC 606 zudem eine Orientierung an der Erfüllung der zugrunde liegenden Leistungsverpflichtung aufzeigen, kann eine Zuordnung der Lizenzgebühr zu der vertraglich vereinbarten Gegenleistung vergleichsweise früher erfolgen.²⁸⁴

5.5 Anwendungsleitlinien zu Gewährleistungen und Garantien

5.5.1 Gewährleistungen

Grundsätzlich deckt eine Gewährleistung jene Sachmängel ab, die zum Zeitpunkt des Kontrollübergangs auf den Kunden vorlagen. Gemäß IFRS 15 stellen Gewährleistungen keine separate Leistungsverpflichtung dar, da sie einer gesetzlichen Regelung unterliegen (assurance-type warranties).²⁸⁵ Gewährleistungen fallen nach wie vor in den Anwendungsbereich von IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*. Ein Unternehmen hat dabei zum Bilanzstichtag die Eintrittswahrscheinlichkeit und das potentielle Ausmaß des Sachmangels festzustellen und sachgemäß zu bilanzieren. Besteht für das Unternehmen die gesetzliche Pflicht zum Ersatz des mangelhaften Produktes, bleibt die Leistungsverpflichtung als unerfüllt in der Bilanz des Unternehmens ausgewiesen und eine Erlöserfassung unterbleibt. Ist das Unternehmen hingegen lediglich dazu verpflichtet das mangelhafte Produkt zu reparieren, so muss eine Abgrenzung des Transaktionspreises in Höhe des Produktschadens erfolgen und als Verpflichtung ausgewiesen werden.²⁸⁶

²⁸² Vgl. Breen et al. (2014a), S. 125

²⁸³ Vgl. SEC SAB ASC 13

²⁸⁴ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 126

²⁸⁵ Vgl. IFRS 15.B33

²⁸⁶ Vgl. Ernst & Young (2011b), S. 16

5.5.2 Garantien

Eine Garantie ist eine vertragliche Verpflichtung und deckt jene Sachmängel ab, die erst nach Kontrollübergang auf den Kunden in Erscheinung treten.²⁸⁷ Die Neuregelungen sehen vor, dass eine Garantie (service-type warranties) eine separate Leistungsverpflichtung darstellt, sofern dem Kunden freisteht, das Produkt mit oder ohne Garantie zu erwerben, oder die Garantie zusätzliche Dienstleistungen an den Kunden beinhaltet.²⁸⁸ Ein Unternehmen hat daher den Teil des Gegenleistung bzw. des Transaktionspreises, der auf die Garantie entfällt, der entsprechenden Leistungsverpflichtung zuzuweisen. Dabei kommen die Bestimmungen von Schritt 4 des Modells zur Anwendung. Die Erlöserfassung erfolgt meist zeitraumbezogen, da die Garantie für das Unternehmen eine kontinuierliche Leistungsverpflichtung über den Garantiezeitraum darstellt.²⁸⁹

5.5.3 Die Neuregelungen zu Gewährleistungen und Garantien im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS

Enthält nach derzeitigen Grundsätzen ein Verkaufsvertrag eine Garantie- oder Gewährleistungsklausel gemäß IAS 18, so hat das Unternehmen eine entsprechende Rückstellung nach IAS 37 zum Zeitpunkt des Verkaufs zu bilanzieren.²⁹⁰ Eine ungewöhnlich hohe Gewährleistungsrückstellung deutet möglicherweise darauf hin, dass die Verfügungsmacht nicht vollständig auf den Kunden übergegangen ist und eine Abgrenzung der Erlöse zu erfolgen hat. Die Anwendungsleitlinien gemäß IFRS 15 grenzen Garantien von Gewährleistungen als separate Leistungsverpflichtungen ab, wodurch die Erlöserfassung in manchen Fällen zukünftig beschleunigt wird.²⁹¹

5.5.4 Die Neuregelungen zu Gewährleistungen und Garantien im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP

Nach derzeitigen US-GAAP stellen Gewährleistungen bzw. Garantien nur dann eine separate Rechnungseinheit dar, wenn für sie explizite Preisangaben existieren. Ist dies nicht der Fall, erfolgt die Bilanzierung erst bei Produktlieferung.²⁹² Nach ASC 606 ist zwischen Gewährleistungen und Garantien zu unterscheiden. Es ist zu beurteilen, ob Garantien eine zusätzliche Dienstleistung an den Kunden beinhalten. Ist dies der Fall, so handelt es sich um eine separate Leistungsverpflichtung, auch wenn die

²⁸⁷ Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 16

²⁸⁸ Vgl. IFRS 15.B29

²⁸⁹ Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 16

²⁹⁰ Vgl. IAS 18.16(a); IAS 37.C4

²⁹¹ Vgl. *Breen et al.* (2014a), S. 140

²⁹² Vgl. ASC 450; ASC 460

Garantie nicht separat verkauft werden kann.²⁹³ Mit den Neuregelungen gemäß ASC 606 werden zukünftig mehr Garantien als separate Leistungsverpflichtungen zu identifizieren sein als bisher.

5.6 Anwendungsleitlinien zu belastenden Verträgen

5.6.1 Belastende Verträge

Die Bilanzierung belastender Verträge stellt im Rahmen des neuen Standards einen Spezialfall dar, da die Neuregelungen keine spezifischen Anwendungsleitlinien dazu enthalten. Vielmehr beschlossen die beiden Standardsetter IASB und FASB, dass die geltenden Grundsätze weiterhin anzuwenden sind.²⁹⁴ Ein Vertrag eines Unternehmens ist als belastend anzusehen, wenn der Barwert aller direkt zuordenbaren Kosten die Gegenleistung der entsprechenden Leistungsverpflichtung übersteigt und ein daraus resultierender Verlust zu erwarten ist. Als unmittelbar einer Leistungsverpflichtung zuordenbare Kosten gelten direkte Material- und Fertigungseinzelkosten, Kosten für die Erfüllung bzw. Erlangung eines Vertrags, sowie alle Kosten, die dem Kunden explizit bezogen auf den jeweiligen Vertrag in Rechnung gestellt werden können. Grundsätzlich ist eine Rückstellung für belastende Verträge zu bilden, sobald der Verlust offensichtlich wird, und an jedem Bilanzstichtag neu zu bewerten.²⁹⁵ Zwar schaffen die Neuregelungen eine bessere Vergleichsbasis betreffend Bilanzierung von Erlösen nach IFRS bzw. US-GAAP, jedoch bleiben Unterschiede in der bilanziellen Darstellung von vertraglichen Verlusten bestehen.²⁹⁶

5.6.2 Die Neuregelungen zu belastenden Verträgen im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS

Bestimmungen zu belastenden Verträgen finden sich derzeit in IAS 37 und IAS 11. IAS 37 enthält Grundsätze zur Bildung einer Rückstellung, wenn die unvermeidbaren Kosten der Erfüllung einer Leistungsverpflichtung im Rahmen eines Vertrags den wirtschaftlichen Nutzen der zu erhaltenen Gegenleistung übersteigen.²⁹⁷ Gemäß IAS 11 muss ein erwarteter Verlust resultierend aus einem Fertigungsauftrag sofort erfasst werden.²⁹⁸ Da IAS 11 vollständig von IFRS 15 ersetzt wird, fallen zukünftig drohende Verluste ausschließlich unter IAS 37.²⁹⁹

²⁹³ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 140

²⁹⁴ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 152

²⁹⁵ Vgl. Ernst & Young (2011b), S. 32

²⁹⁶ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 152

²⁹⁷ Vgl. IAS 37.66

²⁹⁸ Vgl. IAS 11.36

²⁹⁹ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 153

5.6.3 Die Neuregelungen zu belastenden Verträgen im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP

Auch im Geltungsbereich der Neuregelungen von ASC 606 bleiben die derzeitigen Bestimmungen weiterhin anwendbar unter den Neuregelungen von ASC 606. Zwar gibt es keine spezifischen Grundsätze betreffend belastende Verträge, jedoch wird die Thematik in einigen branchenspezifischen Regelungen aufgegriffen.³⁰⁰ Beispielsweise thematisieren ASC 605-20 – *Revenue Recognition – Services*, 605-35 – *Revenue Recognition – Construction and Production-Type Contracts* oder 985-605 – *Software – Revenue Recognition* die Bilanzierung derartiger Verluste. Fallen bestimmte Verträge eines Unternehmens nicht in den Anwendungsbereich der branchen- oder transaktionsspezifischen Regelungen nach US-GAAP, darf ein Unternehmen keine Rückstellung für einen belastenden Vertrag bilden.³⁰¹ Die Neuregelungen von ASC 606 sind zwar auf alle umfassten Verträge mit Kunden anzuwenden, jedoch dürfen Unternehmen nur jene vertragliche Verluste erfassen, die in den Anwendungsbereich der transaktions- oder branchenspezifischen Regelungen fallen. Wie aus zuletzt behandelter Thematik ersichtlich, sind die geltenden Grundsätze nicht immer problemlos mit den Neuregelungen zur Erlöserfassung vereinbar. Diesbezüglich gilt es noch Regelungslücken zu füllen. IFRS 15 enthält weitere Anwendungsleitlinien zu bspw. Verkäufen mit Rückgaberecht, Rückkaufvereinbarungen, Prinzipal- versus Agenten-Betrachtungen und von Kunden nicht ausgeübten Rechten, auf die im weiteren Verlauf dieser Arbeit nicht näher eingegangen wird.³⁰²

³⁰⁰ Vgl. ASC 605-10-05-4

³⁰¹ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 154

³⁰² Vgl. Hirschböck / Kerschbaumer / Lehner (2014), S. 26

5.7 Zusammenfassende Übersicht über die Anwendungsleitlinien

Die nachfolgende Tabelle zeigt eine Zusammenfassung der Neuregelungen über die Anwendungsleitlinien zu gewissen Spezialthemen des Modells im Überblick.

Tabelle 4: „Anwendungsleitlinien“³⁰³

	Derzeitige Bestimmungen gemäß IFRS	Derzeitige Bestimmungen gemäß US-GAAP	Neuregelungen gemäß IFRS 15/ASC 606
Vertragsänderungen	IAS 11: spezielle Regelungen bei Fertigungsaufträgen ➔ Anpassung der Änderungen zu jedem Bilanzstichtag	Regelungen zu Vertragsänderungen bzgl. Fertigungs- und Bauaufträge gemäß ASC 605-35	Regelungen kommen generell auf Verträge mit Kunden zur Anwendung ➔ Abschluss eines separaten Vertrags bzw. Neuverteilung des Transaktionspreises
Vertragskosten	IAS 38: nur begrenzte Aktivierung der einem Vertrag direkt zuordenbaren Kosten * IAS 11: Kosten zur Erlangung eines Vertrags sind aufwandswirksam zu erfassen	SEC-Bestimmung: Wahlrecht hinsichtlich der Aktivierung von Kosten für die Erlangung bzw. Erfüllung eines Vertrags	Aktivierung bei zukünftig erwarteter Kostendeckung * Regelmäßige Überprüfung auf Impairment
Abschreibung, Impairment und Wertaufholung von aktivierten Kosten	Wertaufholung geboten * Obergrenze: fortgeschriebener Buchwert	Verbot zur Wertaufholung von zuvor wertberechtigten Vermögensgegenständen	Konsistent zu der bisherigen Rechtslage gemäß IFRS bzw. US-GAAP ↓ Unterschiedliche Regelungen – Harmonisierung der internationalen Rechnungslegung fraglich!



³⁰³ Eigene Tabelle

Lizenzen u. ähnliche Nutzungsrechte	IAS 18: keine spezifischen Bestimmungen bzgl. Lizenzen des geistigen Eigentums als separate Leistungsverpflichtung * Erfassung der Lizenz- und Nutzungsentgelte über die Laufzeit einer Vereinbarung möglich	Regelungslücken bzgl. der zeitlichen Erfassung von Patenten, Urheberrechten, etc.	Unterscheidung: Recht zur Nutzung bzw. Zugang zur Nutzung ➡ zeitpunkt- oder zeitraumbezogene Erfassung
Verkaufs- und nutzungsabhängige Lizenzentgelte	IAS 18: Lizenzentgelte, die an zukünftige Ereignisse geknüpft sind ➡ Erlöserfassung, wenn Erhalt wahrscheinlich	Erlöserfassung nur bei nachfolgend realisiertem Verkauf oder erfolgter Nutzung	Erlöserfassung abhängig von realisiertem Verkauf bzw. erfolgter Nutzung ➡ Wahrscheinlichkeit des Erhalts unwesentlich
Gewährleistungen u. Garantien	IAS 18: bei vertraglichen Garantie- oder Gewährleistungsklauseln: Rückstellung gemäß IAS 37 im Verkaufszeitpunkt zu bilden	Separate Abgrenzung, wenn explizite Preisangaben für Garantie bzw. Gewährleistung gegeben	Abgrenzung Garantie als separate Leistungsverpflichtung, wenn Produkt mit oder ohne Garantie erworben werden kann bzw. die Garantie zusätzliche DL an Kunden enthält * Gewährleistungen sind gemäß IAS 37 zu bilanzieren
Belastende Verträge	IAS 37: Bildung einer Rückstellung, wenn Kosten > Nutzen * IAS 11: sofortige Verlusterfassung	Spezifische branchen- und transaktionsspezifische Bestimmungen (605-35-25-46: aufwandswirksam) * Von spezifischen Bestimmungen nicht umfasst: Rückstellungsverbot	Spezifische Regelungen bleiben anwendbar * IAS 11 wird vollständig ersetzt ➡ drohende Verluste gemäß IAS 37 zu bilanzieren

6 Der Übergang auf die Neuregelungen

6.1 Übergangsmethoden – Überblick

Bei verpflichtender Erstanwendung der Neuregelungen zum 1. Jänner 2017 sind die Inhalte ausnahmslos in die laufende Berichtsperiode einzuarbeiten. Dies bedeutet zudem eine rückwirkende Anwendung der Bestimmungen auf sämtliche Verträge, deren Vertragsgegenstand zu Beginn jener Berichtsperiode noch nicht erfüllt war, auf die sich der Erstanwendungszeitpunkt bezieht. Unternehmen, die sich für eine frühzeitige Anwendung der Neuregelungen entscheiden, haben diesbezüglich verpflichtend im Abschluss einen Vermerk zu tätigen. Hinsichtlich früherer Berichtsperioden werden den Unternehmen zwei Wahlmöglichkeiten gewährt.³⁰⁴ Die Unternehmen können die Neuregelungen frühzeitig und somit vollständig retrospektiv mit oder ohne praktische Erleichterungen anwenden. Als Alternative dazu ist es möglich, die Neuregelungen in Berichtsperioden ab 1. Jänner 2017 prospektiv umzusetzen, anstatt vergangene Vergleichsperioden retrospektiv anzupassen. Zudem sind Adaptionen im Eigenkapital vorzunehmen.³⁰⁵

6.2 Retrospektive Methode

6.2.1 Das Grundprinzip der retrospektiven Methode

Bei Anwendung der retrospektiven Methode müssen die Unternehmen jene dem Erstanwendungszeitpunkt vorangehende Vergleichsperiode im Jahresabschluss an die Neuregelungen anpassen. Werden zwei Vergleichsperioden im Jahresabschluss angegeben, so sind die Bestimmungen auf die vorigen zwei Berichtsperioden retrospektiv anzuwenden. Als Zeitpunkt der Erstanwendung ist grundsätzlich der Beginn jener Berichtsperiode zu sehen, in der die Neuregelungen das erste Mal angewendet werden.³⁰⁶

Angenommen ein Unternehmen wendet die Neuregelungen für Geschäftsjahre mit Jahresabschluss am 31. Dezember 2016 an, so ist der Erstanwendungszeitpunkt der 1. Jänner 2016. Die Änderungen sind dementsprechend so darzustellen, als wären die Neuregelungen bereits in den Vorperioden zur Anwendung gekommen. Es müssen demnach alle relevanten Verträge mit Kunden an die Neuregelungen sowie das Eigenkapital in der Eröffnungsbilanz im Jahr der Erstanwendung an die Änderungen angepasst werden.³⁰⁷

³⁰⁴ Vgl. Deloitte: IFRS 15

³⁰⁵ Vgl. Beyhs / Schurbohm-Ebneth / Viemann (2014), S. 33

³⁰⁶ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 174

³⁰⁷ Vgl. IFRS 15.C3(a)

Ein retrospektiver Ansatz des neuen Standards ermöglicht den Jahresabschlussadressaten, die Abschlüsse von Unternehmen besser zu analysieren, um somit einschlägige Tendenzen in den Erlösen erkennen zu können.³⁰⁸ Entscheidet sich ein Unternehmen dafür, die retrospektive Methode anzuwenden, so gibt es verschiedene Wahlmöglichkeiten. Die neuen Standards kommen entweder vollständig retrospektiv zur Anwendung oder es können alternativ praktische Erleichterungen bezogen auf bestimmte Verträge in Anspruch genommen werden. Die erste praktische Erleichterung sieht vor, dass Verträge, die vor dem jeweiligen Erstanwendungszeitpunkt unterzeichnet wurden, dann nicht anzupassen sind, wenn deren Beginn sowie Vertragsende innerhalb desselben Geschäftsjahres erfolgt. Weiteres besteht die Möglichkeit, bei zum oder vor dem Erstanwendungszeitpunkt abgewickelten Verträgen, die einen variablen Kaufpreisbestandteil wie etwa Rabatte oder Gutscheine aufweisen, der tatsächlich realisierte Transaktionspreis zu verwenden. In diesem Fall unterbleibt also eine Schätzung des variablen Bestandteils des Kaufpreises. Als dritte praktische Erleichterung gewähren die Neuregelungen ein Wahlrecht hinsichtlich Angaben, ob bei früheren Berichtsperioden, sprich vor dem Erstanwendungszeitpunkt, die Betragshöhe der noch offenen Gegenleistung konkretisiert oder der ungefähre zukünftige Realisationszeitpunkt der betroffenen Umsatzerlöse dargelegt wird.³⁰⁹ Bei Inanspruchnahme einer oder mehrerer Erleichterungen zur Anwendung müssen diese stetig in allen angegebenen Berichtsperioden umgesetzt werden. Überdies haben Unternehmen Angaben darüber zu machen, welche der aufgezeigten praktischen Erleichterungen sie in Anspruch genommen haben und – soweit angemessen abschätzbar – welche qualitativen Effekte die angewendeten Erleichterungen im Einzelnen haben. Zudem sind verpflichtend Angaben über etwaige Änderungen von Rechnungslegungsgrundsätzen und Anpassungen des Jahresabschlusses zu machen.³¹⁰

Bei der Anwendung der retrospektiven Methode ergibt sich hinsichtlich der Anhangangaben nach IFRS 15 im Vergleich zu jenen nach ASC 606 gemäß US-GAAP der Unterschied, dass Angaben lediglich über das der Erstanwendungsperiode vorangehende Geschäftsjahr zu machen sind, ungeachtet dessen, wie viele Vergleichsperioden dargelegt werden. Nach ASC 606 hingegen gilt die Angabepflicht für alle angegebenen früheren Vergleichsperioden. Unternehmen, die die retrospektive Methode gemäß ASC 606 wählen, haben außerdem all jene historischen Finanzinformationen anzupassen, welche mitsamt den Jahres- oder Konzernabschlüssen bzw. aufgrund Regulierungsbedarfs eingereicht werden. Unternehmen, die bei der amerikanischen SEC registriert sind, müssen zumindest die letzten fünf Jahre der ausgewählten Finanzdaten als Vergleichsperioden angeben, um potenzielle Trends der Finanzlage

³⁰⁸ Vgl. *Hunt et al.* (2014), S. 3

³⁰⁹ Vgl. *Breen et al.* (2014b), S. 25

³¹⁰ Vgl. *Beyhs / Schurbohm / Viemann* (2014), S. 33

der Unternehmen aufzuzeigen.³¹¹ Im nächsten Schritt werden die drei praktischen Erleichterungen in Verbindung mit der retrospektiven Methode auf ihren tatsächlichen Effekt hin genauer erörtert und deren Inhalt anhand von Beispielen veranschaulicht.

6.2.2 Vertragsabschluss bzw. -ende innerhalb derselben Berichtsperiode

Abgeschlossene Verträge, mit Beginn und Ende innerhalb einer Berichtsperiode, unterliegen nicht verpflichtend den Neuregelungen. Als wesentlicher Aspekt hierbei gilt, dass das Unternehmen die entsprechende Leistungsverpflichtung vollständig erfüllt hat. Dabei muss die geltende Rechnungslegung vor dem Erstanwendungszeitpunkt der Neuregelungen für die Vertragserfüllung herangezogen werden.³¹² ASC 606 zeigt inhaltlich gleichermaßen eine Erleichterung für Vertragsabschlüsse mitsamt der Vertragsabwicklung innerhalb derselben Vergleichsperioden vor Erstanwendung auf. *„For completed contracts, an entity need not restate contracts that begin and end within the same annual reporting period.“*³¹³

Anhand eines Beispiels sollen die inhaltlichen Bestimmungen der ersten praktischen Erleichterung im Rahmen der retrospektiven Methode veranschaulicht werden.

Bsp.: Ein Unternehmen hat folgende Verträge mit einer Laufzeit von jeweils neun Monaten offen.

Vertrag	Vertragsbeginn	Vertragsabwicklung
X	1. Jänner 2016	30. September 2016
Y	1. April 2015	31. Jänner 2016
Z	1. April 2016	31. Jänner 2017

Tabelle 5: „Retrospektive Methode – Die erste praktischen Erleichterung“³¹⁴

IFRS 15 definiert *Vertragsabwicklung* als jenen Zeitpunkt, zu dem ein Unternehmen jegliche vertraglich festgelegten Güter und Dienstleistungen vollständig geliefert und erbracht hat.³¹⁵

Die erste praktische Erleichterung ist auf Vertrag X mit der Begründung anzuwenden, dass der Vertrag noch vor Erstanwendung der neuen Standards beginnt und auch endet. Bei Vertrag Y hingegen liegen die Voraussetzungen für die Anwendung der praktischen Erleichterung nicht vor. Zwar wird der Vertrag Y für

³¹¹ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 174 – 176

³¹² Vgl. IFRS 15.C5(a)

³¹³ ASC 606-10-65-1(f)(1)

³¹⁴ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 176

³¹⁵ Vgl. IFRS 15.C2(b)

weniger als ein Jahr abgeschlossen, jedoch bezieht sich die Vertragserfüllung auf einen Zeitraum über mehr als eine Berichtsperiode und ist demnach von der Erleichterung ausgenommen. Vertrag Z fällt ebenfalls nicht unter die Anwendungserleichterung, da sich der abgeschlossene Vertrag auf die in dem Vergleichsjahr geltende Rechnungslegung stützt und zum Zeitpunkt der Erstanwendung der neuen Standards noch nicht erfüllt ist.³¹⁶

Einen wesentlichen Effekt zeigt die praktische Erleichterung vor allem in jenen Fällen, bei denen zusätzliche Leistungsverpflichtungen gemäß den neuen Standards aufgedeckt werden, die anhand der geltenden Bestimmungen bei Vertragsabschluss nicht gleichermaßen bestanden. Beispielsweise gewährt ein Unternehmen einem Endkunden einen zukünftigen Vorteil für das neu angeschaffte Produkt. Während das Unternehmen den zukünftigen Vorteil vor Umsetzung der Neuregelungen als Verkaufsanreiz handhabt, besteht zukünftig eine zusätzliche Leistungsverpflichtung, von der aufgrund der geltenden Erleichterung jedoch abgesehen werden kann. Die dadurch entfaltete Wirkung hat grundsätzlich keinerlei Auswirkungen auf das Ergebnis betreffend die Erlöserfassung im Jahresabschluss, sondern gilt ausschließlich als praktische Erleichterung.³¹⁷

6.2.3 Ausnahme betreffend Schätzung der Höhe des variablen Kaufpreisbestandteils

Die zweite praktische Erleichterung handelt davon, dass bei Verträgen mit variablen Gegenleistungen der Transaktionspreis zum Vertragserfüllungszeitpunkt herangezogen werden kann. Der Betrag der variablen Gegenleistung für die jeweilige Vergleichsperiode unterliegt gemäß IFRS 15.C5(b) keinerlei Schätzung.³¹⁸ Ebenfalls beinhaltet ASC 606 die zweite praktische Erleichterung: *„For completed contracts that have variable consideration, an entity may use the transaction price at the date the contract was completed rather than estimating variable consideration amounts in the comparative reporting periods.“*³¹⁹

Anhand eines Beispiels soll die zweite praktische Erleichterung veranschaulicht werden.

Bsp.: Ein Unternehmen schließt Anfang Oktober 2015 einen Vertrag über den Verkauf von 500 Produkten mit dem Endkunden Z ab. Zudem gewährt das Unternehmen dem Kunden Z ein explizites Rückgaberecht für unbenutzte Produkte innerhalb einer Frist von 90 Tagen. Anfang 2016 retourniert Z 200 unbenutzte Produkte.

³¹⁶ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 177

³¹⁷ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 177

³¹⁸ Vgl. Morich (2015), S. 2

³¹⁹ ASC 606-10-65-1(f)(2)

Vertragsbeginn	Ende der Rückgabefrist
1. Oktober 2015	29. Dezember 2015

Tabelle 6: „Retrospektive Methode – Die zweite praktischen Erleichterung“³²⁰

Das Unternehmen kann die zweite praktische Erleichterung anwenden und somit den finalen Transaktionspreis für den Vertrag in der Vergleichsperiode ansetzen. Es sind demnach Erlöse für 300 Produkte (500-200) am 1. Oktober 2015 zu erfassen. Zum Zeitpunkt des jeweiligen Bilanzstichtags kann eine Schätzung der Höhe des variablen Kaufpreisbestandteils gemäß Schritt 3 des Fünf-Stufen-Modells unterbleiben, da die Vertragsabwicklung noch vor dem Erstanwendungszeitpunkt der Neuregelungen stattfand.³²¹ Zwar zeigt die zweite praktische Erleichterung eine Ausnahme von der Anwendung der Neuregelungen hinsichtlich variabler Kaufpreisbestandteile auf, jedoch müssen alle restlichen Vorgaben des Fünf-Schritte-Modells beim jeweiligen Vertrag erfüllt sein. Verglichen mit der retrospektiven Methode ohne Inanspruchnahme jedweder Erleichterungen lässt sich schlussfolgern, dass im Rahmen der zweiten praktischen Erleichterung Erlöse grundsätzlich rascher erfasst werden. Dies resultiert daraus, dass bereits zu Vertragsbeginn der endgültige Transaktionspreis angesetzt werden kann.³²²

6.2.4 Erleichterungen zur Angabepflicht

Die dritte praktische Erleichterung, die bei der Anwendung der retrospektiven Methode zur Auswahl steht, gewährt eine Ausnahme von der Angabepflicht betreffend jenen Betrag des Transaktionspreises, der auf die noch offene Leistungsverpflichtung lt. abgeschlossenem Vertrag entfällt.³²³ Voraussetzung hierfür ist, dass sich der jeweilige Vertrag auf Vergleichsperioden bezieht, die zeitlich vor dem Erstanwendungszeitpunkt der neuen Standards liegen.³²⁴ Es bedarf außerdem keinerlei zusätzlicher Erläuterungen hinsichtlich des erwarteten Zeitpunkts der Erlöserfassung für das Unternehmen.³²⁵ Gemäß ASC 606 lautet die Bestimmung der dritten praktischen Erleichterung folgendermaßen: „*For all reporting periods presented before the date of initial application, an entity need not disclose the amount of the transaction price allocated to the remaining performance obligations and an explanation of when the entity expects to recognize that amount as revenue (...).*“³²⁶

³²⁰ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 178

³²¹ Vgl. Hirschböck / Kerschbaumer / Lehner (2014), S. 33

³²² Vgl. Breen et al. (2014a), S. 179

³²³ Vgl. ASC 606-10-50-13(a)

³²⁴ Vgl. IFRS 15.C5(c)

³²⁵ Vgl. Morich (2015), S. 2

³²⁶ ASC 606-10-65-1(f)(3)

Ein Beispiel soll den Inhalt der dritten Erleichterung genauer erörtern.

Bsp.: Ein Unternehmen hat einen Vertrag mit dem Kunden XY abgeschlossen, wodurch die Herstellung eines Produkts auf dem Privatgrund von XY zu einem Fixpreis iHv. Euro 40 Millionen festgelegt wurde. Aufgrund des Vorliegens einer langfristigen Auftragsfertigung über fünf Jahre kommt die Cost-to-cost Methode zur Anwendung.

Produktionsbeginn	Dauer	Cost-to-cost Methode
1. Jänner 2015	5 Jahre	Fertigstellungsgrad am 31. Dezember 2017: 80%

Tabelle 7: „Retrospektive Methode – Die dritte praktischen Erleichterung“³²⁷

Wendet das Unternehmen die retrospektive Methode mitsamt der dritten praktischen Erleichterung an, so sind im Jahresabschluss zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2017 keine verpflichtenden Angaben im Anhang über die jeweils verbleibende Leistungsverpflichtung der beiden Vergleichsperioden 2015 und 2016 zu machen. Bei einem Fertigstellungsgrad iHv. 80% zum 31. Dezember 2017 hat das Unternehmen zukünftig noch Euro 16 Mio. von dem anfänglichen Transaktionspreis iHv. Euro 40 Mio. gleichermaßen über die restlichen zwei Jahre zu erfassen. Zwar hat es über die Berichtsjahre, die nach dem Erstanwendungszeitpunkt liegen, Angaben über die erwartete Erlöserfassung zu machen, jedoch unterbleiben jegliche Anhangsangaben betreffend Allokation des Transaktionspreises auf die restliche Leistungsverpflichtung zu den Zeitpunkten 31. Dezember 2015 und 31. Dezember 2016.³²⁸ Es sei darauf hingewiesen, dass sich die dritte praktische Erleichterung lediglich auf Anhangangaben bezieht, nicht jedoch auf die allgemeinen Anwendungsanforderungen gemäß IFRS 15 bzw. ASC 606.³²⁹

6.3 Kumulative Methode

Wählen Unternehmen die zweite Methode im Rahmen des Übergangs auf die Neuregelungen zur Erlöserfassung, so werden keinerlei Vergleichsperioden vor Erstanwendungszeitpunkt der Neuregelungen retrospektiv angepasst.³³⁰ Die Neuregelungen werden somit erst mit Erstanwendung zum 1. Jänner 2017 übernommen, sodass die Vergleichsinformationen für 2016 noch gemäß IAS 11 und IAS 18, etc. bzw. ASC 605 oder ASC 985-605, etc. erfasst werden. Es gilt, den daraus resultierenden

³²⁷ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 179

³²⁸ Vgl. IFRS 15.120

³²⁹ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 179

³³⁰ Vgl. Morich (2014), S. 2005

kumulativen Effekt in der Eröffnungsbilanz 2017 als Teil des Eigenkapitals anzusetzen.³³¹ Zusätzlich zu den quantitativen Informationen müssen erläuternde Angaben über sich ändernde Rechnungslegungsgrundsätze aufgrund der Neuregelungen erfolgen.³³² Bei Anwendung der kumulativen Methode sind jedoch zusätzliche Anhangangaben zu tätigen. Es ist der Betrag anzugeben, in dessen Höhe sich Änderungen bei einzelnen Jahresabschlussposten des laufenden Geschäftsjahres aufgrund der Neuregelungen ergeben. Überdies sind spezifische Ergebnisunterschiede nach den bisherigen Bestimmungen und den neuen Standards zu erklären.³³³ Aufgrund der Angabepflicht der Unterschiedsbeträge muss ein Unternehmen bei Wahl der kumulativen Methode eine doppelte Berichterstattung im Jahr der Erstanwendung beibehalten, was einen wesentlichen Mehraufwand bedeutet.³³⁴

6.4 Zusammenfassende Übersicht über die Übergangsmethoden

Zusammengefasst werden die inhaltlichen Bestimmungen beider Übergangsmethoden anhand von IFRS 15 in folgender Tabelle dargestellt:

Tabelle 8: „Die Übergangsmethoden“³³⁵

Übergangsmethoden	Vor Übernahme	2016	2017	Anpassungen im EK
<i>Vollständig retrospektive Methode</i>	IAS 11 / IAS 18	IFRS 15	IFRS 15	1. Jänner 2016 (bei einer Vergleichsperiode)
<i>Retrospektive Methode mit Erleichterungen</i>	IAS 11 / IAS 18	Gemischter Ansatz	IFRS 15	1. Jänner 2016 (bei einer Vergleichsperiode)
<i>Kumulative Methode</i>	IAS 11 / IAS 18	IAS 11 / IAS 18	IFRS 15 IAS 11 / IAS 18 zusätzlich offenzulegen	1. Jänner 2017

³³¹ Vgl. Baur (2015), S. 52

³³² Vgl. Hirschböck / Lehner / Kerschbaumer (2014), S. 34

³³³ Vgl. McConnell (2014), S. 4

³³⁴ Vgl. Beyhs / Schurbohm-Ebneth / Viemann (2014), S. 34

³³⁵ Vgl. Baur (2015), S. 52

6.5 Auswirkungen der Übergangsmethoden

6.5.1 Auswirkungen der retrospektiven Methode

Grundsätzlich übt ein Unternehmen mit der Wahl der Übergangsmethode signifikanten Einfluss auf die Umsetzung der Neuregelungen aus. Unternehmen, die das Ziel verfolgen, vergleichbare Jahresabschlussinformationen zu vermitteln, werden vollständig die retrospektive Methode wählen, da die Erlöserfassung aller Vergleichsperioden anzupassen ist und sich somit Tendenzen erkennen lassen. Sobald allerdings die retrospektive Methode mit Erleichterungen angewendet wird, mindert dies die Vergleichbarkeit der einzelnen Berichtsperioden, da sich das Stetigkeitsgebot lediglich auf die jeweilige Periode bezieht. Unternehmen, die übermäßig viele kurzfristige Verträge abschließen, werden bevorzugt die erste praktische Erleichterung wählen, wohingegen Unternehmen, die eher langfristige Verträge eingehen, die zweite bzw. dritte Erleichterung präferieren.³³⁶ Vor allem die Anwendung der dritten Erleichterung gewährt im Vergleich mit der vollständig retrospektiven Methode den Vorteil, dass relevante Fakten der Vergleichsperioden bzw. damals herrschende Umstände nicht wieder recherchiert bzw. rekonstruiert werden müssen. Zwar bietet die retrospektive Methode vergleichbare Informationen für die angegebenen Berichtsperioden, jedoch birgt dies auch einige Herausforderungen für ein Unternehmen.³³⁷ Es müssen all jene Verträge, die zu Beginn der Erstanwendungsperiode noch nicht abgewickelt waren, geprüft werden. Zudem bedarf die Anwendung der Neuregelungen auf angegebene Vergleichsperioden einer gründlichen Analyse und Dokumentation relevanter Fakten.³³⁸ Die retrospektive Anwendung hat außerdem eine umfassende historische Analyse zur Folge, was einen hohen Kosten- und Aufwandsfaktor darstellt. Unternehmen, die im Register der SEC eingetragen sind, müssen bei Anwendung der retrospektiven Methode die Finanzinformationen der fünf vorangehenden Berichtsperioden aufzeigen, was einen wesentlichen Mehraufwand für die Unternehmen darstellt. Jahresabschlussadressaten sehen sich zukünftig mit der Herausforderung konfrontiert, dass verschiedene Unternehmen gleichartige Verträge retrospektiv unter Anwendung unterschiedlicher praktischer Erleichterungen bilanzieren.³³⁹ Tatsächlich wird dadurch der Vergleichbarkeit von Jahresabschlussinformationen wieder entgegengewirkt, was innerhalb derselben Branchen zu kontroversen Diskussionen führen kann.

³³⁶ Vgl. Hunt et al. (2014), S. 3

³³⁷ Vgl. Hirschböck / Kerschbaumer / Lehner (2014), S. 35

³³⁸ Vgl. Hunt et al. (2014), S. 3

³³⁹ Vgl. Breen et al. (2014b), S. 26

6.5.2 Auswirkungen der kumulativen Methode

Bei Wahl der kumulativen Methode müssen die jeweiligen Unternehmen lediglich jene Verträge auf die Neuregelungen anpassen, deren Abwicklung gemäß den bisherigen Rechnungslegungsgrundsätzen zu Beginn der Erstanwendungsperiode noch nicht erfolgt ist. Insofern hält sich der zu betreibende Prüfungsaufwand im Vergleich zur retrospektiven Methode in Grenzen. Ebenso unterbleibt eine Recherche der Bilanzierungsgrundsätze der vergangenen Vergleichsperioden. Ein weiterer Vorteil der kumulativen Anwendung ist zudem, dass lediglich im Jahr der Erstanwendung eine duale Berichterstattung zu erfolgen hat.³⁴⁰ Die kumulative Methode hat jedoch einen grundlegenden Informationsverlust zur Folge. Aufgrund der Tatsache, dass die Erlöserfassung in den angegebenen Vergleichsperioden anders gehandhabt wird als in der Erstanwendungsperiode, in der es oftmals zu einer vorgezogenen Erlöserfassung kommt, sinkt die Vergleichbarkeit und somit auch die Möglichkeit gewisse Entwicklungstendenzen zu erkennen. Es können Fluktuationen im Bereich der Erlöse und relevanter Kosten auftreten. Vergleichbare und vollständige Finanzdaten sind den Informationsadressaten regelrecht erst mit dem Jahresabschluss für Geschäftsjahre beginnend ab 2018 zugänglich.³⁴¹ Überdies müssen Unternehmen bei Anwendung der kumulativen Methode sicherstellen, dass betragsmäßige Anhangangaben über die Auswirkungen, die sich durch die Erstanwendung der Neuregelungen ergeben, gemacht werden können. Um dies zu gewährleisten, sind Berichterstattungsprozesse auf Basis bisheriger Rechnungslegungsgrundsätze unabdingbar.³⁴²

Es gibt eine Menge qualitativer Faktoren, die bei der Wahl der Übergangsmethode hinsichtlich der jeweiligen Vorteile und des Aufwands für das Unternehmen eine wesentliche Rolle spielen. Grundsätzlich hängt die Wahl jedoch auch von den wirtschaftlichen Umständen des Unternehmens und der Kostenrelevanz betreffend die Implementierung der Neuregelungen zur Erlöserfassung ab. Wenn ein Unternehmen beispielsweise großen Wert auf die Vergleichbarkeit der dargestellten Finanzinformationen legt, es jedoch nicht in der Lage ist, innerhalb der zeitlichen Frist die erforderlichen Systemanpassungen retrospektiv mit angemessenen Kosten durchzuführen, wird die Wahl auf die kumulative Übergangsmethode fallen.³⁴³ Die maßgeblichen Schlüsselfaktoren, die Unternehmen bei der umfassenden Entscheidung hinsichtlich der Übergangsmethode zu berücksichtigen haben, werden nachfolgend erörtert.

³⁴⁰ Vgl. Hunt et al. (2014), S. 17

³⁴¹ Vgl. Baur (2015), S. 52

³⁴² Vgl. Hirschböck / Kerschbaumer / Lehner (2014), S. 35

³⁴³ Vgl. Hunt et al. (2014), S. 3

6.6 Wesentliche Entscheidungsfaktoren für die Wahl der Übergangsmethode

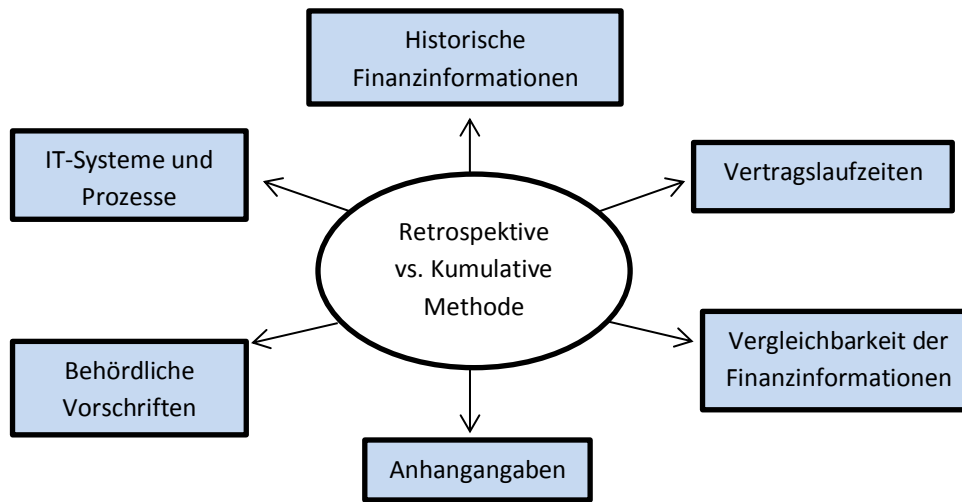


Abb. 3: „Entscheidungsfaktoren für die Wahl der Übergangsmethode“

Es bedarf einer Abwägung mehrerer Faktoren, um für das Unternehmen die geeignete Übergangsmethode zu eruieren. Da die gewählte Methode Auswirkungen auf die zeitliche Abstimmung der relevanten Prozesse und Systemänderungen hat, stellt dies für viele Unternehmen einen entscheidenden Aspekt im Zuge des Implementierungsprozesses dar.³⁴⁴

Um einen angemessenen Übergang auf die Neuregelungen zur Erlöserfassung zu schaffen, ist zuerst der Umfang der benötigten *historischen Finanzinformationen* abzuklären. Dieser hängt jedoch davon ab, welche Übergangsmethode das Unternehmen zu wählen beabsichtigt. So müssen bei Entscheidung für die retrospektive Methode wesentlich mehr historische Finanzinformationen verfügbar sein als es bei der kumulativen Methode der Fall ist. Dabei ist zu prüfen, ob die historischen Informationen anhand der aktuellen Systeme rekonstruiert werden können, oder ob es einer Herleitung manueller Art bedarf. Oftmals können historische Daten aufgrund von Neuerungen und Umstellungen im Bereich der IT-Systeme oder anderer Prozesse nur mit großem Aufwand rekonstruiert werden. Überdies sind die *Laufzeiten jener Verträge* von Bedeutung, die zum Erstanwendungszeitpunkt noch nicht abgewickelt waren bzw. die während der Übergangsphase bestanden.³⁴⁵ Haben Unternehmen hauptsächlich kurzfristige Verträge über standardisierte Produkte bzw. Dienstleistungen abgeschlossen, so werden diese eher zur kumulativen Methode tendieren, die den Aufwand begrenzt. Jedoch bleibt zu überprüfen,

³⁴⁴ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 188

³⁴⁵ Vgl. Hunt et al. (2014), S. 18

ob die retrospektive Methode tatsächlich mit signifikantem Mehraufwand verbunden ist. Grundsätzlich müssen Unternehmen genau prüfen, in welchem Ausmaß sich die neuen Standards verglichen mit den bisherigen Rechnungslegungsgrundsätzen auf die erfassten Erlöse und Aufwendungen auswirken. Veranlasst die Umstellung einen beträchtlichen Einfluss auf ein Unternehmen, so stellt die retrospektive Methode aufgrund der ermöglichten *Vergleichbarkeit der Finanzinformationen* die bessere Alternative dar. Im Rahmen der kumulativen Methode würden die Erlöskennzahlen einer signifikanten Fluktuation unterliegen und die Vergleichbarkeit der angegebenen Berichtsperioden stark einschränken.³⁴⁶ Erwartet ein Unternehmen durch die Umstellung auf die Neuregelungen eine starke Wirkung auf die Systeme und Prozesse, sollte so bald wie möglich mit der Implementierung begonnen werden, um den damit entstehenden Aufwand über mehrere Perioden verteilen zu können. Die dadurch erzeugte Flexibilität bewirkt eine interne Nutzenmaximierung, da unerwartete Probleme über längere Zeit gelöst und betroffene Prozesse optimiert werden können.³⁴⁷

Zudem ist eine frühzeitige Einflussanalyse sinnvoll, da gemäß IAS 8.30 f. entscheidungsrelevante *Anhangangaben zu Auswirkungen* auf das Unternehmen bereits zum 31. Dezember 2014 verpflichtend zu machen sind.³⁴⁸ Bei der Wahl der Übergangsmethode spielen die relevanten Pflichtangaben eine wesentliche Rolle. Wie bereits oben erwähnt, sind die verpflichtenden Anhangangaben gemäß ASC 606 für alle angegebenen Vergleichsperioden zu machen. Dies führt jedoch bei der retrospektiven Methode zu einem wesentlichen Mehraufwand. Das IASB hat die verpflichtenden Anhangangaben für IFRS 15 gemäß IAS 8.28 insofern eingeschränkt, dass bei der retrospektiven Methode lediglich für die der Erstanwendungsperiode direkt vorangehende Berichtsperiode Angaben zu machen sind.³⁴⁹ Ein weiterer Faktor sind *behördliche Vorschriften*, die ein Unternehmen dazu veranlassen, zusätzliche Vergleichsinformationen offenzulegen, beispielsweise die bereits erläuterten Vorschriften für Unternehmen im SEC-Register, die bei der retrospektiven Anwendung Finanzinformationen von fünf Vergleichsjahren im Anhang anzugeben haben.³⁵⁰ Um den Übergang auf die Neuregelungen effizient retrospektiv zu gestalten, müssen außerdem notwendige *Prozessänderungen* durchgeführt und neue *IT-Systeme* noch vor Beginn der ersten Vergleichsperiode implementiert werden. Die neuen Prozesse sind neben den bisherigen zu führen, um in der Übergangsphase eine duale Berichterstattung zu ermöglichen. Der dadurch entstehende Mehraufwand kann im Rahmen der kumulativen Methode

³⁴⁶ Vgl. Hunt et al. (2014), S. 18 f.

³⁴⁷ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 188

³⁴⁸ Vgl. Ernst & Young (2014c), S. 52

³⁴⁹ Vgl. Barckow et al. (2014), S. 15

³⁵⁰ Vgl. Hunt et al. (2014), S. 20

jedoch auch nur begrenzt vermindert werden, da bei dieser Option ebenfalls im Jahr der Erstanwendung ein zweifaches Berichtssystem nötig ist.³⁵¹

Unternehmen benötigen unabhängig davon, welche Übergangsmethode zur Anwendung kommt, angemessene Kontrollprozesse, um sicherzustellen, dass die Übergangsvorschriften der Neuregelungen vollständig und präzise umgesetzt werden. Dabei sind die entsprechenden Kosten- und Zeitfaktoren der Implementierung stets im Auge zu behalten. Grundsätzlich haben Unternehmen unterschiedliche Präferenzen hinsichtlich der Übergangsmethoden, jedoch kann eine Orientierung an der Branchennorm vorteilhaft sein, wenn die externen Adressaten der Finanzinformationen vergleichbar konsistente Daten bevorzugen.³⁵² Demnach ist eine gefestigte Kommunikationsebene zwischen dem Unternehmen und den Stakeholdern basierend auf den getroffenen Entscheidungen hinsichtlich der Neuregelungen von Bedeutung. Ferner werden zukünftige Diskussionen seitens der TRG die betroffenen Unternehmen bei ihrer Entscheidungsfindung wesentlich beeinflussen.

³⁵¹ Vgl. *Breen et al. (2014a)*, S. 186

³⁵² Vgl. *Hunt et al. (2014)*, S. 21

7 Darstellung im Jahresabschluss

7.1 Darstellung von vertraglichen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten in der Bilanz

Die Regelungen der neuen Standards zur Erlöserfassung sehen grundsätzlich vor, dass ein vertraglicher Vermögenswert dann zu bilanzieren ist, wenn ein Unternehmen einen Teil seiner vereinbarten Leistungsverpflichtung an den Kunden erfüllt hat. Bei einem vertraglichen Vermögenswert handelt es sich beim Unternehmen somit um das bedingte Recht auf Gegenleistung.³⁵³ Kommt beispielsweise ein Unternehmen seiner vereinbarten Leistungsverpflichtung durch Lieferung der zugesagten Waren oder Dienstleistungen an den Kunden nach, so verfügt das Unternehmen aufgrund seines Anspruchs auf Gegenleistung über einen vertraglichen Vermögenswert.³⁵⁴ Sind alle vereinbarten Leistungsverpflichtungen des Unternehmens erfüllt, so hat das Unternehmen einen unbedingten Anspruch auf Erhalt der Gegenleistung.³⁵⁵ Ein unbedingtes Recht auf Gegenleistung stellt eine Forderung gegenüber dem Kunden dar und ist getrennt vom vertraglichen Vermögenswert als Finanzinstrument zu bilanzieren.³⁵⁶ Der Ansatz und die Bewertung der Forderung sowie die entsprechenden Anhangangaben haben gemäß den geltenden Bestimmungen zu erfolgen.³⁵⁷

Eine vertragliche Verbindlichkeit hingegen stellt eine Verpflichtung des Unternehmens gegenüber einem Kunden dar. Erfüllt zuerst der Kunde einen Teil seiner vereinbarten Pflichten, bspw. durch Tätigung einer Anzahlung der geschuldeten Gegenleistung, so hat das Unternehmen eine vertragliche Verbindlichkeit zu bilanzieren. Werden entsprechende belastende Verträge erfasst, sind diese in der Bilanz unterscheidbar von dem entsprechenden Vermögenswert oder der Verbindlichkeit auszuweisen.³⁵⁸

7.2 Darstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung

7.2.1 Grundsätzliche Erlöserfassung

Umsatzerlöse werden als ein Ertragsposten in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen, die einen Bestandteil des Jahresabschlusses eines Unternehmens darstellt. Grundsätzlich sind die Nettobeträge zu erfassen, die sich nach Abzug der Umsatzsteuer und etwaigen Erlösschmälerungen ergeben. Die Neuregelungen zur Erlöserfassung wirken sich auf einzelne Posten der Gewinn- und Verlustrechnung aus, die in weiterer Folge erörtert werden.

³⁵³ Vgl. Hirschböck / Kerschbaumer / Lehner (2014), S. 31

³⁵⁴ Vgl. Ernst & Young (2011b), S. 43

³⁵⁵ Vgl. IFRS 15.108

³⁵⁶ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 158

³⁵⁷ Vgl. IFRS 9

³⁵⁸ Vgl. Ernst & Young (2011b), S. 43

7.2.2 Vertragskosten

Die Neuregelungen wirken sich nicht nur auf die Erlöse eines Unternehmens aus, sondern führen auch bei anderen Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung zu entsprechenden Änderungen. Zukünftig sind Kosten für die Erlangung bzw. Erfüllung eines Vertrags zu aktivieren und über die Vertragslaufzeit planmäßig zu verteilen. Aufgrund der vorwiegend aufwandswirksamen Erfassung von Vertragskosten nach bisherigen Bestimmungen, resultiert im Rahmen der Neuregelungen neben dem administrativen Mehraufwand auch eine höhere Abschreibung im entsprechenden Geschäftsjahr.³⁵⁹

7.2.3 Ertragsteuern

Die Neuregelungen zur Erlöserfassung können in manchen Fällen zu einer zeitlichen Verschiebung der bilanziellen Behandlung von Erlösen führen, wodurch sich Unterschiede zwischen der Erlöserfassung nach den IFRS bzw. US-GAAP und der steuerrechtlichen Erlöserfassung ergeben können. Die Neuregelungen zur Erlöserfassung wirken sich auf die Bildung von latenten Steuern aus. Vor allem bei der PoC-Methode oder bei Garantien können die Neuregelungen aufgrund der zeitraumbezogenen Erlöserfassung Einfluss auf Ertragssteuern und deren Erhebung haben.³⁶⁰

7.2.4 Vorgezogene Erlöserfassung bei Garantien

Zukünftig werden Unternehmen deutlich mehr Garantien als eigenständige Leistungsverpflichtung im Rahmen eines Vertrags identifizieren. Während nach den derzeitigen Bestimmungen die Bildung von Gewährleistungsrückstellungen zu einer Abgrenzung der Erlöse führt, kann zukünftig bei separater Erfassung der Garantie ein entsprechender Teil der Gegenleistung erfasst werden. Die Erlöse werden über den Zeitraum der Garantie erfasst, wodurch sich eine vorgezogene Erlöserfassung ergibt.³⁶¹

7.2.5 Änderungen der geschätzten Gegenleistung

Bei variablen Kaufpreisbestandteilen unterliegen die geschätzten Erwartungswerte oftmals einer späteren Änderung. Wird später eine höhere oder niedrigere Betragssumme eingehoben als erwartet, so ist die Differenz nicht in den Erlösen, sondern unter den sonstigen betrieblichen Erträgen oder Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.³⁶²

³⁵⁹ Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 33 f.

³⁶⁰ Vgl. *Griscom*: Goodbye ASC 605, Hello 606! Five Non-Revenue Impacts

³⁶¹ Vgl. *Breen et al.* (2014a), S. 138

³⁶² Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 24

7.3 Angaben im Anhang

7.3.1 Erweiterte Angabepflichten

Die Neuregelungen verlangen erweiterte Angabepflichten, die wesentlich umfangreicher als die bisher geforderten Angaben sind. Sinn und Zweck dieser qualitativen und quantitativen Angaben ist es, dass Abschlussadressaten ein Verständnis für Zahlungsflüsse erlangen, die sich aus Verträgen mit Kunden ergeben.³⁶³ Es soll ihnen ermöglicht werden, die Art, den Betrag und den Realisationszeitpunkt, sowie allfällige Unsicherheiten von Erlösen nachzuvollziehen.³⁶⁴ Grundsätzlich ist jedoch das Unternehmen selbst dafür verantwortlich zu entscheiden, wie ausführlich die entsprechenden Angaben sein müssen, um die vorgegebene Zielsetzung der Neuregelungen zu realisieren.³⁶⁵

7.3.2 Kategorisierung der Umsätze aus Verträgen mit Kunden

Erlöse aus Verträgen mit Kunden sind im Anhang derart in Kategorien aufzugliedern, dass bestmöglich dargestellt wird, wie die einzelnen Beträge, der Zeitpunkt der Erfassung sowie bestehende Unsicherheiten der Erlöse auf die Änderung von wirtschaftlichen Faktoren reagieren.³⁶⁶ Als mögliche Kategorien nennen die Neuregelungen bedeutsame geografische Regionen, bestimmte Kundengruppen, die Art der Waren und die Laufzeit der Kundenverträge.³⁶⁷ Die neuen Standards weisen zwar potentielle Kategorien zur Untergliederung aus, jedoch wird keine Mindestanzahl an Kategorien vorgeschrieben. Diese Entscheidung obliegt den einzelnen Unternehmen.³⁶⁸ Zu beachten ist jedoch, dass es innerhalb des Jahresabschlusses zu Interdependenzen hinsichtlich der Angabepflichten kommen kann.³⁶⁹ So muss bspw. der Zusammenhang zwischen der Kategorisierung der Erlöse und den Angaben bzgl. der Segmentberichterstattung erläutert werden.³⁷⁰ Außerdem müssen Unternehmen Informationen zu kategorisierten Umsätzen in ihren Zwischenberichten angeben.³⁷¹

³⁶³ Vgl. IFRS 15.110

³⁶⁴ Vgl. Barckow et al. (2014), S. 13

³⁶⁵ Vgl. Ernst & Young (2011b), S. 43

³⁶⁶ Vgl. IFRS 15.114

³⁶⁷ Vgl. Ernst & Young (2011b), S. 43; IFRS 15.B89

³⁶⁸ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 165

³⁶⁹ Vgl. Barckow et al. (2014), S. 14

³⁷⁰ Vgl. IFRS 8

³⁷¹ Vgl. IAS 34

7.3.3 Überleitung der Eröffnungs- und Schlussalden

Unternehmen haben die vertraglichen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten anzugeben. Es müssen die jeweiligen Eröffnungs- und Schlussalden zur entsprechenden Bilanz übergeleitet werden.³⁷² Durch die Überleitung müssen Positionen wie

- Erlöse aus Leistungsverpflichtungen, die in der laufenden Berichtsperiode erfüllt wurden,
- Eröffnungs- und Schlussalden der vertraglichen Vermögenswerte und Schulden,
- Eröffnungs- und Schlussalden der Forderungen aus Kundenverträgen,
- Erlöse resultierend aus der Allokation von Änderungen des Transaktionspreises, die aus erfüllten Leistungsverpflichtungen vergangener Berichtsperioden stammen, und
- Erläuterungen zu signifikanten Änderungen der Salden der aktiven und passiven Vertragsposten, die sich bspw. aus Impairment oder Vertragsänderungen ergeben,

im Anhang angegeben werden.³⁷³

7.3.4 Angaben zu belastenden Verträgen

Ein Unternehmen hat für Leistungsverpflichtungen, die sich auf einen Vertrag mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr beziehen, neben den allgemeinen Informationen wie Garantien oder Zahlungsbedingungen noch zusätzliche Angaben darüber zu machen, wann mit der Erlöserfassung von noch offenen Leistungsverpflichtungen zu rechnen ist. Zusätzlich ist der aggregierte Betrag des Transaktionspreises anzugeben, der auf die offenen Leistungsverpflichtungen entfällt.³⁷⁴ Die Neuregelungen enthalten jedoch die praktische Erleichterung, dass ein Unternehmen keine Angaben über den aggregierten Transaktionspreis machen muss, der auf noch offene Leistungsverpflichtungen entfällt, wenn die Vertragslaufzeit weniger als ein Jahr beträgt, oder der Betrag etwa auf Basis eines fixen Stundensatzes veranschlagt werden kann.³⁷⁵ Bei Anwendung der praktischen Erleichterung ist dies im Anhang zu vermerken. Die Neuregelungen hindern grundsätzlich jedoch kein Unternehmen daran, Anhangangaben über alle erfassten Verträge mit Kunden zu machen.³⁷⁶

7.3.5 Ermessensentscheidungen bei Anwendung der Neuregelungen

Gemäß den Neuregelungen hat ein Unternehmen Anhangangaben über signifikante Ermessensentscheidungen zu machen, die bei der Anwendung des Fünf-Schritte-Modells getroffen

³⁷² Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 44

³⁷³ Vgl. IFRS 15.116 – 118; ASC 606-10-50-10

³⁷⁴ Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 45

³⁷⁵ Vgl. IFRS 15.121; ASC 606-10-50-14

³⁷⁶ Vgl. *Breen et al.* (2014a), S. 168

wurden.³⁷⁷ Sofern die Verfügungsmacht über eine Ware oder Dienstleistung kontinuierlich übertragen wird, muss ein Unternehmen Angaben über die verwendete Methode zur Erlöserfassung machen und zusätzlich erläutern, warum diese die Übertragung der zugesagten Ware oder Dienstleistung wahrheitsgetreu abbildet.³⁷⁸ Erfolgt die Erfüllung einer Leistungsverpflichtung zeitpunktbezogen, muss das Unternehmen Angaben über die Beurteilung des Übergangszeitpunkts der Verfügungsmacht machen.³⁷⁹ Ermessensentscheidungen bei Anwendung des Fünf-Schritte-Modells sind bspw. die Ermittlung sowie die Allokation des Transaktionspreises, die Schätzung der Einzelveräußerungspreise der vereinbarten Waren oder Dienstleistungen und die Bewertung des anzusetzenden Passivpostens für belastende Verträge. Für belastende Verträge sind zusätzlich Angaben über Art und Höhe der zugrundeliegenden Leistungsverpflichtung zu machen sowie die Hintergründe, weshalb die Leistungsverpflichtung belastend wurde, und der voraussichtliche Erfüllungszeitpunkt der entsprechenden Verbindlichkeit zu erörtern.³⁸⁰

³⁷⁷ Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 46

³⁷⁸ Vgl. IFRS 15.124; ASC 606-10-50-18

³⁷⁹ Vgl. IFRS 15.125

³⁸⁰ Vgl. *Ernst & Young* (2011b), S. 45 f.

8 Auswirkungen des Konvergenzprojekts auf ausgewählte Branchen

8.1 Generelle Auswirkungen des Konvergenzprojekts

Die neuen Standards zur Erlöserfassung wirken sich unterschiedlich auf einzelne Branchen aus. Für alle Kundenverträge ist prinzipiell die gesetzliche Durchsetzbarkeit der Vertragsbedingungen in der Rechtsordnung des jeweiligen Landes maßgebend.³⁸¹ In Branchen, in denen vorwiegend komplexe Verträge über Leistungsverpflichtungen betreffend mehrere Waren oder Dienstleistungen abzuschließen sind, werden die Neuregelungen signifikant stärker von Bedeutung sein, als in Branchen, in denen hauptsächlich standardisierte Produkte zu festgelegten Preisen verhandelt werden. Die Änderungen betreffen insbesondere Mehrkomponentenverträge. Für Branchen, in denen hauptsächlich Verträge mit vereinbarten Lizenzentgelten abgeschlossen werden, gibt es außerdem Neuerungen betreffend Bilanzierung, wodurch gewisse Finanzkennzahlen beeinflusst werden können. Bei Verträgen mit kundenspezifischer Auftragsfertigung sind die Neuregelungen bzgl. der zeitraumbezogenen Erlöserfassung von Bedeutung.³⁸²

Da die Anhangangaben zu den Auswirkungen der Neuregelungen für Unternehmen bereits zum 31. Dezember 2014 geboten sind, erscheint eine frühzeitige Auseinandersetzung mit dem neuen Standard als sinnvoll.³⁸³ Grundsätzlich geht mit den erweiterten Anhangangaben ein signifikanter Mehraufwand einher. Die Neuregelungen heben zudem Ermessensentscheidungen hervor und spezifizieren die Problematik von unsicheren Schätzungen.³⁸⁴ Unternehmen sollten deshalb zeitgerecht überprüfen, ob entscheidungsrelevante Schätzungen anhand der bisherigen IT-Systeme oder Prozesse durchgeführt bzw. Verträge mit variablen Kaufpreisbestandteilen den Neuregelungen entsprechend erfasst werden können. Anderenfalls könnten bisher automatisierte Prozesse aufgrund der Umsetzung der neuen Standards in Zukunft manuell zu bearbeiten sein.³⁸⁵

Die Notwendigkeit einer regelmäßigen Aktualisierung der Ermessensentscheidungen und durchgeführten Schätzungen bedeutet außerdem einen hohen Aufwand hinsichtlich der Anpassungen im Unternehmen. Der mögliche Effekt der zeitlichen Verschiebung der Erlöserfassung bewirkt bei umsatzbezogenen Managerboni oder Provisionen Klärungsbedarf. Überdies kann sich eine zeitliche Änderung der Erlöserfassung in bestimmten Fällen auch steuerrechtlich auswirken und Einfluss auf die

³⁸¹ Vgl. Hirschböck / Kerschbaumer / Lehner (2014), S. 6

³⁸² Vgl. Beyhs / Schurbohm-Ebneth / Viemann (2014), S. 5

³⁸³ Vgl. Ernst & Young (2014c), S. 52

³⁸⁴ Vgl. Kleinmanns (2013), S. 67

³⁸⁵ Vgl. Beyhs / Schurbohm-Ebneth / Viemann (2014), S. 7

Bildung von latenten Steuern nehmen.³⁸⁶ Einem Vertrag direkt zurechenbare Vertragskosten sind gegebenenfalls zu aktivieren und planmäßig abzuschreiben, wodurch sich ein deutlicher Mehraufwand im Vergleich zu der bisherigen aufwandswirksamen Erfassung ergibt.³⁸⁷

Aufgrund der Neuregelungen zur Erlöserfassung müssen alle Verträge mit Kunden im Detail analysiert werden, um die Neuregelungen anzuwenden und somit Änderungen der zeitlichen Komponente der Erlöserfassung sowie etwaige Informationslücken bei der Generierung der erweiterten Anhangangaben feststellen zu können.³⁸⁸ Die generelle Herausforderung vor allem im Bereich der Mehrkomponentenverträge besteht darin, alle Vertragskomponenten separat zu bewerten, auf ihre Eigenständigkeit zu prüfen und entsprechend in der Bilanz darzustellen.³⁸⁹

8.1.1 Begründung für die Auswahl der Branchen

Im Rahmen dieser Arbeit werden die Auswirkungen der Neuregelungen zur Erlöserfassung insbesondere auf die Telekommunikations-, die Software- und die Baubranche beschrieben. Aufgrund der Neuregelungen ergeben sich Änderungen der Bilanzierung von langfristigen Verträgen hinsichtlich der zeitraumbezogenen Erlöserfassung wie z.B. bei Fertigungsaufträgen in der Baubranche. Außerdem betreffen die neuen Standards Mehrkomponentenverträge, die vorwiegend in der Telekommunikations- und Softwarebranche abgeschlossen werden. Aus diesem Grund werden gerade die vorgenannten Branchen näher betrachtet und analysiert. Die Neuregelungen haben überdies Auswirkungen auf viele weitere Branchen, u.a. auch die Automobilbranche³⁹⁰ oder die Pharmaziebranche³⁹¹, auf die im Rahmen dieser Arbeit jedoch nicht näher eingegangen wird.

8.1.2 Auswirkungen auf die Telekommunikationsbranche

Die Neuregelungen haben vor allem Auswirkungen auf Branchen, in denen der Abschluss von Mehrkomponentenverträgen üblich ist. Bei sogenannten Mehrkomponentenverträgen erfolgt die Erlöserfassung innerhalb eines Vertrags zu unterschiedlichen Zeitpunkten. Neben der Softwarebranche trifft dies vor allem auf die Telekommunikationsbranche zu, da die Mobiltelefonanbieter den Kunden meistens zu Beginn der Vertragslaufzeit ein Mobiltelefon gebührenfrei überlassen. Während die Erlöse hauptsächlich durch die monatlichen Telefongebühren erzielt werden, wird für das überlassene

³⁸⁶ Vgl. Baur (2015), S. 51

³⁸⁷ Vgl. KPMG (2014b), S. 2

³⁸⁸ Vgl. KPMG (2015b), S. 2

³⁸⁹ Vgl. Gruss: Neue Form der Umsatz-Bilanzierung wird Unternehmen Milliarden kosten

³⁹⁰ Vgl. Deloitte (2014), S. 1 – 3

³⁹¹ Vgl. Ernst & Young (2014d), S. 1 – 7

Mobiltelefon weniger als der entsprechende Einzelveräußerungspreis berechnet.³⁹² Da zukünftig die Überlassung eines Mobiltelefons als identifizierbare Leistungsverpflichtung eines Vertrags in Höhe des Einzelveräußerungspreises zu bestimmen ist, wird zu Beginn des Vertrags ein vergleichsweise höherer Betrag erfasst.³⁹³ Da auf Einzelvertragsebene die Umsetzung der Neuregelungen wesentlich mehr Aufwand für die Rechnungslegung bedeutet, erscheint das vom IASB akzeptierte Portfoliokonzept als angemessene Erleichterung bei Mobilfunkverträgen.³⁹⁴ Michael Brücks ist Leiter im Bereich Principles, Policies & Research bei der deutschen Telekom und kommentiert das Portfoliokonzept folgendermaßen: *„Auf Einzelvertragsebene wäre eine Umsetzung der Neuregelungen mit vertretbarem Kosten-Nutzen-Verhältnis nicht machbar.“*³⁹⁵

Nach den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS sind Verträge, die eine Produktveräußerung mit nachfolgend identifizierbaren Serviceleistungen umfassen, als eigenständige Erlöse über den Leistungszeitraum zu erfassen.³⁹⁶ Da nach derzeitigen IFRS keine anderweitigen Bestimmungen hinsichtlich der Bilanzierung von Mehrkomponentenverträgen bestehen, bilanzieren viele Unternehmen derartige Verträge entweder als zwei eigenständige Leistungsverpflichtungen, oder der Vermögenswert des überlassenen Mobiltelefons wird als Kosten für die Akquisition von Kunden erfasst.³⁹⁷ Der erfasste Betrag des Geräts ist dabei auf den im Zeitpunkt der Veräußerung erhaltenen Betrag vom Kunden begrenzt. Erhält ein Kunde demnach ein kostenloses Gerät, so wird kein diesbezüglicher Erlös erfasst, obwohl der Veräußerungspreis des Mobiltelefons anteilmäßig in den monatlichen Gebühren für den Telefonservice enthalten ist.³⁹⁸ Für Mobilgeräte wird meist weniger als der jeweilige Einzelveräußerungspreis verlangt, um für die Kunden einen gewissen Kaufanreiz zu schaffen. Da das vereinnahmte Entgelt betragsmäßig meist unter dem Einzelveräußerungspreis liegt, ist eine Bestimmung der Erlöse durch Ansatz des beizulegenden Zeitwerts nicht möglich, sodass alternativ die Residualwertmethode zur Anwendung gelangt.³⁹⁹ Im Gegensatz dazu erfordern die Neuregelungen zur Erlöserfassung die Allokation des Transaktionspreises, welcher sich aus den monatlichen Serviceentgelten und dem Betrag zusammensetzt, den ein Kunde entrichten muss, um den entsprechenden Vertrag abschließen zu können. Der Transaktionspreis wird anhand des Verhältnisses der Einzelveräußerungspreise auf das Mobiltelefon und den monatlichen Service aufgeteilt, von denen

³⁹² Vgl. Freiberg / Lüdenbach (2014), S. 7

³⁹³ Vgl. Wüstemann / Wüstemann (2014), S. 937

³⁹⁴ Vgl. Freiberg / Lüdenbach (2014), S. 7

³⁹⁵ Becker: Die Deutsche Telekom rüstet sich für neue Bilanzierungsregeln

³⁹⁶ Vgl. IAS 18.13

³⁹⁷ Vgl. Ernst & Young (2011a), S. 1823

³⁹⁸ Vgl. McConnell (2014), S. 3

³⁹⁹ Vgl. Heuser / Theile (2012), S. 161

beide separate Leistungsverpflichtungen des Vertrags darstellen. Während die Leistungsverpflichtung hinsichtlich des Verkaufs des Mobiltelefons als zeitpunktbezogene Erlöserfassung einzustufen ist, sind die Erlöse resultierend aus den monatlichen Serviceleistungen zeitraumbezogen zu erfassen.⁴⁰⁰ Etwaige Kundenboni, Preisnachlässe oder Mengenrabatte werden nach derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRIC 13 zum beizulegenden Zeitwert bewertet. Zukünftig stellen derartige Komponenten variable Kaufpreisbestandteile dar und unterliegen einer Schätzung bei der Ermittlung des Transaktionspreises.⁴⁰¹ Telekommunikationsunternehmen entrichten oftmals Kommissionszahlungen an Händler für die Gewinnung von Neukunden. Gemäß den derzeitigen Bestimmungen nach US-GAAP betreffend Telekommunikationsleistungen sind direkte Kosten für die Erlangung eines Vertrags im Verhältnis zu den vereinnahmten Entgelten aufwandswirksam zu erfassen.⁴⁰² Unternehmen, die entsprechende Kosten für die Erfüllung eines Vertrags gemäß derzeitiger US-GAAP aufwandswirksam erfassen, müssen die Kosten aufgrund der Neuregelungen von ASC 606 unter gewissen Umständen aktivieren und planmäßig verteilen.⁴⁰³

Viele Telefongesellschaften versuchen Neukunden mit diversen Extras wie freies Datenvolumen oder eine gewisse Anzahl an freien Gesprächsminuten anzulocken. Diesbezüglich müssen Unternehmen zukünftig die angemessene Bilanzierungseinheit eruieren, um derartige Vereinbarungen als eigenständige Leistungsverpflichtungen bzw. Verträge entsprechend erfassen zu können. Zudem sind die einzelnen Veräußerungspreise sowie deren Verhältnis zueinander zu bestimmen, um den zugrunde liegenden Transaktionspreis festlegen zu können. Falls notwendig müssen spezielle Prozesse entwickelt werden, um die Schätzung der Einzelveräußerungspreise gewährleisten zu können. Werden Kunden spezielle Rechte zur technischen Nachrüstung von Gütern oder Dienstleistungen zu einem günstigeren Preis als den Einzelveräußerungspreis angeboten, so stellen diese zukünftig eine separate Leistungsverpflichtung dar. Dementsprechend sind die bisher verwendeten IT-Systeme anzupassen bzw. zu erneuern, um derartige Leistungsverpflichtungen auf ihre Eigenständigkeit überprüfen zu können.⁴⁰⁴

Anhand eines Beispiels sollen nunmehr die Inhalte der Neuregelungen für Telekommunikationsleistungen erläutert, sowie die Unterschiede zur derzeitigen Bilanzierung nach IFRS 15 bzw. ASC 606 aufgezeigt werden.

⁴⁰⁰ Vgl. *McConnell* (2014), S. 3

⁴⁰¹ Vgl. *Freiberg / Lüdenbach* (2014), S. 3

⁴⁰² Vgl. ASC 605-20-25-4

⁴⁰³ Vgl. *Allocco et al.* (2014), S. 16

⁴⁰⁴ Vgl. *KPMG* (2014d), S. 2

Bsp.: Der Kunde XY schließt mit der Telefongesellschaft B1 einen Vertrag über eine Laufzeit von 12 Monaten ab. Der Vertrag umfasst eine monatliche Grundgebühr iHv. Euro 50 sowie ein gratis Mobiltelefon, das dem Kunden zu Vertragsbeginn ausgehändigt wird. Grundsätzlich verkauft B1 das entsprechende Mobiltelefon zu einem Preis von Euro 150 und bietet den Telefonservice ohne Gerät um Euro 30 im Monat an.

Nach derzeitigen Regelungen gemäß IAS 18 gibt es keine klar definierte Vorgangsweise bzgl. der Identifizierung separater Leistungsverpflichtungen eines Telekommunikationsvertrags bzw. Anleitung zur Allokation des Transaktionspreises. Die Telefongesellschaft B1 erfasst die Kosten für das beigegebene Gerät als Kosten für die Gewinnung von Neukunden. In diesem Beispiel fallen jedoch keine Kosten an, da dem Kunden XY das Gerät zum Nulltarif überlassen wird. Das Grundentgelt iHv. Euro 50 wird monatlich erfolgswirksam erfasst. Nach den Neuregelungen hat B1 zu Beginn der Vereinbarung den Vertrag mit dem Kunden XY sowie alle darin enthaltenen separaten Leistungsverpflichtungen zu identifizieren. Eine Leistungsverpflichtung umfasst die Aushändigung des Mobiltelefons, die andere stellt eine Verpflichtung zur Erbringung des Telefonservices für die Laufzeit von 12 Monaten dar. Der Transaktionspreis des Vertrags zwischen B1 und dem Kunden XY umfasst die gesamte Grundgebühr für 12 Monate und beträgt Euro 600 ($50 \cdot 12$). Der Transaktionspreis muss gemäß dem Fünf-Schritte-Modell der neuen Standards auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen verteilt werden. Die Allokation erfolgt gemäß Schritt 4 des Modells im Verhältnis der jeweiligen Einzelveräußerungspreise bei Annahme eines gesonderten Verkaufs. Die Einzelveräußerungspreise des Mobiltelefons bzw. des Telefonservices betragen Euro 150 sowie Euro 360. Die nachfolgende Tabelle veranschaulicht die Berechnung der Erlöserfassung bezogen auf die separaten Leistungsverpflichtungen des Vertrags:

Tabelle 9: „Beispiel der Telekommunikationsbranche“⁴⁰⁵

Leistungsverpflichtung	Einzelveräußerungspreis in Euro	Verhältnis der Einzelveräußerungspreise in %	Erlöse in Euro
Mobiltelefon	150	29,4% ($=150/(150+30 \cdot 12)$)	176,4 ($=600 \cdot 29,4\%$)
Telefonservice	360 ($=30 \cdot 12$)	70,6% ($=360/(150+30 \cdot 12)$)	423,6 ($=600 \cdot 70,6\%$)
Gesamt	<u>510</u>	<u>100%</u>	<u>600</u>

⁴⁰⁵ Eigene Tabelle

Die Telefongesellschaft muss somit für das Mobiltelefon Erlöse iHv. Euro 176,4 bilanzieren. Für den bereitgestellten Telefonservice sind Erlöse iHv. Euro 423,6 verteilt über 12 Monate zu erfassen. Daraus resultiert verglichen mit den derzeitigen Bestimmungen eine betragsmäßig höhere Erlöserfassung zu Beginn des Vertrags mit dem Kunden XY.

Die Neuregelungen zur Erlöserfassung aus Verträgen mit Kunden wirken sich auf die Telekommunikationsbranche im Wesentlichen dahingehend aus, dass die Summe der Einzelveräußerungspreise meist höher ist als der von Telefongesellschaften angebotene Preis des Gesamtpakets. Werden von Kunden neue Leistungen zu einem laufenden Vertragsverhältnis hinzugefügt bzw. abgemeldet, was vor allem im Bereich der Telekommunikationsbranche häufig der Fall ist, so müssen die Verhältnisse der Einzelveräußerungspreise neu bestimmt werden, damit der entsprechende Transaktionspreis anteilig bilanziert werden kann. Der Auslegungsspielraum wird zukünftig also durch die konkreten Vorgaben der Neuregelungen enger gefasst, während der Aufwand zur Umsetzung der ausführlichen Neuregelungen steigt.⁴⁰⁶

8.1.3 Auswirkungen auf die Softwarebranche

Grundsätzlich beziehen sich allfällige Bilanzierungsprobleme in der Softwarebranche auf die zeitliche Komponente der Erlöserfassung von Verträgen über die Softwareentwicklung, Software-Lizenzen sowie etwaige Serviceleistungen im Rahmen eines Vertrags.⁴⁰⁷ Die Neuregelungen wirken sich insbesondere im Bereich der zeitraumbezogenen Erlöserfassung aus. Grundsätzlich ist ein Software-Vertrag dahingehend zu untersuchen, ob dem Softwareentwickler über die gesamte Vertragslaufzeit das durchsetzbare Recht auf Entlohnung für die erfüllten Leistungsverpflichtungen zusteht. Da die Entwicklung einer Software oftmals an kundenspezifische Bedürfnisse angepasst wird, besteht für den Softwareentwickler keine Möglichkeit, die Software anderweitig zu verkaufen oder zu nutzen.⁴⁰⁸ Im Bereich der Softwarebranche ist es oftmals der Fall, dass eine Software mit einer Garantie veräußert wird. In diesem Zusammenhang gilt es zu prüfen, ob für den Kunden die Option besteht, die Garantie separat zu beziehen, oder ob diese einen Teil eines Vertrags mit mehreren Leistungsverpflichtungen darstellt. Ist ein separater Erwerb möglich, so hat das Unternehmen die Garantie als eigenständige Leistungsverpflichtung zu bilanzieren. Ebenso stellen Vereinbarungen bzgl. Wartungen der Software eigenständige Leistungsverpflichtungen dar, sofern diese über die Lizenzlaufzeit von Bedeutung sind.⁴⁰⁹

⁴⁰⁶ Vgl. Becker: Die Deutsche Telekom rüstet sich für neue Bilanzierungsregeln

⁴⁰⁷ Vgl. Ernst & Young (2011a), S. 1819

⁴⁰⁸ Vgl. Freiberg / Lüdenbach (2014), S. 6

⁴⁰⁹ Vgl. Freiberg / Lüdenbach (2014), S. 6

Die inhaltlichen Bestimmungen sollen anhand eines Praxisbeispiels aus der Softwarebranche für den Übergang auf die Neuregelungen veranschaulicht werden.

Bsp. Anwendung der retrospektiven Methode

Das Software-Unternehmen Z wählt zum Übergang auf die Neuregelungen die Anwendung der vollständig retrospektiven Methode. Ein Kunde schließt einen Vertrag über eine Software-Lizenz und einen Service für zwei Jahre zu einem Fixpreis iHv. Euro 500 ab. Die Software wird am 1. Juli 2015 eingesetzt. Die Erlöserfassung für derartige Verträge erfolgte nach bisherigen Grundsätzen linear über 24 Monate (z.B. in 2015: $6/24 \cdot 500 = 125$).

	2015	2016	2017	Summe
Erlöse in Euro	125	250	125	500

Tabelle 10: „Anwendung der retrospektiven Methode in der Softwarebranche Teil 1“⁴¹⁰

Das Unternehmen Z entscheidet gemäß den Bestimmungen der neuen Standards, dass der Vertrag aus insgesamt zwei Leistungsverpflichtungen besteht, wodurch Euro 400 vom Transaktionspreis der Software-Lizenz und Euro 100 dem Service zuzurechnen sind. Die Software-Lizenz ist eine Leistungsverpflichtung zum Liefertermin am 1. Juli 2015, zu dem die Erlöse iHv. Euro 400 zu erfassen sind. Der Service ist eine Leistungsverpflichtung erfüllt über einen Zeitraum, dem folgende Erlöse in Euro zuzuordnen sind:

	2015	2016	2017
Service	20	50	30
Software-Lizenz	400		

Tabelle 11: „Anwendung der retrospektiven Methode in der Softwarebranche Teil 2“⁴¹¹

Bei Anwendung der vollständig retrospektiven Methode hat das Unternehmen Z im Jahr 2015 Erlöse iHv. Euro 420, im Jahr 2016 Erlöse iHv. Euro 50 und im Jahr 2017 Erlöse iHv. Euro 30 zu erfassen. Die Anpassung des Eigenkapitals in der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2015 unterbleibt jedoch in diesem Szenario, da der Vertrag erst mit 1. Juli 2015 beginnt. Das Unternehmen Z hat zudem aufgrund der Effekte der Neuregelungen betreffend Erlöserfassung Anpassungen bei den betroffenen

⁴¹⁰ Vgl. Hunt et al. (2014), S. 8

⁴¹¹ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 175

Aufwandsposten zu machen.⁴¹² Als Beispiel hierfür zu nennen wären Vertragskosten, welche es verglichen mit den bisherigen Rechnungslegungsgrundsätzen zu aktivieren gilt.⁴¹³

Bsp.: Das Unternehmen Z entscheidet sich nun dazu, die kumulative Methode anzuwenden, wodurch sich folgende Konsequenzen ergeben:

Die Neuregelungen sind auf die Vergleichsperioden 2015 und 2016 nicht umzusetzen. Es gilt jedoch, Anpassungen im Eigenkapital der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2017, dem Erstanwendungszeitpunkt, zu tätigen. Die Anpassung geschieht in Höhe der nicht erfassten Erlöse in 2015 und 2016 aufgrund der geltenden Bestimmungen betreffend Erlöserfassung. Es sind zudem relevante Aufwandsposten anzupassen. Das Unternehmen Z muss quantitative Informationen über die Auswirkungen des neuen Standards auf die einzelnen Finanzpositionen im Jahresabschluss des laufenden Geschäftsjahres im Anhang angeben. Aus den aufgezeigten Aspekten ergibt sich folgende Erlöserfassung in den Jahren 2015 – 2017 unter Anwendung der kumulativen Methode:

	2015 (alte Rechtslage)	2016 (alte Rechtslage)	2017 (laufende Berichtsperiode)	Summe
Erlöse in Euro	125	250	30	405
Anpassungen im Eigenkapital			95*	95
Gesamter Fixpreis				<u>500</u>

*Siehe Ergebnis retrospektive Methode: $(420+50) - (125+250) = 95$

Tabelle 12: „Anwendung der kumulativen Methode in der Softwarebranche“⁴¹⁴

In 2015 und 2016 erfolgt die Erlöserfassung noch gemäß bisheriger Rechtslage, da die Neuregelungen erst mit Erstanwendungszeitpunkt (1. Jänner 2017) zur Anwendung kommen. In der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2017 sind Anpassungen im Eigenkapital in jener Höhe zu tätigen, in der zusätzliche Erlöse gemäß der neuen Standards in den Jahren 2015 und 2016 zu erfassen gewesen wären.⁴¹⁵

⁴¹² Vgl. Breen et al. (2014a), S. 175

⁴¹³ Vgl. Ernst & Young (2014b), S. 4

⁴¹⁴ Vgl. Hunt et al. (2014), S. 9

⁴¹⁵ Vgl. Breen et al. (2014a), S. 181

Weitere Auswirkungen des Konvergenzprojekts auf die Softwarebranche ergeben sich anhand der inhaltlichen Bestimmungen des Fünf-Schritte-Modells im Vergleich zu den derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRS bzw. US-GAAP. Schritt 1 und Schritt 3 des Modells geben vor, dass die Zahlungsbedingungen eines Vertrags lediglich identifizierbar bzw. die variablen Bestandteile der Gegenleistung schätzbar sein müssen, damit Erlöse erfasst werden können. Die derzeitigen SEC-Bestimmungen für Software Unternehmen machen die Erlöserfassung gemäß US-GAAP jedoch von einer bestimmbaren bzw. festgelegten Gegenleistung abhängig.⁴¹⁶

Schritt 2 des Modells über die Identifizierung separater Leistungsverpflichtungen betrifft u.a. Software-Unternehmen, die einerseits ihre erstellte Software vertreiben, andererseits auch gewisse Leistungen wie kundenspezifische Systemanpassungen oder Wartungen durchführen. Wie bereits erwähnt, kann es sein, dass die Softwarelizenz und der entsprechende Service eine gemeinsame Leistungsverpflichtung darstellen. Demnach müsste die Erlöserfassung der Software-Lizenz gemäß den zugehörigen Serviceleistungen auch zeitraumbezogen erfolgen.⁴¹⁷

Aufgrund ihrer Komplexität bereiten Softwareprodukte oftmals Schwierigkeiten im Bereich der Erlöserfassung. Daraus resultiert eine Vielzahl an Methoden zur Erlöserfassung, die jedoch zu signifikant unterschiedlichen Ergebnissen bei ähnlichen Transaktionen führen. IAS 18 enthält lediglich die Bestimmung, dass Entgelte von Software-Lizenzen in Anpassung an den Fertigstellungsgrad der Softwareentwicklung erfasst werden dürfen.⁴¹⁸ Kann der Entwicklungsfortschritt einer zugesagten Software angemessen geschätzt werden, sind die Bestimmungen gemäß IAS 11 hinsichtlich der PoC-Methode für die Erlöserfassung anwendbar.⁴¹⁹ Die derzeitigen Bestimmungen gemäß US-GAAP erlauben eine Erlöserfassung erst dann, wenn der zugrunde liegende Vertrag von beiden Parteien unterschrieben wurde.⁴²⁰ Gemäß ASC 985-605 ist ein Vertrag über die Lieferung einer Software in Verbindung mit anderen Waren oder Dienstleistungen gemäß ASC 605-35 – *Revenue-Construction-Type and Production-Type-Contracts* zu bilanzieren, wenn dem Vertrag kundenspezifische Anforderungen zugrunde liegen.⁴²¹ Grundsätzlich erlauben die Neuregelungen die Anwendung von Output- und Input-orientierten Methoden zur Bestimmung der Erlöserfassung. Hinsichtlich der Allokation des Transaktionspreises gemäß Schritt 4 ist vor allem im Bereich der Softwarebranche ein

⁴¹⁶ Vgl. ASC 985-605-25-3

⁴¹⁷ Vgl. Barckow et al. (2014), S. 5

⁴¹⁸ Vgl. IAS 18.IE19

⁴¹⁹ Vgl. IAS 18.21

⁴²⁰ Vgl. ASC 985-605

⁴²¹ Vgl. Ernst & Young (2011a), S. 1822

Anwendungsverbot der Residualwertmethode zur Schätzung des Veräußerungspreises zu beachten. Da die Preisfestsetzung für Softwarelizenzen einer hohen Volatilität unterliegt, sind oftmals nicht genügend Informationen vorhanden, um den Einzelveräußerungspreis angemessen zu schätzen.⁴²² Während die VSOE-Bewertung derzeit vorwiegend in der Softwarebranche für Lizenzentgelte bei Mehrkomponentenverträgen Anwendung findet, gelten die Residualwert- und andere Methoden, die die Beobachtbarkeit der Inputfaktoren maximieren, branchenübergreifend. Nach derzeitigen Regelungen für die Softwarebranche kann die Residualwertmethode lediglich zur Allokation des Transaktionspreises angewendet werden. Im Vergleich dazu erlauben die Neuregelungen die Anwendung der Residualwertmethode für die Schätzung der Einzelveräußerungspreise sowie eine Allokation eines möglichen Rabatts auf sowohl erfüllte, als auch unerfüllte Leistungsverpflichtungen eines Vertrags.⁴²³

IAS 18 enthält nur wenige Bestimmungen hinsichtlich der Allokation der Gegenleistung auf Mehrkomponentenverträge.⁴²⁴ Da gemäß geltender US-GAAP bei Transaktionen im Bereich der Softwareentwicklung die Gefahr einer technischen Überholung besteht, ist die sofortige Bestimmung der Gegenleistung oftmals nicht möglich, da ein wesentlicher Anteil der Entgelte erst bei Ablauf der Lizenz oder mindestens ein Jahr nach Zurverfügungstellung der Software fällig ist.⁴²⁵ Unter Berücksichtigung signifikanter Finanzierungskomponenten bei verlängerten Zahlungsbedingungen und in Anbetracht der Tatsachen, dass nach US-GAAP die Erlöserfassung von noch nicht gelieferten Bestandteilen eines Software-Vertrags nicht mehr gemäß VSOE erfolgen muss und die Einzelveräußerungspreise aller unterscheidbaren Güter und Dienstleistungen zu schätzen sind, haben die Neuregelungen bzgl. Mehrkomponentengeschäfte im Bereich der Softwarebranche eine beschleunigte Erlöserfassung zur Folge.⁴²⁶

8.1.4 Auswirkungen auf die Baubranche

Für die Baubranche, insbesondere Unternehmen, die im Bereich des Schiffs- oder Brückenbaus oder der Errichtung von Immobilien beschäftigt sind, bedeuten die Neuregelungen vor allem in Hinblick auf die zeitraumbezogene Erlöserfassung eine Umstellung der bisherigen Bilanzierungsgrundsätze. In der Baubranche umfassen die Verträge mit Kunden oftmals eine Vielzahl von Produktlieferungen und Dienstleistungen wie bspw. die Bauaufsicht über die Errichtung einer Immobilie. In diesen Fällen fließen die entsprechenden Waren und Dienstleistungen allesamt in das Endobjekt der Immobilie ein, wodurch

⁴²² Vgl. *Beyhs / Schurbohm-Ebneth / Viemann* (2014), S. 20

⁴²³ Vgl. ASC 605-20-25-2

⁴²⁴ Vgl. *Ernst & Young* (2011a), S. 1821

⁴²⁵ Vgl. ASC 985-605-25-33

⁴²⁶ Vgl. *Breen et al.* (2014a), S. 59

eine einzige Leistungsverpflichtung bilanziert wird. Die derzeitigen Bestimmungen gemäß IFRIC 15 regeln die Erlöserfassung bei der Errichtung von Immobilien, wobei in Verbindung mit IAS 11 die kundenspezifische Auftragsfertigung ein wesentliches Merkmal darstellt. Handelt es sich hingegen vertraglich nicht um einen Fertigungsauftrag, sind die Bestimmungen gemäß IAS 18 anzuwenden.⁴²⁷

Die Neuregelungen machen die zeitraumbezogene Erlöserfassung im Rahmen eines Fertigungsauftrags über ein herzustellendes Objekt vielmehr von dem alternativen Nutzen abhängig.⁴²⁸ Derzeit sind gemäß IAS 11 und ASC 605-35 Erlöse aus Verträgen, die ein längerfristiges Bauvorhaben umfassen, grundsätzlich auf Basis der PoC-Methode zu bewerten. Nach IFRS 15.35 muss zumindest eines von drei Kriterien erfüllt sein, damit die Erlöserfassung zeitraumbezogen erfolgen kann, anderenfalls handelt es sich um die Erlöserfassung zu einem bestimmten Zeitpunkt. Demnach werden zukünftig nicht alle Verträge, auf die die PoC-Methode Anwendung findet, die Kriterien für eine zeitraumbezogene Erlöserfassung erfüllen.⁴²⁹ Gemäß IAS 11 sind Kosten, die einem Vertrag zugeordnet werden können, zu aktivieren. Diesbezüglich ergibt sich durch die Neuregelungen der Unterschied, dass Kosten, die direkt zur Erlangung bzw. Erfüllung eines Vertrags beitragen, nur unter der Voraussetzung zu aktivieren sind, dass zukünftig eine Kostendeckung stattfindet.⁴³⁰ IAS 11 setzt lediglich eine wahrscheinliche Kostendeckung voraus. Deshalb erlauben die derzeitigen Bestimmungen gemäß IAS 11 eine größere Bandbreite an aktivierbaren Kosten für die Erlangung eines Vertrags.⁴³¹ Zukünftig gilt es, separate Leistungsverpflichtungen im Rahmen eines Bauvorhabens zu identifizieren.⁴³² Um ein Bündel an Warenlieferungen oder Dienstleistungen als eine einzige Leistungsverpflichtung erfassen zu können, müssen die Vertragsbestandteile einen starken Zusammenhang aufweisen. Kann eine derartige Verbindung nicht nachgewiesen werden, muss die Erlöserfassung anhand einer Allokation des Transaktionspreises auf verschiedene Leistungsverpflichtungen erfolgen.⁴³³ Das nachfolgende Beispiel veranschaulicht die Neuregelungen betreffend eigenständige Leistungsverpflichtungen im Rahmen eines Bauvertrags.

Bsp.: Die Baufirma XY hat einen Vertrag mit einem Kunden über den Bau eines Fertigteilhauses abgeschlossen. Für den Bau sind eine Vielzahl an verschiedenen Produktlieferungen und Dienstleistungen notwendig, die allesamt in das Endobjekt einfließen.

⁴²⁷ Vgl. Heuser / Theile (2012), S. 167

⁴²⁸ Vgl. Barckow et al. (2014), S. 17

⁴²⁹ Vgl. Baur (2015), S. 49

⁴³⁰ Vgl. IFRS 15.91-94

⁴³¹ Vgl. KPMG (2014c), S. 2

⁴³² Vgl. IFRS 15.22

⁴³³ Vgl. KPMG (2014c), S. 3

Grundsätzlich stellt jede einzelne Leistung in Verbindung mit verfügbaren Ressourcen bis hin zur Fertigstellung des Hauses einen Nutzen dar. Dem Kunden nützt bspw. jeder eingebaute Türrahmen sowie die Materialbeschaffung für die Errichtung des Hauses. Da das Unternehmen XY vertraglich verpflichtet ist, das Gesamtobjekt (= Fertigteilhaus) zu erstellen, kann ein Zusammenhang zwischen den entsprechenden Produktlieferungen und Dienstleistungen innerhalb des Bündels festgestellt werden.⁴³⁴ Demnach ist eine einzige Leistungsverpflichtung zu bilanzieren.⁴³⁵

Erfolgt die Erfüllung der Leistungsverpflichtungen und somit der Übergang der Verfügungsmacht über einen Zeitraum hinweg, zeigen die Neuregelungen Input- und Output-orientierte Methoden für die Bestimmung des Leistungsfortschritts auf. Während Input-orientierte Methoden bspw. bisher angefallene Vertragskosten zu den prognostizierten Gesamtkosten ins Verhältnis setzen, basieren die Output-orientierten Methoden auf dem Arbeitsfortschritt. Unternehmen sollen die Methode wählen, die den Leistungsfortschritt angemessen widerspiegelt.⁴³⁶ Nach derzeitigen Grundsätzen gemäß IAS 11 erfolgt eine zeitraumbezogene Erlöserfassung auf Basis des Fertigstellungsgrades, wodurch sich bezugnehmend auf die Neuregelungen in Zukunft kein Unterschied bei der Bewertung des Baufortschritts ergeben wird.⁴³⁷

In manchen Fällen übersteigen die Kosten zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung den erwarteten Nutzen aus dem Vertrag. Während belastende Verträge nach derzeitigen Bestimmungen gemäß IAS 11 sofort aufwandswirksam zu erfassen sind, enthalten die Neuregelungen kaum Anleitung zu verlustreichen Bauaufträgen. Die Bilanzierung hat in Zukunft gemäß IAS 37 zu erfolgen, da IAS 11 von IFRS 15 abgelöst wird. Die Baufirmen haben belastende Verträge zu jedem Bilanzstichtag neu zu überprüfen.⁴³⁸ Gemäß den derzeitigen branchenspezifischen Bestimmungen der US-GAAP sind belastende Verträge in der Baubranche ebenfalls aufwandswirksam zu erfassen bzw. ist hinsichtlich drohender Verluste eine Rückstellung zu bilden.⁴³⁹ Die Anleitung zur Verlustbilanzierung gemäß derzeitiger US-GAAP ist allerdings auf bestimmte Verträge innerhalb der Baubranche begrenzt. So fallen lediglich Verträge über bspw. Schiffsbau, Flugzeugbau oder spezifische Bauvorhaben von Immobilien unter die genannten Bestimmungen.⁴⁴⁰ Aufgrund der Spezifikationen sind zukünftig nicht alle Verträge

⁴³⁴ Vgl. *IFRS Foundation* (2014), S. 4

⁴³⁵ Vgl. *Beyhs / Schurbohm / Viemann* (2014), S. 14

⁴³⁶ Vgl. IFRS 15.39 – 45

⁴³⁷ Vgl. *KPMG* (2014c), S. 7

⁴³⁸ Vgl. *KPMG* (2014c), S. 10

⁴³⁹ Vgl. ASC 605-35-25-46

⁴⁴⁰ Vgl. *Breen et al.* (2014a), S. 155

mit zeitraumbezogenen Leistungsverpflichtungen von ASC 606 umfasst.⁴⁴¹ Die Erlöserfassung von der Veräußerung fertig gestellter Baueinheiten erfolgt derzeit meist zeitpunktbezogen, wenn Chancen und Risiken verbunden mit dem Eigentum des Objekts übergehen. Zukünftig müssen Unternehmen den zeitlichen Übergang der Verfügungsmacht bestimmen. Oft ist es schwierig zu entscheiden, ob der Kunde das Objekt bereits während der Herstellung kontrolliert bzw. über dieses verfügt. Anhand bestimmter – bereits bekannter – Kriterien hat das Unternehmen festzulegen, ob die Erlöserfassung über einen Zeitraum erfolgt.

Baufirmen stellen oftmals Gewährleistungen bzw. Garantien beim Verkauf von Immobilien aus. Dabei hat das Unternehmen zu prüfen, ob derartige Gewährleistungen bzw. Garantien eine separate Leistungsverpflichtung darstellen oder eine Rückstellung gemäß IAS 37 zu bilden ist. Da in der Baubranche hauptsächlich langfristige Verträge abgeschlossen werden, wirkt sich die erweiterte Angabepflicht der Neuregelungen dahingehend aus, dass die produzierenden Unternehmen zukünftig Angaben zu den am Bilanzstichtag noch offenen Leistungsverpflichtungen in Verbindung mit dem erwarteten Erfüllungszeitpunkt machen müssen.⁴⁴²

⁴⁴¹ Vgl. ASC 605-35-25-49

⁴⁴² Vgl. KPMG (2015a) S. 3 f.

8.2 Zusammenfassung der Auswirkungen auf ausgewählte Branchen

Die Neuregelungen zur Erlöserfassung betreffen verschiedene Branchen in unterschiedlichem Ausmaß. Während sich bei der Telekommunikationsbranche und der Softwarebranche aufgrund der häufig abgeschlossenen Mehrkomponentenverträge Änderungen durch die Identifizierung separater Leistungsverpflichtungen eines Vertrags und die darauf folgende Allokation des Transaktionspreises ergeben, zeigen sich in der Baubranche Auswirkungen im Bereich der zeitraumbezogenen Erlöserfassung. Vor allem die direkt zurechenbaren Vertragskosten, wie jene für die Erlangung bzw. Erfüllung des Vertrags, bedeuten für Unternehmen in Zukunft einen erheblichen Mehraufwand bei der Bilanzierung, da die Aktivierung derartiger Kosten auch eine planmäßige Verteilung über die Vertragslaufzeit bedeutet. Zukünftig sind alle Verträge mit Kunden zu analysieren und daraufhin zu überprüfen, ob ein Vertrag mehrere eigenständige Leistungsverpflichtungen enthält. Außerdem ist anhand bestimmter Kriterien zu entscheiden, ob die Erlöserfassung über einen Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt zu erfolgen hat. Wesentlich ist dabei die Frage, ob das hergestellte Produkt oder die erbrachte Dienstleistung für das Unternehmen einen alternativen Nutzen darstellt oder es sich um eine kundenspezifische Auftragsfertigung handelt. Die Neuregelungen zur Erlöserfassung führen in vielen Fällen zu einer vorgezogenen Erlöserfassung, da die Bilanzierung von Verträgen u.a. aufgrund von variablen Kaufpreisbestandteilen in Zukunft deutlich mehr auf Schätzungen und Ermessensentscheidungen, bspw. hervorgerufen durch erweiterte Anhangangaben, beruht. Die Neuregelungen zeigen deutlich strengere Kriterien zur Bestimmung einer zeitraumbezogenen Erlöserfassung auf als dies bei derzeitigen Fertigungsaufträgen bewertet nach der PoC-Methode der Fall ist. Dieser Umstand kann zu einer zeitlichen Verschiebung der Erlöserfassung führen. Grundsätzlich müssen vor allem Unternehmen der Telekommunikations-, Software- und Baubranche ihre bisherigen IT-Systeme und Prozesse dahingehend überprüfen, ob die Neuregelungen angemessen umgesetzt werden können.

9 Ausblick

Die Neuregelungen bringen einige Änderungen, sowie klarstellende Anwendungsleitlinien mit sich, die den Unternehmen bei dem mit der Bilanzierung verbundenen Mehraufwand helfen sollen.⁴⁴³ Die Bestimmungen von IFRS 15 bedeuten für viele Unternehmen eine Umstellung der Systeme und Prozesse, wodurch eine frühzeitige Auseinandersetzung mit den sich ergebenden Änderungen und potenziellen Auswirkungen auf das eigene Unternehmen unerlässlich ist.⁴⁴⁴ Die gemeinsamen Bestrebungen von IASB und FASB im Rahmen des veröffentlichten Konvergenzprojekts wirken sich signifikant auf die Rechnungslegung aus, wodurch verdeutlicht wird, welche Rolle eine Harmonisierung der internationalen Rechnungslegung für den Kapitalmarkt spielt.⁴⁴⁵ Die bisherigen Regelungen gemäß US-GAAP behandeln im Gegensatz zu den geltenden IFRS-Bestimmungen branchen- und transaktionsspezifische Sachverhalte. Vor dem Hintergrund der bestehenden Differenzen in branchenspezifischen Belangen wird eine Verschmelzung der beiden Standards seit Jahren angestrebt, um internationale Unternehmen am Kapitalmarkt besser miteinander vergleichen zu können.

Das Konvergenzprojekt *Revenue from Contracts with Customers* beinhaltet Regelungen, die branchenübergreifend und unabhängig von der Größe der Unternehmen anzuwenden sind. Dadurch soll der Komplexität beim Vergleich der einzelnen Unternehmen entgegengewirkt werden. Derzeit befinden sich einige Konvergenzprojekte von IASB und FASB, wie z.B. jenes bzgl. Leasingverhältnisse, in Bearbeitung, wodurch eine Tendenz zur fortschreitenden Angleichung der beiden Rechnungslegungsstandards deutlich wird.⁴⁴⁶ Zwar stellt ein neues Konvergenzprojekt für Unternehmen oftmals einen erheblichen Mehraufwand hinsichtlich der Anpassung im Bereich der Bilanzierung dar; es ist jedoch in Hinblick auf die zunehmende Globalisierung für ein aufstrebendes Unternehmen unerlässlich, sich der Herausforderung eines internationalen Kapitalmarktes zu stellen.

⁴⁴³ Vgl. Barckow et al. (2014), S. 18

⁴⁴⁴ Vgl. Morich (2014), S. 2007

⁴⁴⁵ Vgl. PricewaterhouseCoopers (2013), S. 5

⁴⁴⁶ Vgl. PricewaterhouseCoopers: Leases

Literaturverzeichnis

Beiträge in Kommentaren

Lüdenbach, Norbert (2013): Kommentierung zu Erlöse (Revenue), in: Haufe IFRS Kommentar, 11. Aufl., hrsg. von *Hoffmann*, Wolf-Dieter / *Lüdenbach*, Norbert, Freiburg 2013, S. 1361 – 1444

Beiträge in Sammelwerken

Ernst & Young (2011a): Revenue Recognition, in: International GAAP 2012, Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards, 3. Aufl., hrsg. von International Financial Reporting Group of Ernst & Young, Bd. 2, New York 2012, S. 1776 – 1838

Kleinmanns, Hermann (2013): Aktuelle Reformprojekte im Bereich der IFRS, in: Unternehmenssteuerung im Umbruch: Internationale Reformen in Reporting und Corporate Governance, 1. Aufl., hrsg. von Freidank, Carl-Christian / Velte, Patrick, Berlin 2013, S. 66 – 67

Internetquellen

AICPA: Revenue from Contracts with Customers, in:
<http://www.aicpa.org/interestareas/frc/accountingfinancialreporting/revenuerecognition/pages/revenuerecognition.aspx>, [Zugriffsdatum: 06.09.2015]

Becker, Julia: Die Deutsche Telekom rüstet sich für neue Bilanzierungsregeln, in: <http://www.finance-magazin.de/bilanzierung-controlling/bilanzierung/deutsche-telekom-ifs-15-kostet-uns-millions-1307781/>, [Zugriffsdatum: 06.09.2015]

Deloitte: IFRIC 18, in: <http://www.iasplus.com/de/standards/ifric/ifric18>, [Zugriffsdatum: 06.09.2015]

Deloitte: SIC-31, in: <http://www.iasplus.com/de/standards/sic/sic-31>, [Zugriffsdatum: 06.09.2015]

Deloitte: ASC 450, in: <http://www.iasplus.com/en-us/standards/fasb/liabilities/asc450>, [Zugriffsdatum: 06.09.2015]

Deloitte: Das Konvergenzprogramm von IASB und FASB, in: <http://www.iasplus.com/de/projects/completed/other/iasb-fasb-convergence>, [Zugriffsdatum: 06.09.2015]

Deloitte: Tagesordnung für die nächste Sitzung der Beratungsgruppe zum Übergang auf IFRS 15, in: <http://www.iasplus.com/de/news/2015/maerz/trg-agenda>, [Zugriffsdatum: 06.09.2015]

Deloitte: Klarstellung von IFRS 15: Sachverhalte, die sich aus den Erörterungen der Beratungsgruppe zum Übergang in Bezug auf Erlöserfassung ergeben, in: <http://www.iasplus.com/de/projects/narrow-scope/ifrs-15-clarification>, [Zugriffsdatum: 06.09.2015]

Deloitte: Erlöserfassung, in: <http://www.iasplus.com/de/projects/completed/revenue/project14>, [Zugriffsdatum: 06.09.2015]

Deloitte: IFRS 15, in: <http://www.iasplus.com/de/standards/ifrs/ifrs15>, [Zugriffsdatum: 06.09.2015]

Deloitte: IFRS zur Erlösrealisierung, in: <http://www2.deloitte.com/de/de/pages/audit/articles/IFRS-15-zu-Revenue-Recognition.html>, [Zugriffsdatum: 06.09.2015]

Ernst & Young (2011b): Umsatzrealisierung bei Verträgen mit Kunden, Das Konvergenzprojekt von IASB und FASB: Was bedeuten die vorgeschlagenen Neuregelungen für die Praxis?, in: <http://www.ey.com/DLResults?Query=Umsatzrealisierung+bei+Vertr%C3%A4gen+mit+Kunden&Search=A>, [Zugriffsdatum: 06.09.2015]

Europäische Kommission: IFRS-Abschluss, in: http://ec.europa.eu/finance/accounting/legal_framework/ias_regulation/index_de.htm, [Zugriffsdatum: 06.09.2015]

Europäische Kommission: Vollstreckung, in: http://ec.europa.eu/justice/glossary/enforcement_de.htm, [Zugriffsdatum: 06.09.2015]

Griscom, Paul: Goodbye ASC 605, Hello 606! Five Non-Revenue Impacts, in: <http://www.gaapdynamics.com/insights/blog/2015/07/21/goodbye-asc-605,-hello-606!-five-non-revenue-impacts/>, Juli 2015

Gruss, Christoph: Neue Form der Umsatz-Bilanzierung wird Unternehmen Milliarden kosten, in: <http://www.pwc.de/de/rechnungslegung/neue-form-der-umsatz-bilanzierung-wird-unternehmen-milliarden-kosten.jhtml>, [Zugriffsdatum: 06.09.2015]

Lasker, Gary: Comparing and Contrasting International Financial Reporting Standards (IFRS) and Generally Accepted Accounting Principles (GAAP), in: <http://www.bsd-cpa.com/index.php/comparing-and-contrasting-international-financial-reporting-standards-ifrs-and-generally-accepted-accounting-principles-gaap>, [Zugriffsdatum: 06.09.2015]

PricewaterhouseCoopers: Leases, in: <http://www.pwc.com/us/en/cfodirect/issues/leases/index.jhtml>, [Zugriffsdatum: 06.09.2015]

Monographien

Bragg, Steven M. (2011): GAAP 2011 Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles, Hoboken 2011

Grünberger, David (2014): IFRS 2014 Ein systematischer Praxisleitfaden, 12. Aufl., Herne 2014

Heuser, Paul J./ *Theile*, Carsten (2012): IFRS Handbuch, Einzel- und Konzernabschluss:, 5. Aufl., Köln 2012

IFRS Foundation (2014): IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, Project Summary and Feedback Statement, London 2014,

PricewaterhouseCoopers (2013): IFRS and US GAAP: similarities and differences, Delaware 2013

Rechnungslegungsgrundsätze

Financial Accounting Standards Board: Accounting Standards Codification

FASB ASC 340 *Other Assets and Deferred Costs*: 340-40-35-6

FASB ASC 450 *Contingencies*

FASB ASC 460 *Guarantees*

FASB ASC 505 *Equity*: 505-50

FASB ASC 605 *Revenue*: 605-10-05-4; 605-20-25-2, 605-20-25-4; 605-25-25-5, 605-25-30-5;
605-35-25-46, 605-35-25-49, 605- 35-25-57; 605-50-45-2

FASB ASC 606 *Revenue from Contracts with Customers*: 606-10-15-3; 606-10-25-4, 606-10-25-6,
606-10-25-27, 606-10-25-27(c); 606-10-32-9,
606-10-32-25, 606-10-32-31; 606-10-50-10,
606-10-50-13(a), 606-10-50-14, 606-10-50-18;
606-10-55-60, 606-10-55-65; 606-10-65-1(f)(1),
606-10-65-1(f)(2), 606-10-65-1(f)(3);

FASB ASC 845 *Nonmonetary Transactions*: 845-10-30-3

FASB ASC 835 *Interest*: 835-30-15-3(b)

FASB ASC 926 *Entertainment – Films*: 926-605

FASB ASC 928 *Entertainment – Music*: 928-605

FASB ASC 944 *Financial Services – Insurance*

FASB ASC 985 *Software*: 985-605-25-3, 985-605-25-33

International Accounting Standards:

IAS 2 *Vorräte*

IAS 11 *Fertigungsaufträge*: 11.7 – 8, 11.13 – 14, 11.21, 11.30, 11.33, 11.36

IAS 18 *Erlöse*: 18.1, 18.6., 18.9 –11, 18.12 – 14(c), 18.21, 18.24, 18.28, 18.30(c), 18.33 und 18.IE19

IAS 32 Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung: 32.13

IAS 34 Zwischenberichterstattung

IAS 36 Wertminderung von Vermögenswerten

IAS 37 Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen: 37.66 und IAS 37.C4

IAS 39 Finanzinstrumente: 39.55A

International Financial Reporting Standards:

IFRS 2 Anteilsbasierte Vergütung: 2.2

IFRS 4 *Insurance Contracts*

IFRS 8 *Geschäftssegmente*

IFRS 9 *Finanzinstrumente*

IFRS 15: Erlöse aus Verträgen mit Kunden: 15.9, 15.12, 15.14, 15.20, 15.26, 15.38 – 45, 15.54, 15.56, 15.76, 15.91 – 94, 15.101, 15.104, 15.108, 15.110, 15.116 – 118, 15.120 – 121, 15.124 – 125, 15.B18, 15.B29, 15.B58, 15.B63; 15.C2(b), 15.C3(a); 15:IN7

Interpretationen des International Financial Interpretations Committee:

IFRIC 13 *Kundenbindungsprogramme*: 13.5 – 6, 13.8

IFRIC 15 Verträge über die Errichtung von Immobilien: 15.4

IFRIC 18 Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden: 18.6, 18.15

Securities and Exchange Commission:

Codification of Staff Accounting Bulletins: SEC SAB Topic 13 Revenue Recognition

Financial statement reporting under Regulation S-X: Rule 5-03(b)

Rechtsquellen

Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards

Zeitschriftenaufsätze

Allocco, Andrea / **Cohen**, Brett / **de Bell**, Tony / **Stallings**, Dusty (2014): Revenue from contracts with customers, in: PwC In depth, o. Jg., 6/2014 S. 16

Barckow, Andreas / **Geberth**, Silvia / **Hausmann**, Kai / **Nardmann**, Hendrik (2014): IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden, in: Deloitte IFRS fokussiert, o. Jg., 6/2014, S. 1 – 18

Baur, David (2015): IFRS 15: genau hinschauen empfohlen!, PwC Disclose, o. Jg., 1/2015, S.47 – 52

BDO (2015): SIC-31 Revenue: Barter Transactions Involving Advertising Services, in: IFRS At a glance, o. Jg., 7/2015 S. 3

Beyhs, Oliver / **Schurbohm-Ebneth**, Anne / **Viemann**, Kathryn (2014): IFRS 15 – Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden, in: KPMG Accounting Insights, o. Jg., 8/2014, S. 3 – 34

Breen, Michael P. / **D'souza**, Glenn / **Luchkovich**, Amy / **Munter**, Paul H. / **O'Donovan**, Brian / **Parker**, Henrik / **Spencer**, Arturis I. / **Voigt**, Anthony (2014a): Revenue from Contracts with Customers, in: KPMG Issues In-Depth, o. Jg., 9/2014, S. 9 – 179

Breen, Michael P. / **D'souza**, Glenn / **Luchkovich**, Amy / **Munter**, Paul H. / **O'Donovan**, Brian / **Parker**, Henrik / **Spencer**, Arturis I. / **Voigt**, Anthony / **van der Kuij-Groenberg**, Katja (2014b): Revenue from contracts with customers, in: KPMG First Impressions, o. Jg., 6/2014, S. 1 – 26

Deloitte (2014): Automotive Sector, in: IFRS industry insights, o. Jg., 5/2014, S. 1 – 3

Deloitte (2015): Verschiebung des Erstanwendungszeitpunkts von IFRS 15, in: IFRS fokussiert, o. Jg., 4/2015, S. 1

Ernst & Young (2014a): Auswirkungen und Herausforderungen durch IFRS 15 für die Finanzindustrie, in: Erlöse aus Verträgen mit Kunden, o. Jg., 12/2014, S.2

Ernst & Young (2014b): IASB and FASB issue new revenue recognition standard – IFRS 15, in: IFRS Developments, o. Jg., Heft 80, 5/2014, S. 4

Ernst & Young (2014c): IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, in: EY Scout International Accounting, o. Jg., 11/2014, S. 47 – 52

Ernst & Young (2014d): The new revenue recognition standard – life science, in: Applying IFRS in life sciences, o. Jg., 11/2014, S. 1 – 7

Freiberg, Jens / **Lüdenbach**, Norbert (2014): Beachtung von branchenspezifischen Besonderheiten bei Implementierung des neuen IFRS 15, in: BDO IFRS – Selected, o. Jg., 8/2014, S. 2 – 7

Friend, Simon (2012): Issues and Solutions for the Pharmaceuticals and Life Sciences Industries, in: PwC International Financial Reporting Standards (IFRS), o. Jg., 7/2012, S. 12

Gros, Stefan (2014): IFRS 15 im Überblick, in: Computerwoche, o. Jg., 10/2014, S. 1

Grote, Andreas / Hold, Christiane (2014): IASB und FASB veröffentlichen neuen Standard zur Umsatzrealisierung – IFRS 15, in: EY Scout International Accounting, o. Jg., 5/2014, S. 2 – 4

Hirschböck, Günther/ Kerschbaumer, Helmut / Lehner, Gabriele (2014): IFRS 15 – Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden, in: KPMG Accounting Insights , o. Jg., 9/2014, S. 6 – 35

Hirschböck, Günther / Lehner, Gabriele (2015): IASB hat beschlossen, den Erstanwendungszeitpunkt von IFRS 15 zu verschieben, in: KPMG Express Accounting News, o. Jg., 4/2015, S. 1

Hunt, Jonathan M. / O'Donovan, Brian / Reinhardt, Benjamin B. / Voigt, Anthony (2014): Transition to the new revenue standard, in: KPMG U.S. GAAP AND IFRS, o. Jg., 6/2014, S. 3 – 21

KPMG (2014a): IFRS 15 Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden: ein Modell, zwei Methoden, fünf Schritte, in: IFRS: Aktuelle Entwicklungen, o. Jg., 7/2014, S. 4 – 8

KPMG (2015a): Impact on housebuilders, in: Accounting for revenue is changing, o. Jg., 2/2015, S. 3

KPMG (2015b): Impact on insurance companies, in: Accounting for revenue is changing, o. Jg., 1/2015, S. 2

KPMG (2014b): Impact on power and utilities companies, in: Accounting for revenue is changing, o. Jg., 10/2014, S. 2

KPMG (2014c): Impacts on the construction industry of the new revenue standard, in: IFRS, o. Jg., 9/2014, S. 2

KPMG (2014d): What's the impact on telecommunication companies?, in: Accounting for revenue is changing, o. Jg., 6/2014, S. 2

Luchkovich, Amy / O'Donovan, Brian / Voigt, Anthony (2015): Symbolic divergence, in: KPMG IFRS Newsletter Revenue, o. Jg., 2/2015, S. 8

McConnell, Patricia (2014): Revenue Recognition: finally, a Standard approach for all, in: Investor Perspective, o. Jg., 6/2014, S. 3 – 4

Morich, Sven (2014): IFRS 15: Neue Regeln zur Erlöserfassung nach IFRS, in: Der Betrieb, o. Jg., Heft 36, 2014, S. 1997 – 2007

Morich, Sven (2015): Themenstellungen, Erörterungen und Ergebnisse der gemeinen Sitzung von IASB und FASB im März 2015, in: IFRS-FA-öffentliche Sitzungsunterlage, o. Jg., 4/2015, S. 2

Ohmen, Philipp / **Schurbohm-Ebneth**, Anne (2014): IFRS 15-Die Neuregelungen zur Umsatzrealisierung, in: KPMG IFRS Update, o. Jg., 6/2014, S. 1 – 3

Reinholdt, Ago / **Sandleben**, Hans-Martin (2014): IASB veröffentlicht IFRS 15 zur Erlösrealisation, in: Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung, o. Jg., Heft 7/8, 2014, S. 275

Wüstemann, Jens / **Wüstemann**, Sonja (2014): Grundsätze für die Erfassung von Umsatzerlösen aus Verträgen mit Kunden – IFRS 15 „Revenue from Contracts with Customers“, in: Die Wirtschaftsprüfung, 67. Jg., Heft 18, 2014, S. 929 – 937

Kurzfassung

Bedingt durch die voranschreitende Globalisierung gewinnt die Harmonisierung der internationalen Rechnungslegung immer mehr an Bedeutung. Um einen besseren Vergleich der Jahres- bzw. Konzernabschlüsse von Unternehmen am internationalen Kapitalmarkt zu ermöglichen, ist ein Zusammenwirken von IASB und FASB im Bereich der internationalen Rechnungslegung unerlässlich. Der neue Standard IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden ist Teil des Konvergenzprojekts zur Erlöserfassung, das im Zuge der Zusammenarbeit der beiden Standardsetter IASB und FASB entstanden ist. Während die geltenden IFRS bei komplexen Transaktionen diverse Regelungslücken aufweisen, enthalten die US-GAAP viele branchen- und transaktionsspezifische Bestimmungen. Ziel der neuen Standards IFRS 15 und Topic 606 ist es, derartige Regelungslücken zu schließen und der Komplexität der geltenden US-GAAP entgegenzuwirken. Die Neuregelungen des Konvergenzprojekts zur Erlöserfassung wirken sich unterschiedlich auf ausgewählte Branchen wie die Telekommunikations-, Software- oder die Baubranche aus und veranlassen Unternehmen Verträge mit Kunden genau zu analysieren und die entsprechenden Erlöse anhand eines Fünf-Schritte-Modells zu erfassen. Eine frühzeitige Auseinandersetzung mit den Neuregelungen von IFRS 15 bzw. Topic 606 erscheint für Unternehmen unerlässlich, um einen effizienten Übergang auf die Neuregelungen sicherzustellen.

Abstract

Due to the advance of globalization, the harmonization of international accounting is becoming increasingly important. In order to enable a better comparison of the annual or consolidated accounts of companies on the international capital market an interaction of the IASB and FASB in the field of international accounting is essential. The new standard IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers is part of the convergence project on revenue recognition, which has arisen in the course of cooperation between the two standard setters IASB and FASB. Regarding complex transactions the applicable IFRS comprise various loopholes. By contrast, the applicable US-GAAP address many industry- and transaction-specific issues. The aim of the new standards IFRS 15 and Topic 606 is to close such loopholes and counteract the complexity of US-GAAP. The new regulations of the convergence project on revenue recognition have different effects on selected sectors such as telecommunications, software, or the construction industry and induce companies to accurately analyze contracts with customers and recognize revenue using the five-step model. For companies an early engagement with the new provisions of IFRS 15 and Topic 606 appears essential to ensure an efficient transition to the new regulations.

Lebenslauf

Persönliche Daten

Name	Kathrin Famler
Staatsbürgerschaft	Österreich

Bisheriger Bildungsweg

Seit 10/2013 bis dato	Masterstudium Betriebswirtschaft an der Universität Wien Kernfachkombinationen: Externe Unternehmensrechnung und Revision, Steuern und Treuhand
10/2012 bis 06/2013	Masterstudium Internationale Betriebswirtschaft an der Universität Wien Kernfachkombinationen: Externe Unternehmensrechnung
01/2011 bis 06/2011	University of Hong Kong (Auslandssemester)
2008 bis 2012	Bachelorstudium Internationale Betriebswirtschaft an der Wirtschaftsuniversität Wien (WU)

Praxiserfahrung

07/2014 bis 07/2014	Praktikantin Audit (LeitnerLeitner Audit Partners GmbH Wirtschaftsprüfer)
11/2013 bis 05/2014	WP-Assistentin (Baker Tilly Austria Wirtschaftsprüfungs GmbH)
07/2013 bis 07/2013	Praktikantin Internationales Steuerrecht (LeitnerLeitner Steuerberatung GmbH)
01/2013 bis 11/2013	Fachstudent (G & W Steuerberatungs GmbH)