

Hochschule Merseburg (FH)
University of Applied Sciences



Fachbereich Wirtschaftswissenschaften
Fachgebiet Internationale Rechnungslegung

Bachelorarbeit
zur Erlangung des Grades Bachelor of Arts (B.A.)

Auswirkungen des neuen Standards IFRS 15 „Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden“ auf die Automobilzulieferindustrie

vorgelegt bei
Dr. Michael Asche

Zweitprüfer: Prof. Dr. Jürgen Kurz

eingereicht von:

Hizderjon Krasniqi
Wörmlitzer Straße 12
06110 Halle (Saale)
Tel.: 0176 40437255
E-Mail: hizderjonk@yahoo.de

Matrikel: BBW14
Kennnummer: 21186
Abgabetermin: 07.09.2017

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	IV
Abbildungsverzeichnis.....	VI
1 Einleitung	1
1.1 Relevanz des IFRS 15	1
1.2 Causa	1
1.3 Der neue Standard IFRS 15 im Überblick.....	3
1.4 Intention der Arbeit	4
1.5 Chronologie der Begutachtung	4
2 Automobilindustrie	5
2.1 Relevanz und Organisation der Automobilindustrie	5
2.2 Herausforderungen	7
3 Evaluierung der Umsatzrealisierung gemäß IFRS 15	8
3.1 Schritt 1: Identifizierung des Vertrags mit einem Kunden	9
3.1.1 Kriterien zur Identifizierung von Verträgen.....	10
3.1.2 Zusammenfassung von Verträgen.....	12
3.1.3 Vertragsänderungen	14
3.2 Schritt 2: Identifizierung der eigenständigen Leistungsverpflichtungen..	15
3.2.1 Identifizierung von eigenständig abgrenzbaren	
Gütern/Dienstleistungen	16
3.2.2 Identifizierung von Leistungsbündeln	18
3.3 Schritt 3: Bestimmung des Transaktionspreises	18
3.3.1 Variable Bestandteile	20
3.3.2 Finanzierungskomponente	21
3.3.3 Tauschgeschäfte	22

3.3.4	Zahlungen an den Kunden	22
3.4	Schritt 4: Verteilung des Transaktionspreises auf Leistungsverpflichtungen.....	24
3.4.1	Einzelveräußerungspreise sind beobachtbar	25
3.4.2	Einzelveräußerungspreise sind nicht beobachtbar.....	25
3.4.3	Rabatte bei Leistungsbündeln	27
3.5	Schritt 5: Erfassung der Umsatzerlöse bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung.....	28
3.5.1	Zeitraumbezogene Umsatzrealisierung	29
3.5.2	Zeitpunktbezogene Umsatzrealisation	32
3.6	Darstellung eines Kundenvertrags im IFRS-Abschluss.....	33
3.7	Anhangangaben	35
3.7.1	Umsatzaufteilung nach Kategorien	35
3.7.2	Vertragssalden.....	38
3.7.3	Weitere Anhangangaben	39
3.8	Erstanwendung und Übergangsregelung des IFRS 15.....	40
4	Auswirkungen des IFRS 15 auf die Automobilzulieferindustrie	41
5	Kritische Würdigung des IFRS 15	45
5.1.1	Wissenschaft.....	45
5.1.2	Praxis	46
5.1.3	Persönlich	47
5.1.4	Kosten/Aufwand für die Umstellung.....	47
6	Schlussbetrachtung	48
	Literaturverzeichnis	50

Abkürzungsverzeichnis

A

ASC *Accounting Standards Codification*

B

BMW *Bayerische Motoren Werke*
bzw. *beziehungsweise*

D

d.h. *das heißt*

E

e.V. *eingetragener Verein*
EBIT *Earningsbeforeinterestandtaxes*
EU *Europäische Union*
evtl. *eventuell*

F

f *folgende*
FASB *Financial Accounting Standards Board*
ff. *folgenden*

G

gem. *gemäß*
ggf. *gegebenenfalls*

I

i.S.d. *im Sinne des*
i.S.v. *im Sinne von*
IAS *International Accounting Standards*
IASB *International Accounting Standards Board*

IFRIC *International Financial Reporting Interpretations Committee*
IFRS *International Financial Reporting Standards*

M

Mrd. *Milliarden*

O

OEM *Original Equipment Manufacturer*

P

p.a. *per anno*

S

SIC *Standing Interpretations Committee*
sog. *sogenannte*

T

Tz. *Textziffer*

U

u.a. *unter anderem*
US-GAAP *United States Generally Accepted Accounting Principles*

V

VDA *Verband der Automobilindustrie*

Z

z.B. *zum Beispiel*
ZF *Zahnfabrik*

Abbildungsverzeichnis

<i>Abbildung 1:</i>	<i>Das Fünf-Schritte-Modell im Überblick</i>	3
<i>Abbildung 2:</i>	<i>Struktur der Automobilindustrie</i>	6
<i>Abbildung 3:</i>	<i>Umsatzrealisierung in fünf Schritten</i>	9
<i>Abbildung 4:</i>	<i>Kriterien zur Identifizierung eines Vertrages</i>	11
<i>Abbildung 5:</i>	<i>Zusammenfassung von Verträgen i.S.d. IFRS 15.17</i>	13
<i>Abbildung 6:</i>	<i>Verteilung des Transaktionspreises auf Leistungsverpflichtungen</i> ..	25
<i>Abbildung 7:</i>	<i>Erlösrealisierung bei der Übertragung der Verfügungsgewalt</i>	28
<i>Abbildung 8:</i>	<i>Methoden zur Bestimmung des Fertigungsgrads</i>	30
<i>Abbildung 9:</i>	<i>Darstellung von vertraglichen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten</i>	34
<i>Abbildung 10:</i>	<i>Umsatzaufteilung nach Kategorien gem. IFRS 15.114-115</i>	37
<i>Abbildung 11:</i>	<i>Zusammenfassung der Übergangsvorschriften</i>	41
<i>Abbildung 12:</i>	<i>Erfassung der Umsatzerlöse am Beispiel des Navigationsgerätes inklusive Software</i>	44

1 Einleitung

1.1 Relevanz des IFRS 15

In verschiedenen Branchen werden Umsätze auf unterschiedliche Weise realisiert. In der Automobilzulieferindustrie werden Erlöse durch den Verkauf von Gütern (*goods*) und die Erbringung von Dienstleistungen (*services*) erzielt. Daraus resultiert der Posten Umsatzerlöse in der Gesamtergebnisrechnung, welcher im Hinblick auf die Beurteilung der Leistungsfähigkeit eines Unternehmens für die Adressaten von Jahres- und Konzernabschlüssen ein bedeutender Wert ist. Aus diesem Grund ist das Primärziel, des neuen Rechnungslegungsstandards IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden (*Revenue from Contracts with Customers*), eine Verbesserung der Bilanzierung von Umsatzerlösen.¹ Dieses Ziel soll durch die Erarbeitung eines einzigen Umsatzrealisierungskonzeptes für Kundenverträge, den International Financial Reporting Standards 15 (*IFRS 15*) erreicht werden, welcher auf alle Transaktionen und Branchen anwendbar ist. Mithilfe des neuen Rechnungslegungsstandards IFRS 15 soll den Abschlussadressaten eine industrie-, transaktions- und marktübergreifende Vergleichbarkeit der Erlöse ermöglicht werden.² Die Implementierung des neuen Standards erfordert auch weitreichende unternehmensinterne Veränderungen, wie die Neugestaltung der Prozesse im Rechnungswesen, die Erweiterung des Vertragsmanagements und die Anpassung der Planungs- und Budgetierungsprozesse welche mit einem erheblichen Zeit- und Personalaufwand verbunden sein können.³

1.2 Causa

Das International Accounting Standards Board (*IASB*) wollte einen Standard schaffen, der Prinzipien regelt, wie Unternehmen Informationen zur Umsatzrealisierung in Ihren Abschlüssen vermitteln können. Diese entscheidungsnützlichen Informationen können Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheiten der Umsatzrealisierung

¹ Vgl. Sandleben/Reinholdt 2014, S. 269.

² Vgl. Deloitte, IFRS fokussiert 2016, S. 1.

³ Vgl. KPMG, IFRS 15: Was Unternehmen jetzt tun müssen 2016.

betreffen.⁴ Das IASB hatte in einem Prozess über mehrere Jahre einen neuen einheitlichen Standard für den Verkauf von Gütern und die Erbringung von Dienstleistungen entwickelt. Dieser ersetzt eine Vielzahl der bis dahin einschlägigen Vorschriften zur Umsatzrealisierung, insbesondere IAS 18 Umsatzerlöse (*Revenue Recognition*) und IAS 11 Fertigungsaufträge (*Construction Contracts*), sowie die korrespondierten Interpretationen IFRIC 13 Kundenbindungsprogramme (*Customer Loyalty Programs*), IFRIC 15 Verträge über die Errichtung von Immobilien (*Agreements for the Constructions of Real Estate*), IFRIC 18 Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden (*Transfers of Assets from Customers*) und SIC 31 Umsatzerlöse – Tausch von Werbedienstleistungen (*Revenue – Barter Transactions Involving Advertising Services*).⁵

Das IASB hat am 28. Mai 2014 zusammen mit dem US-amerikanischen Financial Accounting Standards Board (FASB) den neuen Standard zu Umsatzerlösen aus Verträgen mit Kunden, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers veröffentlicht. IFRS 15 und der US-amerikanische Standard ASC Topic 606 sind weitgehend einheitliche Standards. Eine vollständige Konvergenz zwischen IFRS und US-GAAP konnte jedoch nicht hergestellt werden. Dennoch sind die Regelungen in vielen Bereichen deckungsgleich.⁶

Der Standard betrifft sämtliche Verträge mit Kunden. Somit umfasst er einen sehr weitgehenden Anwendungsbereich. Nur Leasingverträge und Versicherungsverträge sind hiervon ausgenommen, neben einer Reihe anderer Standards.⁷

Mit Veröffentlichung der Verordnung (EG) Nr. 2016/1905 vom 22. September 2016, hat die Europäische Union (EU) IFRS 15 für die Anwendung in Europa übernommen. Der Zeitpunkt des Inkrafttretens in der EU entspricht dem des IASB und somit ist der IFRS 15 Revenue Recognition für Geschäftsjahre ab dem 1. Januar 2018 oder für danach beginnende Geschäftsjahre verpflichtend anzuwenden.⁸ Eine frühere Anwendung ist für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen, möglich und wird auch durch das IASB empfohlen. In Deutsch-

⁴ Vgl. Ernst & Young, Im Fokus: der neue Standard zur Umsatzrealisierung 2016, S. 6-7.

⁵ Vgl. Deloitte, IFRS fokussiert 2016, S. 1.

⁶ Vgl. Deloitte, Nachrichten: IASB veröffentlicht Klarstellungen von IFRS 15 2016.

⁷ Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg 2016, S. 1357.

⁸ Vgl. IFRS-Portal, Verordnung (EU) 2016/1905 der Europäischen Kommission.

land ist dies jedoch eher die Ausnahme, was auf die Komplexität der Implementierung und die erforderliche Vorbereitungszeit zurückzuführen ist.⁹

1.3 Der neue Standard IFRS 15 im Überblick

Das Kernelement von IFRS 15 ist das 5-Schritte-Modell. Es handelt sich um ein einheitliches Modell, das auf alle Arten von Umsatztransaktionen gleichermaßen anzuwenden ist. Die folgenden Schritte sind gem. IFRS 15 anzuwenden:¹⁰



Abbildung 1: Das Fünf-Schritte-Modell im Überblick

(Quelle: Deloitte, IFRS fokussiert 2014, S. 2)

Das Modell beginnt bei der Identifizierung eines Kundenvertrages mit rechtlich durchsetzbaren Rechten und Pflichten (*enforceable rights and obligations*), denn dieser Kundenvertrag ist die Hauptvoraussetzung für IFRS 15. In dem Vertrag werden daraufhin sämtliche zugesagten Güter oder Dienstleistungen identifiziert und es wird gewürdigt, ob es sich um eigenständig abgrenzbare Leistungsverpflichtungen handelt. Der Leistungsverpflichtung steht ein Recht auf Gegenleistung gegenüber.¹¹ In Schritt 3 wird der vereinbarte Transaktionspreis ermittelt. Im vierten Schritt wird der Transaktionspreis auf die Leistungsverpflichtungen nach bestimmtem Kriterien verteilt. Das Unternehmen kann dann im fünften Schritt den Umsatz erfassen, wenn es seine Leistungsverpflichtungen erfüllt. Dies geschieht durch Übertragung der Verfügungsgewalt über die zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden.¹²

⁹ Vgl. KPMG, IFRS Visuell 2016, S. 189.

¹⁰ Vgl. Ernst & Young, Im Fokus: der neue Standard zur Umsatzrealisierung 2016, S. 6.

¹¹ Vgl. Breidenbach/Währisch 2016, S. 39.

¹² Vgl. KPMG, IFRS Visuell 2016, S.194-196.

1.4 Intention der Arbeit

Intention dieser Bachelorarbeit ist es, wesentliche Auswirkungen des neuen Standards IFRS 15 auf die Rechnungslegung der Automobilzulieferindustrie kritisch zu analysieren. Der Autor dieser Bachelorarbeit ist in einer der vier umsatzstärksten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (*Big Four*) der Welt tätig, welche wesentlich für Prüfungen bei kapitalmarktorientierten Unternehmen verantwortlich ist. Unter Berücksichtigung des Umfangs der Arbeit wird die Fokussierung auf ein Beispiel eines Automobilzulieferers vorgenommen. Sowohl das Praxisbeispiel, als auch die wissenschaftliche Theorie soll Unternehmen der Automobilzulieferindustrie hilfreich sein, die Auswirkungen des neuen Standards IFRS 15 einzuschätzen und um notwendige Maßnahmen in Bezug auf zukünftige relevante bilanzielle Änderungen zu definieren.

1.5 Chronologie der Begutachtung

Im **zweiten Kapitel** soll anhand eines Exzerptes auf die Relevanz und Organisation der Automobilindustrie eingegangen werden.

Das **dritte Kapitel** befasst sich mit der Evaluierung der Umsatzrealisierung laut IFRS 15. Zuerst wird das Grundkonzept des 5-Schritte-Modells beschrieben und dargestellt. Anschließend wird detailliert auf das 5-Schritte-Modell zur Umsatzrealisierung eingegangen. Jeder einzelne Schritt wird mit mindestens einem Fallbeispiel aus der Automobilzulieferindustrie konkretisiert.

Anhand eines praktischen Anwendungsbeispiels der Automobilzulieferindustrie werden im **vierten Kapitel** die Auswirkungen der einzelnen Schritte des Modells verdeutlicht.

Nachdem die Auswirkungen des neuen Standards anhand eines komplexen praktischen Anwendungsbeispiels verdeutlicht wurden, soll im **fünften Kapitel** der

neue Standard IFRS 15 anhand von Zitaten von Wissenschaftlern, Praxisvertretern und meiner Persönlichkeit kritisch gewürdigt werden.

Abschließend soll das *sechste Kapitel* die relevantesten Erkenntnisse nochmals zusammenfassen.

2 Automobilindustrie

2.1 Relevanz und Organisation der Automobilindustrie

Sowohl positive als auch negative Überraschungen prägten die zwei vergangenen Automobiljahre auf dem internationalen Markt. Wirtschaftspolitisch betrachtet sieht sich die Automobilzulieferindustrie im stetigen Wachstum. In Asien wächst der Markt permanent, die Nachfrage nach kleineren Fahrzeugen in den Vereinigten Staaten verstärkt sich, der Ersatzteilmarkt in Europa expandiert und der Einsatz neuer Technologien schreitet weltweit voran.¹³ Angesichts der gesamtwirtschaftlichen Situation erlebten die Aktionäre auf dem chinesischen Markt ein up and down. Hingegen realisierte der US-amerikanische Light-Vehicle-Markt ein Allzeithoch. Die in factu unerwartete Überraschung fand auf dem Westeuropäischen Automobilmarkt statt. Dieser realisierte mit fast 10 Prozent das höchste Wachstum der vergangenen 25 Jahre.¹⁴ Insbesondere in der deutschen Automobilindustrie wuchs, trotz des sogenannten Dieselskandals, der Umsatz als auch der Beschäftigungsgrad. Mit einem Umsatz von mehr als 400 Mrd. EUR erwirtschaftet die deutsche Automobilindustrie knapp ein Viertel des Gesamtumsatzes der deutschen Industrie und trägt somit erheblich zur Bruttowertschöpfung der Bundesrepublik Deutschland bei. Gleichzeitig nimmt die Automobilindustrie mit einem Ausfuhrwert von mehr als 190 Mrd. EUR die Rolle des automobilen Exportweltmeisters im deutschen Außenhandel ein. In den mehr als 800.000 Beschäftigten

¹³ Vgl. Pankow, Gabriel: Volkswagen ist Umsatzweltmeister, in: Zeitschrift Produktion -Technik und Wirtschaft für die deutsche Industrie 2016.

¹⁴ Vgl. VDA, Jahresbericht 2016, S. 14.

zeichnet sich die Relevanz für den Arbeitsmarkt wider.¹⁵ In Anbetracht ihrer Produktqualität nimmt die deutsche Automobilindustrie International nicht minder eine Spitzenstellung ein. Dies gilt nicht nur für die führenden deutschen Hersteller wie Volkswagen, BMW und Daimler, sondern auch für Zulieferunternehmen wie Bosch und Continental.¹⁶

In der folgenden Darstellung, ist die Organisation der Automobilindustrie durch einen pyramidenförmigen Aufbau abgebildet.¹⁷

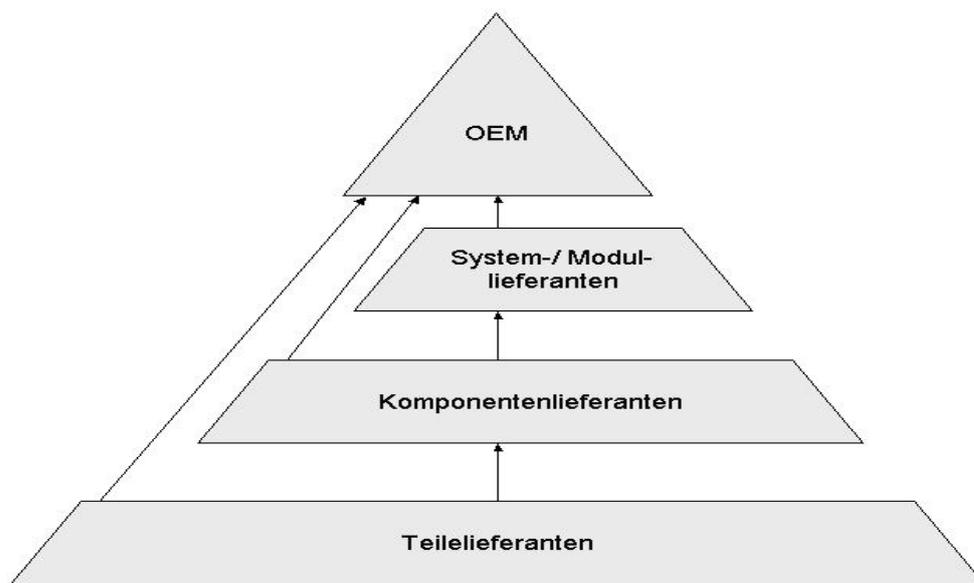


Abbildung 2: Struktur der Automobilindustrie

(Quelle: Wikipedia 2017)

An der Spitze der Pyramide stehen die Originalausrüstungshersteller. Da diese nicht alle Bauteile für die Serienfertigung selbst herstellen, sondern von Zulieferern beziehen lassen, kann die Automobilindustrie grundsätzlich in zwei Gruppen eingeteilt werden: die Original Equipment Manufacturer (*OEM*) und die Zulieferer (Supplier).¹⁸ Zu den drei führenden deutschen Herstellern gehören Volkswagen, Daimler und BMW. Gemessen am Umsatz belegt Volkswagen den weltweit ersten Platz mit 57 Mrd. Euro vor dem japanischen Hersteller Toyota mit 54 Mrd. Euro.

¹⁵ Vgl. VDA, Jahresbericht 2016, S. 42-43.

¹⁶ Vgl. Fischer/Reichmann/Neubeck 2013, S. 2-3.

¹⁷ Vgl. Fischer/Reichmann/Neubeck 2013, S. 2.

¹⁸ Vgl. Wagner 2006, S. 28-29.

ro. Gemessen am Fahrzeugabsatz verzeichnet Toyota weltweit den höchsten operativen Gewinn (*EBIT*) vor General Motors und Volkswagen.¹⁹ Deutschland nimmt mit einem Pkw-Weltmarktanteil von mehr als 20 Prozent die Position des global viertgrößten Automobilherstellers ein. Unterhalb der OEM stehen die Modul- bzw. Systemlieferanten, welche auch als sog. 1st-Tier-Supplier bezeichnet werden (z.B. *Bosch, Continental und ZF (Friedrichshafen)*). Primär stehen nur diese in direkten Kontakt mit den Herstellern (*OEM*). Sie koordinieren und integrieren die Produktionsprozesse der Komponenten- bzw. Baugruppenlieferanten (*2nd-Tier-Supplier*) und tragen die Verantwortung dafür, dass die vom OEM für das Endprodukt benötigten Module bzw. Systeme zur richtigen Zeit, am richtigen Ort, in der benötigten Menge und Qualität bereitgestellt werden. An letzter Stelle der Pyramide stehen die Einzelteilelieferanten (*3rd-Tier-Supplier*), welche die verschiedenen Basisprodukte, die für die einzelnen Baugruppen benötigt werden, herstellen.²⁰

2.2 Herausforderungen

Trotz der in 2.1 genannten Wachstumstreiber stellt der strukturelle Wandel die Automobilzulieferindustrie vor neuen Herausforderungen. Da eine Internationalisierung für die Zulieferer unverzichtbar ist, gilt für die in Deutschland sesshaften Automobilzulieferer sich die Wettbewerbsfähigkeit im internationalen Vergleich zu sichern, die Geschäftstätigkeiten neu auszurichten und die derzeit angespannten Kostenstrukturen zu überwältigen.²¹ Die System- /Modullieferanten (*1st-Tier-Supplier*) investieren seit mehreren Jahren in internationale Märkte. Im Gegensatz retardieren die Komponenten- und Einzelteillieferanten in internationale Märkte zu investieren, da hier das Risiko einer Fehlinvestition ein größeres Ausmaß mit sich trägt, als bei den Systemlieferanten. Um die kleinen und mittelständischen deutschen Hersteller und Zulieferer international Wettbewerbsfähiger zu machen, hat der Verband der Automobilindustrie e.V. (*VDA*) ein Team zusammengestellt, welches sich um die Themenkreise Normung, Logistik und Aftermarket in Asien (*Chi-*

¹⁹ Vgl. Pankow, Gabriel: Volkswagen ist Umsatzweltmeister, Zeitschrift Produktion: Technik und Wirtschaft für die deutsche Industrie 2016.

²⁰ Vgl. Fischer/Reichmann/Neubeck 2013, S. 3-4.

²¹ Vgl. VDA, Jahresbericht 2016, S. 42-43.

na) auseinandersetzt.²² Der strukturelle Wandel und das sich stetig veränderte Umfeld wirkt sich nicht nur in der operativen und strategischen Geschäftsführung, sondern auch auf der Ebene der Rechnungslegung aus. Überwiegend stellt sich die Frage, wie die Automobilzulieferindustrie diese Sachverhalte bilanziell abzubilden hat, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nach außen zu kommunizieren.²³ Insbesondere international agierende Unternehmen müssen potenziellen Eigen- und Fremdkapitalgebern entscheidungsrelevante Informationen (*decision usefulness*) zur Verfügung stellen.²⁴ Primäre Relevanz haben hierbei die IFRS. Insbesondere der neue Standard IFRS 15, Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden, hat hierbei eine immense Bedeutung. Sowohl die Originalhersteller, als auch die Automobilzulieferer, die nach dem internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS berichten, sind ab dem 1. Januar 2018 (*Übernahme in EU-Recht vorausgesetzt*) verpflichtet ihre Umsätze nach den neuen Standard IFRS 15 auszuweisen. So zum Beispiel findet ein intensiver Verhandlungsprozess zwischen ein 1st-Tier-Supplier und einen OEM um Serienaufträge (*Kundenverträge mit Mehrkomponenten*) statt.²⁵ Die Automobilzulieferer bieten den Kunden (*OEM*) beim Kauf eines Steuergerätes immer häufiger Wartungsverträge für einen längeren Zeitraum an. Für die betroffenen Unternehmen führt dieser Standard zu komplexen Prozessen in der Rechnungslegung, welche neu gestaltet werden müssen und zu immensen Kosten für dessen Umsetzung führen können.²⁶

3 Evaluierung der Umsatzrealisierung gemäß IFRS 15

Zukünftig muss bei der Umsatzrealisierung ein prinzipienbasierter Ansatz (*asset-liability-Ansatz*) in einem einheitlichen Modell (*5-Schritte-Modell*), der auf alle Verträge mit Kunden anzuwenden ist, berücksichtigt werden. Der Schwerpunkt des

²² Vgl. VDA, Jahresbericht 2016, S. 31.

²³ Vgl. Fischer/Reichmann/Neubeck 2013, S. 4.

²⁴ Vgl. PricewaterhouseCoopers, Automobilindustrie 2017.

²⁵ Vgl. Deloitte, IFRS fokussiert 2014, S. 4.

²⁶ Vgl. Deloitte, IFRS fokussiert 2016, S. 1.

neuen Standards IFRS 15 soll auf eine markt-, transaktions- und industrieübergreifende Vergleichbarkeit verschieden bilanzierter Abschlüsse liegen.²⁷ Genau betrachtet schreibt der IFRS 15 vor, wann und in welcher Höhe ein IFRS-Berichtersteller Erlöse zu erfassen hat.²⁸ Auch wenn der Mehrkomponentenansatz im IFRS-Regelwerk durch die Segmentierung eines Vertrags in eigenständige Leistungsverpflichtungen umgesetzt wird, ist die Umsatzrealisierung bei umfangreichen Verträgen weiterhin komplex und mit diversen Ermessensspielräumen behaftet. Anhand der folgenden Darstellung wird der Prozess der Umsatzrealisierung laut IFRS 15 visualisiert. Anschließend wird auf jeden Schritt des 5-Schritte-Modells eingegangen.²⁹

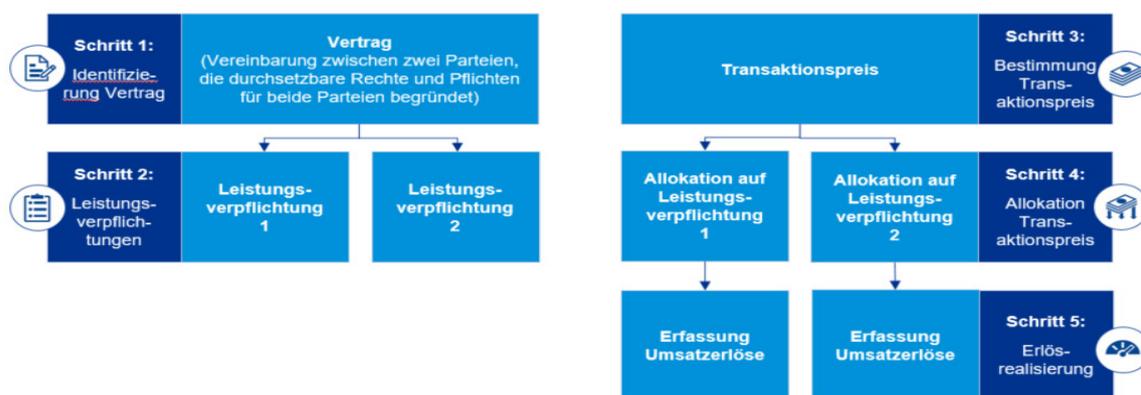


Abbildung 3: Umsatzrealisierung in fünf Schritten

(Quelle: KPMG, IFRS Aktuell 2017, S. 4.)

3.1 Schritt 1: Identifizierung des Vertrags mit einem Kunden

Der neue Standard IFRS 15 baut im Wesentlichen auf vertragliche Regelungen, zum Austausch von Gütern und Dienstleistungen, zwischen Vertragspartnern auf. Basis der Umsatzrealisierung ist das Vorliegen eines Vertrages über eine Transaktion zum Austausch von Gütern oder Dienstleistungen gegen eine Gegenleistung, der unter den Vertragsparteien rechtskräftig geschlossen wurde. Bestehen Bedenken an der Validität einer vertraglichen Abmachung oder wird diese von Seiten

²⁷ Vgl. Baetge/Celik 2014, S. 365.

²⁸ Vgl. Deloitte, IFRS fokussiert 2014, S. 2.

²⁹ Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg 2016, S. 1352-1354.

einer Partei umstritten, ist vorab unter Zuhilfenahme von einer juristischen Analyse zu überprüfen, ob ein Vertrag im Rechtssinne existiert.³⁰ Die Bestimmungen zur Identifizierung von Verträgen mit einem Kunden umfassen nachfolgende Aspekte laut IFRS 15.9-21:

- a) Faktoren für die Identifizierung von Verträgen nach IFRS 15.9-16,
- b) Zusammenfassung von Verträgen nach IFRS 15.17 und
- c) die Darlegung von Vertragsänderungen gem. IFRS 15.18-21.

3.1.1 Kriterien zur Identifizierung von Verträgen

Wie in Abbildung 3 dargestellt, geht es im Schritt 1 um die Identifizierung des Vertrags mit einem Kunden. Wichtig ist, dass ein Vertrag im Rechtssinne nicht zwingend auch zu einem Kundenvertrag nach IFRS 15 führt. I.S.v. IFRS 15 liegt ein Vertrag mit einem Kunden vor, wenn die nachfolgenden Kriterien erfüllt sind.³¹

Eine wesentliche Voraussetzung dafür, dass ein Vertrag i.S.d. IFRS 15 vorliegt, ist die Zustimmung der Vertragsparteien. Diese kann entweder schriftlich, mündlich oder auch konkludent erfolgen. Als weitere kumulative Anforderungen normiert IFRS 15 die Identifizierung der geltenden Rechte und die Identifizierung und Zuordnung der Vereinnahmung der Gegenleistung hinsichtlich der zu liefernden Güter oder der zu erbringenden Dienstleistungen. Mangelnde Bonität eines Kunden kann also dazu führen, dass kein Vertrag i.S.d. IFRS 15 vorliegt. Außerdem müssen die vereinbarten Rechte und Pflichten zwischen beiden Vertragsparteien identifizierbar und durchsetzbar sein. Ausreichend hierfür ist die Annahme des Vertrages.³² Als letztes Kriterium muss der Vertrag einen wirtschaftlichen Gehalt (*commercial substance*) aufweisen. Das letzte Kriterium wurde vom IASB aus bilanzpolitischen Gründen aufgenommen, da es Auswirkungen auf die zu erwartenden Geldflüsse eines Unternehmens hat. Durch diese Aufnahme will der IASB verhindern, dass zukünftig generierte Umsatzerlöse künstlich in die Höhe getrieben werden.³³

³⁰ Vgl. Lüdenbach/Christian 2015, S. 586-587.

³¹ Vgl. KPMG, Accounting Insights 2016, S. 7.

³² Vgl. IFRS 15.9.

³³ Vgl. Grote/Pilhofer 2014, S. 408.

Anhand der folgenden Abbildung soll die Identifizierung eines Vertrages mit einem Kunden veranschaulicht werden.

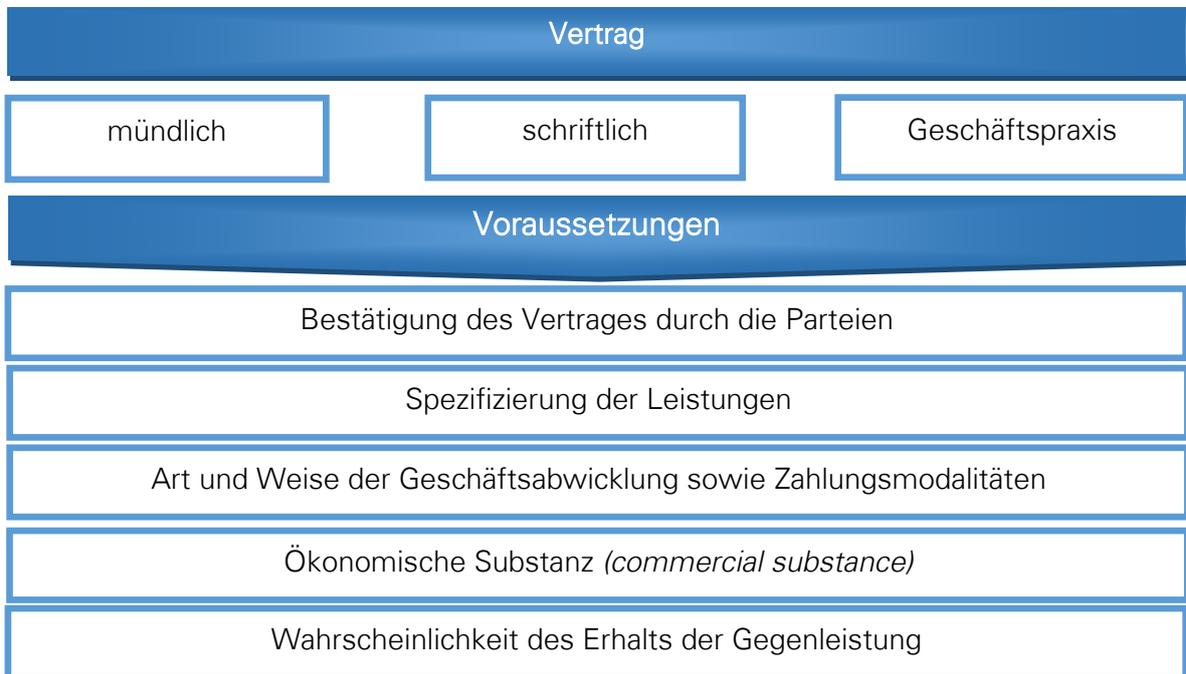


Abbildung 4: Kriterien zur Identifizierung eines Vertrages

(Quelle: In Anlehnung an Deloitte, IFRS fokussiert 2014, S. 3)

Einige Verträge haben keine feste Laufzeit oder können von beiden Seiten jederzeit gekündigt werden. Andere Verträge verlängern sich automatisch. Auch auf solche Verträge sind die in Abbildung 4 dargebotenen Regeln anzuwenden. Die Laufzeit eines solchen Vertrages ist der Zeitraum währenddessen durchsetzbare Rechte und Pflichten bestehen.³⁴

Im folgenden Fallbeispiel soll die Identifizierung des Vertrages mit einem Kunden näher erläutert werden.

Fallbeispiel 1

- Die Hamburg GmbH (*Zulieferer*) schließt im Jahr 20X5 mit der Wolfsburg AG (*OEM*) eine Grundsatzvereinbarung (*Letter of Intent*) über die Produktion und Lieferung von Bauteilen ab. Im Jahr 20X6 wird zwischen dem Zulieferer und dem OEM der hierzu entsprechende Rahmenvertrag abgeschlossen.
- Sowohl die Grundsatzvereinbarung als auch der Rahmenvertrag enthalten u.a. eine Schätzung der zu produzierenden Stückzahl pro Jahr, sowie Vereinbarungen zur Vergütung der Bauteile, jedoch keine Vereinbarung zur Abnahme einer Mindestmenge.

³⁴ Vgl. IFRS 15.10.

- Der Produktionsauftrag –einschließlich der jeweiligen Menge- erfolgt durch die Wolfsburg AG auf Basis einzelner Abrufe. Im Jahr 20X7 nimmt die Wolfsburg AG einen ersten Abruf vor und bestellt 150 Bauteile.
- Annahme hier: Es bestehen keine anderen Vereinbarungen.

Fragestellungen

- Stellt eine Grundsatzvereinbarung einen Vertrag i.S.d. IFRS 15 dar?
- Stellt ein Rahmenvertrag einen Vertrag i.S.d. IFRS 15 dar?
- Stellt ein Rahmenvertrag mit dem ersten Abruf einen Vertrag i.S.d. IFRS 15 dar?

Bisherige Vorgehensweise

- IAS 18 enthält keine expliziten Regelungen zur Identifizierung von Verträgen

Neue Regelungen nach IFRS 15

- IFRS 15.9 definiert einen Vertrag als eine Vereinbarung zwischen zwei oder mehr Parteien, der die Vertragsparteien zugestimmt haben, die rechtlich durchsetzbare Rechte und Pflichten begründet und bei der eine Vereinnahmung der Gegenleistung wahrscheinlich ist.
- Verträge können sowohl schriftlich, mündlich als auch stillschweigend aufgrund der gewöhnlichen Geschäftspraktiken von Unternehmen abgeschlossen werden.

Lösung des Fallbeispiels nach IFRS 15

- Die Hamburg GmbH (*Zulieferer*) muss würdigen, ob mit der Grundsatzvereinbarung (*Letter of Intent*) oder dem Rahmenvertrag eine Vereinbarung mit gegenseitigen, durchsetzbaren Rechten und Pflichten vorliegt. Dies ist gem. IFRS 15.10 eine reine rechtliche Frage.
- Im vorliegenden Fall sind sowohl in der Grundsatzvereinbarung als auch im Rahmenvertrag keine Vereinbarungen zur Abnahme einer Mindestmenge enthalten. Vereinbarungen zur Vergütung sind enthalten. Solange jedoch keine Abnahme erfolgt, bestehen keine Rechte und Pflichten hinsichtlich der Vergütung. Ein Vertrag i.S.d. IFRS 15 liegt somit grundsätzlich nicht vor.
- Ein Rahmenvertrag und der erste Abruf gemeinsam sind regelmäßig der Vertrag i.S.v. IFRS 15, da mit dem Abruf eine konkrete Menge der Bauteile zwischen den Vertragsparteien vereinbart wird und somit rechtlich durchsetzbare Rechte und Pflichten begründet sind.

3.1.2 Zusammenfassung von Verträgen

Eine Sonderregelung besteht im Zusammenhang mit der Zusammenfassung von Verträgen. Unter bestimmten Voraussetzungen sind gem. IFRS 15.17 zwei oder auch mehrere Verträge zusammenzufassen. Dies ist dann der Fall, wenn die Verträge annähernd gleichzeitig mit derselben Partei abgeschlossen worden sind und zusätzlich entweder ein einheitliches geschäftliches Ziel bei diesen Verträgen unterstellt werden muss, oder aber eine Verknüpfung der Gegenleistung vorliegt.

Das kann beispielsweise in Form einer Subventionierung der Fall sein.³⁵ Um Verträge zusammenfassen zu müssen, ist es ausreichend, wenn mindestens eines der drei genannten Kriterien des IFRS 15.17 vorliegt.

Zusammenfassung von Verträgen

Zeitgleicher oder annähernd zeitgleicher Vertragsabschluss mit einem Kunden (oder mit einer nahestehenden Partei des Kunden)



Erfüllung eines der folgenden Kriterien:

- Verträge sind als Paket mit „single commercial objective“ verhandelt, oder
- Preisfestsetzung erfolgt für die einzelnen Komponenten zusammen, oder
- Güter und Leistungen stellen eine Leistungsverpflichtung dar

Abbildung 5: Zusammenfassung von Verträgen i.S.d. IFRS 15.17

(Quelle: KPMG, IFRS Aktuell 2017, S. 5)

Aus dieser Perspektive lässt sich ableiten, dass nicht die Verträge, sondern die gesondert in den zusammengefassten Verträgen enthaltenen Leistungsverpflichtungen Gegenstand der Umsatzrealisierung sind.³⁶

Hierzu soll ein Beispiel das Zusammenfassen von Verträgen näher beleuchten.

Fallbeispiel 2

- Der Automobilzulieferer Erzgebirge GmbH beschäftigt sich mit der Herstellung und dem Vertrieb von Getriebe für die Automobilindustrie. Die Erzgebirge GmbH verkauft mit Vertrag 1 vom 05.04.20X6 einen Turbolader (*zeitpunktbezogene Leistung mit sofortiger Umsatzrealisierung*) an die München AG und schließt zeitgleich als Vertrag 2 einen dreijährigen Wartungsvertrag (*zeitraumbezogene Leistung mit Pro-rata-Umsatzrealisierung*). Für das Getriebe wird ein Entgelt von 60 TEUR und für den Wartungsvertrag von 20 TEUR vereinbart.
- Unter Berücksichtigung von üblichen Einzelveräußerungspreisen wären 45 TEUR für Vertrag 1 und 30 TEUR für Vertrag 2 angemessen.

Fragestellung

- Worin unterscheidet sich die Umsatzverbuchung bei zusammengefassten Verträgen von der Umsatzverbuchung bei nicht zusammengefassten Verträgen?

³⁵ Vgl. Grote/Pilhofer 2014, S. 409.

³⁶ Vgl. Ernst & Young, Im Fokus: der neue Standard zur Umsatzrealisierung 2016, S. 39-40.

Bisherige Vorgehensweise

- IAS 18 enthält keine expliziten Regelungen zur Identifizierung und Zusammenfassung von Verträgen

Neue Regelungen nach IFRS 15

- Nach IFRS 15.17 ist zu prüfen, ob zwei oder mehr Verträge, die (*nahezu*) gleichzeitig mit denselben Kunden abgeschlossen worden sind, zu einem Vertrag zusammenzufassen sind.
- Dies hat immer dann zu erfolgen, wenn
 - die Verträge im Paket mit einem wirtschaftlichen Gehalt abgeschlossen sind,
 - der Betrag der Gegenleistung in einem Vertrag von dem Preis oder der Leistung in dem anderen Vertrag abhängig ist
 - oder
 - die Güter/Dienstleistungen in den Verträgen eine einzige Leistungsverpflichtung in Übereinstimmung mit IFRS 15.22-30 darstellen.

Lösung des Fallbeispiels nach IFRS 15

- Das Zusammenfassen der beiden Verträge nach IFRS 15.17 ist im vorliegenden Fall möglich. Somit würde die Erzgebirge GmbH in 20X6 einen Umsatz i.H.v. 45 TEUR und je 10 TEUR in 20X6 bis 20X8 ausweisen.
- Ohne Zusammenfassung der Verträge und anschließende Aufteilung des Gesamtpreises auf die Leistungsverpflichtungen würde die Erzgebirge GmbH in 20X6 einen Umsatz i.H.v. 60 TEUR und in 20X6 bis 20X8 einen Umsatz von je 6.66 TEUR ausweisen.



3.1.3 Vertragsänderungen

Vertragsänderungen (*contract modifications*) sind gemäß IFRS 15.18 Modifikationen von Preis und/oder anderer Vertragsbedingungen, die durch eine Genehmigung der Vertragsparteien zu neuen Rechten und Pflichten, oder zu Abänderungen des aktuellen Vertrags führen.³⁷ Die Genehmigung kann wie auch der Vertrag selbst entweder schriftlich, mündlich oder konkludent erfolgen. Ist die Vertragsänderung wirksam genehmigt worden, ist als nächstes zu klären, ob die zusätzlichen Güter und/oder Dienstleistungen, einerseits eigenständig abgrenzbar sind und andererseits zum Einzelveräußerungspreis angeboten werden.³⁸

Die Voraussetzungen einer Abgrenzbarkeit einer Leistung sind dann erfüllt, wenn der Kunde die einzelnen Güter Unabhängig voneinander nutzen kann und diese voneinander trennbar sind. Zudem müssen diese einzelnen Güter zum Einzel-

³⁷ Vgl. Breidenbach/Währisch 2016, S.50.

³⁸ Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg 2016, S. 1370.

veräußerungspreis angeboten werden. In diesem Fall wird die Vertragsänderung wie ein separater Vertrag (*seperate contract*) behandelt bzw. bilanziert.³⁹

Anhand des folgenden Beispiels soll die Vertragsänderung verdeutlicht werden.

Fallbeispiel 3

- Der Automobilzulieferer Pirna GmbH & Co. KG beschäftigt sich mit der Produktion und den Verkauf von Komponenten für die Innenausstattung von Personen- und Lastkraftwagen. Die Pirna GmbH & Co. KG vereinbart eine Lieferung von 130 Ölwannen an den Automobilhersteller Wolfsburg AG zum Preis von 50 EUR/Stück, in Summe also 6.500 EUR. Als 100 Einheiten ausgeliefert sind, wird eine Vertragsänderung vereinbart, die die Gesamtmenge auf 170 Einheiten ausweitet. Für die 40 zusätzlichen Einheiten wird ein Preis von 40 EUR/Stück, zusammen 2.850 EUR, vereinbart.

Zu prüfen ist ob beide Bedingungen i.S.d. IFRS 15.20 erfüllt sind?

- In diesem Fall sind beide Bedingungen aus IFRS 15.20 erfüllt weil die Zusatzvereinbarung als eigener Vertrag zu würdigen ist, da der Preis unter Berücksichtigung üblicher Rabatt- und Einspareffekte dem Einzelveräußerungspreis (*stand-alone selling price*) entspricht. Die Auslieferung der 30 noch ausstehenden Einheiten führt mit je 50 EUR zu Umsatz, die der neuen 40 Einheiten mit je 40 EUR.

Sind die noch zu erbringenden Güter und Dienstleistungen nicht eigenständig abgrenzbar von den bereits erbrachten Leistungen, dann wird der Vertrag beendet und dafür ein neuer Vertrag geschlossen (*prospektive Bilanzierung*). Unter prospektiver Bilanzierung wird verstanden, dass auf die noch zu erbringenden Leistungen entfallenden Erträge beinhalten die noch nicht erfassten Gegenleistungen⁴⁰ Vertragsänderungen werden wie ein zusätzlicher Teil des bestehenden Vertrages behandelt (*kumulative Anpassungsbuchung*). Die Vertragsänderung führt dazu, dass die Umsätze kumuliert angepasst werden.⁴¹

3.2 Schritt 2: Identifizierung der eigenständigen Leistungsverpflichtungen

Im Schritt 2 des 5-Schritte-Modells geht es um die Identifizierung der vertraglichen Leistungsverpflichtungen (*performance obligations*). Ein Vertrag kann mehrere Leistungsverpflichtungen enthalten. Leistungsverpflichtungen stellen die zu

³⁹ Vgl. IFRS 15.20.

⁴⁰ Vgl. IFRS 15.21(a).

⁴¹ Vgl. IFRS 15.21(b).

bilanzierenden Einheiten nach IFRS 15 dar. Jedoch ist zuerst zu klären, was eine Leistungsverpflichtung ist. In Schritt 1 wurde ein Vertrag dann angenommen, wenn aus ihm Rechte und Pflichten für ein Unternehmen erwachsen. Ein Unternehmen gibt in einem Kundenvertrag stets Leistungsversprechen über Güter und Dienstleistungen ab, d.h. es sagt seinem Kunden zu, Güter an ihn zu übertragen oder Dienstleistungen für ihn zu erbringen. Dabei ist nicht jedes vertraglich versprochene Gut oder jede Dienstleistung auch gleichzeitig eine eigene Leistungsverpflichtung sondern nur dann, wenn diese Leistungsversprechen eigenständig abgrenzbar sind.⁴²

3.2.1 Identifizierung von eigenständig abgrenzbaren Gütern/Dienstleistungen

Die Abgrenzbarkeit ist eines der zentralen Kriterien in IFRS 15. Die Güter oder Dienstleistungen sind dann eigenständig abgrenzbar, wenn zwei Voraussetzungen gemäß IFRS 15.27 erfüllt sind:

- a) die abstrakte Abgrenzbarkeit (*capable of being distinct*) und
- b) die konkrete Abgrenzbarkeit (*distinct within the context of the contract*).

Abstrakte Abgrenzbarkeit gemäß IFRS 15.27 (a) liegt vor, wenn der Kunde aus den zugesagten Gütern oder Dienstleistungen direkt oder im Zusammenspiel mit anderen, ihm zur Verfügung stehenden Ressourcen Nutzen entsteht. Der Nutzen entsteht, wenn der Kunde die Lieferung oder Leistung verwendet, verbraucht, vorteilhaft verkauft oder anderweitig nutzenbringend verwendet. Jederzeit verfügbare Ressourcen liegen auch dann vor, wenn diese durch den gleichen Vertrag erlangt wurden.⁴³ Abstrakte Abgrenzbarkeit reicht allerdings nicht aus. Vielmehr liegt nur dann eine Leistungsverpflichtung vor, wenn das Gut oder die Dienstleistung trennbar von anderen Leistungsverpflichtungen im Vertrag ist. Konkrete Abgrenzbarkeit i.S.v. IFRS 15.27 (b) liegt vor, wenn sich eine Leistungsverpflichtung von anderen aus dem Vertrag entstandenen Leistungsverpflichtungen unterschei-

⁴² Vgl. IFRS 15.22.

⁴³ Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg 2016, S. 1374-1375.

den lässt, d.h., die in Augenschein genommene Leistung ist nicht Input der Gesamtleitung. Die konkrete Abgrenzbarkeit bezieht sich also auf den Kontext des in Schritt 1 identifizierten Vertrages. Jedes abstrakt und konkret eigenständige abgrenzbare Gut oder jede Dienstleistung wird dann als eine einzelne Leistungsverpflichtung betrachtet.⁴⁴

Anhand eines Beispiels soll die Abgrenzbarkeit gemäß IFRS 15.27 illustriert werden.

Fallbeispiel 4

- Der Automobilzulieferer Chemnitz GmbH schließt mit dem OEM Leipzig GmbH einen Vertrag zur Lieferung spezifischer Bauteile ab. Da zur Herstellung der Bauteile ein spezielles Werkzeug benötigt wird, beauftragt der OEM den Zulieferer im gleichen Vertrag auch mit der Entwicklung und Herstellung des Prototyps sowie der Herstellung der Serienwerkzeuge.
- Die Bauteile werden mit dem Werkzeug hergestellt. Die Bauteile können mit Hilfe des Werkzeuges auch von jedem anderen Zulieferer produziert werden.

Fragestellung

- Wie viele Leistungsverpflichtungen bestehen im Sinne von IFRS 15?

Bisherige Vorgehensweise

- IAS 18.13 enthält die Regelung, dass IAS 18 einzeln auf jeden Geschäftsvorfall anzuwenden ist. Unter Umständen ist es erforderlich, die Ansatzkriterien auf einzelne abgrenzbare Bestandteile eines Geschäftsvorfalles anzuwenden.
- IAS 18 enthält jedoch keine detaillierten Regelungen, wie einzeln abgrenzbare Bestandteile eines Vertrags zu identifizieren sind.

Neue Regelungen nach IFRS 15

- Nach IFRS 15.22 ist zu prüfen, ob die Güter/Dienstleistungen unterscheidbar sind.
- Güter oder Dienstleistungen sind gem. IFRS 15.27 unterscheidbar, wenn
 - der Kunde die Leistung allein oder zusammen mit den ihm unmittelbar verfügbaren Ressourcen nutzen kann (*abstrakte Abgrenzbarkeit*) und
 - das Leistungsversprechen separat identifizierbar von anderen Leistungsversprechen im Vertrag ist (*konkrete Abgrenzbarkeit*)

Lösung des Fallbeispiels nach IFRS 15

- Die Entwicklungsleistung, das Serienwerkzeug und die Bauteile können jeweils von unterschiedlichen Lieferanten bezogen werden. Das Werkzeug könnte von einem anderen Zulieferer genutzt werden. Abstrakte Abgrenzbarkeit ist daher gegeben.
- Folgende Indizien sprechen zudem für eine konkrete Abgrenzbarkeit:
 - Werkzeuge und Teile werden durch den Lieferanten nicht integriert.
 - Kontrolle über Prototypen und Werkzeuge können unabhängig davon übertragen werden, ob tatsächlich Bauteile abgerufen werden.
 - Die Güter/Dienstleistungen verändern sich nicht gegenseitig.
 - Es besteht auch kein hoher Grad an Abhängigkeit.
- Es handelt sich somit insgesamt um drei Leistungsverpflichtungen.

⁴⁴ Vgl. Ernst & Young, Im Fokus: der neue Standard zur Umsatzrealisierung 2016, S. 62-69.

3.2.2 Identifizierung von Leistungsbündeln

Güter und Dienstleistungen, die nicht eigenständig abgrenzbar sind, sind solange mit anderen nicht abgrenzbaren Gütern und Dienstleistungen zusammenzufassen, bis nach Anwendung der genannten Voraussetzung ein eigenständig abgrenzbares Leistungsbündel vorliegt. Sodann wird dieses Leistungsbündel als Leistungsverpflichtung betrachtet bzw. bilanziert.⁴⁵ Eine konkrete Abgrenzbarkeit liegt nicht vor, wenn die Indikatoren gem. IFRS 15.29 darauf hin deuten. Die Indikatoren sind im Einzelnen:

- a) Das Unternehmen erbringt eine Dienstleistung, bei der die abstrakt abgrenzbaren Güter oder Dienstleistungen so integriert werden, dass daraus ein anderes Gut oder eine andere Dienstleistung entsteht,
- b) Die abstrakt abgrenzbaren Güter oder Dienstleistungen ändern sich signifikant untereinander oder passen sich signifikant untereinander an kundenspezifische Vorgaben an oder
- c) Die abstrakt abgrenzbaren Güter oder Dienstleistungen sind eng untereinander verbunden oder voneinander Abhängig.⁴⁶

Außerdem werden bei der Beurteilung die Eigenschaften der zugesagten Güter oder Dienstleistungen berücksichtigt, nicht dagegen die Art und Weise, wie die Kunden die Güter oder Dienstleistungen verwenden oder verwenden müssen. Dies spielt unter anderem eine Rolle wenn es um vertragliche Restriktionen geht. Trotz dieser Indizien ist die Anwendung der Regeln für den einzelnen Fall nicht einfach.⁴⁷

3.3 Schritt 3: Bestimmung des Transaktionspreises

Schritt 3 widmet sich der Bestimmung des Transaktionspreises i.S.d. IFRS 15.47-49. Der Transaktionspreis (*transaction price*) entspricht der Gegenleistung, die das Unternehmen für die Übertragung von Gütern und das Erbringen von Dienstleistungen, vom Kunden voraussichtlich erhalten wird, abzüglich der Beträge (z.B.

⁴⁵ Vgl. IFRS 15.30.

⁴⁶ Vgl. IFRS 15.29.

⁴⁷ Vgl. Breidenbach/Währisch 2016, S. 65-67.

Umsatzsteuer), die Dritten (z.B. *Finanzamt*) zustehen.⁴⁸ In den meisten Fällen ist die Bestimmung des Transaktionspreises einfach, da der Preis vertraglich festgelegt ist. Anspruchsvoll wird die Bestimmung des Transaktionspreises bei Transaktionen, die neben einer festen Gegenleistung noch weitere Bestandteile enthalten.⁴⁹ Folgende Bestandteile sind bei der Bestimmung des Transaktionspreises zu berücksichtigen:

- Variable Gegenleistungen (*variable consideration*),
- Finanzierungskomponenten,
- Tauschgeschäfte (*Unbare Gegenleistungen*) und
- Zahlungen an den Kunden.⁵⁰

Anhand des folgenden Fallbeispiels soll die Bestimmung der Gegenleistung verdeutlicht werden.

Fortführung des Fallbeispiels 4

- Die Vergütung für die Herstellung des Serienwerkzeugs erfolgt über den Teilepreis. Die ersten 500 Teile kosten 400 EUR pro Bauteil und enthalten einen Aufschlag für das Werkzeug von je 100 EUR pro Bauteil.
- Eine Verpflichtung der Leipzig GmbH (*OEM*) zum Abruf einer Mindestabnahmemenge besteht nicht. Sofern die Leipzig GmbH keine oder weniger als 500 Bauteile erwirbt, bekommt die Chemnitz GmbH (*Zulieferer*) die Kosten für die Herstellung des Serienwerkzeugs in Höhe von 100 TEUR (*ggf. anteilig*) erstattet.
- Die Leipzig GmbH nimmt einen ersten Abruf von insgesamt 250 Bauteilen vor.
- Das rechtliche Eigentum an dem Werkzeug geht mit Abnahme durch die Leipzig GmbH auf diesen über. Annahmegemäß geht die Kontrolle des Werkzeuges nach Erteilung des ersten Abrufs auf die Leipzig GmbH über.
- Annahme hier: Die Gegenleistung für die Entwicklung und Herstellung des Prototyps des Spezialwerkzeugs ist nicht zu berücksichtigen, da bereits abgegolten.

Fragestellung

- Wie hoch ist die Gegenleistung für die Herstellung des Serienwerkzeugs?

Bisherige Vorgehensweise

- IAS 18 enthält keine expliziten Regelungen zur Ermittlung des Transaktionspreises.

Neue Regelungen nach IFRS 15

- Nach IFRS 15.47 umfasst der gesamte Transaktionspreis den Betrag, auf den ein Unternehmen im Gegenzug für die Übertragung von Gütern/Dienstleistungen auf einen Kunden erwartungsgemäß Anspruch hat.
- Nach IFRS 15.47 f. wird dabei die gesamte Gegenleistung ermittelt unter Berücksichtigung u.a. bestehender
 - fixer Gegenleistungen

⁴⁸ Vgl. IFRS 15 Anhang A.

⁴⁹ Vgl. Ernst & Young, Im Fokus: der neue Standard zur Umsatzrealisierung 2016, S. 88.

⁵⁰ Vgl. Breidenbach/Währisch 2016, S. 68.

- variabler Gegenleistungen und
- Finanzierungskomponenten.

Lösung des Fallbeispiels nach IFRS 15

- Es besteht ein Anspruch auf Vergütung des Werkzeugs i.H.v. 100 TEUR.

3.3.1 Variable Bestandteile

Enthält der Transaktionspreis eine variable Komponente, so ist das für die Leistungserbringung zustehende Entgelt zu schätzen. Als sogenannte variable Gegenleistungen kommen beispielsweise Vertragsstrafen, Leistungsprämien, Mengen- sowie Preisrabatte, Gutschriften, Skonti und Boni in Frage. Da solche Elemente weit verbreitet sind, ist die Schätzung variabler Gegenleistungen ein relevanter Aspekt.⁵¹ Interessanterweise enthält IFRS 15 eine Art Vorsichtsprinzip bei der Schätzung. Variable Bestandteile sind so zu schätzen, dass es hochwahrscheinlich ist, dass künftig keine signifikante Stornierung von Umsätzen vorgenommen werden muss. Man nennt dies „constraint“ oder Beschränkung.⁵² Nach IFRS 15 sind zwei Methoden der Schätzung zulässig. Zum einen die Bestimmung des Erwartungswertes der variablen Gegenleistung zum anderen der wahrscheinlichste Betrag der variablen Gegenleistung.⁵³ Das Unternehmen wählt die Methode, die es konkret für einen Vertrag am besten geeignet ist. Der Erwartungswert kann die beste Methode sein, wenn viele gleichartige Verträge zugrunde gelegt werden, oder wenn es sich um diverse Beträge handelt, die aus einem Vertrag resultieren. Der wahrscheinlichste Betrag kann z.B. die geeignetste Methode sein, wenn zwei Ausprägungen bei einem Vertrag möglich sind.⁵⁴ Es kann auch angemessen sein beide Schätzungsmethoden zu kombinieren. Die Methoden sind für einen Vertrag im Zeitablauf stetig anzuwenden. Schätzungen sollen auf den Informationen basieren, die das Management üblicherweise für Angebote verwendet. Sie sind an

⁵¹ Vgl. Petersen/Bansbach/Dornbach 2015, S. 140.

⁵² Vgl. KPMG, Accounting Insights 2016, S. 10-11.

⁵³ Vgl. Lüdenbach/Christian 2015, S. 588.

⁵⁴ Vgl. Breidenbach/Währisch 2016, S. 71.

jedem Bilanzstichtag neu vorzunehmen.⁵⁵ Sollten sich Schätzänderungen ergeben, enthält IFRS 15 spezifische Regelungen zu deren Abbildung.

3.3.2 Finanzierungskomponente

Der Zeitwert des Geldes ist bei der Ermittlung des Transaktionspreises nur dann zu berücksichtigen, sofern in dem Vertrag eine bedeutsame Finanzierungskomponente (*Zins*) vorhanden ist, unabhängig davon, ob diese explizit oder implizit in dem Vertrag festgehalten sind.⁵⁶ Somit ist es nötig, sowohl bei Verträgen mit impliziten als auch mit expliziten Zinsregelungen die Gegenleistung um die Finanzierungskomponente zu bereinigen. Dadurch werden Erlöse in der Höhe des Preises erfasst, den der Kunde gezahlt hätte, wenn er die zugesagten Güter oder Dienstleistungen bei, oder unmittelbar nach der Übertragung auf ihn Bar (*cash selling price*) beglichen hätte.⁵⁷ Aus der Finanzierungstätigkeit entstehende Effekte, wie Zinserträge bzw. -aufwendungen, sind separat von den Umsatzerlösen auszuweisen.⁵⁸ Zur Beurteilung ob ein Vertrag Finanzierungskomponente enthält oder nicht, beinhaltet der neue Standard IFRS 15 Beurteilungsindikatoren. Ein Automobilzulieferer muss Gegenleistungen nicht um die Auswirkungen einer wesentlichen Finanzierungskomponente anpassen, wenn er damit rechnet, die Zahlung innerhalb von zwölf Monaten vor bzw. nach dem Übergang der zugesagten Güter und Dienstleistungen zu erhalten.⁵⁹ Eine Finanzierungskomponente kann, sowohl bei Zahlungszielen, als auch bei Voraus- oder Anzahlungen durch den Kunden vorliegen.

Anhand eines Beispiels soll die Auswirkung einer Finanzierungskomponente auf die bilanzielle Erfassung von Umsatzerlösen und Zinserträgen bzw. Zinsaufwendungen verdeutlicht werden.

⁵⁵ Vgl. Petersen/Bansbach/Dornbach 2015, S. 141.

⁵⁶ Vgl. Lüdenbach/Christian 2015, S. 588.

⁵⁷ Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg 2016, S. 1394.

⁵⁸ Vgl. Petersen/Bansbach/Dornbach 2015, S. 143.

⁵⁹ Vgl. Breidenbach/Währisch 2016, S. 79-80.

Fallbeispiel 5

- Der Automobilzulieferer Hamburg GmbH produziert verschiedene Kraftfahrzeugteile für Originalhersteller. Die Hamburg GmbH verkauft ein Bremsenpaket auf Ziel an die Wolfsburg AG. Es wird zwischen beiden Parteien vertraglich vereinbart, dass die Wolfsburg AG vier Monate später 1020 EUR bezahlen wird. Kunden, die das gleiche Gut von der Hamburg GmbH erhalten und die Rechnung sofort oder innerhalb weniger Tage begleichen, zahlen nur 1000 EUR.

Wie ist der Sachverhalt bilanziell zu erfassen?

- Die Hamburg GmbH erfasst für die Lieferung der Bremsen an die Wolfsburg AG einen Umsatzerlös i.H.v. 1000 EUR (*Barverkaufspreiskonzept gem. IFRS 15.61 (a)*)

Buchung:

Forderungen 1000 an Umsatzerlöse 1000

- Die über den Barverkaufspreis hinaus gehende Zahlung von 20 EUR stellt einen Zinsertrag aus der Finanzdienstleistung der Hamburg GmbH für die Volkswagen AG dar und ist entsprechend als Zinsertrag gem. IFRS 9 zu erfassen.

Buchung:

Bank 20 an Zinsertrag 20

3.3.3 Tauschgeschäfte

Eine unbare Gegenleistung wird zum beizulegenden Zeitwert (*Fair Value*) bewertet, wenn dieser angemessen geschätzt werden kann. Ist dies nicht der Fall, verwendet ein Unternehmen den Einzelveräußerungspreis des Gutes oder der Dienstleistung, der im Tausch für die unbare Gegenleistung zugesagt wurde.⁶⁰

3.3.4 Zahlungen an den Kunden

IFRS 15 regelt erstmalig, wie mit Zahlungen an Kunden (*Nomination Fees*) umzugehen ist. Nach dem neuen Standard sind Zahlungen an Kunden als Minderung der Gegenleistung darzustellen.⁶¹ Als Beispiel sei hier eine Preisgutschrift an den Kunden genannt. Auch hier sind evtl. variable Bestandteile vorhanden. Diese sind zu schätzen wie bei der variablen Gegenleistung und dann entsprechend in die Umsatzermittlung oder in die Ermittlung der Gegenleistung einzubeziehen. Zahlungen an Kunden kommen in vielen verschiedenen Ausgestaltungen vor. Der

⁶⁰ Vgl. Petersen/Bansbach/Dornbach 2015, S. 143.

⁶¹ Vgl. Breidenbach/Währisch 2016, S. 86.

Begriff des Kunden ist sehr weit auszulegen, d.h. Kunden sind nicht nur die direkten Kunden, sondern auch Kunden nachgelagert in einer Lieferkette. Kunden müssen nicht zwingend zum Zeitpunkt der Zahlung mit einem Kunden einen Vertrag mit dem Unternehmen haben. Vergangene oder konkret erwartete Verträge sind ebenfalls zu betrachten.⁶²

Fallbeispiel 6

- Die Hamburg GmbH und die Stuttgart AG schließen einen Vertrag über die Lieferung eines Produktes in zwei Jahren.
- Die Stuttgart AG leistet dafür bei Vertragsschluss eine Anzahlung in Höhe von 1.000.000 EUR, die die Kosten der Hamburg AG zum Teil decken soll. Alternativ zur Anzahlung hätte die Stuttgart AG auch eine Zahlung in Höhe von 1.250.000 EUR bei Leistungserbringung wählen können.
- Die Umsatzrealisierung erfolgt bei Lieferung des Produktes.
- Der im Vertrag implizite Zinssatz beträgt 11,8%, der ermittelte Refinanzierungszinssatz des Unternehmens (*nach den Regeln des Standards*) 6% p.a.

Fragestellung

- Wie ist die Zahlung an den Kunden (*Nomination Fee*) zu bilanzieren?

Bisherige Vorgehensweise

- IAS 18 enthält keine expliziten Regelungen zu Zahlungen an Kunden (*Nomination Fees*).

Neue Regelungen nach IFRS 15

- Grundsätzlich ist nach IFRS 15.70 ff. jede Zahlung an einen Kunden daraufhin zu würdigen, ob sie im Zusammenhang mit einem umsatzgenerierenden Vertrag steht.
- Zahlungen an einen Kunden sind als Reduktion des Transaktionspreises, wenn sie nicht im Austausch für bestimmte Güter/Dienstleistungen erfolgt sind gem. IFRS 15.70
- Eine Kaufpreisreduzierung wird zu dem späteren der beiden Zeitpunkte aus
 - Erlösrealisierung aufgrund der Übertragung der Güter/Dienstleistung an den Kunden und
 - Zahlung des Betrags an den Kunden erfasst gem. IFRS 15.72.

Lösung des Fallbeispiels nach IFRS 15

- Da der Umsatz zum Zeitpunkt der Lieferung erfasst wird ist grundsätzlich eine Finanzierungskomponente zu ermitteln. Doch welcher Zinssatz muss verwendet werden?
- Denkbar wären hier zwei Zinssätze.
 1. Der Zinssatz 11,8% der sich implizit aus der Aufzinsung der 1.000.000 EUR auf die 1.250.000 EUR ermittelt und der somit aus den Vertrag resultiert oder
 2. Der Refinanzierungszinssatz des Unternehmens in Höhe von 6%

!!!Es ist immer der Zinssatz zu wählen der auch in einer eigenständigen Finanzierungsvereinbarung zwischen dem Unternehmen und den Kunden angesetzt würde!!!

- In diesem Fall ist der Refinanzierungssatz der Hamburg GmbH für die Aufzinsung der Anzahlung heranzuziehen.
- Die Hamburg GmbH hat hier implizit ein Darlehen bei der Stuttgart AG aufgenommen.

⁶² Vgl. IFRS 15.70.

- Wegen der Anzahlung von 1.000.000 EUR, zwei Jahre vor der Leistungserbringung und einem Zinssatz von 6% ergibt sich ein Barzahlungspreis in Höhe von 1.123.600 EUR.

Rechnung:

$$\text{Umsatz} = 1.000.000 \text{ EUR} \times (1 + 0,06)^2 = 1.123.600 \text{ EUR.}$$

- Dies ist die Höhe der Umsatzerlöse.

Buchung Jahr 1:

Bank	1.000.000	an	Vertragsverbindlichkeit	1.060.000
Zinsaufwand	60.000			

Buchung Jahr 2:

Vertragsverbindlichkeit	1.060.000	an	Umsatzerlöse	1.123.600
Zinsaufwand	63.600			

- Kumuliert über zwei Jahre werden 123.600 EUR Zinsaufwand erfasst. (6% von 1.000.000 EUR = 60.000)
- Die Anzahlung ist unter einem separaten Posten der Vertragsverbindlichkeit zu erfassen. Dieser Posten ist durch IFRS 15 neu eingeführt worden.
- Der Aufwand ist in der Gesamtergebnisrechnung als Zinsaufwand auszuweisen und erhöht entsprechend die Vertragsverbindlichkeiten.
- Am Ende des zweiten Jahres ist damit die Vertragsverbindlichkeit auf die Höhe der Umsatzerlöse angewachsen.
- Wenn das Gut auf den Kunden übertragen wird ist die Vertragsverbindlichkeit auszubuchen.

3.4 Schritt 4: Verteilung des Transaktionspreises auf Leistungsverpflichtungen

Kommen wir nun zum Schritt 4 im 5-Schritte-Modell. Bis jetzt wurde im Schritt 1 identifiziert ob ein Vertrag mit einem Kunden vorliegt. Dieser wurde in Schritt 2 daraufhin analysiert wie viele eigenständig abgrenzbare Leistungsverpflichtungen er enthält und es wurde in Schritt 3 abgeschätzt wie hoch der Transaktionspreis ist der dem leistenden Unternehmen voraussichtlich zufließen wird. Im nun folgenden Schritt 4 wird der Transaktionspreis aus Schritt 3 auf einzelne abgrenzbare Leistungsverpflichtungen aus Schritt 2 aufgeteilt.

Der Transaktionspreis soll grundsätzlich im Verhältnis der Einzelveräußerungspreise zu einzelnen Leistungsverpflichtungen verteilt werden.⁶³

⁶³ Vgl. IFRS 15.73, 74 und 76.

Dies wird anhand der folgenden Darstellung verdeutlicht.



Abbildung 6: Verteilung des Transaktionspreises auf Leistungsverpflichtungen

(Quelle: In Anlehnung an Deloitte, IFRS fokussiert 2014, S. 8)

3.4.1 Einzelveräußerungspreise sind beobachtbar

Man benötigt also Einzelveräußerungspreise für jede abgrenzbare Leistungsverpflichtung. Der Einzelveräußerungspreis ist der Preis bei tatsächlich separater Übertragung von Gütern und Dienstleistungen. In vielen Fällen wird man Einzelveräußerungspreise beobachten können. Es ist hierbei Vorsicht geboten. Eine Preisliste ist nicht der Maßstab, denn es kann sein, dass regelmäßig niedrigere Preise mit den Kunden vereinbart werden. Der beste Anhaltspunkt für einen Einzelveräußerungspreis ist der beobachtbare Preis, zu dem das Unternehmen das betreffende Gut oder die betreffende Dienstleistung separat, unter ähnlichen Umständen an ähnliche Kunden, am Markt veräußert.⁶⁴

3.4.2 Einzelveräußerungspreise sind nicht beobachtbar

Sofern Einzelveräußerungspreise nicht beobachtbar sind, wurde in der Vergangenheit häufig die sogenannte Residualwertmethode (*residual approach*) angewendet. Bei dieser Methode zog man von einer Gesamtvergütung die bekannten Preise für einzelne Vertragsbestandteile ab und allokierte den Rest auf die letzte verbleibende Komponente.⁶⁵ Unter IFRS 15 sollen nun bevorzugt zwei andere Me-

⁶⁴ Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg 2016, S. 1405.

⁶⁵ Vgl. KPMG, Accounting Insights 2016, S. 14.

thoden angewendet werden. Die Methode der angepassten Marktschätzung (*adjusted market assessment approach*), sowie die Methode der erwarteten Kosten plus Marge (*expected cost plus margin approach*). Bei der angepassten Marktschätzung werden Preise für ähnliche Leistungsverpflichtungen zugrunde gelegt und für die betrachteten Leistungsverpflichtungen angepasst. Hier wird mithilfe von Marktbeobachtungen analysiert, was ein Kunde bereit ist, für die Leistung zu bezahlen.⁶⁶ Bei der *expected cost plus margin approach* werden die Kosten für die Leistungserbringung um eine Marge angepasst, um den Einzelveräußerungspreis zu ermitteln. Die Residualwertmethode ist nur dann zulässig, wenn die Verkaufspreise sehr stark variieren oder das Gut und die Dienstleistung zuvor nicht separat veräußert wurden.⁶⁷

Fortführung des Fallbeispiels 4

- Sachverhalt entspricht dem Ausgangsfall
- Annahme hier: Der Einzelveräußerungspreis des Werkzeugs liegt bei 125 TEUR

Fragestellung

- Wie erfolgt die Aufteilung der gesamten Gegenleistung auf die beiden Leistungsverpflichtungen?

Bisherige Vorgehensweise

- IAS 18.13 enthält den Grundsatz der getrennten Umsatzlegung für einzeln identifizierbare Bestandteile eines Vertrages, gibt aber keine konkreten Hinweise, wann und wie diese Aufteilung zu erfolgen hat.
- Zur Aufteilung der Gegenleistung werden in der Praxis u.a. die Methode der relativ beizulegenden Zeitwerte oder der Residualwertmethode herangezogen.

Neue Regelungen nach IFRS 15

- Nach IFRS 15.73 ff. erfolgt die Aufteilung der Gegenleistung auf die Leistungsverpflichtungen im Verhältnis der Einzelveräußerungspreise.
- Der Einzelveräußerungspreis ist nach IFRS 15.77 der Preis, zu dem das Unternehmen die Güter/Dienstleistungen unter ähnlichen Umständen an vergleichbare Kunden einzeln veräußert.

Lösung des Fallbeispiels nach IFRS 15

<i>Schritt 1: Ermittlung der relativen Einzelveräußerungspreise</i>	Serienwerkzeug	Bauteile	Summe
Einzelveräußerungspreis	125.000	125.000	250.000
Relativer Einzelveräußerungspreis	50 %	50 %	100 %

⁶⁶ Vgl. Breidenbach/Währisch 2016, S. 91-92.

⁶⁷ Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg 2016, S. 1406.

<i>Schritt 2: Aufteilung der gesamten Gegenleistung auf Einzel Leistungsver- pflichtungen</i>	Gesamte Gegenleistung	Relativer Einzelveräuße- rungspreis	Summe
Serienwerkzeug	250 x 400 = 100.000 (Abruf)	50 %	62.500
Bauteile	und 250 x 100 = 25.000 (Erstattungskomponente) = 125.000	50 %	62.500

3.4.3 Rabatte bei Leistungsbündeln

Die Allokation von Rabatten soll anhand des folgenden Beispiels näher erläutert werden.

Fallbeispiel 7

- Der Automobilzulieferer Dresden GmbH & Co KG. vereinbart mit der Wolfsburg AG Leistungsbündel mit dem Einzelveräußerungspreisen 100 TEUR für Produkt A, 150 TEUR für Produkt B und 250 TEUR für Dienstleistung C also insgesamt 500 TEUR. Ein Rabatt i.H.v. 50 TEUR (10%) soll auf das Leistungsbündel aufgeteilt werden.

Produkt A	TEUR 100
Produkt B	TEUR 150
Dienstleistung C	TEUR 250
Σ	TEUR 500

- Es stellt sich hier die Frage wie ein Rabatt auf die einzelnen Komponenten aufzuteilen ist. Grundsätzlich ist der Rabatt proportional auf die jeweiligen Komponenten aufzuteilen. Der Rabatt beträgt hier 50 TEUR von 500 TEUR also 10%. Diese 10% der Einzelveräußerungspreise werden als Rabatt für die jeweiligen Komponenten zugeordnet.

In diesem Fall sind dies:

Produkt A	TEUR 10
Produkt B	TEUR 15
Dienstleistung C	TEUR 25
Σ	TEUR 50

Betrachten wir nun eine Abwandlung des Sachverhaltes:

- Hier wird die Annahme getroffen das Produkt A und B nachweislich zusammen für 200 TEUR verkauft werden, da das Unternehmen die Produkte A und B regelmäßig mit einem Rabatt von 50 TEUR veräußert. Gemäß IFRS 15 ist ein Rabatt entweder zu einer einzigen Leistungsverpflichtung oder einem Teil aller Leistungsverpflichtungen zuzuordnen wenn
 - Güter und Leistungen normalerweise separat veräußert werden und
 - Bündel der Güter und Leistungen mit Rabatt veräußert werden und
 - der Rabatt der Bündel im Wesentlichen dem Gesamtrabatt des Vertrages entspricht.

- Diese Bedingungen sind hier erfüllt und somit wird der Rabatt nur Produkt A und B zugeordnet.

Produkt A	TEUR 20
Produkt B	TEUR 30
Dienstleistung C	TEUR 0
Σ	TEUR 50

3.5 Schritt 5: Erfassung der Umsatzerlöse bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung

In Schritt 5 des 5-Schritte Modells wird der Umsatz dann realisiert. Dies kann Zeitraum- oder Zeitpunktbezogen erfolgen. Die folgende Darstellung bildet den Übergang der Kontrolle über das Gut/die Dienstleistung auf den Kunden (*transfer control*) ab.

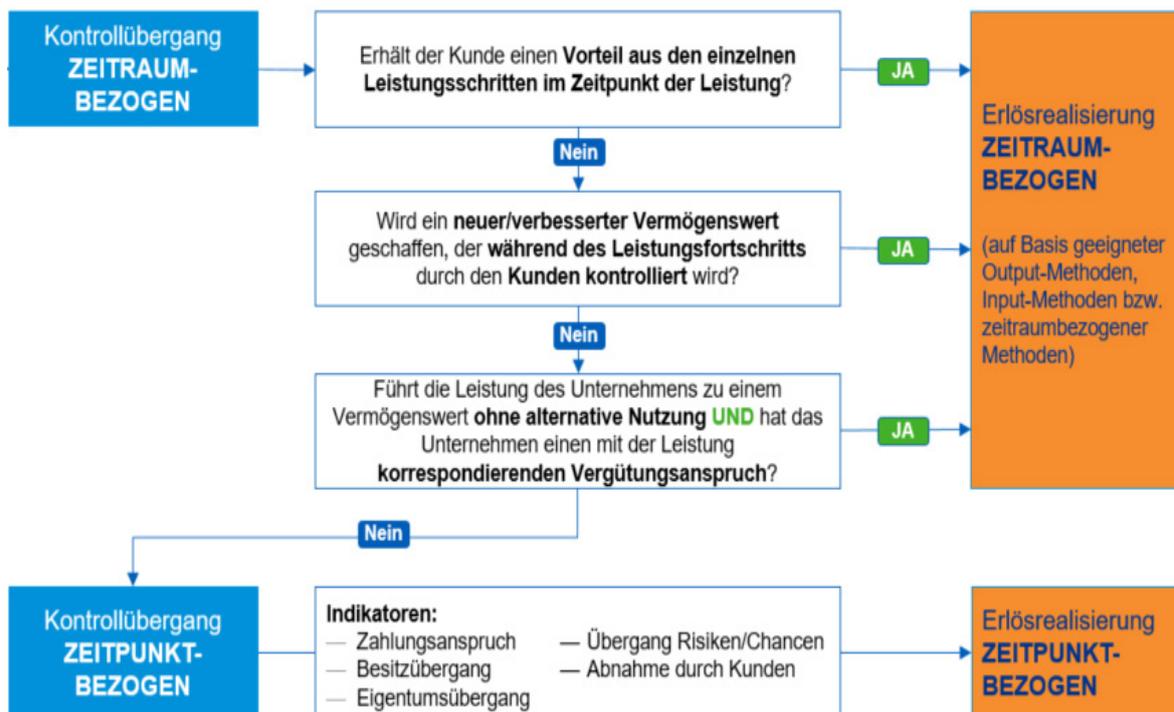


Abbildung 7: Erlösrealisierung bei der Übertragung der Verfügungsgewalt

(Quelle: KPMG, IFRS Aktuell 2017, S. 9)

Das ausschlaggebende Kriterium ist die Übertragung der Verfügungsgewalt i.S.d. IFRS 15.31. Die Umsatzrealisation richtet sich nach dem Muster, nach dem das

Unternehmen die Verfügungsgewalt über die versprochenen Güter oder Dienstleistungen auf dem Kunden überträgt.⁶⁸

3.5.1 Zeitraumbezogene Umsatzrealisierung

IFRS 15 definiert drei Fallkategorien, in denen der Übergang der Verfügungsgewalt zeitraumbezogen erfolgt. In allen anderen Fällen geht die Verfügungsgewalt an einem bestimmten Zeitpunkt über. Es ist also zweckmäßig zunächst zu prüfen ob der Übergang der Verfügungsgewalt zeitraumbezogen erfolgt.⁶⁹ Die drei Fallkategorien dafür lauten:

- a) Der Kunde erhält und verbraucht Nutzen gleichzeitig mit der Leistungserbringung durch das Unternehmen (*z.B. wiederkehrende Dienstleistung*)⁷⁰ oder
- b) Die Leistung des Unternehmens schafft oder verbessert einen Vermögenswert, dabei erlangt der Kunde währenddessen Verfügungsgewalt darüber (*z.B. Herstellung eines Vermögenswertes am Standort des Kunden*)⁷¹ oder
- c) Die Leistung des Unternehmens führt zu einem Vermögenswert ohne alternative Nutzung und das Unternehmen hat einen mit der Leistung korrespondierten Rechtsanspruch auf Bezahlung (*z.B. Herstellung eines spezialisierten Vermögenswertes, den ausschließlich der Kunde nutzen kann*).⁷²

Hervorzuheben ist, dass der Vergütungsanspruch aus der Fallkategorie c) inklusive einer Marge vereinbart sein muss. Wenn eines dieser drei Kriterien erfüllt ist, liegt ein zeitraumbezogener Übergang der Verfügungsgewalt vor. Somit wäre auch gleichzeitig die Umsatzrealisation zeitraumbezogen vorzunehmen. Ist keines der Kriterien erfüllt, handelt es sich nicht um eine Zeitraum- sondern um eine zeitpunktbezogene Übertragung der Verfügungsgewalt. In diesem Fall würden auch

⁶⁸ Vgl. Breidenbach/Währisch 2016, S. 107-108.

⁶⁹ Vgl. Ernst & Young, Im Fokus: der neue Standard zur Umsatzrealisierung 2016, S. 149.

⁷⁰ Vgl. IFRS 15.35 (a).

⁷¹ Vgl. IFRS 15.35 (b).

⁷² Vgl. IFRS 15.35 (c).

die Umsätze zum Zeitpunkt des Übergangs der Verfügungsgewalt realisiert werden.⁷³

Bei Leistungen mit zeitraumbezogenen Übergang der Verfügungsgewalt wird der Umsatz entsprechend des Leistungsfortschritts realisiert. Der Leistungsfortschritt kann durch Output oder Inputorientierte Methoden gemessen werden. Bei der Inputorientierten Methode ist die cost-to-cost-Methode explizit genannt. Allerdings besteht zwischen den Methoden kein explizites Wahlrecht, sondern es ist die Methode zu wählen, die den Übergang der Verfügungsgewalt am besten abbildet.⁷⁴ Die folgende Darstellung visualisiert die Bandbreite der Methoden zur Bestimmung des Fertigungsgrads.

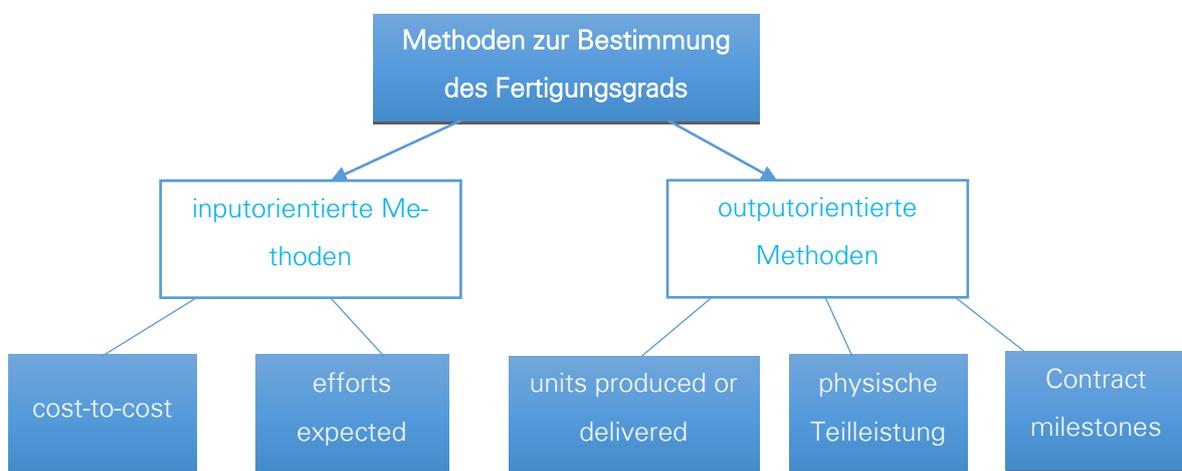


Abbildung 8: Methoden zur Bestimmung des Fertigungsgrads

(Quelle: Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg 2016, S. 1413)

Bei der zeitraumbezogenen Umsatzrealisierung werden nur die Umsatzerlöse nach dem Leistungsfortschritt erfasst. Die Aufwendungen werden nach Ihrem Anfall in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst, es sei denn, dass Vorräte und unfertige Leistungen zu aktivieren sind. Wegen der kontinuierlichen Übertragung der Güter oder Dienstleistungen können jedoch keine wesentlichen Vorräte vorhanden sein. Außer bei der Anwendung der cost-to-cost-Methode kann also nicht davon ausgegangen werden, dass die Marge während des gesamten Projektzeitraums realisiert wird. Daneben bestehen noch Sonderregelungen zur Behandlung

⁷³ Vgl. Lüdenbach/Christian 2015, S. 590.

⁷⁴ Vgl. Breidenbach/Währisch 2016, S. 115-119.

von Kosten der Vertragserlangung und der Vertragserfüllung, auf die im weiteren Verlauf noch kurz eingegangen wird.⁷⁵ Unter der zeitraumbezogenen Umsatzrealisierung fallen sämtliche Verträge über Dienstleistungen, für die eine zeit- und nicht eine ergebnisbezogene Bezahlung vereinbart wurde.⁷⁶ Sollte der Fertigstellungsgrad nicht zuverlässig ermittelbar sein, ist eine zeitraumbezogene Erfassung der Umsatzerlöse nicht zulässig.⁷⁷ Anhand des folgenden Beispiels soll die Erlösrealisierung über einen Zeitraum verdeutlicht werden.

Fallbeispiel 8

- Der Automobilzulieferer Hamburg GmbH entwickelt im Auftrag der Wolfsburg AG ein Bauteil. Die Entwicklungsdokumentation und das Bauteil dürfen nicht an Dritte veräußert werden. Das Bauteil ist speziell auf die Bedürfnisse der Wolfsburg AG ausgerichtet. Die Entwicklungszeit wird auf zwei Jahre geschätzt.
- Es wird ein Festpreis von 40 Mio. EUR vereinbart. Nach vertraglich festgelegten Meilensteinen hat die Wolfsburg AG Zahlungen zu leisten.
- Bei vorzeitiger Kündigung des Vertrags durch den Kunden hat die Hamburg GmbH einen Vergütungsanspruch auf die bis dahin (*vertragsgemäß*) erbrachte Leistung einschließlich abgearbeiteter Meilensteine. Die Hamburg AG verfügt über ein funktionierendes Auftragscontrolling, welches eine hinreichende Kostenschätzung ermöglicht.

Fragestellung

- Ist bereits vor Fertigstellung des Projektes ein Umsatz zu realisieren?

Bisherige Vorgehensweise

- Es handelt sich um einen Fertigungsauftrag i.S.d. IAS 11.
- Da das Ergebnis des Fertigungsauftrags verlässlich geschätzt werden kann, erfolgt die Abbildung des Projekts nach der Percentage-of-Completion-Methode gem. IAS 11.22.
- Die Erlösrealisierung erfolgt mithin über den Zeitraum des Projekts und nicht mit dessen Fertigstellung.

Neue Regelung nach IFRS 15

- Nach dem neuen Standard erfolgt die Umsatzrealisierung bei Kontrollübergang. Kontrolle ist dabei definiert als die Möglichkeit, andere von der Nutzung oder von Vorteilen auszuschließen (*Tz. 32, 33*).
- Kontrolle kann entweder zeitpunkt- (*IFRS 15.38*) oder zeitraumbezogen (*IFRS 15.35*) übergehen.
-

Lösung des Fallbeispiels nach IFRS 15

- Der Zulieferer Hamburg GmbH entwickelt einen Vermögenswert, den nur die Wolfsburg AG (*OEM*) nutzen kann.
- Laut dem dritten Kriterium gem. IFRS 15.35 ist hier von einem zeitraumbezogenen Kontrollübergang auszugehen, da die Leistung der Hamburg GmbH einen Vermögenswert (*Bauteil*) schafft ohne alternativen Nutzen für die Hamburg GmbH und die Hamburg AG hat ein durchsetzbares Recht auf Bezahlung gegenüber der Wolfsburg AG für die bis zum Stichtag erbrachte Leistung.

⁷⁵ Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg 2016, S.1411-1414

⁷⁶ Vgl. Bohl/Riese/Schlütter 2013, Nr. 62.

⁷⁷ Vgl. Ernst & Young, Im Fokus: der neue Standard zur Umsatzrealisierung 2016, S. 149.

3.5.2 Zeitpunktbezogene Umsatzrealisation

Liegt dem gegenüber ein zeitpunktbezogener Übergang der Verfügungsgewalt mit einer zeitpunktbezogenen Umsatzrealisation vor, dann ist der genaue Zeitpunkt zu identifizieren.⁷⁸ Verfügungsgewalt ist die Fähigkeit, die Nutzung eines Vermögenswertes einschließlich Dienstleistungen zu bestimmen. Der Nutzen eines Vermögenswertes besteht in den potenziellen Zahlungsströmen, die ein Unternehmen auf verschiedenste Weise direkt oder indirekt erhalten kann.⁷⁹ Im neuen Standard IFRS 15 sind einige Indikatoren aufgeführt, die bei der Bestimmung des Zeitpunktes helfen sollen. Dabei ist auch das Kriterium genannt, dass die wesentlichen Risiken und Chancen auf den Kunden übergegangen sind. Das Kriterium wird jedoch allein genutzt, um festzustellen, ob der Nutzen auf den Kunden übergegangen ist. Wenn es also eine atypische Verteilung von Risiken und Chancen gibt und beispielsweise nur die Chancen auf den Kunden übergegangen sind, dann ist die Zurückbehaltung der Risiken kein aussagekräftiger Indikator gegen den Übergang auf die Verfügungsgewalt auf den Kunden.⁸⁰

Hierzu soll anhand von zwei Beispielen gezeigt werden, dass durch die im Standard IFRS 15 enthaltenen Kriterien teilweise ein gewisser Gestaltungsspielraum besteht.⁸¹

Fallbeispiel 9.1 (Ausgangsfall)

- Der Automobilhersteller Stuttgart AG schließt einen Vertrag mit einem Kunden über die Herstellung von 150 Autos.
- Die Herstellung soll innerhalb eines Zeitraums von einem Jahr und auf einem vorab vom Kunden erworbenen Grundstück erfolgen.
- Die Herstellung der Autos ist eine Leistungsverpflichtung, da nur alle Einzelleistungen gemeinsam ein eigenständig abgrenzbares Leistungsbündel darstellen.

Zu klären ist, ob die Übertragung der Verfügungsgewalt zeitraum- oder zeitpunktbezogen erfolgt?

- Die Stuttgart AG erschafft einen Vermögenswert und der Kunde erlangt die Verfügungsgewalt während der Herstellung sukzessive. Da die Herstellung auf dem Grundstück des Kunden erfolgt geht das zivilrechtliche Eigentum bei Herstellung auf ihn über und daher ist die Übertragung der Verfügungsgewalt hier gegeben.
- Der Umsatz ist zeitraumbezogen zu realisieren (*IFRS 15.35*).
- In solchen Fällen wird häufig die cost-to-cost-Methode zur Messung des Leistungsfortschritts verwendet.

⁷⁸ Vgl. KPMG, Accounting Insights 2016, S. 15.

⁷⁹ Vgl. Ernst & Young, Im Fokus: der neue Standard zur Umsatzrealisierung 2016, S. 170-172.

⁸⁰ Vgl. Petersen/Bansbach/Dornbach 2014, S. 150-151.

⁸¹ Vgl. Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg 2016, S. 1409-1410.

Fallbeispiel 9.2 (Abwandlung des Ausgangsfalls)

- Sachverhalt entspricht dem Ausgangsfall aber:
- Die Herstellung der Autos erfolgt auf dem Grundstück der Stuttgart AG und nicht auf dem Grundstück des Kunden.

Zu klären ist, ob die Übertragung der Verfügungsgewalt zeitraum- oder zeitpunktbezogen erfolgt?

- Hier findet die Eigentumsübertragung erst nach Fertigstellung der Autos statt.
- Somit ist die Nutzung der hergestellten Autos ohne wesentlichen Umbauaufwand durch dritte möglich.
- Es erfolgt eine Anzahlung bei Vertragsabschluss in Höhe von 10% des Festpreises
- Ein Monat nach Baubeginn erfolgt eine weitere Zahlung von 30%.
- Mit Übergabe der Autos erfolgt die Schlussrechnung.
- Die Stuttgart AG hat gegenüber dem Kunden kein, jederzeit mit der Leistung korrespondierendes, Rechtsanspruch auf Bezahlung.
- Kriterien gem. IFRS 15.35 sind hier nicht gegeben und somit erfolgt die Umsatzrealisierung zeitpunktbezogen.

3.6 Darstellung eines Kundenvertrags im IFRS-Abschluss

Der neue Standard IFRS 15 führt die Bilanzposten vertraglicher Vermögenswert (*aktiver Vertragsposten*) und vertragliche Verbindlichkeit (*passiver Vertragsposten*) neu ein. Ein vertraglicher Vermögenswert (*contract asset*) ist das Recht eines Unternehmens auf Gegenleistung, wenn es seine Leistung an einen Kunden erbracht hat und die Erfüllung der Gegenleistung nicht von der Fälligkeit allein abhängt, beispielsweise der Transaktionspreis im Austausch für die Güter oder Dienstleistungen, welche vom Unternehmen (*Zulieferer*) an dem Kunden (*OEM*) übertragen werden.⁸² Eine vertragliche Verbindlichkeit (*contract liability*) ist eine Verpflichtung eines Unternehmens gegenüber den Kunden, Güter zu liefern oder Dienstleistungen zu erbringen, für die das Unternehmen bereits Zahlungen, beispielsweise in Form von Anzahlungen, erhalten hat. Sofern der Kunde (*OEM*) den Transaktionspreis oder einen Teil der gesamten Gegenleistung an den Zulieferer bezahlt hat, bevor das Gut oder die Dienstleistung übertragen wurde, ist eine vertragliche Verbindlichkeit zu erfassen.⁸³

⁸² Vgl. IFRS 15.107.

⁸³ Vgl. IFRS 15.106.

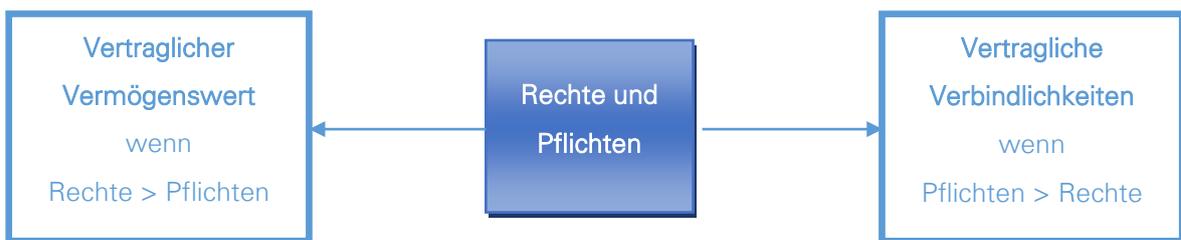


Abbildung 9: Darstellung von vertraglichen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten
(Quelle: In Anlehnung an KPMG, Accounting Insights2016, S. 23)

Anhand des folgenden Beispiels soll die vertragliche Forderung und Verbindlichkeit näher erläutert werden.

Fallbeispiel 10.1

- Der Automobilzulieferer Chemnitz GmbH schließt mit der München AG (OEM) am 12.10.20X4 einen Vertrag über die Lieferung von 100 Bauteilen am 15.02.20X5.
- Die Vertragsparteien vereinbaren in dem abgeschlossenen Vertrag, dass die München AG am 10.12.20X4 eine Anzahlung leisten wird. Bis zum 31.12.20X4 hat die München AG ihre Anzahlung noch nicht geleistet.

Fragestellung

- Welche Bilanzposten hat die Chemnitz GmbH zu aktivieren/passivieren?

Lösung des Fallbeispiels nach IFRS 15

- Die Chemnitz GmbH hat einen unbedingten, vertraglichen Anspruch auf die bereits fällige Zahlung, sodass die Chemnitz GmbH gem. IFRS 15.108 in ihrem Jahresabschluss zum 31.12.20X4 eine Forderung zu aktivieren hat.
- Aufgrund des unbedingten Anspruchs auf die bereits fällige Gegenleistung muss die Chemnitz GmbH darüber hinaus in gleicher Höhe gem. IFRS 15.106 eine vertragliche Schuld für die zu erbringende Leistung passivieren.

IFRS 15 erlaubt den Unternehmen eine alternative Benennung der vertraglichen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten in der IFRS-Bilanz. Allerdings müssen die vertraglichen Vermögenswerte von den Forderungen, für den Bilanzadressaten unterscheidbar sein. Der Unterschied zwischen einem Vertragsvermögenswert und einer Forderung besteht darin, dass eine Forderung nach der Übertragung der Verfügungsgewalt bei einem Zahlungsziel des Kunden besteht.⁸⁴

⁸⁴ Vgl. Breidenbach/Währisch 2016, S. 134-136.

3.7 Anhangangaben

Die Anhangangaben sollen den Abschlussadressaten in die Lage versetzen, Art, Betrag, Terminierung und Unsicherheit der Umsatzerlöse und Cash Flows aus Verträgen mit Kunden zu verstehen. Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden sind separat von Wertminderungsaufwendungen auf Forderungen aus Verträgen mit Kunden zu erfassen. Aus dem IFRS 15 heraus ergeben sich an vielen Stellen Abgrenzungsposten, also Vertragsvermögenswerte und Vertragsverbindlichkeiten. Dies bedeutet auch, dass Differenzen zwischen Umsatzerlösen und Cash Flows existieren.⁸⁵

3.7.1 Umsatzaufteilung nach Kategorien

Des Weiteren müssen dezidierte Umsatzaufgliederungen gem. IFRS 15.114-115 nach geeigneten Kategorien vorgenommen werden und zwar nach Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit der Umsätze, sowie der Cash Flows. Diese sollen den Einfluss wirtschaftlicher Faktoren auf Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Umsatzerlösen und Zahlungsströmen widerspiegeln. In den Anwendungsleitlinien wird ausgeführt, dass manche Unternehmen diese Zielsetzung durch die Verwendung einer einzigen Kategorisierung erreichen können, während andere mehrere Kategorien angeben müssen. Als Beispiele werden geografische Regionen (*z.B. EU, Asien, Nord- und Südamerika*), Produkte und Kundengruppen, aber auch Arten von Verträgen und Vertriebswegen genannt. Die Angaben sind auf Segmentinformationen überzuleiten, wenn das Unternehmen IFRS 8 (*Geschäftssegmente*) anwendet.⁸⁶

Anhand eines Beispiels soll visualisiert werden, wie ein Automobilzulieferer eine Umsatzaufgliederung umsetzen könnte.

⁸⁵ Vgl. Ernst & Young, Im Fokus: der neue Standard zur Umsatzrealisierung 2016, S. 226.

⁸⁶ Vgl. Breidenbach/Währisch 2016, S. 139.

Fallbeispiel 11

- Automobilzulieferer Pirna AG ist ein kapitalmarktorientierter Konzern, der weltweit in diversen Ländern tätig ist.
- Das Leistungsportfolio der Pirna AG beinhaltet neben der Herstellung und dem Verkauf von Bauteilen für OEMs (*Automotive*) auch die Produktion und Veräußerung von Bauteilen für die Industriebranche.
- In Investorenkonferenzen und Präsentationen gliedert der Konzern die Umsatzerlöse nach geographischen Märkten, Produkten und Dienstleistungen und den Zeitpunkt der Umsatzrealisierung.
- Der Konzern ist verpflichtet, nach IFRS 8 Segmentinformationen zu veröffentlichen. Es bestehen seit Jahren unzweifelhaft die beiden Segmente Automotive und Industrie.

Fragestellung

- Welche Folgen ergeben sich für die Angabe der Umsätze nach Kategorien gem. IFRS 15.114 f.?

Bisherige Vorgehensweise

- Nach IFRS 8.32 f. hat ein Unternehmen im Rahmen der unternehmensweiten Angaben die Umsatzerlöse nach Produkten bzw. Dienstleistungen und geographischen Regionen darzustellen.
- Diese Angaben sind nur bezogen auf den gesamten Konzern und gerade nicht segmentbezogen vorzunehmen

Neue Regelungen nach IFRS 15

- Die Umsätze sind nach geeigneten Kategorien aufzureißen und auf die Segmentzahlen anhand einer Matrixdarstellung überzuleiten (*IFRS 15.114 f.*). Dies gilt auch für Zwischenabschlüsse.
- IFRS 15.B89 enthält beispielhafte Kategorien; die gewählten Kategorien sind unternehmensindividuell in Abhängigkeit von der Relevanz für das berichtende Unternehmen festzulegen.
- Der Detaillierungsgrad der Angaben muss Abschlussadressaten in die Lage versetzen, Art, zeitlicher Verlauf der Erlösrealisierung und die damit verbundenen Unsicherheiten sowie die resultierenden Einzahlungen beurteilen zu können gem. IFRS 15.10.

Lösung des Fallbeispiels nach IFRS 15

- Der Konzern erachtet die geographischen Regionen, Produkte und Dienstleistungen und den Zeitpunkt der Erfassung von Umsatzerlösen als geeignete Kategorien im Sinne der Anhangangaben

Implikationen der neuen Regelung zu den Anhangangaben

- Die Umsatzaufteilung nach IFRS 15 ist deutlich weitgehender als nach IFRS 8. Die Umsatzaufteilung für die bereits nach IFRS 8 geforderten Kategorien (*geographische Regionen sowie Produkte/Dienstleistungen*) ist nach IFRS 15 – sofern diese Kategorien gewählt werden – auch auf Segmentebene zu machen. Für alle anderen Kategorien, die nicht bereits durch IFRS 8 gefordert waren, ist die Aufteilung in dieser Form neu.

	Industrie	Automotive	Sonstiges	Gesamt
Geographische Märkte → Überleitungsrechnung zu den Umsatzerlösen der nach IFRS 8 dargestellten Berichtsegmente				
Europa	990	2.250	5.250	8.490
Asien	200	750	1.000	2.050
Nordamerika	400	260	---	960
Gesamt	1.590	3.260	6.250	11.100
Produkte und Dienstleistungen				
Kraftwerk	600	---	---	600
Kühltürme	990	---	---	990
Steuerungsmodule	---	500	1.500	2.000
Sonstige Produkte und Dienstleistungen	---	2.760	4.750	7.510
Gesamt	1.590	3.260	6.250	11.100
Zeitpunkt der Umsatzrealisierung				
Umsatzrealisierung über einen Zeitraum	1.590	3.260	1.500	6.350
Umsatzrealisierung zu einem Zeitpunkt	---	---	4.750	4.750
Gesamt	1.590	3.260	6.250	11.100

Abbildung 10: Umsatzaufteilung nach Kategorien gem. IFRS 15.114-115

(Quelle: KPMG, IFRS Aktuell 2017, S. 24)

In den Spalten sind die Segmente nach IFRS 8 abgetragen. Die Zeilen gliedern die Umsatzerlöse jeweils nach den ausgewählten Kategorien auf. Die Anforderungen gehen also noch über IFRS 8 hinaus. Welche Kategorien dargestellt werden, liegt im Ermessen der Unternehmen. Ein Automobilzulieferer soll sich zum Beispiel davon leiten lassen, was dieser regelmäßig intern oder extern auswertet und berichtet.

3.7.2 Vertragssalden

Umfangreiche Angaben sind auch für Vertragssalden erforderlich. Es werden Angaben zur Eröffnungs- und Schlussbilanzwerte der Forderungen, der Vertragsvermögenswerte und der Vertragsverbindlichkeiten gefordert. Außerdem sind die unterjährig, aus dem Periodenanfangsbestand der Vertragsverbindlichkeiten realisierten Umsätze, anzugeben. Weiterhin muss eine Darstellung des Zusammenhangs von Erfüllungs- und Zahlungszeitpunkten erfolgen. Zudem sind signifikante Änderungen der Vertragssalden zu Erläutern und Kürzungen der Gegenleistungen einzubeziehen, da sie zu aperiodischen Umsatzminderungen führen.⁸⁷

Die Angabepflichten zu Vertragssalden sollen mithilfe eines Beispiels näher erläutert werden:

Fallbeispiel 12

- Der Automobilbauer München AG arbeitet derzeit an einem Großprojekt in Südamerika.
- Der Auftragswert beläuft sich auf 150 Mio. Zu Projektbeginn in 2019 wurden die Gesamtkosten mit 100 Mio. geschätzt. Ein zeitraumbezogener Kontrollübergang für das Projekt ist gegeben. Der Fortschrittsgrad wird mit Hilfe der Cost-to-Cost-Methode ermittelt.
- In 2019 fallen Kosten von 32 Mio. an. Der Fertigstellungsgrad beläuft sich mithin auf 38%. Die Umsätze werden in Höhe von 50 Mio. realisiert.
- In 2020 fallen Kosten von 32 Mio. an. Der Fertigstellungsgrad beläuft sich mithin auf 80% und es werden Umsatzerlöse von 50 Mio. realisiert.
- Ende 2021 wird das Projekt fertig gestellt und erkannt, dass sich die Gesamtkosten lediglich auf 85 Mio. belaufen werden. In 2021 fallen Kosten von 10 Mio. an.

Berechnung:

- Es ist notwendig, die Effekte aus Änderungen von Fertigstellungsgrad zu ermitteln und für Zwecke der Anhangangaben zu aggregieren und aufzubereiten.

	2019	2020	2021
Planung für die Geschäftsjahre und angefallenen Ist-kosten			
Planerlöse	150	150	150
Plankosten	100	100	100
Ist-Kosten (kumulativ)	32	64	80
Fertigstellungsgrad	38%	80%	100%
Ist-Umsatz (kumulativ)	48	120	150

$$\text{Nebenrechnung: } \text{Ist-Umsatz (kumulativ)} = \text{Fertigstellungsgrad} * \text{Planerlöse} / 100 \\ (48 \text{ Mio.} = 38\% * 150 / 100)$$

⁸⁷ Vgl. Ernst & Young: Im Fokus: der neue Standard zur Umsatzrealisierung 2016, S. 228.

Berechnung der Angabe nach IFRS 15.116 (c) im Geschäftsjahr 2021	
Kumulierte Kosten der Jahre 2019 und 2020	64
Plangesamtkosten (neu)	85
Fertigstellungsgrad zum 31.12.2020 (neu)	88%
Ist-Umsatz der Jahre 2019 und 2020 auf Basis neuer Fertigstellungsgrad	132
Realisierter Ist-Umsatz der Jahre 2019 und 2020	100
Anhangangabe nach IFRS 15.116 (c) für Anpassung	32

- Aufgrund der kostengünstigeren Fertigstellung wären in 2019 und 2020 dem Projekt kumulierte Erlöse von 132 Mio. statt 100 Mio. zuzuordnen gewesen.
- Die Differenz von 32 Mio. wird in 2021 realisiert und ist nach IFRS 15.116 (c) anzugeben.

3.7.3 Weitere Anhangangaben

Weitere Anhangangaben können zumeist qualitativer Art sein. Zum Beispiel die Beschreibung der Leistungsverpflichtung. Dies sind im Einzelnen typische Erfüllungszeitpunkte, Arten von Gütern und Dienstleistungen, Rücknahme-, Erstattungs- und Garantieverpflichtungen. Daneben bestehen Angabepflichten für noch nicht vollständig erfüllte Leistungsverpflichtungen.⁸⁸ Es werden auch wesentliche Ermessensentscheidungen aufkommen, zum Beispiel im Hinblick darauf, ob eine Transaktion zeitpunkt- oder zeitraumbezogen ist. Diese Entscheidung hat wesentliche Auswirkungen auf die Umsatzerlöse und muss im Zweifelsfall entsprechend erläutert werden.⁸⁹ Vertragskosten gem. IFRS 15 sind Kosten der Vertragsanbahnung und Kosten der Vertragserfüllung. Kosten der Vertragsanbahnung entstehen vor dem Entstehen eines Kundenvertrags. Ein Unternehmen kann diese Kosten im bestimmten Umfang aktivieren, wenn es damit rechnet, diese durch die Vertragserfüllung zu amortisieren. Die Vertragserfüllungskosten könnte man als unfertige Leistungen bezeichnen. Diese können ebenfalls aktiviert und amortisiert werden. Existiert allerdings ein anderer Standard über den bestimmte Kosten fallen, dann hat dieser Standard immer Vorrang. Ansonsten sind die Kosten nach IFRS 15 zu bilanzieren und erläuterte Anhangangaben sind erforderlich.⁹⁰

⁸⁸ Vgl. IFRS 15.110 und 119.

⁸⁹ Vgl. IFRS 15.123.

⁹⁰ Vgl. IFRS 15.

3.8 Erstanwendung und Übergangsregelung des IFRS 15

Der Übergang ist für viele Unternehmen eine große Herausforderung. Die Einzelanalyse vieler Verträge allein erfordert sehr viel Kapazität. Desto wichtiger ist es, aus den vielen Varianten des Übergangs die richtige herauszufinden. IFRS 15 ist spätestens für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen, anzuwenden. Eine freiwillige Anwendung zu einem früheren Zeitpunkt ist ebenfalls möglich.⁹¹ Grundsätzlich lässt IFRS 15 zwei Methoden des Übergangs zu. Die retrospektive Methode und die sogenannte kumulative Methode. Ein Unternehmen kann IFRS 15 wahlweise retrospektiv oder durch eine Anpassung des Eigenkapitals in Höhe des kumulativen Effekts ab Beginn der ersten Berichtsperiode anwenden.⁹²

Nach der retrospektiven Methode wird der Abschluss so dargestellt, als sei schon immer nach IFRS 15 bilanziert worden. Die Differenzen, die sich in weiter zurückliegenden Perioden befinden würden, werden kumulativ zu Beginn der Vergleichsperiode eingebucht. Der Standard sieht punktuell Erleichterungsmöglichkeiten vor. Eine praktisch bedeutsame Erleichterungsmöglichkeit ist z.B., dass Verträge nicht auf IFRS 15 umgestellt werden müssen, die vor dem 1. Januar 2017 abgeschlossen waren. Die Anhangangaben gestalten sich hier deutlich einfacher als bei der kumulativen Methode.⁹³

In der kumulativen Methode müssen die Unternehmen die Verträge nach IFRS 15 behandeln, die in 2017 neu abgeschlossen worden oder aus der Vergangenheit noch offen sind. In der Vergleichsperiode oder in früheren Perioden abgeschlossene Verträge werden nicht nach IFRS 15 bilanziert. Der kumulative Anpassungseffekt muss folglich zu Beginn des Geschäftsjahres 2018 eingebucht werden. Da die Vergleichbarkeit der Vorjahreszahlen hierdurch beeinträchtigt wird, fordert IFRS 15 umfangreiche Anhangangaben, aus denen sich die Umstellungseffekte abschätzen lassen können. Dazu gehören insbesondere Angaben dazu, wie sich die betroffenen Abschlussposten nach IAS 18 und IAS 11 in der Berichtsperiode darstellen würden.⁹⁴

⁹¹ Vgl. Deloitte, IFRS fokussiert 2014, S. 15.

⁹² Vgl. Breidenbach/Währisch 2016, S. 150.

⁹³ Vgl. Petersen/Bansbach/Dornbach 2014, S. 156.

⁹⁴ Vgl. KPMG, Accounting Insights 2016, S. 25.

Anhand der unten stehenden Darstellung sollen die Optionen der Übergangsvorschriften für einen Automobilzulieferer visualisiert werden.

Ansatz	2016	2017	2018	Zeitpunkt der Eigenkapitalanpassung
Vollständig retrospektiv – ohne praktische Erleichterungen	IAS 11/18	IFRS 15	IFRS 15	1. Januar 2017
Vollständig retrospektiv – mit praktischen Erleichterungen	IAS 11/18	Gemischte Anforderungen	IFRS 15	1. Januar 2017
Kumulative Methode	IAS 11/18	IAS 11/18	IFRS 15	1. Januar 2018

Abbildung 11: Zusammenfassung der Übergangsvorschriften

(Quelle: KPMG, Accounting Insights 2016, S. 26.)

4 Auswirkungen des IFRS 15 auf die Automobilzulieferindustrie

Anhand eines Praxisbeispiels der Automobilzulieferindustrie soll die Realisierung von Erlösen mit Hilfe des Fünf-Schritte-Modells dargestellt werden.

Der Automobilzulieferer Pirna GmbH & Co. KG (*Supplier*) schließt im Jahr 20X0 mit der Stuttgart AG (*OEM*) eine Grundsatzvereinbarung (*Letter of Intent*) über die Lieferung eines Navigationsgerätes inklusive einer Software und entsprechenden Updates ab. Im Jahr 20X1 wird zwischen der Pirna GmbH & Co. KG und der Stuttgart AG der hierzu entsprechende Vertrag abgeschlossen. Vertraglich wird hierbei festgehalten, dass:

- (1) das Navigationsgerät inklusive der Software einen Gesamtpreis von 200 EUR beträgt. Dabei fallen 150 EUR für das Navigationsgerät und 80 EUR für die Software und die dazugehörigen Updates an
- (2) die Software nicht einzeln weiterveräußert werden darf, sondern nur im Gesamtpaket an die Stuttgart AG geliefert werden kann und
- (3) die Lizenz zur Nutzung der Software über einen Zeitraum von vier Jahren besteht und jährlich neue Updates für die Software erscheinen.

In Schritt 1 (*Identifizierung des Vertrags mit einem Kunden*) des Fünf-Schritte-Modells ist zunächst zu prüfen, ob ein Vertrag mit einem Kunden i.S.d. IFRS 15.9-16 vorliegt. Zuerst sind rechtliche Kriterien des IFRS 15.9 zu prüfen. Im Wesentlichen ist gemäß IFRS 15.9 zu prüfen dass,

- die Vertragsparteien dem Vertrag zugestimmt haben und sind somit an ihre Rechte und Pflichten gebunden,
- das Unternehmen kann die Rechte der Vertragspartner und die Zahlungsbedingungen hinsichtlich der zu übertragenen Güter und zu erbringenden Dienstleistungen identifizieren,
- der Vertrag eine wirtschaftliche Substanz hat und
- der Erhalt der Gegenleistung wahrscheinlich ist.⁹⁵

In diesem Praxisbeispiel gilt die Annahme, dass alle vier kumulativen Voraussetzungen für die Bilanzierung gem. IFRS 15.9 erfüllt sind und somit ein Vertrag mit einem Kunden i.S.d. IFRS 15 vorliegt.

Im Schritt 2 (*Identifizierung der vertraglichen Leistungsverpflichtungen*) des 5-Schritte-Modells geht es um Identifizierung der vertraglichen Leistungsverpflichtungen (*performance obligations*). Dabei sind alle Zusagen in dem abgeschlossenen Vertrag zur Lieferung von Gütern oder zur Erbringung von Dienstleistungen zu identifizieren. Eine Zusage stellt immer dann eine Leistungsverpflichtung dar, wenn das Gut oder die Dienstleistung gemäß IFRS 15.22 (a) eigenständig abgrenzbar ist. Dabei ist i.S.d. IFRS 15.27 zwischen der konkreten und der abstrakten Unterscheidbarkeit zu differenzieren. Bei der konkreten Abgrenzbarkeit (*distinct within the context of the contract*) muss das Gut oder die Dienstleistung separat im Vertrag von anderen Zusagen im Vertrag identifizierbar sein. Bei der abstrakten Unterscheidbarkeit (*capable of being distinct*) hingegen kann der Käufer das zugesagte Gut oder die zugesagte Dienstleistung allein oder im Zusammenhang mit anderen, ihm zur Verfügung stehenden Ressourcen, nutzen.⁹⁶ Für die Erfüllung einer separaten Leistungsverpflichtung müssen sowohl die abstrakte, als auch die konkrete Unterscheidbarkeit erfüllt sein.⁹⁷

⁹⁵ Vgl. Ernst & Young, Im Fokus: Der neue Standard zur Umsatzrealisierung 2016, S. 34.

⁹⁶ Vgl. Schurbohm-Ebneith/Viemann 2015, S. 184.

⁹⁷ Vgl. Ernst & Young, Im Fokus: Der neue Standard zur Umsatzrealisierung 2016, S. 69.

In dem Praxisbeispiel kann die Stuttgart AG das Navigationsgerät auch ohne die im Vertrag festgehaltenen Updates nutzen. Somit ist das Kriterium der abstrakten Unterscheidbarkeit für das Navigationsgerät und für die Software erfüllt.⁹⁸ Das Kriterium der konkreten Unterscheidbarkeit ist in diesem Beispiel allerdings nicht erfüllt, da im Vertrag festgehalten ist, dass die Software und die Softwareupdates nicht anderweitig genutzt werden dürfen.

Somit ist festzustellen, dass es sich bei dem Navigationsgerät inklusive entsprechender Software, die vom Lieferanten nicht allein veräußert werden darf, um eine einzige Leistungsverpflichtung handelt. Anhand des Schrittes zwei wird bereits deutlich, dass die Regelungen zu Leistungsverpflichtungen im Vergleich zu den bisherigen Standards konkreter und umfassender sind.

Der Schritt 3 (*Bestimmung der Gegenleistung*) des Fünf-Schritte-Modells soll in diesem Beispiel nur wenig Beachtung finden, da die Bestimmung der Gegenleistung in dem Beispiel eindeutig vertraglich definiert wurde. Bei der Gegenleistung handelt es sich um den Betrag, auf den ein Unternehmen im Gegenzug für die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen erwartungsgemäß einen Anspruch hat. Entsprechend des Vertrages beträgt die Gegenleistung 230 EUR.

Schritt 4 (*Aufteilung der Gegenleistung auf Leistungsverpflichtungen*), der die Aufteilung der Gegenleistung auf die Leistungsverpflichtungen regelt, ist in diesem Beispiel zu vernachlässigen, da per Vertrag bestimmt wurde, dass der Preis des Navigationsgerätes 150 EUR und der Preis der Software 50 EUR beträgt.

Schließlich ist im letzten Schritt die Erfassung der Umsatzerlöse bei der Erfüllung der Leistungsverpflichtung durch das Unternehmen zu identifizieren. Ein Unternehmen erfasst Umsatzerlöse zu dem Zeitpunkt oder über den Zeitraum, zu dem es die Leistungsverpflichtung erfüllt. Das ausschlaggebende Kriterium ist die Übertragung der Verfügungsgewalt gem. IFRS 15.31. Die Umsatzrealisation richtet sich nach dem Muster, nach dem das Unternehmen die Kontrolle über die versprochenen Güter oder Dienstleistungen auf dem Kunden überträgt. Gemäß IFRS 15.31 wird bei der zeitpunktbezogenen Umsatzrealisierung die Leistungsverpflichtung durch den Übergang der Kontrolle des Gutes oder der Dienstleistung auf den Kunden erfüllt. Wie bereits zuvor beschrieben, unterscheidet IFRS 15.35 zwischen

⁹⁸ Vgl. Schurbohm-Ebneth/Viemann KoR 2015, S. 184.

drei verschiedenen Kriterien der zeitraumbezogenen Umsatzerfassung. Da lediglich ein Kriterium erfüllt sein muss, ist das Unternehmen gezwungen, eine zeitraumbezogene Umsatzrealisierung durchzuführen. Am Beispiel des Navigationsgerätes mit entsprechender Software wird IFRS 15.35 (c) angesprochen, da es sich um die Herstellung eines spezialisierten Vermögenswertes handelt, den ausschließlich die Stuttgart AG nutzen kann.

Die Umsatzrealisation erfolgt somit zeitraumbezogen:



Abbildung 12: Erfassung der Umsatzerlöse am Beispiel des Navigationsgerätes inklusive Software

(Quelle: Eigene Darstellung)

Sofern eine Leistungsverpflichtung über einen Zeitraum erfüllt wird, hat die Umsatzrealisierung nach dem Fertigstellungsgrad zu erfolgen. Zur Bemessung des Fertigstellungsgrades ist entweder die sogenannte input- oder die outputorientierte Methode anzuwenden.⁹⁹ Bei der inputorientierten Methode werden die Umsätze auf Basis der Anstrengungen oder des Inputs des Unternehmens zur Erfüllung einer Leistungsverpflichtung im Verhältnis zu den insgesamt zur Erfüllung dieser Leistungsverpflichtung erwarteten Inputs gemessen. Bei der outputorientierten Methode hingegen werden die Umsätze auf Basis der direkten Ermittlung des Wertes der bisher übertragenen Güter oder Dienstleistungen für den Kunden im Verhältnis zu den verbleibenden vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen berücksichtigt.¹⁰⁰

Der Leistungsfortschritt der Leistungsverpflichtung, bestehend aus dem Navigationsgerät und der Software inklusive der Updates, wird anhand der outputorientierten Methode gemessen, da der Wert der übertragenen Güter und Dienstleis-

⁹⁹ Vgl. Petersen/Bansbach/Dornbach 2016, S. 148.

¹⁰⁰ Vgl. Ernst & Young, Im Fokus: der neue Standard zur Umsatzrealisierung 2016, S. 150-152.

tungen bereits aus dem Vertrag anhand des Verkaufspreises ablesbar ist. Somit realisiert der Lieferant zunächst mit dem Verkauf des Navigationsgerätes 150 EUR, da dies der vertraglich festgehaltene Erlös des Navigationsgerätes ist. Des Weiteren ist vertraglich festgehalten, dass jährlich Updates für das Softwareprogramm des Navigationsgerätes über einen Zeitraum von vier Jahren zur Verfügung stehen. Somit realisiert die Pirna GmbH & Co. KG (*Supplier*) zwölf Monate nach dem Verkauf 20 EUR, ein weiteres Jahr später weitere 20 EUR, im 2 und 3 Jahr nach dem Verkauf 20 EUR p.a. und mit dem Ablauf der Lizenz nach vier Jahren weitere 20 EUR, so dass die Pirna GmbH & Co. KG (*Supplier*) insgesamt über einen Zeitraum von zwei Jahren Erlöse i.H.v 230 EUR realisiert.¹⁰¹

Durch eine einfache Veränderung des Praxisbeispiels ergibt sich eine relevante Änderung in Bezug auf die Bilanzierung des Navigationsgerätes mit entsprechender Software. Zu Beginn wurde vertraglich festgehalten, dass die Pirna GmbH & Co. KG die Software nicht anderweitig nutzen bzw. nicht an Dritte weiter veräußern darf. Dies hat zur Folge, dass es sich um eine Leistungsverpflichtung handelt und das Navigationsgerät und die Software zusammen zu bilanzieren sind. Wird hier eine einfache Änderung im Vertrag vorgenommen, indem die Pirna GmbH & Co. KG die Software an Dritte weiterveräußern darf, so handelt es sich nicht mehr um eine, sondern um zwei Leistungsverpflichtungen. Dies hat zur Folge, dass das Navigationsgerät sowie die Software getrennt voneinander zu bilanzieren sind.

5 Kritische Würdigung des IFRS 15

5.1.1 Wissenschaft

„Durch die neuen Vorschriften ist die Bilanzierung von Mehrkomponentenverträgen nun in einem Standard geregelt. Zu begrüßen ist auch die Einführung eines Prinzips zur Ermittlung des Zeitpunkts einer Erfassung von Umsatzerlösen, nämlich der Übergang der Verfügungsmacht über einen Vermögenswert vom Lieferanten auf den Kunden. Allerdings wurde dieser Schritt des IASB hin zu einer stär-

¹⁰¹ Vgl. Schurbohm-Ebneth/Viehmänn 2015, S. 185.

ker prinzipienorientierten Rechnungslegung durch die weite Interpretation des Prinzips letztendlich wieder konterkariert, um die Anwendbarkeit der POC-Methode zu erhalten. IFRS 15 kann zu einem höheren Aufwand im Vertragsmanagement führen, vor allem bei Vertragsgestaltung und Dokumentation. Inwiefern sich die Umsatzrealisierung in der Praxis aufgrund der neuen Vorschriften tatsächlich ändert, wird von der Vertragsgestaltung und der Nutzung der Ermessensspielräume durch die Unternehmen abhängen.“¹⁰²

5.1.2 Praxis

„Für die Unternehmen hat dieser neue Standard einen immensen Aufwand zur Folge. Sie müssen für die Rechnungslegung Prozesse neu gestalten und die IT entsprechend anpassen. Das Problem besteht darin, alle Bestandteile von Mehrkomponenten-Verträgen separat zu bewerten und entsprechend abzubilden. Je vielfältiger die Vertragsbeziehungen sind, die ein Unternehmen zu seinen Kunden hat, desto komplexer ist es, diese Umsätze in der Rechnungslegung darzustellen. Die Kosten sind immens. Allein die Telekommunikationsbranche in Europa hat die Kosten für die Umsetzung dieser Regelung auf mehrere hundert Millionen Euro taxiert. Hochgerechnet auf alle Branchen werden die Aufwendungen daher im Milliardenbereich liegen.“¹⁰³

„Die Herausforderung in der Einführung des IFRS 15 liegt nicht nur in der richtigen Darstellung der Erlösrealisierung, sondern vielmehr in der Sicherstellung eines robusten ERP-Systems, das bei dieser wesentlichen Veränderung im Rechnungswesen weiterhin Transparenz in der Berichterstattung gegenüber den Stakeholdern liefert. Die technische Umsetzung erfordert eine umfangreiche ERP-Transformation einhergehend mit einer Datenmigration, die im Zeitplan Ihrer IT-Roadmap bereits heute eingeplant werden sollte.“¹⁰⁴

¹⁰² Prof. Dr. Karin Breidenbach: Realisation von Umsatzerlösen 2014, S. 8.

¹⁰³ Christoph Gruss (PwC), Neue Form der Umsatz-Bilanzierung wird Unternehmen Milliarden Kosten 2017, S. 1.

¹⁰⁴ Marco Ehlert, (Mazars): Aktionsfelder zu IFRS 15 2017, S. 29.

5.1.3 Persönlich

„Aufgrund der Vielfältigkeit der Vertragsbeziehungen wird die Darstellung der Erlöse in der Gesamtergebnisrechnung für viele kapitalmarktorientierte Unternehmen umfangreicher. Hinzu kommt meines Erachtens einer der wichtigsten Faktoren, die Anpassung der IT-Systeme. Um die Einführung des neuen Standards IFRS 15 rechtzeitig zu implementieren und um die Vergleichsperioden IFRS-konform abzubilden, sollten die Anwender ein IT-bezogenes Umstellungsprojekt (*Change Management*) spätestens bis zum 1. Januar 2018 umsetzen. Insgesamt bleibt festzuhalten, dass der neue Rechnungslegungsstandard IFRS 15 die Anwender vor unterschiedlichen Anwendungs- und Implementierungsherausforderungen stellen wird. Das liegt vor allem daran, dass IFRS 15 ein prinzipienbasierter Ansatz ist. Dies hat zu Folge, dass insbesondere die Anwendung des IFRS 15 auf individuelle Sachverhalte deutlich anspruchsvoller wird. Einerseits resultiert für die Adressaten aus der Anwendung des IFRS 15 eine höhere Vergleichbarkeit der Informationen aus dem einheitlichen Ansatz des neuen Rechnungslegungsstandards. Andererseits könnten die vielfältigen, zusätzlichen Anhangangaben die Verständlichkeit der relevanten Informationen für die Abschlussadressaten erschweren.“¹⁰⁵

5.1.4 Kosten/Aufwand für die Umstellung

Die Implementierung des prinzipienbasierten Standards IFRS 15 und die daraus resultierenden Auswirkungen, im Wesentlichen auf die Geschäftsprozesse im Finanzwesen, wird die Automobilzulieferindustrie vor neue Herausforderungen stellen. Das neue Modell erfordert nicht nur Änderungen im Finanzbereich der Automobilzulieferer, sondern auch im Vertrieb, Produktmanagement und Controlling und somit eine vollumfängliche Überarbeitung des integrierten IT-Umfelds. Jeder Geschäftsvorfall des neuen Standards kann aufgrund von individuellen Vertragsregelungen mit einem erheblichen Zeit- und Personalaufwand verbunden

¹⁰⁵ Hizderjan Krasniqi, (KPMG) 2017.

sein.¹⁰⁶ Nicht nur der Zeit- und Personalaufwand, sondern auch der Kostenfaktor spielt für die Umstellung eine relevante Rolle. Da die Implementierung des neuen Standards IFRS 15 in das Aufgabengebiet des Change Managements fällt, kann es zu einem hohen Kostenfaktor werden. Bei jeder Veränderung im Unternehmen sind die Mitarbeiter davon betroffen. Sowohl Top-Down als auch Bottom-Up. Dies kann immense Kosten verursachen, da die Mitarbeiter bereichsübergreifend geschult werden müssen, damit kurzfristige Erfolge bei der Implementierung des IFRS 15 sichtbar werden. Jedoch lassen sich sowohl die Kosten als auch der Aufwand für die Umstellung erst nach einer Analyse der Anwender feststellen.¹⁰⁷

6 Schlussbetrachtung

In der Automobilzulieferindustrie werden seit mehreren Jahren keine einzelnen Produkte, zum Beispiel Navigationssystem ohne Wartung, sondern Leistungsbündel, wie zum Beispiel Navigationssystem mit mehrjähriger Wartungsarbeit, vertrieben. Dies soll einerseits zur stärkeren Kundenbindung beitragen und andererseits zu einer einheitlichen Umsatzrealisierung der Automobilbranche beitragen. Mithilfe des neuen Standards IFRS 15 soll ab dem 1. Januar 2018 eine einheitliche Angrenzung und Bewertung von Leistungsbündeln erfolgen. Zweifelsohne ergeben sich durch die Implementierung des IFRS 15 umfassende bilanzielle Konsequenzen, die eine immense Bedeutung für das interne und externe Reporting haben. Selbst Automobilzulieferer, für die sich keine unmittelbaren Bilanzierungsfolgen ergeben, werden von den expandierten und vielfältigen Anhangangaben stark betroffen sein. Die Ausweitung der Anhangangaben sollte den Informationsgehalt für die Abschlussadressaten erhöhen, indem es durch transparente und vergleichbare Informationen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nach außen kommuniziert. Diese sorgen dafür, dass, für die Eigen- und Fremdkapitalgeber, eine Verbesserung der Vergleichbarkeit auf dem Kapitalmarkt vorhanden ist. In Anbetracht der gesetzten Ziele

¹⁰⁶ Vgl. Hayn/Hold KoR 2016, S. M3.

¹⁰⁷ Vgl. KPMG, IFRS 15: Klarstellung hilft Unternehmen 2016.

le des IASB lässt sich sagen, dass das Ziel, alle bis dahin einschlägigen Vorschriften zur Umsatzrealisierung zusammenzufassen, vom Standardsetter gelungen ist. Weiterhin hat der IASB die bisher vorhandenen Regelungslücken des IAS 18 geschlossen, indem er eine einheitliche Regelung für Mehrkomponentenverträge geschaffen hat.

Literaturverzeichnis

- Baetge, J., & Celik, A. (2014). Umsatzerlöse nach IFRS 15 - ein inkonsistenter Ansatz. *IRZ 2014, Heft 10, S. 365-367.*
- Bohl, W., Riese, J., & Schlüter, J. (2016). *Beck'sches IFRS-Handbuch* (Bde. 5., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage). München: C.H. Beck.
- Breidenbach, K. (04. Juli 2014). Realisation von Umsatzerlösen nach IFRS 15. BBK Nr. 13 vom 04.07.2014 - NWB DokID [YAAE-67902].
- Breidenbach, K., & Währisch, M. (2016). *Umsatzerlöse - Handbuch zur Umsatzerfassung nach HGB und IFRS*. Herne: NWB Verlag GmbH & Co. KG.
- Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (Hrsg.) ; Fischer , Dirk ; Holger Reichmann;. (2013). *Rechnungslegung in der Automobilzulieferindustrie*. München: Vahlen .
- Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. (25. Juni 2014). <https://www2.deloitte.com/de/de.html>. Abgerufen am 16. Juli 2017 von https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/de/Documents/audit/WP-IFRS_fokussiert_6_2014_safe.pdf
- Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. (April 2016). <https://www2.deloitte.com/de/de.html>. Abgerufen am 14. Juli 2017 von https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/de/Documents/audit/WP-IFRS_fokussiert_6_2014_safe.pdf
- Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. (01. Januar 2016). <http://www.ey.com/de/de/home>. Abgerufen am 15. Juli 2017 von [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Im-Fokus-der-neue-Standard-zur-Umsatzrealisierung-Januar-2016/\\$FILE/EY-Im-Fokus-der-neue-Standard-zur-Umsatzrealisierung-Januar-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Im-Fokus-der-neue-Standard-zur-Umsatzrealisierung-Januar-2016/$FILE/EY-Im-Fokus-der-neue-Standard-zur-Umsatzrealisierung-Januar-2016.pdf)
- Grote, A., & Pilhofer , J. (2014). IFRS15: Die neuen Vorschriften zur Umsatz- und Gewinnrealisierung (Teil I). *KoR, 09/2014, S- 405-415.*
- Hayn, S., & Hold, C. (September 2016). Neue IFRS-Herausforderungen. *KoR/Heft 09, S. Seite M3.*

- IASB. (12. April 2016). <https://www.iasplus.com/de>. Von <https://www.iasplus.com/de/news/2016/april/ifrs-15-clarifications> abgerufen
- IFRS-Portal. (29. Oktober 2016). <http://www.ifrs-portal.com>. Abgerufen am 04. August 2017 von http://www.ifrs-portal.com/Dokumente/VO_2016_1905.pdf
- KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft . (23. September 2016). <https://home.kpmg.com/de/de/home.html>. Abgerufen am 13. Juli 2017 von <https://home.kpmg.com/de/de/home/themen/2016/08/ifrs-15-aktuell-unternehmen-zielgerichtet-vorbereiten.html>
- KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (Hrsg.). (Oktober 2016). <https://home.kpmg.com/de/de/home.html>. Von <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/de/pdf/Themen/2016/accounting-insights-ifrs-15.pdf> abgerufen
- KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (Hrsg.). (2016). *IFRS visuell - Die IFRS in strukturierten Übersichten*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.
- KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. (28. Oktober 2016). <https://home.kpmg.com/de/de/home.html>. Von <https://home.kpmg.com/de/de/home/themen/2016/10/accounting-insights-ifrs-15.html> abgerufen
- KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. (März 2017). *IFRS Aktuell - Aktuelle Entwicklung des IFRS 15 "Revenue from Contracts with Customers"*. Berlin, Deutschland.
- Lüdenbach, N., & Christian, D. (2015). *IFRS Essentials - Regeln Fälle Lösungen*. Herne: NWB Verlag GmbH & Co. KG.
- Lüdenbach, N., Hoffmann, W.-D., & Freiberg, J. (2016). *Haufe IFRS-Kommentar*. Freiburg und München: Haufe.
- Pankow, G. (25. August 2016). <https://www.produktion.de/>. Von <https://www.produktion.de/nachrichten/unternehmen-maerkte/volkswagen-ist-umsatzweltmeister-114.html> abgerufen
- Petersen, K., Bansbach, F., & Dornbach, E. (2016). *IFRS Praxishandbuch*. München: Vahlen.

- PricewaterhouseCoopers AG. (2017). <http://www.pwc.de/>. Abgerufen am 19. Juli 2017 von <http://www.pwc.de/de/automobilindustrie/bilanzierung-in-zeiten-des-strukturellen-wandels.html>
- PricewaterhouseCoopers AG; Gruss, Christoph. (2017). <http://www.pwc.de/>. Abgerufen am 04. August 2017 von <http://www.pwc.de/de/rechnungslegung/neue-form-der-umsatz-bilanzierung-wird-unternehmen-milliarden-kosten.html><http://www.pwc.de/de/rechnungslegung/neue-form-der-umsatz-bilanzierung-wird-unternehmen-milliarden-kosten.html>
- Sandleben, H.-M., & Reinholdt, A. (2014). IFRS 15: - revenue recognition neu gefasst. *IRZ 2014, Heft 7/8*, S. 269-271.
- Schurbohm-Ebneth, A., & Viemann, K. (April 2015). Die Anwendung des IFRS 15 in der Automobilindustrie. *KoR 04/2015*, S. 181 ff.
- Steuerberatungsgesellschaft, R. B., & Ehlert, M. (2017). <http://www.mazars.de/>. Abgerufen am 04. August 2017 von <http://www.mazars.de/Home/Medien-Events/Broschueren-und-Factsheets/IFRS-15>
- Verband der Automobilindustrie e.V. (04. November 2016). <https://www.vda.de/de>. Abgerufen am 16. Juli 2017 von <https://www.vda.de/de/services/Publikationen/jahresbericht-2016.html>
- Wikipedia. (07. Juli 2017). <https://de.wikipedia.org/wiki/Wikipedia:Hauptseite>. Von <https://de.wikipedia.org/wiki/Zulieferpyramide> abgerufen

Eidesstattliche Erklärung

Hiermit erkläre ich, dass ich die Bachelorarbeit selbständig verfasst und keine anderen als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel benutzt und die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit habe ich bisher keinem anderen Prüfungsamt in gleicher oder vergleichbarer Form vorgelegt. Sie wurde bisher auch nicht veröffentlicht. Ich erkläre mich damit einverstanden, dass die Arbeit mit Hilfe eines Plagiatserkennungsdienstes auf enthaltene Plagiate überprüft wird.

Merseburg, 7. September 2017

(Ort, Datum)

H. Krasnigi

(Unterschrift)