

IFRS Praxishandbuch

Ein Leitfaden für die Rechnungslegung mit Fallbeispielen

von

Karl Petersen, Florian Bansbach, Dr. Eike Dornbach, KLS Accounting & Valuation GmbH

10. Auflage

Verlag Franz Vahlen München 2015

Verlag Franz Vahlen im Internet:
www.vahlen.de
ISBN 978 3 8006 4932 7

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

- b) die Bemessung des Leistungsfortschritts aller eigenständig abgrenzbaren übertragenen Waren und Leistungen innerhalb der Reihe wird mit der gleichen Methode vorgenommen.

Sofern die Leistungsverpflichtungen nicht eigenständig abgrenzbar sind, müssen die zugesagten Waren oder Dienstleistungen solange mit anderen zugesagten Waren oder Dienstleistungen kombiniert werden, bis ein eigenständig abgrenzbares Leistungsbündel von Waren und Leistungen entsteht. Sofern dies nicht möglich ist, sind die in dem Vertrag zugesagten Waren und Leistungen insgesamt als eine einheitliche Leistungsverpflichtung zu sehen. **IFRS 15.30**

Beispiel Abgrenzungsfähigkeit im Kontext des Vertrages:

(in Anlehnung an IFRS 15 IE44–IE 48)

Ein Bauunternehmen schließt einen Vertrag zur Erstellung eines Krankenhauses:

Der Leistungskatalog umfasst: u.a. das Projektmanagement (inkl. Konzeptionierung), Flächenräumung, Fundamentarbeiten, Hochbau (inkl. Rohrleitungsbau, Verkabelung, Installationsarbeiten, und Endarbeiten). Fraglich ist, was hierbei Leistungsverpflichtungen sind.

Lösung:

Die Abgrenzungsfähigkeit der einzelnen Leistungen im Sinne von IFRS 15.27(a) ist gegeben, da die Leistungen dem Kunden eigenständig oder in Kombination mit anderen Gütern, die dem Kunden zur Verfügung stehen, einen wirtschaftlichen Nutzen spenden. Insbesondere werden die einzelnen Leistungen von dem Unternehmen und auch von Mitbewerbern regelmäßig separat veräußert.

Die Abgrenzungsfähigkeit im Kontext des Vertrages (IFRS 15.27(b)) ist hier nicht gegeben, da der Kunde die Leistung der Erstellung eines Krankenhauses kontrahiert hat und somit eine wesentliche Integrationsleistung erbringt, um die in dem Vertrag beinhalteten Leistungen des Unternehmens zu kombinieren.

Beispiel vertragliche Leistungsverpflichtungen:

(in Anlehnung an IFRS 15 IE60–IE65)

Ein Unternehmen veräußert Güter an einen Großhändler, der die Güter wiederum an Endkunden weiterleitet. Der Unternehmer verpflichtet sich gegenüber dem Großhändler zur Übernahme des Kundenservices.

Lösung:

Der Kundenservice ist Bestandteil des Absatzvertrages. Da die Leistungen dem Kunden eigenständig zur Verfügung stehen und einen wirtschaftlichen Nutzen spenden, keine Integrationsleistungen, keine wesentlichen Anpassungen und keinen wechselseitigen Abhängigkeiten von anderen Waren oder Dienstleistungen bestehen, handelt es sich um eine selbstständige Leistungsverpflichtung.

Es sind darüber hinaus nicht nur die explizit in dem Vertrag genannten Leistungen zu beachten. Stattdessen sind auch mögliche „faktische“ Leistungsverpflichtungen zu berücksichtigen. Diese umfassen regelmäßig in der Vergangenheit erbrachte

Zusatzleistungen, bei denen bei dem Leistungsempfänger eine begründete Erwartungshaltung durch das übliche Geschäftsgebaren, öffentliche Ankündigungen oder ähnliche Aussagen geweckt hat.

4.7.5 Schritt 3: Bestimmung der vertraglichen Gegenleistung (Transaktionspreis)

4.7.5.1 Überblick

IFRS 15.47 Im dritten Schritt ist die Gegenleistung zu bestimmen bzw. zu bewerten, die *i.V.m.* für die Übertragung der zugesagten Waren und Leistungen an den Kunden erwartungsgemäß erhalten werden. Der Betrag der erwarteten Gegenleistung ist

IFRS 15.App.4 regelmäßig, wie auch in den bisherigen Regelungen, um jene Beträge zu kürzen, die von Dritten einbehalten werden (u.a. Umsatzsteuer).

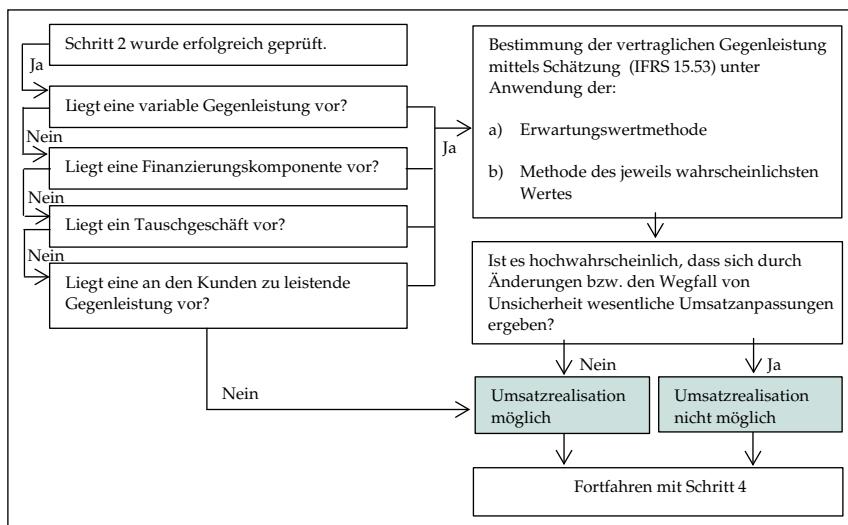


Abbildung 19: Prüfschema zu der Vorgehensweise bei der Bestimmung der vertraglichen Gegenleistung

IFRS 15.48 Bei der Bestimmung der vertraglichen Gegenleistung sind die folgenden Anhaltspunkte zu berücksichtigen:

- variable Gegenleistungen,
- Finanzierungskomponenten,
- Tauschgeschäfte und
- an den Kunden zu leistende Gegenleistungen.

4.7.5.2 Bemessung der variablen Gegenleistung

IFRS 15.50 Sofern in den Verträgen eine variable Gegenleistung beinhaltet ist, ist der Transaktionspreis grundsätzlich mittels Schätzung zu bestimmen. D.h. es ist zu schätzen, welchen Betrag als Gegenleistung erhalten wird. Als Ursache für variable Transaktionspreise werden u.a. Preisnachlässe (offen ausgewiesen oder impliziert),

Mengen- sowie Preisrabatte, Erstattungen, Gutschriften, Boni, oder ähnliche Preisanreize und Anreizvergütungen sowie im Vertrag beinhaltete mögliche Strafzahlungen genannt. Zudem ist die Kreditwürdigkeit des Kunden zu berücksichtigen (Berücksichtigung des Forderungsausfallrisikos).

Bei der Bemessung der variablen Vergütung sind alle sowohl in der Vergangenheit, Gegenwart als auch zukünftig erwarteten Informationen zu würdigen. Die Informationen sollen qualitativ jener Informationslage zum Zeitpunkt der Preiskalkulation und Angebotsabgabe entsprechen. IFRS 15.54

Zur Bemessung des variablen Transaktionspreises bestehen zwei mögliche Wertermittlungsmethoden: IFRS 15.53
IFRS 15.App II
IE107

- a) **Erwartungswertmethode:** Verwendung der Summe der wahrscheinlichkeitsgewichteten Beträge der möglichen Transaktionspreise.
- b) **Methode des jeweils wahrscheinlichsten Wertes:** Verwendung des wahrscheinlichsten Ergebnis innerhalb der möglichen Transaktionspreise.

Es ist die Entscheidung für eine der beiden Wertermittlungsmethoden für die jeweiligen Vergütungsbestandteile zu treffen und diese stetig über die Vertragslaufzeit anzuwenden. Dabei ist jene Methode zu wählen, die der zustehenden Gegenleistung am nächsten kommt. **In der Praxis** wird hier eine Clusterung von gleichartigen Vertragstypen praktikabel sein, für die die jeweilige Methode einheitlich angewandt wird. Die Erwartungswertmethode ist die zu bevorzugende Methode, wenn eine Vielzahl von Verträgen mit ähnlichen Eigenschaften abgeschlossen wurde, wohingegen auf die Methode des wahrscheinlichsten Wertes zurückzugreifen ist, wenn lediglich der Erhalt eines von zwei oder mehreren möglichen Alternativbeträgen erwartet wird.

Dem Umfang der Berücksichtigung der Unsicherheit bei der Bemessung der variablen Transaktionsbeträge sind Grenzen gesetzt. Letztendlich muss es hochwahrscheinlich (*highly probable*) sein, dass sich durch die Änderung bzw. den möglichen Wegfall der Unsicherheit bei der Bemessung der variablen Transaktionsbeträge keine wesentlichen Umsatzanpassungen (in Form einer Umsatzstornierung) ergeben dürfen. Sofern bei der Bemessung der variablen Transaktionsbeträge der Umfang der Unsicherheit zu hoch ist, darf keine Umsatzrealisierung erfolgen. Es wird ein Maßnahmenkatalog zur Verfügung gestellt, an Hand dessen eine Einschätzung der Wahrscheinlichkeit und des Ausmaßes von wesentlichen Umsatzanpassungen ermöglicht werden soll: IFRS15.56

- a) der Transaktionspreis ist stark von Faktoren außerhalb des Unternehmens abhängig;
- b) die Unsicherheit des Transaktionspreises besteht über einen langen Zeitraum hinweg;
- c) die Erfahrung des Unternehmens mit ähnlich gelagerten Verträgen ist gering;
- d) es ist Unternehmenspraxis, diverse Preisnachlässe zu gewähren oder Zahlungsmodalitäten häufig zu ändern und
- e) der Vertrag verfügt über eine große Anzahl an möglichen Transaktionspreisen.

Eine quantitative Vorgabe wird unterlassen. Es verbleibt auch zukünftig ein hoher Grad an Gestaltungsspielräumen.

IFRS 15.59 Zudem wird gefordert, dass der geschätzte Transaktionspreis zu jedem Stichtag an die aktuelle Entwicklung angepasst wird. Dies birgt auch künftig einen administrativen Aufwand. Die Umsatzanpassung hat hierbei entsprechend der Regelungen zu Vertragsänderungen (→ 4.7.8) zu erfolgen. Aus diesem Erfordernis ergibt sich implizit die Bestimmung des Zeitpunkts der Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes der Gegenleistung. Der beizulegende Zeitwert ist demnach zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses erstmals zu bestimmen und im Anschluss sukzessive zu überprüfen. Diese Vorgehensweise hat zur Folge, dass, soweit nicht schon unter IAS 18 erfolgt, i.S.d. Vertragsmanagements auch eine Systematik zur Erfassung und Beurteilung von Eintrittswahrscheinlichkeiten zu implementieren ist.

4.7.5.3 Sonderfall der *refund liabilities*

IFRS 15.55 Es ist eine sog. *refund liability* zu erfassen, wenn zu erwarten ist, dass ein Teil der erhaltenen Gegenleistung zurückzubezahlen ist. Diese Regelung umfasst regelmäßig gegenüber dem Kunden ausgesprochene Gewährleistungsansprüche.

IFRS 15.App.B21 Bei der bilanziellen Erfassung sind künftig die folgenden Schritte zu beachten:

- Umsatzrealisation nur in Höhe des erwarteten Transaktionspreiszuflusses;
- Ausweis einer *refund liability* in Höhe des zu erwarten Rückerstattungsanspruches des Kunden und
- Ausweis eines Vermögenswertes in Höhe der Herstellungskosten (bzw. verlustfreie Bewertung) der erwarteten Rückläufer.

Beispiel Rücklieferungsrechte:

(in Anlehnung an IFRS 15 IE110–IE115)

Ein Unternehmen verkauft 100 Stück zu je 100. Es ist bekannt, dass 97% nicht reklamiert werden. Bei den zurückgelieferten Produkte (hier 3 %) geht die Gesellschaft davon aus, dass diese auch wieder verlustfrei weiterveräußert werden können. Die Herstellungskosten belaufen sich auf 60 je Stück.

Lösung:

| | | | | |
|-------------------|--------|-------------------|------------------|--------------------------|
| <i>Receivable</i> | 10.000 | an <i>Revenue</i> | 9.700 | (100 Stück * 0,97 * 100) |
| | | | Refund liability | 300 (3 Stück * 100) |

(die Buchung beinhaltet die erwartete Rückzahlungsverpflichtung)

| | | | | |
|--------------|-----|-------------------------|-----|----------------|
| <i>Asset</i> | 180 | an <i>Cost of sales</i> | 180 | (3 Stück * 60) |
|--------------|-----|-------------------------|-----|----------------|

(die Buchung bildet die Zunahme des Vorratsvermögens, in Folge der Rücklieferung ab)

4.7.5.4 Behandlung von bedeutsame Finanzierungskomponenten

IFRS 15.60 Bei der Bestimmung des Transaktionspreises ist unverändert der Zeitwert des Geldes, in Form des Zinseffektes, zu berücksichtigen. D.h. es ist zu überprüfen ob eine bedeutsame Finanzierungskomponente in dem Vertrag beinhaltet ist, unabhängig davon ob diese explizit oder implizit genannt ist. Die Wesentlichkeitsschwelle wird nicht konkret festgelegt.

Sofern die Zeitspanne zwischen Leistungserbringung und Zahlung des Transaktionspreises unter einem Jahr ist, kann vereinfachend auf den Ansatz einer Finanzierungskomponente verzichtet werden. **IFRS 15.63**

Zur Beurteilung ob eine Finanzierungskomponente beinhaltet ist, sind die nachfolgenden Punkte zu beurteilen: **IFRS 15.61**

- Soweit vorhanden, die Differenz zwischen dem zugesagten Transaktionspreis und dem (fiktiven) Barveräußerungspreis der zugesagten Waren und Leistungen und
- den kombinierten Effekt aus:
 - dem erwarteten Zeitraum zwischen Gefahrenübergang und Zahlung sowie
 - dem Marktzinssatz in dem relevanten Markt.

Der Zinssatz hat die Kreditwürdigkeit des Kunden unter Berücksichtigung von Sicherheiten widerzuspiegeln. Die Methode des internen Zinsfußes wird auch zugelassen. **IFRS 15.64**

Zinserträge und -aufwendungen aus der Finanzierungstätigkeit, d.h. die Differenz aus Nominalwert und Barverkaufswert der zugesagten Leistung sind getrennt von den Umsatzerlösen auszuweisen. **IFRS 15.65**

Beispiel wesentliche Finanzierungsvereinbarungen:

(in Anlehnung an IFRS 15 IE135–IE140)

Ein Unternehmen verkauft auf Zahlungsziel von 2 Jahren zu 121. der Barveräußerungspreis beläuft sich auf 100. Die Herstellungskosten sind 80.

Lösung:

Der Vertrag beinhaltet eine bedeutsame Finanzierungskomponente von 21 (121–100=21). D.h. der interne Zinsfuß beläuft sich auf 10 %.

Buchung bei Verkauf:

Receivable 100 an Revenue 100

Die Zinserträge von 21 sind entsprechend IFRS 9, nach der Effektivzinsmethode zu vereinnahmen.

4.7.5.5 Darstellung von Tauschgeschäften

IFRS 15 versteht unter Tauschgeschäft jegliche Form von zugesagter Gegenleistung, die nicht in Form von Zahlungsmitteln erfolgt. Die zugesagte Gegenleistung ist zum beizulegenden Zeitwert zu bemessen. Sofern die Bemessung der Gegenleistung mit dem beizulegenden Zeitwert nicht verlässlich möglich ist, muss die Gegenleistung anhand des Einzelveräußerungspreises der zugesagten Waren und Dienstleistungen bemessen werden. Wertschwankungen des beizulegenden Zeitwertes sind gemäß den Regelungen für variable Gegenleistungen zu erfassen. **IFRS 15.66**

4.7.5.6 Behandlung von an den Kunden zu leistende Gegenleistungen

Die an den Kunden zu leistenden Gegenleistungen umfassen Zahlungen sowie zu erwartende Zahlungen direkt an den Kunden oder an Dritte, die von dem Unternehmen an den Kunden erbrachte Waren und Leistungen erhalten haben. **IFRS 15.70**

Der Transaktionspreis und damit die Umsatzerlöse sind um die zu leistende Gegenleistung zu reduzieren, es sei denn die Zahlung an den Kunden erfolgt für eine eigenständig abgrenzbare Leistung.

- IFRS 15.71** Sofern es sich bei der Gegenleistung an den Kunden um eine eigenständige Leistung handelt, ist diese Leistung so zu behandeln, als ob es sich um einen normalen Beschaffungsvorgang handelt.
- IFRS 15.72** Sofern es sich bei der an den Kunden zu leistenden Gegenleistung um keine eigenständig abgrenzbare Leistung handelt, sind die Umsatzerlöse um diese zu kürzen. Dies hat zum späteren Zeitpunkt aus den beiden folgenden Zeitpunkten zu erfolgen:
- Zeitpunkt der Umsatzrealisation, da die Übertragung der Verfügungsmacht erfolgt ist und
 - dem Zeitpunkt zu dem die Gegenleistung bezahlt wurde oder eine Verpflichtung zur Zahlung entsteht.

4.7.6 *Schritt 4: Aufteilung der Gegenleistung auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen*

4.7.6.1 **Aufteilung des Einzelveräußerungspreises**

Enthält ein Vertrag mehrere Leistungsverpflichtungen, dann ist der Transaktionspreis auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen zu verteilen.

- IFRS 15.74,** Maßstab dafür sollen die ins Verhältnis zueinander gesetzten, geschätzten oder **IFRS 15.76** beobachteten Einzelveräußerungspreise dieser Leistungen zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses sein.

Der Einzelveräußerungspreis umfasst jenen Preis, zu dem ein Unternehmen die zugesagte Ware oder Leistung separat an einen Kunden veräußern würde.

- IFRS 15.78** Bei der Ermittlung der Einzelveräußerungspreise ist grundsätzlich auf beobachtbare Daten zurückzugreifen. Sollten die Einzelveräußerungspreise nicht feststellbar sein, sind diese zu schätzen. Bei der Schätzung soll auf Informationen zurückgegriffen werden, die mit vertretbarem Aufwand verfügbar sind.

- IFRS 15.79** Der Standard liefert zur Vorgehensweise bei Schätzungen die folgenden nicht abschließenden Hinweise:

- Adjusted-market-assessment-Ansatz:** An Hand des relevanten Markts kann mittels Marktbeobachtungen analysiert werden, was ein Kunde bereit ist, für die Leistung zu bezahlen. Dies beinhaltet auch die Analyse der Verkaufspreise von Mitbewerbern, unter Berücksichtigung der unternehmensindividuellen Kostenstruktur. Es ist grundsätzlich auf die Marktkonditionen abzustellen.
- Expected-cost-plus-a-margin-Ansatz:** Anwendung eines erwartungswertbasierten Kostenansatzes, d.h. der Einzelveräußerungspreis wird mittels Schätzung der erwarteten Kosten zzgl. einer geplanten Marge festgesetzt.
- Anwendung des **Residualwertansatzes**, wobei der Einzelveräußerungspreis einer Leistungsverpflichtung mittels Subtraktion der Summe der bekannten Einzelveräußerungspreise der Leistungsverpflichtungen von dem Gesamt-Transaktionspreis der Leistungsverpflichtungen berechnet wird. Die Residualwertmethode darf nur angewandt werden, wenn der Einzelveräußerungspreis

einer zugesagten Ware oder Dienstleistung bei Verkäufen an unterschiedliche Kunden, stark variieren/schwanken oder noch keinen Preis für die Leistung festgelegt wurde oder bisher noch keine Einzelveräußerung erfolgt ist.

In der Praxis wird die Ermittlung des Einzelveräußerungspreises einzelne Unternehmen vor größere Probleme stellen. Insbesondere die bedarfsgerechte Ermittlung und Ableitung sowie die Art der Vorhaltung der notwendigen Daten bedarf einer Anpassung des bestehenden EDV-Umfeldes, um einen automatisierten Ablauf zu gewährleisten. Die Pflege der Datenbestände der Einzelveräußerungspreis erlangt somit unmittelbare Relevanz für die Rechnungslegung. Zudem sind automatische Verknüpfungen in den ERP-Systemen zu präferieren. Probleme können auch auftreten, wenn die Einzelveräußerungspreise individualisiert ermittelt werden und nicht Standardpreislisten vorliegen. Dann sind u.a. die Dringlichkeit oder die Intensität der Geschäftsbeziehung miteinzubeziehen.

4.7.6.2 Behandlung von Preisnachlässen

Preisnachlässe liegen vor, wenn die Summe der Einzelveräußerungspreise den Gesamt-Transaktionspreis übersteigt. Die Preisnachlässe werden grundsätzlich in Relation der Einzelveräußerungspreise verteilt. Lediglich eine Ausnahme wird zugelassen: Sofern der/die Preisnachlässe eindeutig einer/mehrerer Leistungsverpflichtung(en) zuzuordnen sind, ist der Preisnachlass direkt bei dieser/diesen zu erfassen.

Voraussetzung für die Zuordnung auf eine/mehrere Leistungsverpflichtung(en) IFRS 15.81 ist, dass die nachfolgenden Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

- die betroffenen einzeln abgrenzbare(n) Leistung(en) oder Bündel von einzeln abgrenzbaren Leistungen werden regelmäßig separat veräußert;
- diese Veräußerungen beinhalten regelmäßig Preisnachlässe auf den/die Einzelveräußerungspreis(e) und
- die Höhe des Preisnachlasses für die Leistung oder das Leistungsbündel bei Einzelveräußerung entspricht im Wesentlichen dem Preisnachlass im zu beurteilenden Vertrag.

Dies soll sicherstellen, dass die Zuordnung von Preisnachlässen zu einzelnen Leistungen objektivierbar ist.

Beispiel Aufteilung des Einzelveräußerungspreises:

(in Anlehnung an IFRS 15 IE164–IE166)

Ein Unternehmen verkauft die drei Produkte A, B und C für 100. Die Erfüllung der Leistungsverpflichtung erfolgt für die Produkte A, B und C zu jeweils unterschiedlichen Zeitpunkten. Produkt A wird von dem Unternehmen regelmäßig separat an Endkunden veräußert, ein Einzelveräußerungspreis liegt somit vor. Dagegen sind für die Produkte B und C die Einzelveräußerungspreise nicht direkt beobachtbar.

Lösung:

Das Unternehmen hat die Einzelveräußerungspreise für die Produkte B und C auf Basis einer Schätzung zu ermitteln. Für Produkt B wählt das Unternehmen

den Adjusted-market-assessment-Ansatz und für Produkt C der Expected-cost-plus-a-margin-Ansatz. Die Einzelveräußerungspreise stellen sich wie folgt dar:

| | Einzelveräußerungspreis | Berechnungsmethode des Einzelveräußerungspreises |
|-----------|-------------------------|--|
| Produkt A | 50 | beobachtbare Daten |
| Produkt B | 25 | Adjusted-market-assessment-Ansatz |
| Produkt C | 75 | Expected-cost-plus-a-margin-Ansatz |
| Summe | 150 | |

Da die Summe der Einzelveräußerungspreise von 150 den Gesamt-Transaktionspreis von 100 übersteigt, hat das Unternehmen zu prüfen, ob der Preisnachlass von 50 eindeutig einer/mehrerer Leistungsverpflichtung(en) (Produkt A, B oder C) zuzuordnen ist. Im vorliegenden Fall entscheidet das Unternehmen, dass der Preisnachlass nicht einem oder mehreren Produkten zuzuordnen ist. Somit ist der Transaktionspreis wie folgt auf die Produkte zu verteilen:

| | verteilter Transaktionspreis | Berechnung des verteilten Transaktionspreises: |
|-----------|------------------------------|--|
| Produkt A | 33 | $(50 : 150 * 100)$ |
| Produkt B | 17 | $(25 : 150 * 100)$ |
| Produkt C | 50 | $(75 : 150 * 100)$ |
| Summe | 100 | |

Die Umsatzrealisation hat, sofern die Realisationsvoraussetzungen des Schrittes 5 für die jeweilige Leistungsverpflichtung erfüllt sind, in Höhe des verteilten Transaktionspreises zu erfolgen.

Beispiel Behandlung von Preisnachlässen:

(in Abwandlung des obigen Beispiels):

(in Anlehnung an IFRS 15 IE167–IE172)

Das Unternehmen verkauft die Produkte B und C regelmäßig gemeinsam für 50. Die Erfüllung der Leistungsverpflichtungen B und C erfolgt nicht zu demselben Zeitpunkt.

Lösung:

Die Einzelveräußerungspreise stellen sich, wie im obigen Beispiel, unverändert wie folgt dar:

| | Einzelveräußerungspreis | Berechnungsmethode des Einzelveräußerungspreises: |
|-----------|-------------------------|---|
| Produkt A | 50 | beobachtbare Daten |
| Produkt B | 25 | Adjusted-market-assessment-Ansatz |
| Produkt C | 75 | Expected-cost-plus-a-margin-Ansatz |
| Summe | 150 | |