

IFRS fokussiert IASB veröffentlicht Klarstellungen zu IFRS 15



Der International Accounting Standards Board (IASB) hat am 12. April 2016 Änderungen an IFRS 15 **Erlöse aus Verträgen mit Kunden (Clarifications to IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers)** veröffentlicht, die einige Themenbereiche des Standards klarstellen und zusätzliche praktische Erleichterungen bei der erstmaligen Anwendung erlauben.

Die Änderungen sind erstmals verpflichtend anzuwenden auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Der Zeitpunkt entspricht dem Zeitpunkt des Inkrafttretens von IFRS 15 selbst. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist zulässig. Für Unternehmen, die ihre Abschlüsse nach der EU-IAS-Verordnung im Einklang mit den IFRS aufstellen, muss allerdings zunächst die Übernahme in EU-Recht (Endorsement) erfolgt sein. Die Änderungen sind retrospektiv anzuwenden.

Das Wichtigste in Kürze

- Der IASB hat Änderungen an IFRS 15 veröffentlicht, um damit Klarstellungen in folgenden Themenbereichen zu machen:
 - Identifizierung von Leistungsverpflichtungen (bezüglich der eigenständigen Identifizierbarkeit im Kontext des Vertrags)
 - Principal-Agent-Beziehungen (bezüglich der Beurteilung der Beherrschung von Waren oder Dienstleistungen vor Übertragung an den Kunden)
 - Lizenzen (bezüglich der Bestimmung der Art der erteilten Lizenz sowie zu umsatz- und nutzungsabhängigen Lizenzentgelten)
 - Übergangsvorschriften (bezüglich der praktischen Erleichterungen bei der erstmaligen Anwendung des Standards)
- Die Änderungen sind erstmalig verpflichtend anzuwenden auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist zulässig. Die Änderungen sind retrospektiv anzuwenden.
- Der FASB nimmt an seinem Erlöserfassungsstandard umfangreichere Änderungen vor und geht dabei in mehreren Schritten vor.

Hintergrund

Im Mai 2014 haben der IASB und der US-amerikanische Standardsetzer Financial Accounting Standards Board (FASB) mit IFRS 15 bzw. ASU No. 2014-09 **Revenue from Contracts with Customers (Topic 606)** im Wesentlichen gleichlautende neue Vorschriften zur Erlöserfassung veröffentlicht. Nach der Veröffentlichung haben IASB und FASB eine Beratungsgruppe (Transition Resource Group for Revenue Recognition (TRG)) eingerichtet, um die Umsetzung des neuen Standards zu unterstützen. Eine der Zielsetzungen der TRG war es, IASB und FASB frühzeitig über mögliche Schwierigkeiten und Probleme bei der Anwendung zu informieren, damit diese über möglichen Handlungsbedarf und -alternativen entscheiden können.

In den Sitzungen der TRG konnte für die meisten der diskutierten Probleme eine einheitliche Sichtweise erreicht werden, ohne dass Änderungsbedarf an den Standards festgestellt wurde. Allerdings wurde aufgrund unterschiedlicher Auffassungen in den folgenden fünf Themenbereichen Klärungsbedarf gesehen, von dem die Boards zwecks weiterer Erörterung in Kenntnis gesetzt wurden:

- a) Identifizierung von Leistungsverpflichtungen
- b) Principal-Agent-Beziehungen
- c) Lizenzen
- d) Einbringlichkeit der Gegenleistung
- e) Bewertung unbarer Gegenleistungen

Daneben haben die Boards Anfragen zur Gewährung praktischer Erleichterungen in folgenden Fragestellungen erhalten:

- a) Bilanzierung von Vertragsänderungen, die vor dem Übergang auf den neuen Standard vorgenommen wurden
- b) Für Unternehmen, die sich für eine vollständige retrospektive Anwendung des neuen Standards entscheiden: Bilanzierung von nach den bisherigen Vorschriften erfüllten Verträgen vor dem Übergang auf den neuen Standard
- c) Beurteilung, ob die Umsatzsteuer (oder andere Verkehrssteuern) für einen Dritten eingezogen wird

Nach seinen Beratungen hat der IASB im Juli 2015 einen Standardentwurf veröffentlicht, in dem Klarstellungen an IFRS 15 für die ersten drei der genannten Themenbereiche sowie Übergangserleichterungen für geänderte und erfüllte Verträge vorgeschlagen wurden. Diese Vorschläge wurden jetzt endgültig vom IASB verabschiedet. Eine Klarstellung bezüglich der übrigen zwei genannten Themenbereiche hält der IASB nicht für notwendig.

Hinweis

Der IASB ist der Auffassung, dass die derzeitigen Leitlinien in IFRS 15 sowie die Erläuterungen in der Grundlage für Schlussfolgerungen ausreichend für das Verständnis des Kriteriums in IFRS 15.9(e) (Einbringlichkeit der Gegenleistung) sind und erwartet daher, dass sich in der Praxis eine einheitliche standardkonforme Anwendung entwickelt.

Hinsichtlich der Bewertung unbarer Gegenleistungen sieht der IASB bei Änderungen das Risiko unbeabsichtigter Konsequenzen aufgrund der Wechselwirkung mit anderen Standards (insbesondere IFRS 2 **Anteilsbasierte Vergütung** und IAS 21 **Auswirkungen von Wechselkursänderungen**). Falls notwendig sollten potenziell auftretende Probleme bei der Bewertung unbarer Leistungen daher umfassend in einem separaten Projekt adressiert werden.

Des Weiteren hat der IASB im Januar dieses Jahres bekannt gegeben, dass er sich aus der TRG zurückgezogen hat. Aus seiner Sicht müssen v.a. die Ersteller im weiteren Umsetzungsprozess darauf vertrauen können, dass IFRS 15 keinen weiteren Änderungen unterworfen sein wird. Der FASB erklärte dagegen im Februar, dass er sich weiterhin Umsetzungsfragen annehmen werde und für 2016 drei TRG-Sitzungen anberaunt hat.

Die Klarstellungen im Einzelnen

Identifizierung von Leistungsverpflichtungen

IFRS 15 legt fest, dass ein Unternehmen seine Leistungsverpflichtungen auf Grundlage eigenständig abgrenzbarer zugesagter Waren oder Dienstleistungen zu identifizieren hat. Eine Leistungsverpflichtung ist eigenständig abgrenzbar, wenn

- dem Kunden aus den zugesagten Waren oder Dienstleistungen direkt oder im Zusammenspiel mit anderen, ihm zur Verfügung stehenden Ressourcen Nutzen entsteht und
- die zugesagten Waren oder Dienstleistungen von anderen zugesagten Waren oder Dienstleistungen des gleichen Vertrags trennbar sind.

Um das Konzept der eigenständigen Abgrenzbarkeit weiter zu erläutern und insbesondere hinsichtlich des zweiten Kriteriums klarer zu fassen, hat der IASB eine Klarstellung zur Zielsetzung der Beurteilung hinsichtlich der Übertragung zugesagter Waren oder Dienstleistungen aufgenommen. Diese besteht darin, zu bestimmen, ob – im Kontext des Vertrags – die zugesagten Waren oder Dienstleistungen einzeln zu übertragen sind, oder ob es sich um die Übertragung eines Leistungsbündels handelt, bei dem die zugesagten Waren oder Dienstleistungen Inputfaktoren darstellen. Ergänzend wurden die erläuternden Beispiele (Illustrative Examples) 10 und 11 durch die Aufnahme zusätzlicher Unterfälle (wesentliche Integrationsleistungen bei mehreren Komponenten, eigenständig abgrenzbare Zusagen bei Installationsleistungen, bei vertraglichen Beschränkungen sowie bei Verbrauchsartikeln) erweitert.

Principal-Agent-Beziehungen

Wenn bei der Lieferung von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen eine dritte Partei involviert ist, verlangt IFRS 15 vom Unternehmen festzustellen, ob es bei dieser Transaktion als Auftraggeber/Prinzipal („*principal*“) oder als Vermittler/Agent („*agent*“) tätig ist. Dies erfolgt auf Grundlage der Einschätzung, ob das Unternehmen Beherrschung („*control*“) über die Ware oder Dienstleistung ausüben kann, bevor diese an den Kunden übertragen wird. Um klarzustellen, wie die Beurteilung, ob eine solche Beherrschung vorliegt, zu erfolgen hat, hat der IASB die bisherigen Anwendungsleitlinien geändert und ausgeweitet. Die Beurteilung erfolgt für jede zugesagte Ware oder Dienstleistung, daher kann ein Unternehmen sowohl Auftraggeber als auch Vermittler für einzelne Leistungsverpflichtungen innerhalb desselben Vertrags sein. Für die weitere Beurteilung sind zunächst die spezifischen Waren oder Dienstleistungen zu identifizieren, die für den Kunden bereitgestellt werden, und es ist zu untersuchen, wer die Beherrschung über diese spezifischen Waren oder Dienstleistungen vor der Übertragung an den Kunden ausübt. Die dabei zu beachtenden Indikatoren sind nunmehr aus Sicht des Auftraggebers/Prinzipals dargestellt und nicht wie bisher in IFRS 15 aus Sicht des Vermittlers/Agenten. Zwei der derzeit noch enthaltenen Indikatoren (die Gegenleistung erfolgt in Form einer Provision sowie die Frage, wer das Ausfallrisiko des Kunden trägt) wurden gestrichen. Es wird außerdem klargestellt, dass es sich bei den im Standard genannten Indikatoren nicht um eine abschließende Aufzählung handelt und dass den einzelnen Indikatoren im jeweiligen Einzelfall unterschiedliche Bedeutung zukommen kann. Daneben wurden einige der bestehenden erläuternden Beispiele entsprechend geändert und zwei neue Beispiele aufgenommen.

Lizenzen

Wenn ein Unternehmen einem Kunden eine eigenständig abgrenzbare Lizenz erteilt, so hat das Unternehmen seine aus der Lizenzerteilung resultierende Leistungsverpflichtung dahingehend zu beurteilen, ob diese über einen Zeitraum hinweg oder zu einem Zeitpunkt erfüllt wird. Grundlage für diese Beurteilung ist die Frage, ob der Lizenzvertrag vorsieht, dass das Unternehmen weitere Aktivitäten vorzunehmen hat, die sich auf das der Lizenz zugrunde liegende geistige Eigentum maßgeblich auswirken werden, oder ob dieses unverändert bleibt. Um klarzustellen, wann weitere Aktivitäten eines Unternehmens entsprechende Auswirkungen haben, hat der IASB die Anwendungsleitlinien ausgeweitet und betont, dass Aktivitäten das zugrunde liegende geistige Eigentum maßgeblich verändern, wenn

- solche Aktivitäten die Form oder die Funktionalität des geistigen Eigentums deutlich verändern, oder
- die Möglichkeit des Kunden, Nutzen aus dem geistigen Eigentum zu ziehen, in erheblichem Maße aus diesen Aktivitäten entsteht oder davon abhängt.

Zudem wurden die zugehörigen erläuternden Beispiele angepasst und erweitert.

Darüber hinaus hat der IASB die Anwendungsleitlinien in Bezug auf die Lizenzgebührenbeschränkung in IFRS 15.B63 ausgeweitet. Diese besagt, dass Erlöse aus umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzentgelten erst erfasst werden dürfen, wenn (oder während) das spätere der beiden folgenden Ereignisse eingetreten ist:

- Der nachfolgende Umsatzvorgang oder die nachfolgende Nutzung hat stattgefunden, und
- die Leistungsverpflichtung, der die umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzentgelte zugeordnet wurden, wurde (teilweise) erfüllt.

Die Beschränkung gilt nur dann, wenn die Lizenzentgelte sich ausschließlich oder überwiegend auf eine Lizenz an geistigem Eigentum beziehen. Anderenfalls sind die Vorschriften für variable Gegenleistungen in IFRS 15.50–59 anzuwenden.

Übergangserleichterungen

Der IASB gewährt zusätzlich zwei weitere praktische Erleichterungen bei der erstmaligen Anwendung von IFRS 15.

Ein Unternehmen, das IFRS 15 vollständig retrospektiv anwendet,

- braucht diesen nicht auf Verträge anzuwenden, die zu Beginn der frühesten dargestellten Berichtsperiode (nach den bisherigen Vorschriften) erfüllt waren;
- muss Vertragsänderungen, die vor Beginn der frühesten dargestellten Berichtsperiode erfolgt sind, nicht retrospektiv gemäß IFRS 15.20 f. bilanzieren. Stattdessen wird der aggregierte Effekt (unter Berücksichtigung nachträglicher besserer Erkenntnis („*hindsight*“)) dargestellt, der aus allen Änderungen resultiert, die vor der frühesten dargestellten Periode vorgenommen wurden, bei
 - der Identifizierung erfüllter und nicht erfüllter Leistungsverpflichtungen,
 - der Bestimmung des Transaktionspreises und
 - der Verteilung des Transaktionspreises auf erfüllte und nicht erfüllte Leistungsverpflichtungen.

Ein Unternehmen, das bei der erstmaligen Anwendung von IFRS 15 den modifizierten Ansatz wählt (Erfassung der kumulativen Auswirkungen aus der erstmaligen Anwendung im Zeitpunkt der Erstanwendung), kann die zweitgenannte Erleichterung ebenfalls in Anspruch nehmen. Dies entweder

- für alle Vertragsänderungen, die vor der frühesten dargestellten Periode vorgenommen wurden, oder
- für alle Vertragsänderungen, die vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des Standards vorgenommen wurden.

Abweichende Sichtweise eines Boardmitglieds

Ein Boardmitglied hat gegen die Veröffentlichung der Änderungen gestimmt. Dieses Boardmitglied unterstützt alle Klarstellungen und die zusätzlichen Übergangserleichterungen, aber lehnt den Vorschlag ab, dass Unternehmen diese Änderungen rückwirkend anzuwenden haben, als ob die Änderungen schon in IFRS 15 im erstmaligen Zeitpunkt der Anwendung enthalten gewesen wären. Dieser Ansatz sei nicht mit der vom IASB eingeräumten Möglichkeit zur vorzeitigen Anwendung der ursprünglichen Fassung von IFRS 15 in Einklang zu bringen. Aus Sicht dieses Boardmitglieds würde das Vorgehen die Unternehmen benachteiligen, die IFRS 15 bei Veröffentlichung der Änderungen bereits vorzeitig anwenden.

Hinweis

Der FASB geht bei den Änderungen seines Erlöserfassungsstandards in mehreren Einzelschritten vor und hat außerdem entschieden, umfangreichere Änderungen zu veröffentlichen. Endgültige Änderungen an den Anwendungsleitlinien in Bezug auf Principal-/Agent-Erwägungen wurden im [März 2016](#), Änderungen in Bezug auf die Identifizierung von Leistungsverpflichtungen und Lizenzen im [April 2016](#) herausgegeben. Weitere eng umrissene Änderungen und Übergangserleichterungen sollen in Kürze veröffentlicht werden.

Ihre Ansprechpartner

Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581

jensberger@deloitte.de

Kai Haussmann

Tel: +49 (0)69 75695 6556

khaussmann@deloitte.de

Hinweis

Bitte schicken Sie eine E-Mail an mdorbath@deloitte.de, wenn Sie Fragen zum Inhalt haben, dieser Newsletter an andere oder weitere Adressen geschickt werden soll oder Sie ihn nicht mehr erhalten wollen.

Für weitere Informationen besuchen Sie unsere Webseite www.deloitte.com/de

Die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft („Deloitte“) als verantwortliche Stelle i.S.d. BDSG und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Deloitte Legal Rechtsanwalts-Gesellschaft mbH) nutzen Ihre Daten im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder kontakt@deloitte.de widersprechen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basistarifen entstehen.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/ueberUns.

Deloitte erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Corporate Finance und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für mehr als 225.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden und ist nicht dazu bestimmt, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen zu sein. Weder die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendjemand im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat.