



iGAAP fokussiert

## Finanzberichterstattung

### IASB startet Überprüfung des IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat am 29. Juni 2023 eine [Bitte um Übermittlung von Informationen \(Request for Information, Rfi\) zur Überprüfung nach der Einführung von IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden](#) veröffentlicht.

Die Rückmeldungen sollen zur Beurteilung beitragen, ob die Auswirkungen der Anwendung der neuen Vorschriften zur Umsatzerfassung auf die Abschlussadressaten, Ersteller, Wirtschaftsprüfer und Regulatoren denen entsprechen, die der IASB bei der Entwicklung von IFRS 15 beabsichtigte.

Stellungnahmen werden bis zum 27. Oktober 2023 erbeten. Nach deren Auswertung will der IASB über die nächsten Schritte entscheiden.

## Hintergrund

Der International Accounting Standards Board (IASB) hatte IFRS 15 **Erlöse aus Verträgen mit Kunden** am 28. Mai 2014 veröffentlicht (vgl. hierzu [IFRS fokussiert – IFRS 15 – Erlöse aus Verträgen mit Kunden](#)). Der Standard löste IAS 18 **Erlöse**, IAS 11 **Fertigungsaufträge** sowie die dazugehörigen Interpretationen IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 und SIC-31 ab und war erstmalig auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2018 begonnen haben, verpflichtend anzuwenden. IFRS 15 wurde gemeinsam mit dem US-amerikanischen Financial Accounting Standards Board (FASB) entwickelt und schafft einen umfassenden und soliden Rahmen für die Erfassung, Bewertung und Angabe von Erlösen aus Verträgen mit Kunden.

Der IASB führt gemäß Konsultationsprozess (due process) eine Überprüfung nach der Einführung eines jeden neuen Standards oder einer wesentlichen Änderung durch (Post Implementation Review, i.F. PIR). Dies erfolgt normalerweise zwei Jahre nachdem die neuen Vorschriften erstmalig verpflichtend anzuwenden waren. Ziel des PIR ist es, zu beurteilen, ob die Auswirkungen der Anwendung der neuen Vorschriften den bei der Entwicklung beabsichtigten Auswirkungen entsprechen. Der IASB wird vorbehaltlich der Prioritätskriterien Maßnahmen ergreifen, wenn es grundlegende Bedenken zu den neuen Vorschriften im Hinblick auf die Klarheit und Eignung der zentralen Ziele und Grundsätze der neuen Vorschriften gibt, der Nutzen der Informationen aufgrund der neuen Vorschriften für Abschlussadressaten signifikant niedriger als erwartet ist oder die Kosten der Anwendung, Prüfung und Durchsetzung der neuen Vorschriften signifikant größer als erwartet sind.

Im September 2022 begann der IASB mit der Überprüfung von IFRS 15. Der IASB hat nun eine Bitte um Übermittlung von Informationen (Request for Information, Rfi) veröffentlicht, in der er um Informationen zu den in der ersten Phase des PIR identifizierten Themen sowie um alle anderen für das PIR relevanten Informationen bittet.

## Bitte um Übermittlung von Informationen im Überblick

Der IASB erfragt Erfahrungen mit der Anwendung von IFRS 15 im Allgemeinen und hinsichtlich spezifischer Regelungen von IFRS 15, dem Zusammenspiel mit anderen IFRS-Standards und der Konvergenz zu den US-GAAP-Regelungen:

| Abschnitt    | Inhalt  |
|--------------|---|
| Abschnitt 1  | Gesamtbeurteilung von IFRS 15                                 |
| Abschnitt 2  | Identifizierung der Leistungsverpflichtungen in einem Vertrag |
| Abschnitt 3  | Bestimmung des Transaktionspreises                            |
| Abschnitt 4  | Bestimmung, wann Umsatzerlöse zu erfassen sind                |
| Abschnitt 5  | Prinzipal- versus Agent-Überlegungen                          |
| Abschnitt 6  | Lizenzen  |
| Abschnitt 7  | Angabevorschriften  |
| Abschnitt 8  | Übergangsvorschriften   |
| Abschnitt 9  | Anwendung von IFRS 15 mit anderen IFRS-Standards              |
| Abschnitt 10 | Konvergenz mit Topic 606 Erlöse aus Verträgen mit Kunden      |
| Abschnitt 11 | Weitere Aspekte   |

IASB beginnt Überprüfung der Vorschriften in IFRS 15 zur Umsatzerfassung

Erfahrungen mit der Anwendung von IFRS 15

## Erfahrungen zur Anwendung von IFRS 15 im Detail

### Gesamtbeurteilung von IFRS 15

IFRS 15 legt die Grundsätze fest, die ein Unternehmen anwenden muss, um den Abschlussadressaten entscheidungsnützliche Informationen über Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Umsatzerlösen und Cashflows aus einem Vertrag mit einem Kunden zu liefern. Um dieses Ziel zu erreichen, beinhaltet der Standard

- ein Grundprinzip für die Umsatzerfassung, nachdem ein Unternehmen Umsatzerlöse in der Höhe erfassen soll, in der für die Übertragung zugesagter Güter oder die Erbringung zugesagter Dienstleistungen Gegenleistungen erwartet werden, und
- basiert auf einem Fünf-Schritte-Modell, um dieses Grundprinzip zu erfüllen. Zur Umsatzerfassung sind die folgenden fünf Schritte zu durchlaufen:
  - Schritt 1: Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden,
  - Schritt 2: Identifizierung der einzelnen Leistungsverpflichtungen,
  - Schritt 3: Bestimmung des Transaktionspreises,
  - Schritt 4: Verteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen,
  - Schritt 5: Umsatzerfassung bei Erfüllung der Leistungsverpflichtungen.

IASB bittet um eine  
Gesamtbeurteilung von  
IFRS 15

#### Beobachtung

Die ersten Rückmeldungen der Interessengruppen deuten darauf hin, dass IFRS 15 sein Ziel erreicht hat und gut funktioniert, auch wenn einige Interessengruppen die Anwendung einiger Aspekte der Anforderungen als herausfordernd empfinden. Die Interessengruppen halten das Fünf-Schritte-Modell der Umsatzerfassung generell für hilfreich - insbesondere als robuste Grundlage für die Analyse komplexer Transaktionen.

Einige Interessengruppen wiesen darauf hin, dass die Anwendung des Standards für kleinere Unternehmen und für Unternehmen in Schwellenländern zu komplex sein könnte. Darüber hinaus gaben einige Interessengruppen an, dass die Unternehmen bei der Anwendung von IFRS 15 auf komplexe Sachverhalte ein erhebliches Maß an Ermessensausübung benötigen, was zu unterschiedlichen Ergebnissen führen könnte. Andererseits äußerten die Interessengruppen auch Bedenken, dass die Vornahme grundlegender Änderungen an IFRS 15 durch den IASB zu Beeinträchtigungen führen würden.

Der RfI fragt, ob der IFRS 15 seine Zielsetzung erreicht hat. Die Befragten werden gebeten zu erläutern, ob das Grundprinzip und das unterstützende Fünf-Schritte-Modell zur Umsatzerfassung eine klare und geeignete Grundlage für Entscheidungen zur Umsatzrealisierung bieten, die zu entscheidungsnützlichen Informationen über die Umsatzerlöse eines Unternehmens aus Verträgen mit Kunden führen. Falls nicht, werden die Befragten gebeten, die grundlegenden Mängel („fatal flaws“) bezüglich der Klarheit und Eignung des Grundprinzips oder des Fünf-Schritte-Modells zur Umsatzerfassung zu erläutern.

Im RFI wird auch um Rückmeldungen zur Verständlichkeit und Verfügbarkeit von IFRS 15 gebeten, die der IASB bei der Entwicklung künftiger Standards oder bei der Beurteilung der Frage berücksichtigen könnte, ob und wie der IASB die Verständlichkeit von IFRS 15 verbessern könnte, ohne die Anforderungen zu ändern oder Unternehmen, die den Standard bereits anwenden, mit erheblichen Kosten und Beeinträchtigungen zu belasten - beispielsweise durch die Bereitstellung von Schulungsmaterial oder Flussdiagrammen, die die Zusammenhänge zwischen den Anforderungen erläutern.

Der IASB möchte wissen, welche laufenden Kosten und welchen Nutzen die Anwendung von IFRS 15 mit sich bringt und wie bedeutend diese sind. Wenn die laufenden Kosten der Anwendung von IFRS 15 erheblich höher sind als erwartet oder der Nutzen der daraus resultierenden Informationen für die Abschlussadressaten erheblich geringer ist als erwartet, werden die Befragten gebeten zu erläutern, warum sie diese Ansicht vertreten.

Den IASB interessiert, ob der Standard in vielen der im Rfl genannten Themenfeldern unterschiedlich angewandt wird. Für diese Themenfelder werden die Befragten gebeten zu erläutern und zu belegen, wie weit verbreitet die Diversität ist und welche Ursachen sie hat. Die Befragten sollten auch erläutern, wie sich diese Unterschiede auf die Abschlüsse auswirken und wie entscheidungsnützlich die daraus resultierenden Informationen für die Abschlussadressaten sind.

Darüber hinaus wird im Rfl um Vorschläge zur Lösung der von den Befragten identifizierten Problembereiche gebeten.

## Identifizierung der Leistungsverpflichtungen in einem Vertrag

IFRS 15 verlangt von einem Unternehmen, die Leistungsverpflichtungen in seinen Verträgen mit Kunden zu identifizieren. Eine Leistungsverpflichtung ist definiert als eine Zusage in einem Vertrag mit einem Kunden, dem Kunden entweder ein eigenständig abgrenzbares Gut oder eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung (oder ein Bündel von Gütern oder Dienstleistungen) oder eine Reihe von eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen zu übertragen, die im Wesentlichen gleich sind und nach demselben Muster auf den Kunden übertragen werden.

IASB erfragt Auswirkungen spezifischer Vorschriften in IFRS 15

### Beobachtung

In ersten Rückmeldungen der Interessengruppen wurde darauf hingewiesen, dass es manchmal herausfordernd sei, die in einem Vertrag zugesagten Waren oder Dienstleistungen zu identifizieren und festzustellen, ob diese Waren oder Dienstleistungen eigenständig abgrenzbar sind. Dies gilt insbesondere für

- Vereinbarungen über intern entwickelte Produkte oder digitale Produkte, z.B. webbasierte Softwareanwendungen,
- Vertragsmodifikationen,
- Lizenzvereinbarungen und
- Vereinbarungen, bei denen ein Unternehmen nach eigenem Ermessen bestimmt, ob es als Agent oder als Prinzipal auftritt.

Im Rfl wird gefragt, ob IFRS 15 eine klare und ausreichende Grundlage für die Identifizierung von Leistungsverpflichtungen in einem Vertrag bereitstellt. Die Befragten werden gebeten, Sachverhalte zu beschreiben, in denen die Anforderungen

- unklar sind oder uneinheitlich angewendet werden,
- zu Ergebnissen führen, die nicht die zugrunde liegende wirtschaftliche Substanz des Vertrages widerspiegeln, oder
- zu erheblichen laufenden Kosten führen.

## Bestimmung des Transaktionspreises

IFRS 15 definiert den Transaktionspreis als den Betrag der Gegenleistung, den ein Unternehmen erwartungsgemäß im Gegenzug für die Übertragung zugesagter Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden erhalten wird; davon ausgenommen sind Beträge, die im Namen Dritter erhoben werden (z.B. bestimmte Umsatzsteuern). Der

Standard enthält auch spezifische Vorschriften für die Bestimmung des Transaktionspreises, wenn die Gegenleistung einen variablen Betrag, eine signifikante Finanzierungskomponente oder eine an den Kunden zu entrichtende Gegenleistung enthält.

#### **Beobachtung**

Einige Interessengruppen gaben an, dass sie unsicher sind, wie Anreize in Vereinbarungen zwischen drei Parteien zu bilanzieren sind, wenn die als Agent auftretende Partei Anreizzahlungen an Endkunden leistet – wenn beispielsweise der Betreiber einer Online-Plattform den Endkunden, die Güter oder Dienstleistungen wie Essenslieferungen oder Taxifahrten über die Plattform bestellen, Anreizzahlungen anbietet. Die Rückmeldungen legen nahe, dass einige Unternehmen diese Anreizzahlungen als an den Kunden zu entrichtende Gegenleistungen behandeln, d.h. als eine Reduzierung der Umsatzerlöse. Andere behandeln diese Anreize als Marketingausgaben. Diese unterschiedliche Anwendung könnte den Nutzen der Informationen über Umsatzerlöse für die Abschlussadressaten verringern.

Einige Interessengruppen wiesen auch darauf hin, dass unklar sei, wie die an einen Kunden zu entrichtende Gegenleistung zu bilanzieren sei, wenn sie den Betrag der vom Kunden erwarteten Gegenleistung übersteigt - beispielsweise, wenn ein Unternehmen, das in einen wettbewerbsintensiven Markt eintreten will, große Anreize zur Gewinnung von Kunden bietet. Erste Rückmeldungen zeigten, dass einige Unternehmen diesen Saldobetrag als „negativen“ Umsatz ausweisen. Andere Unternehmen zeigen diesen Überschuss als Aufwand.

Im RfI wird gefragt, ob IFRS 15 eine klare und ausreichende Grundlage für die Bestimmung des Transaktionspreises in einem Vertrag enthält – insbesondere in Bezug auf die Bilanzierung der an einen Kunden zu entrichtenden Gegenleistung. Die Befragten werden gebeten, Sachverhalte zu beschreiben, in denen die Anforderungen an die Bilanzierung von Anreizen, die ein Agent an den Endkunden zahlt, oder von negativen Nettogegenleistungen aus einem Vertrag, unklar sind oder uneinheitlich angewandt werden.

#### **Bestimmung, wann Umsatzerlöse zu erfassen sind**

Nach IFRS 15 hat ein Unternehmen Umsatzerlöse zu erfassen, wenn (oder während) das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden überträgt, d.h. wenn (oder während) der Kunde die Verfügungsmacht über diese Güter oder Dienstleistungen erlangt.

IFRS 15 enthält Kriterien, anhand derer festgestellt werden kann, ob die Verfügungsmacht über einen Zeitraum übertragen wird und somit auch der Umsatz zeitraumbezogen erfasst wird.

### Beobachtung

Aus ersten Rückmeldungen der Interessengruppen geht hervor, dass viele Unternehmen die anfänglichen Herausforderungen im Zusammenhang mit der Entscheidung, ob Umsatzerlöse zeitraum- oder zeitpunktbezogen erfasst werden sollen, weitgehend gemeistert haben. In einigen Fällen, z.B. in der Softwareentwicklung, in der Spielebranche und im Baugewerbe, bestehen jedoch weiterhin einige Herausforderungen. Einige Interessengruppen gaben an, dass Beurteilungen auf der Grundlage des dritten Kriteriums (zeitraumbezogene Umsatzerfassung, wenn durch die Leistung des Unternehmens kein Vermögenswert mit einem alternativen Nutzen für das Unternehmen geschaffen wird und das Unternehmen einen durchsetzbaren Rechtsanspruch auf Zahlung für die bereits erbrachte Leistung besitzt) besonders schwierig sein können – insbesondere in Bezug auf die Durchsetzbarkeit des Zahlungsanspruchs des Unternehmens.

Im RfI wird gefragt, ob IFRS 15 eine klare und ausreichende Grundlage für die Bestimmung des Zeitpunkts der Umsatzerfassung bietet. Die Befragten werden gebeten, Sachverhalte zu beschreiben, bei denen die Anforderungen unklar sind oder uneinheitlich angewandt werden – insbesondere in Bezug auf die Kriterien für die zeitraumbezogene Erfassung von Umsatzerlösen.

### Prinzipal- versus Agent-Überlegungen

Wenn eine andere Partei an der Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen für einen Kunden beteiligt ist, muss ein Unternehmen nach IFRS 15 auf der Grundlage der Art seiner Zusage und der Tatsache, ob es die Verfügungsmacht über das Gut oder die Dienstleistung besitzt, bevor diese(s) auf den Kunden übertragen wird, bestimmen, ob es als Prinzipal oder als Agent tätig ist. Um einem Unternehmen bei der Beurteilung zu helfen, ob es die Verfügungsmacht über ein spezifisches Gut oder eine spezifische Dienstleistung besitzt, bevor diese(s) auf einen Kunden übertragen wird, enthält IFRS 15 eine nicht abschließende Liste von Indikatoren für Beherrschung, d.h. das Vorliegen von Verfügungsmacht.

### Beobachtung

Erste Rückmeldungen der Interessengruppen lassen darauf schließen, dass die Anwendung des Konzepts der Beherrschung zusammen mit den entsprechenden Indikatoren für die Unternehmen manchmal eine Herausforderung darstellt. Einige Interessengruppen wiesen darauf hin, dass das Konzept der Beherrschung nicht vollumfänglich verstanden wird – insbesondere in Bezug auf Dienstleistungen. Der IASB hörte auch, dass einige Unternehmen allein anhand der Indikatoren beurteilen, ob sie Prinzipal oder Agent sind, und dabei das Konzept der Beherrschung übersehen. Einige Interessengruppen gaben auch an, dass die Unternehmen manchmal Schwierigkeiten haben, die Indikatoren anzuwenden, wenn diese Indikatoren zu unterschiedlichen Ergebnissen führen oder wenn eine Vereinbarung mehr als drei Parteien umfasst.

Im RfI wird gefragt, ob IFRS 15 eine klare und ausreichende Grundlage bietet, um zu bestimmen, ob ein Unternehmen als Prinzipal oder als Agent tätig wird. Die Befragten werden gebeten, Sachverhalte zu beschreiben, bei denen die Anforderungen unklar sind oder uneinheitlich angewandt werden – insbesondere in Bezug auf das Konzept der Beherrschung und den damit zusammenhängenden Indikatoren.

## Lizenzen

Bei Verträgen, die Lizenzen für geistiges Eigentum („intellectual property“, IP) an Kunden gewähren, schreibt IFRS 15 vor, dass ein Unternehmen

- feststellen muss, ob die Zusage der Lizenzgewährung von anderen vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen eigenständig abgrenzbar ist, und
- die Art der Lizenz berücksichtigen muss, um zu bestimmen, ob die Lizenz entweder zu einem Zeitpunkt oder über einen Zeitraum auf einen Kunden übertragen wird.

### Beobachtung

Aus ersten Rückmeldungen der Interessengruppen geht hervor, dass die Anforderungen an die Bilanzierung von Lizenzvereinbarungen für die Unternehmen manchmal unklar seien oder sie diese uneinheitlich anwendeten. Beispielsweise baten die Interessengruppen den IASB um Klarstellung

- wie zu bestimmen ist, ob es sich um eine Lizenzvereinbarung handelt, wenn sich der Vertrag auf eine Lizenzierung bezieht, aber im Wesentlichen einem Verkauf von geistigem Eigentum oder der Erbringung einer Dienstleistung ähnelt;
- zur Identifizierung von Leistungsverpflichtungen in Vereinbarungen, die sowohl eine Verpflichtung zur Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen als auch eine Lizenz beinhalten;
- zur Bilanzierung von Lizenzverlängerungen. Die Interessengruppen merkten an, dass einige Unternehmen den Umsatz erst zu Beginn des Verlängerungszeitraums erfassen, während andere den Umsatz dann erfassen, wenn die Verlängerung vereinbart wurde. Einige Interessengruppen wiesen darauf hin, dass der FASB Topic 606 Erlöse aus Verträgen mit Kunden dahingehend geändert hat, um klarzustellen, dass ein Unternehmen die Erlöse aus einer Lizenzverlängerung erst zu Beginn des Verlängerungszeitraums erfassen darf.

Im RfI wird die Frage gestellt, ob IFRS 15 eine klare und ausreichende Grundlage für die Bilanzierung von Verträgen mit Lizenzen bietet. Die Befragten werden gebeten, Sachverhalte zu beschreiben, bei denen die Anforderungen unklar sind oder uneinheitlich angewandt werden – insbesondere in Bezug auf die von den Interessengruppen genannten Punkte.

## Angabevorschriften

Bei der Entwicklung von IFRS 15 war der IASB bestrebt, die Angabepflichten in früheren Standards zu verbessern, um Unternehmen in die Lage zu versetzen, entscheidungsnützlichere Informationen über die Art, die Höhe, den Zeitpunkt und die Unsicherheit von Umsatzerlösen zu liefern.

Nach IFRS 15 muss ein Unternehmen Informationen über folgende Bereiche angeben:

- Erfasste Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden,
- etwaige erfasste Wertminderungen auf Forderungen oder Vertragsvermögenswerte aus Verträgen mit Kunden,
- Vertragssalden,
- Leistungsverpflichtungen,
- wesentliche Ermessensentscheidungen und Änderungen von getroffenen Ermessensentscheidungen bei der Anwendung der Vorschriften,
- aktivierte Kosten zur Erlangung oder Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden,
- angewandte praktische Erleichterungen.

#### Beobachtung

Erste Rückmeldungen der Interessengruppen zu den Angabevorschriften waren grundsätzlich positiv. Einige Investoren, Regulatoren und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gaben an, dass sie nach der Einführung von IFRS 15 eine gewisse Verbesserung der Entscheidungsnützlichkeit der von den Unternehmen offengelegten Informationen zu den Umsatzerlösen beobachten konnten.

Die Hauptbedenken der Interessengruppen in Bezug auf die Angabepflichten bezogen sich darauf, dass die Kosten für die Erfüllung einiger Angabepflichten möglicherweise den Nutzen der daraus resultierenden Informationen für die Abschlussadressaten übersteigen und dass Unternehmen manchmal die von IFRS 15 geforderten Informationen nicht angeben. Einige Interessengruppen meinten, dass dieses Problem durch einen Mangel an Präzisierung der Angabepflichten verursacht sein könnte.

Im RfI wird gefragt, ob die Angabepflichten in IFRS 15 dazu führen, dass Unternehmen den Abschlussadressaten entscheidungsnützliche Informationen zur Verfügung stellen. Die Befragten werden gebeten, die Angaben zu nennen, die für die Abschlussadressaten besonders entscheidungsnützlich sind, und zu erläutern, warum dies der Fall ist. Die Befragten sollten auch alle Angaben nennen, die keine entscheidungsnützlichen Informationen liefern, und erklären, warum diese Informationen nicht nützlich sind.

Im RfI wird auch gefragt, ob die in IFRS 15 enthaltenen Angabepflichten zu erheblichen laufenden Kosten führen. Die Befragten sollten darlegen, warum die Erfüllung der Anforderungen kostenintensiv ist und ob die Kosten voraussichtlich langfristig hoch bleiben werden.

Darüber hinaus sollen die Befragten mitteilen, ob sie signifikante Unterschiede in der Qualität der angegebenen Informationen zu den Umsatzerlösen beobachtet haben. Wenn ja, sollten sie erklären, was die Gründe für diese Unterschiede sind und welche Schritte der IASB gegebenenfalls unternehmen könnte, um die Qualität der bereitgestellten Informationen zu verbessern.

## Übergangsvorschriften

Der IASB hat einem Unternehmen bei der erstmaligen Anwendung von IFRS 15 die Wahl zwischen zwei Übergangsmethoden gelassen:

- Rückwirkende Anwendung des Standards auf jede frühere dargestellte Berichtsperiode, vorbehaltlich der nach IFRS 15 zulässigen praktischen Erleichterungen (retrospektive Methode);
- rückwirkende Anwendung des Standards, wobei der kumulierte Effekt der erstmaligen Anwendung von IFRS 15 zum Zeitpunkt der Erstanwendung erfasst wird (modifizierte retrospektive Methode).

Darüber hinaus hat der IASB praktische Erleichterungen eingeführt, um die Kosten und den Aufwand der Erstanwendung für die Abschlussersteller zu verringern.

Im RfI wird gefragt, ob die Übergangsvorschriften wie vom IASB beabsichtigt funktioniert haben. Die Befragten werden gebeten zu erläutern, ob die Unternehmen die modifizierte retrospektive Methode oder die praktischen Erleichterungen angewandt haben und warum, und ob durch die Übergangsvorschriften in IFRS 15 ein angemessenes Gleichgewicht zwischen der Verringerung der Kosten für die Abschlussersteller und der Bereitstellung entscheidungsnützlicher Informationen für die Abschlussadressaten erreicht wurde.

## Anwendung von IFRS 15 mit anderen IFRS-Rechnungslegungsstandards

Der Anwendungsbereich von IFRS 15 erstreckt sich grundsätzlich auf alle Verträge eines Unternehmens mit Kunden. Davon ausgenommen sind

- Leasingverhältnisse im Anwendungsbereich von IFRS 16 **Leasingverhältnisse**,
- Versicherungsverträge im Anwendungsbereich von IFRS 17 **Versicherungsverträge**,
- Finanzinstrumente und andere vertragliche Rechte und Pflichten im Anwendungsbereich von IFRS 9 **Finanzinstrumente**, IFRS 10 **Konzernabschlüsse**, IFRS 11 **Gemeinsame Vereinbarungen**, IAS 27 **Separate Abschlüsse** und IAS 28 **Anteile an assoziierten Unternehmen und Joint Ventures**,
- nichtfinanzielle Tauschgeschäfte zwischen Unternehmen desselben Geschäftsbereichs, die vorgenommen werden, um Verkäufe an Dritte zu ermöglichen bzw. zu fördern

**Beobachtung**

Die Interessengruppen äußerten folgende Bedenken in Bezug auf die Anwendung von IFRS 15 mit anderen IFRS-Rechnungslegungsstandards:

- Der Unterschied zwischen den Bewertungsgrundsätzen in IFRS 3 **Unternehmenszusammenschlüsse** (auf der Grundlage des beizulegenden Zeitwerts) und denen in IFRS 15 (auf der Grundlage des Transaktionspreises) kann Unternehmen bei der Bewertung von Vertragsvermögenswerten und Vertragsverbindlichkeiten, die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben wurden, Probleme bereiten.
- Einige Interessengruppen sind sich unsicher, ob sie die Anforderungen von IFRS 15 oder die von IFRS 9 anwenden sollen, insbesondere wenn
  - ein Unternehmen eine geringere Gegenleistung von einem Kunden akzeptiert, dessen Finanzlage sich im Laufe der Geschäftsbeziehung verschlechtert hat oder
  - IFRS 15 zu Verbindlichkeiten führt, aber für bestimmte Sachverhalte keine eindeutigen Leitlinien enthält, ob diese nach IFRS 15 oder IFRS 9 zu bilanzieren sind.
- Einige Unternehmen finden die Bilanzierung von Verträgen, die eine Dienstleistungskomponente und eine Leasingkomponente enthalten, aufgrund der Unterschiede zwischen den Anforderungen in IFRS 15 und IFRS 16 schwierig.
- Es sei unklar, wie Transaktionen zu bilanzieren sind, bei denen ein Unternehmen im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit einen Vermögenswert verkauft, indem es eine Beteiligung an einem Tochterunternehmen verkauft, das nur diesen Vermögenswert besitzt (sog. „corporate wrapper“).

Im RfI wird gefragt, ob es klar ist, wie die Anforderungen in IFRS 15 mit den Anforderungen in anderen IFRS-Rechnungslegungsstandards anzuwenden sind. Die Befragten werden gebeten, Sachverhalte zu beschreiben und entsprechend zu belegen, bei denen dies nicht der Fall ist, wie verbreitet diese Sachverhalte sind, was die Ursache für die Unklarheit ist und wie sich diese Unklarheit auf die Abschlüsse der Unternehmen und den Nutzen der daraus resultierenden Informationen für die Abschlussadressaten auswirkt. Der IASB ist dabei besonders an den Erfahrungen der Befragten mit den von den Interessengruppen vorgebrachten Bedenken interessiert.

**Konvergenz mit Topic 606 Erlöse aus Verträgen mit Kunden**

IFRS 15 wurde gemeinsam mit dem FASB entwickelt. Im Mai 2014 veröffentlichte der IASB IFRS 15 und der FASB Topic 606. Zum Zeitpunkt der Veröffentlichung waren die Anforderungen in IFRS 15 und Topic 606 bis auf einige geringfügige Unterschiede weitgehend deckungsgleich. Seitdem sind weitere Unterschiede zwischen beiden Regelungen durch umfangreichere Änderungen an Topic 606 entstanden.

Bei der Entscheidung, ob Maßnahmen aufgrund der Ergebnisse des PIR ergriffen werden sollen, muss der IASB berücksichtigen, wie sich etwaige Maßnahmen auf die Konvergenz zwischen IFRS 15 und Topic 606 auswirken werden. Im Rahmen dieser Überlegungen bittet der IASB um die Meinung der Befragten, wie wichtig die Beibehaltung des derzeitigen Grads der Konvergenz zwischen IFRS 15 und Topic 606 ist.

## Weitere Aspekte

Die Befragten werden gebeten, sich zu anderen für den PIR relevanten Fragen zu äußern, z.B. ob

- grundsätzliche Fragen (grundlegende Mängel) zur Klarheit und Eignung der grundlegenden Zielsetzung bzw. der Grundprinzipien in IFRS 15 bestehen;
- der Informationsnutzen für die Abschlussadressaten, der sich aus der Anwendung der Anforderungen von IFRS 15 ergibt, erheblich geringer ist als erwartet;
- die Kosten für die Anwendung der Anforderungen von IFRS 15 und die Prüfung und Durchsetzung ihrer Anwendung erheblich höher sind als erwartet.

Im RfI wird darum gebeten, zu erläutern, warum diese Fragen im Zusammenhang mit dem PIR geprüft werden sollten und wie weitreichend die angesprochenen Fragen sind. Die Befragten werden gebeten, Beispiele zu nennen und entsprechende Nachweise zu liefern.

## Kommentierungsfrist und nächste Schritte

Stellungnahmen können bis zum 27. Oktober 2023 eingereicht werden.

Nach Ende der Kommentierungsfrist wird der IASB die eingegangenen Stellungnahmen zusammen mit anderen Informationen, die er im Zusammenhang mit seinen Konsultationsbemühungen erfährt, und Forschungsergebnissen zum Thema auswerten und beurteilen. Die endgültigen Schlussfolgerungen des Boards werden in einem Bericht und einer Zusammenfassung der Rückmeldungen dargestellt, in dem auch die Schritte beschrieben werden, die nach Ansicht des IASB als Ergebnis der Überprüfung unternommen werden sollten. Dies können bspw. die Bereitstellung von Lehrmaterial oder die Erwägung einer möglichen Standardänderung sein.

## Ihre Ansprechpartner

### Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581  
jenberger@deloitte.de

### Kai Haussmann

Tel: +49 (0)69 75695 6556  
khaussmann@deloitte.de

## Hinweis

Bei Fragen wenden Sie sich bitte an  
[mdorbath@deloitte.de](mailto:mdorbath@deloitte.de).

# Deloitte.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“). DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen, die sich gegenüber Dritten nicht gegenseitig verpflichten oder binden können. DTTL, jedes DTTL-Mitgliedsunternehmen und verbundene Unternehmen haften nur für ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen und nicht für die der anderen. DTTL erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Kunden. Weitere Informationen finden Sie unter [www.deloitte.com/de/UeberUns](http://www.deloitte.com/de/UeberUns).

Deloitte bietet branchenführende Leistungen in den Bereichen Audit und Assurance, Steuerberatung, Consulting, Financial Advisory und Risk Advisory für nahezu 90% der Fortune Global 500®-Unternehmen und Tausende von privaten Unternehmen an. Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Unsere Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter liefern messbare und langfristig wirkende Ergebnisse, die dazu beitragen, das öffentliche Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken, die unsere Kunden bei Wandel und Wachstum unterstützen und den Weg zu einer stärkeren Wirtschaft, einer gerechteren Gesellschaft und einer nachhaltigen Welt weisen. Deloitte baut auf eine über 175-jährige Geschichte auf und ist in mehr als 150 Ländern tätig. Erfahren Sie mehr darüber, wie die rund 415.000 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter von Deloitte das Leitbild „making an impact that matters“ täglich leben: [www.deloitte.com/de](http://www.deloitte.com/de).

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen noch deren verbundene Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringen mit dieser Veröffentlichung eine professionelle Dienstleistung. Diese Veröffentlichung ist nicht geeignet, um geschäftliche oder finanzielle Entscheidungen zu treffen oder Handlungen vorzunehmen. Hierzu sollten Sie sich von einem qualifizierten Berater in Bezug auf den Einzelfall beraten lassen.

Es werden keine (ausdrücklichen oder stillschweigenden) Aussagen, Garantien oder Zusicherungen hinsichtlich der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Informationen in dieser Veröffentlichung gemacht, und weder DTTL noch ihre Mitgliedsunternehmen, verbundene Unternehmen, Mitarbeitenden oder Bevollmächtigten haften oder sind verantwortlich für Verluste oder Schäden jeglicher Art, die direkt oder indirekt im Zusammenhang mit Personen entstehen, die sich auf diese Veröffentlichung verlassen. DTTL und jede ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen.