

4.5.6 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.

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 15.71**

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: **IFRS 15.72**

- a) Zeitpunkt der Umsatzrealisation, da die Übertragung der Verfügungsmacht erfolgt ist und
- b) dem Zeitpunkt zu dem die Gegenleistung bezahlt wurde oder eine Verpflichtung zur Zahlung entsteht.

4.6 Schritt 4: Aufteilung der Gegenleistung auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen

4.6.1 Aufteilung des Einzelveräußerungspreises

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

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

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

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 15.78**

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

- a) **Adjusted-market-assessment-Ansatz:** Anhand 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.
- b) **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. Basis für diesen Ansatz sind bereits vorhandene Kalkulationen, sodass die Verwendung

bei Entwicklungs- und Forschungsdienstleistungen als ungeeignet zu bewerten ist.

- c) 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 variiert/schwankt oder noch kein 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 Einzelveräußerungspreise erlangt somit unmittelbare Relevanz für die Rechnungslegung und muss in Zusammenarbeit mit dem Vertrieb regelmäßig vorgenommen werden. Zudem sind automatische Verknüpfungen in den ERP-Systemen zu präferieren, die jedoch auf ihre Aktualität hin überprüft werden müssen. In welchem Abstand diese Beurteilung vorzunehmen ist, wird vom IFRS 15 nicht konkret festgelegt und muss von jedem Unternehmen in Abhängigkeit zu den vorliegenden Informationen selbst bestimmt werden. Die Ermittlung der Einzelveräußerungspreise sollte unter Umständen nicht die neutrale Marktsituation widerspiegeln, sondern die individuelle Kundenbeziehung mit einbeziehen. Die Einzelveräußerungspreise stimmen somit nur unter gewissen Umständen mit den Standardlistenpreisen überein. Bei einer starken individuellen Preisbestimmung können sich folglich große praktische Probleme ergeben. In diesen Fällen erscheint die Bildung von Preisportfolien z.B. gemäß Vertriebsmärkten, Vertriebswegen oder Kunden als plausibel, sodass neben der Intensität der Geschäftsbeziehung auch die Dringlichkeit miteinbezogen wird.

4.6.2 Behandlung von Preisnachlässen

IFRS 15.81 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/mehreren Leistungsverpflichtung(en) zuzuordnen sind, ist der Preisnachlass direkt bei dieser/diesen zu erfassen.

IFRS 15.82 Voraussetzung für die Zuordnung auf eine/mehrere Leistungsverpflichtung(en) ist, dass die nachfolgenden Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

- a) die betroffene(n) einzeln abgrenzbare(n) Leistung(en) oder Bündel von einzeln abgrenzbaren Leistungen werden regelmäßig separat veräußert;
- b) diese Veräußerungen beinhalten regelmäßig Preisnachlässe auf den/die Einzelveräußerungspreis(e) und
- c) 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	

Der Preisnachlass von 50 entfällt hier vollständig auf die Produkte B und C, da das Unternehmen die Produkte B und C regelmäßig gemeinsam für 50 veräußert. Somit ist der Transaktionspreis wie folgt auf die Produkte zu verteilen:

	verteilter Transaktionspreis	Berechnung des verteilten Transaktionspreises:
Produkt A	50	
Produkt B	12,5	$(25 : 100 * 50)$
Produkt C	37,5	$(75 : 100 * 50)$
Summe	100	

4.6.3 Darstellung von Änderungen des Transaktionspreises

IFRS 15.88 Später eintretende Änderungen/Anpassungen des Transaktionspreises sind auf sämtlichen Leistungsverpflichtungen basierend auf der gleichen Grundlage wie zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses zu verteilen. D.h. eine Neuverteilung ist nicht zulässig. Änderungen, die auf bereits erfüllte Leistungsverpflichtungen entfallen, sind in der Periode als Ertrag oder Ertragsminderung zu erfassen, in der sich der Transaktionspreis ändert.

4.7 Schritt 5: Umsatzrealisierung bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung

4.7.1 Überblick

Die Erfüllung der Leistungsverpflichtung erfolgt durch das Unternehmen indem es die Verfügungsgewalt über das vereinbarte Gut oder die Dienstleistung auf den Kunden überträgt. Grundsätzlich kann erst mit der Verschaffung der Verfügungsgewalt ein Umsatzerlös realisiert werden. Der Betrag, der als Umsatz erfasst wird, entspricht dabei dem Betrag, der der jeweiligen Leistungsverpflichtung

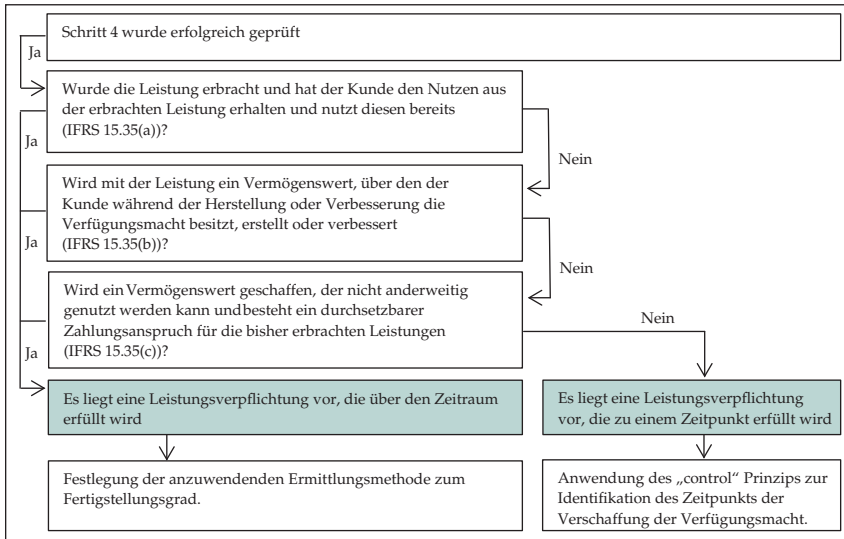


Abbildung 21: Prüfschema zur Ermittlung der zeitraumbezogenen bzw. der zeitpunktbezogenen Umsatzrealisation

zugeordnet wird. Hinsichtlich der Erfüllung der Leistungsverpflichtungen ist zu unterscheiden, ob diese entweder zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum erbracht wird.

4.7.2 Leistungsverpflichtungen, die über einen Zeitraum erfüllt werden

4.7.2.1 Identifikation von Leistungsverpflichtungen, die über einen Zeitraum erfüllt werden

Die Leistungsverpflichtung wird über einen bestimmten Zeitraum erfüllt, wenn eines der folgenden Kriterien zutrifft: **IFRS 15.35**

- Sobald die Leistung erbracht wurde, erhält und **nutzt/verbraucht** der Kunde den Nutzen aus der erbrachten Leistung. Als Beispiel wird die Dienstleistung des Reinigungsservice angeführt. Das Kriterium wird als erfüllt angesehen, wenn ein anderes Unternehmen bei einem hypothetischen Vertragseintritt zur Erfüllung der Verpflichtung die bisher erbrachte Leistungsverpflichtung nicht nochmals erbringen müsste. **IFRS 15.35(a)**
IFRS 15.App.B3f.
- Mit der Leistung wird ein Vermögenswert, über den der Kunde während der Erstellung oder Verbesserung die **Verfügungsmacht** besitzt, erstellt oder verbessert. Dieses Kriterium ist regelmäßig als erfüllt anzusehen, wenn Vertragsklauseln den Eigentumsübergang eines im Bau befindlichen Vermögenswertes auf den Kunden festlegen. **IFRS 15.35(b)**
- Durch die Leistung wird ein Vermögenswert erstellt, der **nicht anderweitig genutzt** werden kann. Zudem muss ein durchsetzbarer Zahlungsanspruch für die bisher erbrachten Leistungen bestehen. **IFRS 15.35(c)**
 - Der als Leistungsverpflichtung zu erstellende Vermögenswert darf einerseits **IFRS 15.36** auf Grund von **vertraglichen Regelungen** oder zum andern aus **praktischen Erwägungen** heraus nicht anders als vereinbart nutzbar sein.

IFRS 15.App.B6

Dies ist regelmäßig der Fall, wenn es untersagt ist, den Vermögenswert an einen anderen Kunden zu veräußern.

IFRS 15.App.B7f.

Der Kunde kann den Verkauf an einen Dritten verhindern, wenn er ein vertragliches oder praktisch durchsetzbares Recht besitzt. Hierzu genügen regelmäßig vertraglich vereinbarte Klauseln. Eine alternative Nutzung ist auch ausgeschlossen, solange der Vermögenswert nur mit erheblichem Verlust veräußert werden kann oder die Überarbeitung nur zu unverhältnismäßigen Kosten möglich ist, d.h. eine alternative Verwertung ist mit erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen verbunden.

**IFRS 15.36
IFRS 15.App.B9**

- Zusätzlich muss der Anspruch auf Zahlung während der gesamten Vertragslaufzeit bestehen. Wenn der Kunde den Vertrag vorzeitig aus Gründen, die nicht durch den Leistenden verursacht sind, kündigt, muss der Leistende einen Anspruch auf Bezahlung der bisher erbrachten Leistungen haben. Dies hat neben der Deckung der angefallenen Aufwendungen auch eine angemessene Gewinnmarge („reasonable profit margin“) zu enthalten.

IFRS 15.37

Hierunter fallen regelmäßig sämtliche Verträge über Dienstleistungen, für die eine zeit- und nicht ergebnisbezogene Bezahlung vereinbart wurde.

Beispiel Nutzen der erbrachten Leistung:

(in Anlehnung an IFRS 15 IE69–IE72)

Ein Unternehmen hat die Aufgabe, eine fachliche Stellungnahme für einen Kunden abzugeben. Vertraglich wird fixiert, dass das Unternehmen einen Anspruch auf Erstattung der angefallenen Kosten zzgl. 15 % Marge hat, sofern der Kunde den Vertrag vorzeitig beendet.

Lösung:

Das Kriterium des IFRS 15.35(a) ist nicht erfüllt, da ein anderes Unternehmen, bei einem hypothetischen Vertragseintritt zur Erfüllung der Verpflichtung, die bisher erbrachte Leistungsverpflichtung nochmals erbringen müsste.

Die Ansatzkriterien des IFRS 15.35(c) sind hier erfüllt: Die fachliche Stellungnahme ist aus praktischen Erwägungen nicht an einen anderen Kunden veräußerbar und das Unternehmen hat einen Anspruch auf Erstattung der bislang angefallenen Kosten. Somit ist eine Umsatzrealisation über einen Zeitraum möglich (Anwendung der *input* orientierten Methode, hierzu verweisen wir auf C.I.4.7.2.1).

Beispiel durchsetzbarer Zahlungsanspruch:

(in Anlehnung an IFRS 15 IE77–IE80)

Ein Unternehmen schließt einen Werkvertrag: Zahlungsbedingungen sind 10 % bei Vertragsschluss, weitere 40 % während der Produktion, 40 % bei Fertigstellung und Abnahme, die letzten 10 % bei Ablauf der Garantie. Das Unternehmen hat das Recht, sofern der Kunde den Vertrag kündigt, die Zahlungen einzubehalten. Ein darüber hinaus gehender Zahlungsanspruch besteht nicht.

Lösung:

Das Ansatzkriterium des IFRS 15.35(c) ist hier nicht erfüllt, da das Unternehmen keinen Anspruch auf Erstattung der bislang angefallenen Kosten hat. Es handelt sich lediglich um einen Anspruch auf Einbehalt der erhaltenen Abschlagszahlungen. Somit hat die Umsatzrealisation zum Zeitpunkt der Erfüllung der Leistungsverpflichtung zu erfolgen.

Gegenüber den bisherigen Regelungen zur Umsatzrealisierung bei Fertigungsaufträgen nach IAS 11 ist damit der Vergütungsanspruch inkl. Gewinnzuschlag bei (hypothetischer) Kündigung durch den Kunden eine zusätzliche Voraussetzung für eine zeitanteilige Umsatzrealisierung. Dafür sind neben den spezifischen vertraglichen auch die allgemeinen gesetzlichen Regelungen zu betrachten. Das oben angeführte Beispiel zeigt, dass künftig bei kundenspezifischen Aufträgen, bei denen der Leistende nicht jederzeit über einen durchsetzbaren Anspruch auf Vergütung der erbrachten (Teil-)Leistungen verfügt, eine Umsatzrealisation nicht mehr über einen Zeitraum erfolgen kann.

4.7.2.2 Die Bewertung von Leistungsverpflichtungen, die über einen Zeitraum erfüllt werden

Sofern eine Leistungsverpflichtung über einen Zeitraum erfüllt wird, hat die Erlösrealisierung nach dem Fertigstellungsgrad (*progress towards complete satisfaction*) zu erfolgen. Dem Grunde nach wird die bisher unter IAS 11 bekannte *percentage-of-completion* Methode somit beibehalten. **IFRS 15.39**

Zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades ist eine einheitliche Methodik zu wählen und diese stetig auch für ähnliche Leistungsverpflichtungen anzuwenden. Es ist jene Methodik zur Umsatzrealisation anzuwenden, die die kontinuierliche Übertragung des Nutzens am besten abbildet. **IFRS 15.40**

Entscheidende Voraussetzung für die Umsatzrealisation nach Leistungsfortschritt ist, dass der Leistungsfortschritt verlässlich gemessen werden kann. **IFRS 15.44**

Bestehen Unsicherheiten bei der Schätzung des Leistungsfortschritts bzw. der Bemessung der Leistungsverpflichtung, dann sind, sofern die angefallenen Kosten wahrscheinlich einbringbar sind, die Umsatzerlöse nur in Höhe der angefallenen Auftragskosten zu realisieren. Wenn die Unsicherheit beseitigt wird, sind die verbleibenden Umsatzerlöse zu realisieren. **In der Praxis** wird daher die zeitraumbezogene Umsatzrealisation nach dem Leistungsfortschritt mit der entsprechenden Marge erst ab einem bestimmten Fertigstellungsgrad angewendet werden. **IFRS 15.45**

Zur Bemessung des Fertigstellungsgrades sind entweder die sog. *output*- (Appendix B B15 bis B17) oder die *input*- (Appendix B B18 bis B19) orientierten Methoden, welche bereits in IAS 11 angeführt waren, anzuwenden. **IFRS 15.41**
IFRS 15.App. B14-B19

Die *output*-orientierten Methoden umfassen als Umsatzrealisation das Verhältnis des Wertes, der bereits an den Kunden übertragenen Leistungen zu dem Wert der Gesamtleistung. Hierunter ist die Umsatzrealisation u.a. auf Basis der produzierten oder gelieferten Leistung, erreichter Meilensteine, Abnahme erbrachter Leistungen zu zählen. Die *output* basierten Verfahren weisen in der Praxis jedoch regelmäßige Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Werte und teils unverhält- **IFRS 15.App. B15-B17**

nismäßig hohen Kosten bei der Wertermittlung auf. Somit kommen in der Regel *input*-orientierte Methoden zur Anwendung.

IFRS 15.App.B18 Bei *input*-orientierten Methoden wird der Fertigstellungsgrad anhand des Verhältnisses der angefallenen Auftragskosten zu den erwarteten Gesamtkosten ermittelt (*cost-to-cost*-Methode). Alternativ kann statt der Kosten eine andere geeignete Größe (z.B. Arbeits- oder Maschinenstunden) herangezogen werden (*effort-expended*-Methode). Grundsätzlich ist bei der Anwendung von *input*-orientierten Methoden zu entscheiden, ob die zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung notwendigen Kosten dem Leistungsfortschritt wirtschaftlich entsprechen.

Inputorientierte Verfahren	Outputorientierte Verfahren
<ul style="list-style-type: none"> • <i>Cost to cost</i>-Methode → Verhältnis der bis zum Stichtag angefallenen (die erbrachte Leistung widerspiegelnden) Kosten zu den geschätzten Gesamtkosten • <i>Effort expended</i>-Methode → Verhältnis der bis zum Stichtag erbrachten Leistung zur Gesamtleistung, jeweils gemessen in Größen wie Arbeitszeit, Maschinenstunden usw. 	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Milestones</i>-Methode → Erreichen vereinbarter Zwischenstufen auf dem Weg zum Endprodukt • <i>Value added</i>-Methode → Vollendung einzelner physischer Teile der Gesamtleistung, z.B. einzelne Stockwerke eines Hochhauses • <i>Units of delivery</i>-Methode/<i>units of work performed</i>-Methode → Anteil der gelieferten Teile oder des fertiggestellten Anteils an der insgesamt geschuldeten Leistung, z.B. Teilstück einer Autobahn

Abbildung 22: Methoden der Auftragskostenermittlung

IFRS 15.App.B19 In Zukunft sind auch nicht installierte Materialien, die sich bereits in der Verfügungsgewalt der Kunden befinden, jedoch nicht abschließend vom Unternehmen installiert wurden, bei der Bilanzierungspraxis zu beachten. Bei der *input*-orientierten Methode entsteht durch diese eine Differenz zwischen der erbrachten Leistung und der Übertragung der Verfügungsgewalt. Diese Diskrepanz wird faktisch durch eine veröffentlichte Ausnahmeregelung überbrückt, wodurch das Verfahren an den tatsächlichen Leistungsfortschritt angepasst wird und die nicht installierten Materialien bei der *input*-orientierten Methode ausgeschlossen werden.

In der Praxis wird der Wahl der Bewertungsmethode somit die zentralste Bedeutung hinzugerechnet. Die Methoden sind in der Bilanzierungspraxis bekannt, da sie bereits in IAS 11 angeführt waren. Bisher erfolgte jedoch die Bewertung von ganzen Verträgen. Aufgrund des eingeführten Mehrkomponentenansatzes in IFRS 15 und der damit verbundenen Identifizierung von einzelnen Leistungsverpflichtungen, erfolgt die Bewertung auf Niveau dieser identifizierten Komponenten, sodass sich der administrative Aufwand für das Unternehmen bedeutend erhöht.

4.7.3 Leistungsverpflichtungen, die zu einem Zeitpunkt erfüllt werden

IFRS 15.38 Sofern die Leistungsverpflichtung mangels Erfüllung der oben genannten Kriterien zur Realisierung einer Leistungsverpflichtung nicht über einen Zeitraum erfolgt, wird die Leistungsverpflichtung zu einem Zeitpunkt erfüllt. Um den