

Die durch die Anwendung des Standards verbundenen:

1. wesentlichen **Ermessensentscheidungen**, wie sich ein Vertrag und dessen Leistungsverpflichtung etc. zusammensetzen, sowie
2. die **Unsicherheiten** bei den Schätzungen⁷² führen zwangsläufig zu einem großen Interpretationsspielraum.

Genau dieser Spielraum ist gem. IFRS 15.110 ff. über die qualitative Offenlegung im Anhang zu beseitigen.

Zudem sind⁷³:

1. die Gesamterlöse in Kategorien aufzugliedern,
2. die Eröffnungs- und Schlussalden der Bestandskonten von Contract-Assets, Contract-Liabilities aufzuführen,
3. spezifische Angaben zu Leistungsverpflichtungen zu tätigen,
4. kontrahierte, aber bis dato unerfüllte Verträge anzugeben,
5. zum Bilanzstichtag (kurz BST) nicht erfüllte Leistungsverpflichtungen kumuliert darzustellen und
6. zum Bilanzstichtag ebenfalls anzugeben, wie hoch die **erwartete Umsatzrealisierung** ist.

Folgende **Angaben** sind zusammenfassend **im Anhang** zu tätigen:

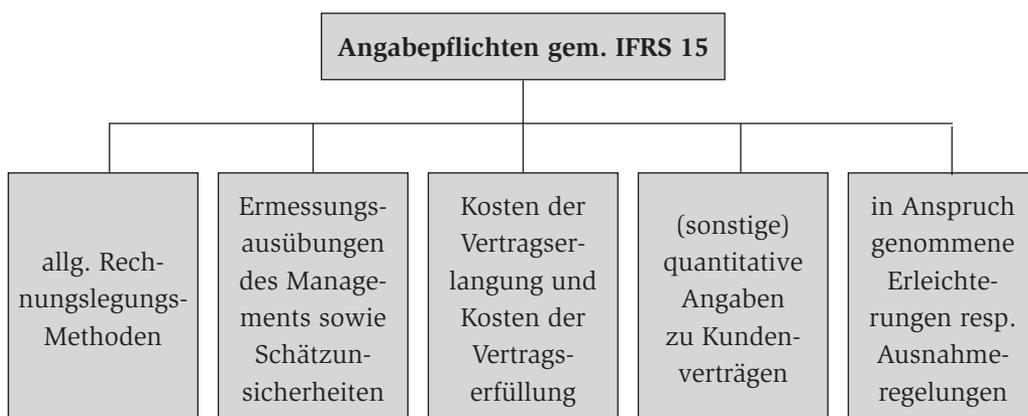


Abbildung 13: Angabepflichten gem. IFRS 15⁷⁴

72 Schätzungen sind u.a. beim Vertragswert, dem sog. Transaktionspreis, sowie einzelner Vertragskomponenten (sog. Einzelveräußerungspreise) vorzunehmen.

73 Gem. IFRS 15.B87 i.V.m. IFRS 15.B88f., IFRS 15.114–120. Auf die Einschränkungen von IFRS 15.121 i.V.m. IFRS 15.B16 wird jedoch nicht weiter eingegangen.

74 In Anlehnung an FINK/PILHOFER/KETTERLE (2015), S. 334.

Die IFRS sehen zur Ableitung von Kundenverträgen und den darin enthaltenen Leistungsverpflichtungen und Transaktionspreisen sowie der sich hieran anschließenden Umsatzrealisierung das sog. **5-Schritte-Modell** vor.

Überblickartig sieht dieses so aus:

1. Identifikation von Kundenverträgen

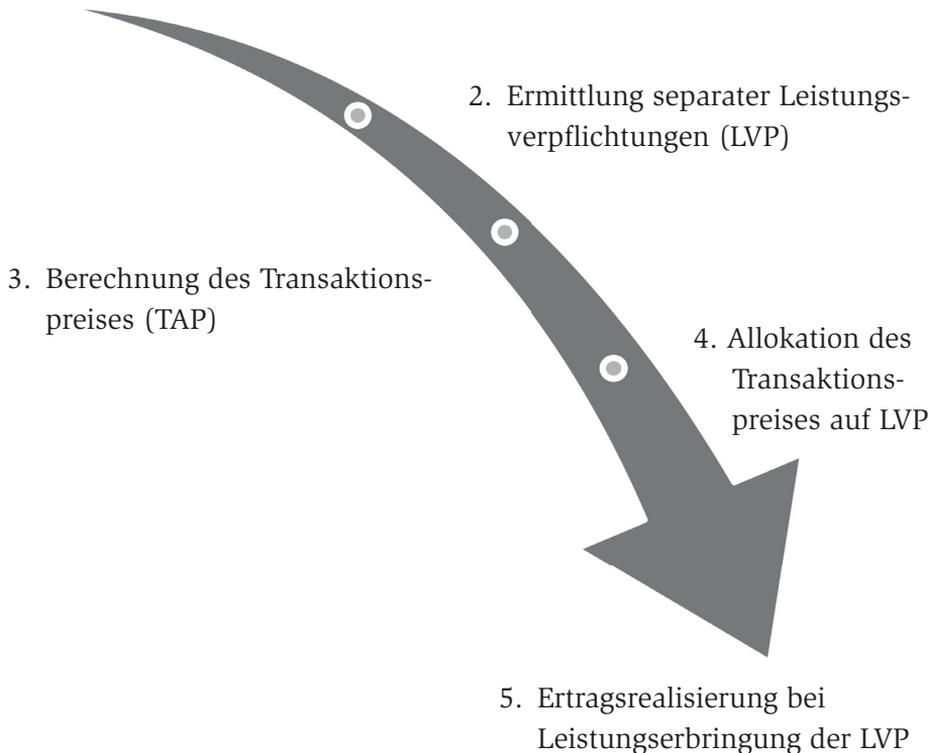


Abbildung 14: Überblick des 5-Schritte-Modells⁷⁵

Das **5-Schritte-Modell** beinhaltet folgende zu durchlaufende Schritte:

1. Identifikation des **Kundenvertrages**, d.h.:
 - a) Vertragsidentifikation,
 - b) Vertragszusammenfassung,
 - c) Vertragsmodifikation;
2. Identifikation **separater Leistungsverpflichtung**,

⁷⁵ Vgl. BÖSSER/GROTE/PILHOFER (2015), S. 52.

- 3. Determination des Vertragstransaktionspreises** (kurz TAP), d.h.:
 - a) Bestimmung des Transaktionspreises,
 - b) Berücksichtigung variabler Entgeltbestandteile und Restriktionen bezüglich deren Einbezugs,
 - c) Behandlung von Finanzierungskomponenten,
 - d) Bewertung von nichtzahlungswirksamen Gegenleistungen,
 - e) Minderung des Transaktionspreises um an Kunden zu zahlende Entgeltbestandteile;
- 4. Aufteilung des Transaktionspreises** auf einzelne Leistungsverpflichtungen des Vertrages, d.h.:
 - a) Eruiieren der Einzelveräußerungspreise (kurz EVP) der vertraglich zugesagten Leistungen (Leistungsversprechen),
 - b) Verteilung von Preisnachlässen auf Leistungsverpflichtung,
 - c) Zuordnung variabler Gegenleistungen auf Leistungsverpflichtung oder Leistungen,
 - d) Berücksichtigung von Änderung des gesamten vertraglichen Transaktionspreis;
- 5. Umsatzrealisierung**, d.h.:
 - a) Ermittlung der Leistungserbringung je Leistungsverpflichtung (Zeitraum- oder Zeitpunktbezug),
 - b) Feststellung des Kontrollübergangs, sowie
 - c) Erhebung des Fertigstellungsgrades.

Auf eine detaillierte Theorie-Betrachtung des 5-Schritte-Modells wird an dieser Stelle verzichtet; nahezu alle Schritte werden aber bei der konkreten Anwendung der IFRS 15 bei der Fallstudie im Kapitel 6.1 ff. erneut detailliert aufgegriffen.

Unter Anwendung dieses 5-Stufen-Konzeptes verändert sich ein Kundenvertrag am alltäglichen Beispiel eines Mobilfunkvertrages mit subventioniertem Smartphone wie folgt:

Transaktionspreis (TAP) des Gesamtvertrages: 1.052 €					
Leistungsverpflichtung (LVP)	Zeitbezug	kontra- hierter Preis	Einzel- veräuße- rungs- preis	Gewich- tung	mit IFRS 15: TAP je LVP
Subventioniertes Smartphone	Einmalig	1 €	500 €	45,87 %	483 €
Telephonie, Basistarif	24 Monate	660 €	390 €	35,78 %	376 €
Internet-Flat	24 Monate	391 €	200 €	18,35 %	193 €
Summe		1.052 €	1.090 €	100,00%	1.052 €

Tabelle 3: Beispiel Vertrag vor und nach IFRS 15

Wie aus der Tabelle ersichtlich wird, weichen die „kontrahierten“ Preise von den „Einzelveräußerungspreisen“ ab: Ein subventioniertes Handy erwirbt man häufig für einen Preis von 1 €, tatsächlich würde das Gerät aber in diesem Fall 500 € kosten, wenn es „einzeln“ und nicht im Zuge eines Vertragsbündels mit anderen Leistungen kontrahiert worden wäre.

Diese **Diskrepanz** wird zumindest **bilanziell korrigiert**, da nun das Verhältnis der Einzelveräußerungspreise auf den Gesamtpreis des Vertrages (Transaktionspreis) bezogen wird und so zu einem realistischen Vertragswert (hier: 483 €) je Leistungsverpflichtung wird.

5.2 Projektsituation

Für Unternehmen, die sich mit der Implementierung bislang wenig auseinander gesetzt haben, soll hier eine Verdichtung anderer Projekte dargestellt werden, um ein Gefühl des Umfangs zu bekommen.

Die Implementierung von IFRS 15 wurde seit Ende 2014 durch mehrere **ineinander greifende Projekte** umgesetzt.

Dem Bereich **Corporate Financial Accounting** kommt hierbei i.d.R. eine **zentrale Funktion** zu, da dieser Rahmenbedingungen für alle Projekte setzt, die internationalen Gesellschaften koordiniert und die anderen Projekte bei deren Umsetzung unterstützt.

Folgende Schritte werden regelmäßig von Corporate Financial Accounting umgesetzt:

1. Verfolgung der **Entwicklung des Standards**, die publiziert worden sind. Neben der Verfolgung von Fachmedien (KoR, Der Betrieb, StuB etc.) waren insbesondere die Verlautbarungen des IASB zu den kommenden Änderungen von Relevanz (Exposure Drafts, etc.).
2. Aufsetzen einer **Projektgruppe zur Vorprüfung** der Auswirkungen auf das Unternehmen.
3. Einrichtung einer **Projektgruppe** mit Fachberatern **zur Umsetzung** von IFRS 15 im Gesamtunternehmen.
4. **Vorbereitung** der lokalen und internationalen **Organisation** auf die zu erwartenden Änderungen mittels Vorstellung und Erläuterung des IFRS 15-Standards und der sich daraus ergebenden Änderungen.
5. **IST-Analyse** und Dokumentation der Umsatzströme.
6. **SOLL-Konzeption**, u.a.:
 - a) Zuordnung der Leistungen zu Leistungsverpflichtung mit Marketing, ggf. Operations Management, Financial Accounting und IT.
 - b) Allokation der Transaktionspreise sowie weitere Schritte zur Erfüllung des 5-Stufen-Modells.
7. **Koordination** der internationalen **Finance- und Controllingorganisationen**, zur Ermittlung von Standardkostensätzen, welche eine prozentuale Aufteilung der Leistungsverpflichtungen in Leistungsversprechen zur Folge hat.
8. **Integration anderer Projekte**, wie z.B. der IT-Projekte zur Umsetzung von IFRS 15:
 - a) Anpassung bestehender IST-Systeme, sowie
 - b) Berücksichtigung bei neu zu erstellenden IT-Systemen (v.a. bei IT-Rollouts im Greenfield-Approach⁷⁶).
9. **Ableitung der Buchungslogik** für die Legung von Umsätzen und Erlösabgrenzungen.
10. **Verfolgen** der Publikation sog. „**Clarifications**“ zu IFRS 15 durch IASB.
11. **Review der „Clarifications“**, um eigene Konzepte zu verifizieren.

⁷⁶ Hierbei wird das IT-System initial aufgebaut, ohne eine bestehende Konfiguration berücksichtigen zu müssen. Bei dieser Implementierung müssen keine Konzessionen auf bereits Bestehendes gemacht werden, sondern es wird das IT-System so geschaffen, wie es nach aktuellem Stand am optimalsten ist. Dieses System wird dann im Zuge des Rollouts in anderen Ländern bereitgestellt.

12. Generierung der Daten für **statistische Umsatzrealisierung** unter IFRS 15 für 2013–2015 für retrospektive Abbildung.
13. Erstellung von **Proforma-Abschlüssen** (Bilanz und GuV) auf Basis der erhobenen statistischen Daten.
14. **Anwendung des Standards**, mit Vorliegen des EU-Endorsements⁷⁷.

5.3 Buchungssätze IFRS 15

Nachstehend soll ein grobes Verständnis der Buchungen unter IFRS 15 vermittelt werden, um zu verdeutlichen, wann – im Falle einer Anzahlung oder im Falle einer Leistungserbringung – eine vertragliche Schuld/Contract-Liability, ein vertraglicher Vermögenswert/Contract-Asset oder eine Kundenforderung gebucht wird.

Eine **Anzahlung** berührt sowohl eine Contract-Liability als auch Kundenforderung; mithin stehen diese buchhalterisch in direktem Zusammenhang.

Eine **unbedingte Anzahlung** würde gebucht:

Kundenforderung AN Vertragliche Schuld (Contract-Liability).

Eine Leistungserbringung nach dieser Anzahlung würde die Contract-Liability entsprechend reduzieren und den Umsatzerlös legen; Buchung: **Contract-Liability AN Umsatzerlöse**. In dem Fallbeispiel wird das Konto „Contract-Assets“ als Unterkonto der „Forderungen LuL“ verwendet, weswegen hierbei folgendermaßen gebucht wird:

1. **Contract-Asset** AN **Umsatzerlöse**
2. **Contract-Liability** AN **Contract-Asset (Saldierung)**

Läge **keine Anzahlung** vor, so würde die Leistungserbringung zu folgenden Buchungen führen:

1. Im Falle eines unbestreitbaren Zahlungsanspruchs:

- a) Bei zuvor aufgebauten Contract-Asset:

Kundenforderung AN **Contract-Asset**

- b) ohne zuvor aufgebaute Contract-Asset:

Kundenforderung AN **Umsatzerlöse**

⁷⁷ Formale Bestätigung, dass der Standard verbindlich für die EU-Länder gilt und anzuwenden ist.