

**VERORDNUNG (EU) 2016/1905 DER KOMMISSION****vom 22. September 2016****zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf den International Financial Reporting Standard 15****(Text von Bedeutung für den EWR)**

DIE EUROPÄISCHE KOMMISSION —

gestützt auf den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union,

gestützt auf die Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards <sup>(1)</sup>, insbesondere auf Artikel 3 Absatz 1,

in Erwägung nachstehender Gründe:

- (1) Mit der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission <sup>(2)</sup> wurden bestimmte internationale Rechnungslegungsstandards und Interpretationen, die am 15. Oktober 2008 vorlagen, in das EU-Recht übernommen.
- (2) Im Mai 2014 hat das International Accounting Standards Board (IASB) einen neuen International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* veröffentlicht. Dieser Standard soll die Erlöserfassung sowie die Vergleichbarkeit der Angaben der Unternehmen zu ihren Erlösen weltweit verbessern.
- (3) Im September 2015 hat das IASB eine Änderung an IFRS 15 veröffentlicht, der zufolge der Zeitpunkt des Inkrafttretens vom 1. Januar 2017 auf den 1. Januar 2018 verschoben wird.
- (4) IFRS 15 enthält Verweise auf IFRS 9, die derzeit nicht angewandt werden können, da IFRS 9 noch nicht von der Union übernommen wurde. Deshalb sollten Verweise auf IFRS 9 im Anhang dieser Verordnung als Verweis auf International Accounting Standard (IAS) 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* gelesen werden.
- (5) Um Kohärenz zwischen den internationalen Rechnungslegungsstandards zu gewährleisten, müssen aufgrund der Annahme von IFRS 15 konsequenterweise auch IFRS 1, 3 und 4, IAS 1, 2, 12, 16, 32, 34, 36, 37, 38, 39 und 40, die Interpretation des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) 12 sowie die Interpretationen des Standing Interpretations Committee (SIC) 27 und 32 geändert werden. Ferner müssen IAS 11 und 18, IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 und SIC 31 konsequenterweise aufgehoben werden.
- (6) Die Europäische Beratergruppe für Rechnungslegung (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) hat bestätigt, dass IFRS 15 die in Artikel 3 Absatz 2 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 genannten Kriterien für eine Übernahme erfüllt.
- (7) Die Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 sollte daher entsprechend geändert werden.
- (8) Die in der vorliegenden Verordnung vorgesehenen Maßnahmen stehen mit der Stellungnahme des Regelungsausschusses für Rechnungslegung in Einklang —

<sup>(1)</sup> ABl. L 243 vom 11.9.2002, S. 1.

<sup>(2)</sup> Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission vom 3. November 2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates (ABl. L 320 vom 29.11.2008, S. 1).

HAT FOLGENDE VERORDNUNG ERLASSEN:

#### Artikel 1

1. Der Anhang der Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 wird wie folgt geändert:
  - a) International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wird gemäß dem Anhang dieser Verordnung eingefügt;
  - b) IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards*, IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*, IFRS 4 *Versicherungsverträge*, International Accounting Standard (IAS) 1 *Darstellung des Abschlusses*, IAS 2 *Vorräte*, IAS 12 *Ertragsteuern*, IAS 16 *Sachanlagen*, IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung*, IAS 34 *Zwischenberichterstattung*, IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten*, IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*, IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*, IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*, IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien*, die Interpretation des International Financial Reporting Interpretations Committee IFRIC 12 *Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen*, die Interpretation des Standing Interpretations Committee (SIC) 27 *Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen* und SIC 32 *Immaterielle Vermögenswerte — Kosten von Internetseiten* werden im Einklang mit IFRS 15 gemäß dem Anhang dieser Verordnung geändert;
  - c) IAS 11 *Fertigungsaufträge*, IAS 18 *Umsatzerlöse*, IFRIC 13 *Kundenbindungsprogramme*, IFRIC 15 *Verträge über die Errichtung von Immobilien*, IFRIC 18 *Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden* und SIC-31 *Umsatzerlöse — Tausch von Werbedienstleistungen* werden im Einklang mit IFRS 15 gemäß dem Anhang dieser Verordnung ersetzt.
2. Verweise auf IFRS 9 im Anhang dieser Verordnung sind als Verweise auf IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* zu lesen.

#### Artikel 2

Die Unternehmen wenden die in Artikel 1 Absatz 1 genannten Änderungen spätestens mit Beginn des ersten am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnenden Geschäftsjahres an.

#### Artikel 3

Diese Verordnung tritt am zwanzigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung im *Amtsblatt der Europäischen Union* in Kraft.

Diese Verordnung ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat.

Brüssel, den 22. September 2016

Für die Kommission  
Der Präsident  
Jean-Claude JUNCKER

## ANHANG

**International Financial Reporting Standard 15**

## Erlöse aus Verträgen mit Kunden

**International Financial Reporting Standard 15*****Erlöse aus Verträgen mit Kunden***

## ZIELSETZUNG

1. **In diesem Standard sollen die Grundsätze festgelegt werden, nach denen ein Unternehmen den Abschlussadressaten nützliche Informationen über Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Erlösen und Zahlungsströmen aus einem Vertrag mit einem Kunden zur Verfügung zu stellen hat.**

**Erreichung der Zielsetzung**

2. Das Kernprinzip dieses Standards, mit dem das in Paragraph 1 genannte Ziel erreicht werden soll, besteht darin, dass ein Unternehmen — um die Übertragung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden abzubilden — die Erlöse in Höhe der Gegenleistung erfassen muss, die es im Austausch für diese Güter oder Dienstleistungen voraussichtlich erhalten wird.
3. Bei der Anwendung dieses Standards hat ein Unternehmen den vertraglichen Bestimmungen sowie allen relevanten Fakten und Umständen Rechnung zu tragen. Ein Unternehmen muss diesen Standard auf ähnlich ausgestaltete Verträge und unter ähnlichen Umständen einheitlich anwenden, was auch für den Einsatz etwaiger praktischer Behelfe gilt.
4. Dieser Standard regelt die Bilanzierung eines einzelnen Vertrags mit einem Kunden. Als praktischen Behelf kann ein Unternehmen diesen Standard jedoch auch auf ein Portfolio ähnlich ausgestalteter Verträge (oder *Leistungsverpflichtungen*) anwenden, wenn es nach vernünftigem Ermessen davon ausgehen kann, dass es keine wesentlichen Auswirkungen auf den Abschluss hat, ob es diesen Standard auf das Portfolio oder die einzelnen Verträge (oder *Leistungsverpflichtungen*) innerhalb dieses Portfolios anwendet. Bei der Bilanzierung eines Portfolios hat ein Unternehmen Schätzungen und Annahmen zugrunde zu legen, die die Größe und die Zusammensetzung des Portfolios widerspiegeln.

## ANWENDUNGSBEREICH

5. Ein Unternehmen hat diesen Standard auf alle Verträge mit Kunden anzuwenden, außer auf
  - a) Leasingverträge, die in den Anwendungsbereich von IAS 17 *Leasingverhältnisse* fallen,
  - b) Versicherungsverträge, die in den Anwendungsbereich von IFRS 4 *Versicherungsverträge* fallen,
  - c) Finanzinstrumente und andere vertragliche Rechte oder Verpflichtungen, die in den Anwendungsbereich von IFRS 9 *Finanzinstrumente*, IFRS 10 *Konzernabschlüsse*, IFRS 11 *Gemeinsame Vereinbarungen*, IAS 27 *Einzelabschlüsse* und/oder IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen* fallen, und
  - d) nicht-monetäre Tauschgeschäfte zwischen Unternehmen derselben Sparte, die Verkäufe an Kunden oder potenzielle Kunden erleichtern sollen. Vom Anwendungsbereich dieses Standards ausgenommen wäre beispielsweise ein Vertrag zwischen zwei Ölgesellschaften, die einen Tausch von Rohöl vereinbaren, um die Nachfrage ihrer Kunden an verschiedenen Standorten zeitnah decken zu können.
6. Auf einen Vertrag (bei dem es sich nicht um einen der in Paragraph 5 genannten Verträge handelt) muss ein Unternehmen diesen Standard nur dann anwenden, wenn es sich bei der Vertragspartei um einen Kunden handelt. Ein Kunde ist eine Partei, die mit einem Unternehmen vertraglich vereinbart hat, im Austausch für eine Gegenleistung Güter oder Dienstleistungen aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens zu erhalten. So wäre eine Vertragspartei beispielsweise dann nicht als Kunde zu betrachten, wenn sie mit dem Unternehmen vertraglich die Teilnahme an einer Tätigkeit oder einem Prozess (z. B. die Entwicklung eines Produkts im Rahmen einer Kooperationsvereinbarung) vereinbart hätte, bei der/dem die Vertragsparteien die Risiken und den Nutzen aus dieser Tätigkeit oder diesem Prozess teilen, anstatt ein Produkt aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens zu erhalten.

7. Ein Vertrag mit einem Kunden kann teilweise in den Anwendungsbereich dieses Standards und teilweise in den Anwendungsbereich anderer, in Paragraph 5 aufgeführter Standards fallen.
  - a) Enthalten die anderen Standards Vorgaben zur Separierung und/oder erstmaligen Bewertung eines oder mehrerer Vertragsteile, so hat das Unternehmen zuerst die Separierungs- und/oder Bewertungsvorschriften dieser Standards anzuwenden. Das Unternehmen hat vom *Transaktionspreis* den Betrag des Vertragsteils (oder der Vertragsteile) in Abzug zu bringen, der (die) erstmals gemäß anderer Standards bewertet wird (werden), und hat bei der Verteilung des (ggf.) verbleibenden Betrags des Transaktionspreises auf die einzelnen in den Anwendungsbereich dieses Standards fallenden Leistungsverpflichtungen sowie auf andere gemäß Paragraph 7(b) ermittelte Vertragsteile die Paragraphen 73-86 anzuwenden.
  - b) Enthalten die anderen Standards keine Vorgaben zur Separierung und/oder erstmaligen Bewertung eines oder mehrerer Vertragsteile, so hat das Unternehmen zur Separierung und/oder erstmaligen Bewertung des Vertragsteils (oder der Vertragsteile) den vorliegenden Standard anzuwenden.
8. Dieser Standard regelt die Bilanzierung der zusätzlichen Kosten, die einem Unternehmen im Zusammenhang mit der Anbahnung und Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden entstehen und die nicht in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fallen (siehe Paragraphen 91–104). Ein Unternehmen hat diese Paragraphen nur auf Kosten anzuwenden, die im Zusammenhang mit einem in den Anwendungsbereich dieses Standards fallenden Vertrags (oder Teil eines Vertrags) mit einem Kunden angefallen sind.

## ERFASSUNG

**Identifizierung des Vertrags**

9. **Ein Unternehmen darf einen in den Anwendungsbereich dieses Standards fallenden Vertrag mit einem Kunden nur bilanziell erfassen, wenn alle folgenden Kriterien erfüllt sind:**
  - a) **die Vertragsparteien haben dem Vertrag (schriftlich, mündlich oder gemäß anderer Geschäftsgepflogenheiten) zugestimmt und zugesagt, ihre vertraglichen Pflichten zu erfüllen;**
  - b) **das Unternehmen kann für jede Vertragspartei feststellen, welche Rechte diese hinsichtlich der zu übertragenden Güter oder Dienstleistungen besitzt;**
  - c) **das Unternehmen kann die Zahlungsbedingungen für die zu übertragenden Güter oder Dienstleistungen feststellen;**
  - d) **der Vertrag hat wirtschaftliche Substanz (d. h. das Risiko, der Zeitpunkt oder die Höhe der künftigen Zahlungsströme des Unternehmens wird sich infolge des Vertrags voraussichtlich ändern); und**
  - e) **das Unternehmen wird die Gegenleistung, auf die es im Austausch für die auf den Kunden zu übertragenden Güter oder Dienstleistungen Anspruch hat, wahrscheinlich erhalten. Bei der Bewertung, ob der Erhalt einer Gegenleistung wahrscheinlich ist, trägt das Unternehmen ausschließlich der Fähigkeit und Absicht des Kunden zur Zahlung des entsprechenden Betrags bei Fälligkeit Rechnung. Bei variabler Gegenleistung kann der Betrag, der dem Unternehmen als Gegenleistung zusteht, auch niedriger sein als der im Vertrag angegebene Preis, da das Unternehmen dem Kunden einen Preisnachlass gewähren kann (siehe Paragraph 52).**
10. Ein Vertrag ist eine Vereinbarung zwischen zwei oder mehr Parteien, die durchsetzbare Rechte und Pflichten begründet. Die Durchsetzbarkeit vertraglicher Rechte und Pflichten ist eine Rechtsfrage. Verträge können schriftlich oder mündlich geschlossen werden oder durch die Geschäftsgepflogenheiten eines Unternehmens impliziert sein. Gepflogenheiten und Verfahren für den Abschluss von Verträgen mit Kunden sind von Rechtsraum zu Rechtsraum, Branche zu Branche und Unternehmen zu Unternehmen unterschiedlich. Selbst innerhalb eines Unternehmens können sie variieren (und beispielsweise von der Kundenkategorie oder der Art der zugesagten Güter oder Dienstleistungen abhängen). Wenn ein Unternehmen bestimmt, ob und wann eine Vereinbarung mit einem Kunden durchsetzbare Rechte und Pflichten begründet, muss es diese Gepflogenheiten und Verfahren berücksichtigen.
11. Einige Verträge mit Kunden haben möglicherweise keine feste Laufzeit und können von beiden Seiten jederzeit gekündigt oder geändert werden. Andere Verträge verlängern sich möglicherweise automatisch in den im Vertrag festgelegten Abständen. Ein Unternehmen hat diesen Standard auf die Laufzeit des Vertrags (d. h. den Vertragszeitraum) anzuwenden, während der die Vertragsparteien durchsetzbare Rechte und Pflichten besitzen.

12. Für die Zwecke der Anwendung dieses Standards liegt kein Vertrag vor, wenn jede Vertragspartei das Recht hat, den noch von keiner Seite erfüllten Vertrag ohne Entschädigung der anderen Seite (oder Seiten) einseitig zu kündigen. Ein Vertrag ist dann als von keiner Seite erfüllt zu betrachten, wenn beide folgenden Kriterien erfüllt sind:
  - a) das Unternehmen hat etwaig zugesagte Güter oder Dienstleistungen noch nicht auf den Kunden übertragen; und
  - b) das Unternehmen hat eine Gegenleistung für zugesagte Güter oder Dienstleistungen weder erhalten noch ein Anrecht darauf.
13. Erfüllt ein Vertrag mit einem Kunden bei Vertragsabschluss die in Paragraph 9 genannten Kriterien, so muss ein Unternehmen nicht erneut beurteilen, ob diese Kriterien erfüllt sind, es sei denn, es gibt einen Hinweis darauf, dass bei Fakten und Umständen eine signifikante Änderung eingetreten ist. Wenn sich beispielsweise die Fähigkeit eines Kunden zur Zahlung der Gegenleistung signifikant verschlechtert, müsste das Unternehmen erneut beurteilen, ob der Erhalt der Gegenleistung, die ihm im Austausch für die noch auf den Kunden zu übertragenden Güter oder Dienstleistungen zusteht, wahrscheinlich ist.
14. Wenn ein Vertrag mit einem Kunden die in Paragraph 9 genannten Kriterien nicht erfüllt, muss das Unternehmen kontinuierlich prüfen, ob diese Kriterien zu einem späteren Zeitpunkt erfüllt sind.
15. Wenn ein Vertrag mit einem Kunden die in Paragraph 9 genannten Kriterien nicht erfüllt und ein Unternehmen von dem Kunden eine Gegenleistung erhält, darf es die erhaltene Gegenleistung nur dann als Erlös erfassen, wenn
  - a) das Unternehmen keine Güter oder Dienstleistungen mehr auf den Kunden übertragen muss und die gesamte oder die im Wesentlichen gesamte vom Kunden zugesagte Gegenleistung erhalten hat und diese nicht zurückerstattet werden muss, oder
  - b) der Vertrag beendet wurde und die vom Kunden erhaltene Gegenleistung nicht zurückerstattet werden muss.
16. Ein Unternehmen hat die von einem Kunden erhaltene Gegenleistung als Verbindlichkeit zu erfassen, bis einer der in Paragraph 15 genannten Fälle eintritt oder die in Paragraph 9 genannten Kriterien anschließend erfüllt sind (siehe Paragraph 14). Je nach Fakten und Umständen im Zusammenhang mit dem Vertrag stellt die erfasste Verbindlichkeit die Verpflichtung des Unternehmens dar, entweder künftig Güter oder Dienstleistungen zu übertragen oder die erhaltene Gegenleistung zurückzuerstatten. In beiden Fällen ist die Verbindlichkeit mit der vom Kunden erhaltenen Gegenleistung anzusetzen.

### **Zusammenfassung von Verträgen**

17. Ein Unternehmen hat zwei oder mehr Verträge, die gleichzeitig oder in geringem Zeitabstand mit ein und demselben Kunden (oder diesem nahestehenden Unternehmen und Personen) geschlossen werden, zusammenzufassen und als einen einzigen Vertrag zu bilanzieren, wenn mindestens eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:
  - a) die Verträge werden als Paket mit einem einzigen wirtschaftlichen Zweck ausgehandelt;
  - b) die Höhe der in einem Vertrag zugesagten Gegenleistung hängt vom Preis oder von der Erfüllung des anderen Vertrags ab; oder
  - c) die in den Verträgen zugesagten Güter oder Dienstleistungen (oder einige der in den Verträgen jeweils zugesagten Güter oder Dienstleistungen) stellen gemäß den Paragraphen 22–30 eine einzige Leistungsverpflichtung dar.

### **Vertragsänderungen**

18. Eine Vertragsänderung ist eine Änderung des Vertragsumfangs und/oder -preises, der alle Vertragsparteien zustimmen. In einigen Branchen und Rechtsräumen werden Vertragsänderungen auch als Änderungsauftrag, Variation oder Ergänzung bezeichnet. Eine Vertragsänderung liegt vor, wenn die Vertragsparteien einer Änderung zustimmen, mit der entweder neue durchsetzbare Rechte und Verpflichtungen der Vertragsparteien begründet oder die bestehenden abgeändert werden. Die Zustimmung zu einer Vertragsänderung kann schriftlich oder mündlich erfolgen oder durch die Geschäftsgepflogenheiten des Unternehmens impliziert sein. Haben die Vertragsparteien einer Vertragsänderung nicht zugestimmt, hat das Unternehmen diesen Standard so lange weiter auf den bestehenden Vertrag anzuwenden, bis der Vertragsänderung zugestimmt wurde.

19. Eine Vertragsänderung kann selbst dann vorliegen, wenn die Vertragsparteien über Umfang und/oder Preis der Änderung uneinig sind oder einer Änderung des Vertragsumfangs zwar zugestimmt, die entsprechende Preisänderung aber noch nicht festgelegt haben. Wenn ein Unternehmen bestimmt, ob die durch eine Änderung begründeten oder geänderten Rechte und Pflichten durchsetzbar sind, hat es allen maßgeblichen Fakten und Umständen, einschließlich der Vertragsbedingungen und anderer Nachweise Rechnung zu tragen. Haben die Vertragsparteien einer Änderung des Vertragsumfangs zugestimmt, die entsprechende Preisänderung aber noch nicht festgelegt, hat das Unternehmen die durch die Änderung bedingte Änderung des Transaktionspreises gemäß den Paragraphen 50-54 (Schätzung der variablen Gegenleistung) und den Paragraphen 56-58 (Begrenzung der Schätzung variabler Gegenleistungen) zu schätzen.
20. Ein Unternehmen hat eine Vertragsänderung als separaten Vertrag zu bilanzieren, wenn beide folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:
- a) der Vertragsumfang nimmt zu, da die vertraglichen Zusagen um eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen (im Sinne der Paragraphen 26-30) erweitert werden; und
  - b) der vertraglich vereinbarte Preis erhöht sich um die Gegenleistung, die dem *Einzelveräußerungspreis* des Unternehmens für die zugesagten zusätzlichen Güter oder Dienstleistungen entspricht unter Berücksichtigung entsprechender Anpassungen dieses Preises aufgrund der Fakten und Umstände des jeweiligen Vertrags. So kann ein Unternehmen einem Kunden beispielsweise einen Preisnachlass für zusätzliche Güter oder Dienstleistungen gewähren und den Einzelveräußerungspreis entsprechend anpassen, weil dem Unternehmen keine vertriebspezifischen Kosten entstehen, die beim Verkauf ähnlicher Güter oder Dienstleistungen an einen Neukunden anfallen würden.
21. Wird eine Vertragsänderung nicht als separater Vertrag gemäß Paragraph 20 bilanziert, hat das Unternehmen die zum Zeitpunkt der Vertragsänderung noch nicht übertragenen zugesagten Güter oder Dienstleistungen (d. h. die noch ausstehenden zugesagten Güter oder Dienstleistungen) auf eine der folgenden Arten zu erfassen:
- a) Sind die noch ausstehenden Güter oder Dienstleistungen von den Gütern oder Dienstleistungen abgrenzbar, die am oder vor dem Tag der Vertragsänderung übertragen worden sind, hat es die Vertragsänderung als Beendigung des bestehenden und Begründung eines neuen Vertrags zu erfassen. Die Höhe der Gegenleistung, die den noch ausstehenden Leistungsverpflichtungen (oder den noch ausstehenden eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen in einer einzigen Leistungsverpflichtung gemäß Paragraph 22(b) zugeordnet wird, ist die Summe aus:
    - i) der vom Kunden zugesagten Gegenleistung (einschließlich der vom Kunden bereits erhaltenen Beträge), die bei der Schätzung des Transaktionspreises berücksichtigt wurde und nicht als Erlös erfasst worden ist; und
    - ii) der im Rahmen der Vertragsänderung zugesagten Gegenleistung.
  - b) Sind die noch ausstehenden Güter oder Dienstleistungen nicht eigenständig abgrenzbar und deshalb einer einzigen Leistungsverpflichtung zuzurechnen, die zum Zeitpunkt der Vertragsänderung zum Teil erfüllt ist, hat das Unternehmen die Vertragsänderung so zu erfassen als wäre sie Bestandteil des bestehenden Vertrags. Die Auswirkung der Vertragsänderung auf den Transaktionspreis und den vom Unternehmen im Hinblick auf die vollständige Erfüllung einer Leistungsverpflichtung gemessenen Leistungsfortschritt wird als Erlösanpassung (d. h. entweder als Erhöhung oder als Verringerung des Erlöses) zum Zeitpunkt der Vertragsänderung erfasst (d. h. die Erlösanpassung erfolgt insoweit auf kumulierter Basis).
  - c) Sind die noch ausstehenden Güter oder Dienstleistungen eine Kombination aus den unter a und b genannten, hat das Unternehmen die Auswirkungen der Änderung auf die noch nicht erfüllten (oder teilweise erfüllten) Leistungsverpflichtungen des geänderten Vertrags gemäß den Zielsetzungen dieses Paragraphen zu bilanzieren.

### **Identifizierung der Leistungsverpflichtungen**

22. Bei Vertragsabschluss hat ein Unternehmen die in einem Vertrag mit einem Kunden zugesagten Güter oder Dienstleistungen zu prüfen und jede Zusage, auf den Kunden Folgendes zu übertragen, als Leistungsverpflichtung zu identifizieren:
- a) ein eigenständig abgrenzbares Gut oder eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung (oder ein eigenständig abgrenzbares Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen); oder
  - b) eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen, die im Wesentlichen gleich sind und nach dem gleichen Muster auf den Kunden übertragen werden (siehe Paragraph 23).

23. Eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen wird dann nach dem gleichen Muster auf den Kunden übertragen, wenn beide folgenden Kriterien erfüllt sind:
- jedes eigenständig abgrenzbare Gut oder jede eigenständig abgrenzbare Dienstleistung der Reihe, deren Übertragung auf den Kunden das Unternehmen zugesagt hat, erfüllt die in Paragraph 35 genannten Kriterien für eine über einen bestimmten Zeitraum zu erfüllende Leistungsverpflichtung; und
  - gemäß den Paragraphen 39–40 werden die Fortschritte, die das Unternehmen bis zur vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung erzielt, jedes eigenständig abgrenzbare Gut oder jede eigenständig abgrenzbare Dienstleistung in der Reihe auf den Kunden zu übertragen, nach der gleichen Methode gemessen.

*In Verträgen mit Kunden enthaltene Zusagen*

24. Im Allgemeinen werden die Güter oder Dienstleistungen, deren Übertragung auf den Kunden das Unternehmen zusagt, im Vertrag mit dem Kunden ausdrücklich aufgeführt. Dennoch müssen die in einem Vertrag mit einem Kunden identifizierten Leistungsverpflichtungen nicht auf die in diesem Vertrag ausdrücklich genannten Güter oder Dienstleistungen beschränkt sein. Dies ist darin begründet, dass ein Vertrag mit einem Kunden Zusagen enthalten kann, die aufgrund von Geschäftsgepflogenheiten, veröffentlichten Leitlinien oder spezifischen Aussagen eines Unternehmens beim Kunden zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses implizit die gerechtfertigte Erwartung wecken, dass das Unternehmen ein Gut oder eine Dienstleistung auf den Kunden überträgt.
25. Leistungsverpflichtungen umfassen keine für die Vertragserfüllung vom Unternehmen zwingend durchzuführenden Aktivitäten, sofern sie nicht in der Übertragung eines Guts oder einer Dienstleistung auf den Kunden bestehen. So kann es beispielsweise vorkommen, dass ein Dienstleister zur Begründung eines Vertrags verschiedene Verwaltungsaufgaben ausführen muss. Bei der Ausführung dieser Aufgaben wird keine Dienstleistung auf den Kunden übertragen. Somit stellen diese Aktivitäten zur Begründung eines Vertrags keine Leistungsverpflichtung dar.

*Eigenständig abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen*

26. Je nach Vertrag können zugesagte Güter oder Dienstleistungen u. a. Folgendes umfassen:
- den Verkauf der von einem Unternehmen produzierten Güter (z. B. Bestände eines Fertigungsunternehmens);
  - den Weiterverkauf von Gütern, die ein Unternehmen erworben hat (z. B. Ware eines Einzelhändlers);
  - den Weiterverkauf von Rechten an Gütern oder Dienstleistungen, die ein Unternehmen erworben hat (wie den Weiterverkauf eines Tickets durch ein als Prinzipal agierendes Unternehmen; siehe hierzu die Paragraphen B34-B38);
  - die Ausführung einer vertraglich vereinbarten Aufgabe (bzw. vertraglich vereinbarter Aufgaben) für einen Kunden;
  - die Zusage, laufend für die Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen bereitzustehen (Beispiel: nicht spezifizierte Software-Aktualisierungen, die vorgenommen werden, sofern und sobald sie verfügbar sind) oder Güter oder Dienstleistungen für einen Kunden bereitzuhalten, der diese nutzen kann, wie und wann er möchte;
  - das Erbringen einer Dienstleistung für einen Dritten, mit der die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf einen Kunden herbeigeführt wird (wie eine Tätigkeit als Agent für einen Dritten, siehe hierzu die Paragraphen B34-B38);
  - die Gewährung von Rechten an in der Zukunft bereitzustellenden Gütern oder Dienstleistungen, die ein Kunde weiterveräußern oder wiederum seinem Kunden bereitstellen kann (beispielsweise ein Unternehmen, das ein Produkt an einen Einzelhändler verkauft, sagt zu, ein weiteres Gut oder eine weitere Dienstleistung auf eine Person zu übertragen, die das Produkt vom Einzelhändler erwirbt);
  - den Bau, die Herstellung oder die Entwicklung eines Vermögenswerts im Auftrag eines Kunden;
  - die Gewährung von Lizenzen (siehe Paragraphen B52-B63); und
  - die Gewährung von Optionen zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen (wenn diese Optionen dem Kunden ein wesentliches Recht verschaffen; siehe hierzu die Paragraphen B39-B43).
27. Ein einem Kunden zugesagtes Gut oder eine einem Kunden zugesagte Dienstleistung ist dann eigenständig abgrenzbar, wenn beide folgenden Kriterien erfüllt sind:
- der Kunde kann aus dem Gut oder der Dienstleistung entweder gesondert oder zusammen mit anderen, für ihn jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen ziehen (d. h., das Gut oder die Dienstleistung kann eigenständig abgegrenzt werden); und

- b) die Zusage des Unternehmens, das Gut oder die Dienstleistung auf den Kunden zu übertragen, ist von anderen Zusagen aus dem Vertrag trennbar (d. h., das Gut oder die Dienstleistung ist im Vertragskontext eigenständig abgrenzbar).
28. Ein Kunde kann aus einem Gut oder einer Dienstleistung einen Nutzen gemäß Paragraph 27(a) ziehen, wenn das Gut oder die Dienstleistung genutzt, verbraucht, für mehr als den Schrottwert veräußert oder auf andere Weise, die einen wirtschaftlichen Nutzen erzeugt, gehalten werden kann. Bei einigen Gütern oder Dienstleistungen kann der Kunde aus den Gütern oder Dienstleistungen selbst einen Nutzen ziehen. Bei anderen Gütern oder Dienstleistungen kann der Kunde aus den Gütern oder Dienstleistungen nur in Verbindung mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen ziehen. Eine jederzeit verfügbare Ressource ist ein Gut oder eine Dienstleistung, das oder die (vom Unternehmen oder einem anderen Unternehmen) separat veräußert wird, oder eine Ressource, die der Kunde bereits vom Unternehmen (einschließlich Gütern oder Dienstleistungen, die das Unternehmen im Rahmen des Vertrags bereits auf den Kunden übertragen hat) oder aus anderen Transaktionen oder Ereignissen erhalten hat. Dass der Kunde aus den Gütern oder Dienstleistungen selbst oder aus den Gütern oder Dienstleistungen in Verbindung mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen ziehen kann, kann durch verschiedene Faktoren nachgewiesen werden. So deutet beispielsweise der Umstand, dass ein Unternehmen ein Gut oder eine Dienstleistung regelmäßig separat veräußert, darauf hin, dass der Kunde aus diesem Gut bzw. dieser Dienstleistung entweder einzeln oder in Verbindung mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen einen Nutzen ziehen kann.
29. U. a. deuten folgende Faktoren darauf hin, dass die Zusage eines Unternehmens, ein Gut oder eine Dienstleistung auf einen Kunden zu übertragen, (nach Paragraph 27(b)) trennbar ist:
- a) Das Unternehmen erbringt keine signifikante Integrationsleistung, um das Gut oder die Dienstleistung mit anderen vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen zu einem Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen zusammenzufassen, damit das mit dem Kunden vertraglich vereinbarte kombinierte Endergebnis erzielt wird. Das heißt, das Unternehmen nutzt das Gut oder die Dienstleistung nicht zur Herstellung oder Lieferung des vom Kunden gewünschten kombinierten Endergebnisses.
- b) Das Gut oder die Dienstleistung führt zu keiner signifikanten Änderung oder Anpassung einer anderen vertraglich zugesagten Ware oder Dienstleistung.
- c) Das Gut oder die Dienstleistung ist weder in hohem Maße von anderen vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abhängig noch mit diesen eng verbunden. So könnte beispielsweise der Umstand, dass ein Kunde sich dafür entscheiden könnte, das Gut oder die Dienstleistung nicht zu erwerben, ohne dass dies die anderen vertraglich zugesagten Gütern oder Dienstleistungen signifikant beeinflusst, darauf hindeuten, dass das Gut oder die Dienstleistung weder in hohem Maße von den zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abhängig noch eng mit ihnen verbunden ist.
30. Ist ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung nicht eigenständig abgrenzbar, hat das Unternehmen diese so lange mit anderen zugesagten Gütern oder Dienstleistungen zu kombinieren, bis ein eigenständig abgrenzbares Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen entsteht. In einigen Fällen führt dies dazu, dass das Unternehmen alle in einem Vertrag zugesagten Gütern oder Dienstleistungen als eine einzige Leistungsverpflichtung bilanziert.

### **Erfüllung der Leistungsverpflichtungen**

31. **Ein Unternehmen hat einen Erlös zu erfassen, wenn es durch Übertragung eines zugesagten Guts oder einer zugesagten Dienstleistung (d. h. eines Vermögenswerts) auf einen Kunden eine Leistungsverpflichtung erfüllt. Als übertragen gilt ein Vermögenswert dann, wenn der Kunde die Verfügungsgewalt über diesen Vermögenswert erlangt.**
32. Für jede gemäß den Paragraphen 22–30 identifizierte Leistungsverpflichtung hat ein Unternehmen bei Vertragsbeginn zu bestimmen, ob es diese (gemäß den Paragraphen 35–37) über einen bestimmten Zeitraum oder (gemäß Paragraph 38) zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllen wird. Kommt ein Unternehmen einer Leistungsverpflichtung nicht über einen bestimmten Zeitraum nach, wird sie zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt.
33. Güter und Dienstleistungen sind Vermögenswerte, auch wenn (wie bei vielen Dienstleistungen der Fall) nur vorübergehend bei Erhalt und Nutzung. Unter Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert ist die Fähigkeit zu verstehen, seine Nutzung zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus ihm zu ziehen. Dies schließt auch die Fähigkeit ein, andere Unternehmen daran zu hindern, seine Nutzung zu bestimmen und Nutzen aus ihm zu ziehen. Der Nutzen eines Vermögenswerts besteht in den potenziellen Zahlungsströmen (Zuflüsse oder verminderte Abflüsse), die ein Unternehmen auf verschiedenste Weise direkt oder indirekt erhalten kann, u. a. indem es
- a) den Vermögenswert zur Erzeugung von Gütern oder Erbringung von Dienstleistungen (inklusive öffentlicher Dienstleistungen) nutzt;
- b) den Vermögenswert zur Aufwertung anderer Vermögenswerte nutzt;



- c) den Vermögenswert zur Begleichung von Verbindlichkeiten oder Verringerung von Aufwendungen nutzt;
  - d) den Vermögenswert veräußert oder tauscht;
  - e) den Vermögenswert zur Besicherung eines Darlehens verpfändet; und
  - f) den Vermögenswert hält.
34. Bei der Bewertung, ob ein Kunde die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert erhält, hat ein Unternehmen jede etwaige Rückkaufvereinbarung zu berücksichtigen (siehe Paragraphen B64–B76).

*Leistungsverpflichtungen, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden*

35. Ein Unternehmen überträgt die Verfügungsgewalt über ein Gut oder eine Dienstleistung über einen bestimmten Zeitraum, erfüllt somit eine Leistungsverpflichtung und erfasst den Erlös über einen bestimmten Zeitraum, wenn eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:
- a) dem Kunden fließt der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zu und er nutzt gleichzeitig die Leistung, während diese erbracht wird (siehe Paragraphen B3 und B4);
  - b) durch die Leistung des Unternehmens wird ein Vermögenswert erstellt oder verbessert (z. B. unfertige Leistung) und der Kunde erlangt die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert, während dieser erstellt oder verbessert wird (siehe Paragraph B5); oder
  - c) durch die Leistung des Unternehmens wird ein Vermögenswert erstellt, der keine alternativen Nutzungsmöglichkeiten für das Unternehmen aufweist (siehe Paragraph 36), und das Unternehmen hat einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen (siehe Paragraph 37).
36. Ein durch die Leistung eines Unternehmens erstellter Vermögenswert hat keinen alternativen Nutzen für ein Unternehmen, wenn das Unternehmen entweder vertraglichen Beschränkungen unterliegt, die es davon abhalten, den Vermögenswert während seiner Erstellung oder Verbesserung umstandslos für einen alternativen Nutzen zu bestimmen, oder wenn es praktischen Beschränkungen unterliegt, die es davon abhalten, für den Vermögenswert nach seiner Fertigstellung umstandslos einen alternativen Nutzen zu bestimmen. Ob ein Vermögenswert einen alternativen Nutzen für das Unternehmen hat, wird bei Vertragsbeginn beurteilt. Nach Vertragsbeginn darf das Unternehmen die Beurteilung des alternativen Nutzens eines Vermögenswerts nicht aktualisieren, es sei denn, die Vertragsparteien stimmen einer Vertragsänderung, mit der die Leistungsverpflichtung wesentlich geändert wird, zu. Leitlinien für die Beurteilung, ob ein Vermögenswert einen alternativen Nutzen für ein Unternehmen hat, enthalten die Paragraphen B6–B8.
37. Bei der Bewertung, ob es einen Rechtsanspruch auf Erhalt einer Zahlung für die bereits erbrachten Leistungen gemäß Paragraph 35c besitzt, hat ein Unternehmen die Vertragsbedingungen sowie alle etwaigen für den Vertrag geltenden Rechtsvorschriften zu berücksichtigen. Der Anspruch auf Erhalt einer Zahlung für bereits erbrachte Leistungen muss nicht zwingend in einem festen Betrag bestehen. Allerdings muss das Unternehmen für den Fall, dass der Kunde oder eine andere Partei den Vertrag aus anderen Gründen als der Nichterfüllung der vom Unternehmen zugesagten Leistung kündigt, während der Laufzeit des Vertrags jederzeit Anspruch auf einen Betrag haben, der zumindest eine Vergütung für die bereits erbrachten Leistungen darstellt. Die Paragraphen B9–B13 enthalten Leitlinien für die Beurteilung der Frage, ob ein durchsetzbarer Zahlungsanspruch besteht und dieser das Unternehmen tatsächlich berechtigen würde, für die bereits erbrachten Leistungen bezahlt zu werden.

*Leistungsverpflichtungen, die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt werden*

38. Wird eine Leistungsverpflichtung gemäß den Paragraphen 35–37 nicht über einen bestimmten Zeitraum erfüllt, so erfüllt das Unternehmen die Leistungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt. Zur Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem ein Kunde die Verfügungsgewalt über einen zugesagten Vermögenswert erlangt und das Unternehmen eine Leistungsverpflichtung erfüllt, hat das Unternehmen den Vorschriften zur Verfügungsgewalt in den Paragraphen 31–34 Rechnung zu tragen. Zusätzlich dazu hat das Unternehmen u. a. folgende Indikatoren für die Übertragung der Verfügungsgewalt zu berücksichtigen:
- a) Das Unternehmen hat gegenwärtig einen Anspruch auf Erhalt einer Zahlung für den Vermögenswert: Ist ein Kunde gegenwärtig dazu verpflichtet, für einen Vermögenswert zu zahlen, kann dies ein Indikator dafür sein, dass der Kunde im Gegenzug die Fähigkeit erhalten hat, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus dem Vermögenswert zu ziehen.
  - b) Der Kunde hat ein Eigentumsrecht an dem Vermögenswert: Eigentum an einem Vermögenswert kann ein Indikator dafür sein, welche Vertragspartei in der Lage ist, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus dem Vermögenswert zu ziehen oder den Zugang anderer zu diesem Nutzen zu beschränken. Daher kann die Übertragung des Eigentumsrechts an einem Vermögenswert ein Indikator dafür sein, dass der Kunde die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert erlangt hat. Behält ein Unternehmen das Eigentum nur, um sich gegen einen Zahlungsausfall des Kunden abzusichern, hindert dieses Eigentumsrecht des Unternehmens den Kunden nicht daran, die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert zu erlangen.

- c) Das Unternehmen hat den physischen Besitz des Vermögenswerts übertragen: Ist ein Vermögenswert im physischen Besitz des Kunden, kann dies ein Indikator dafür sein, dass der Kunde die Nutzung des Vermögenswerts bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus dem Vermögenswert ziehen oder den Zugang anderer zu diesem Nutzen beschränken kann. Doch muss physischer Besitz nicht immer gleichbedeutend mit Verfügungsgewalt über den Vermögenswert sein. So kann sich der Vermögenswert bei einigen Rückkaufvereinbarungen und Kommissionsgeschäften zwar physisch im Besitz des Kunden befinden, die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert aber beim Unternehmen liegen. Bei sog. Bill-and-hold-Vereinbarungen kann sich der Vermögenswert dagegen physisch im Besitz des Unternehmens befinden, die Verfügungsgewalt aber beim Kunden liegen. Leitlinien für die Bilanzierung von Rückkauf-, Kommissions- und Bill-and-hold-Vereinbarungen enthalten die Paragraphen B64–B76, B77–B78 bzw. B79–B82.
- d) Die mit dem Eigentum an dem Vermögenswert verbundenen signifikanten Risiken und Chancen liegen beim Kunden: Die Übertragung der mit dem Eigentum an dem Vermögenswert verbundenen signifikanten Risiken und Chancen auf den Kunden kann ein Indikator dafür sein, dass der Kunde die Fähigkeit erhalten hat, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus dem Vermögenswert zu ziehen. Bei der Bewertung der mit dem Eigentum an einem zugesagten Vermögenswert verbundenen Risiken und Chancen hat das Unternehmen jedoch jegliche Risiken außer Acht zu lassen, die zusätzlich zu der Verpflichtung zur Übertragung des Vermögenswerts eine separate Leistungsverpflichtung begründen. So kann ein Unternehmen beispielsweise die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert bereits auf einen Kunden übertragen, eine zusätzliche Leistungsverpflichtung, die in der Ausführung von Wartungsarbeiten für den übertragenen Vermögenswert besteht, aber noch nicht erfüllt haben.
- e) Der Kunde hat den Vermögenswert abgenommen: Die Abnahme eines Vermögenswerts durch den Kunden kann ein Indikator dafür sein, dass dieser die Fähigkeit erhalten hat, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus dem Vermögenswert zu ziehen. Zur Einschätzung der Auswirkungen einer im Vertrag enthaltenen Abnahmeklausel auf den Zeitpunkt, zu dem die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert übertragen wird, hat ein Unternehmen den Leitlinien in den Paragraphen B83–B86 Rechnung zu tragen.

*Bestimmung des Leistungsfortschritts gegenüber der vollständigen Erfüllung einer Leistungsverpflichtung*

39. Bei jeder Leistungsverpflichtung, die gemäß den Paragraphen 35–37 über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird, hat ein Unternehmen den über einen bestimmten Zeitraum erzielten Erlös zu erfassen, indem es den Leistungsfortschritt gegenüber der vollständigen Erfüllung dieser Leistungsverpflichtung ermittelt. Bei der Bestimmung des Leistungsfortschritts wird das Ziel verfolgt, die Leistung des Unternehmens bei der Übertragung der Verfügungsgewalt über die einem Kunden zugesagten Güter oder Dienstleistungen darzustellen (d. h. darzustellen, inwieweit das Unternehmen seiner Leistungsverpflichtung nachkommt).
40. Bei jeder Leistungsverpflichtung, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt wird, hat ein Unternehmen den Leistungsfortschritt nach der gleichen Methode zu bestimmen, wobei diese Methode konsistent auf ähnliche Leistungsverpflichtungen und in ähnlichen Umständen anzuwenden ist. Am Ende jeder Berichtsperiode hat ein Unternehmen erneut zu messen, welche Fortschritte es bei einer über einen bestimmten Zeitraum vollständig zu erfüllenden Leistungsverpflichtung erzielt hat.

*Methoden zur Messung des Leistungsfortschritts*

41. Zur Messung des Leistungsfortschritts eignen sich u. a. output- und inputbasierte Methoden. Die Paragraphen B14–B19 enthalten Leitlinien im Hinblick darauf, wie output- und inputbasierte Methoden zur Messung des Fortschritts eines Unternehmens bei der vollständigen Erfüllung einer Leistungsverpflichtung eingesetzt werden können. Wenn ein Unternehmen die zur Fortschrittmessung geeignete Methode bestimmt, hat es der Art des Guts oder der Dienstleistung Rechnung zu tragen, deren Übertragung auf den Kunden es zugesagt hat.
42. Bei der Anwendung einer Methode zur Messung des Leistungsfortschritts hat ein Unternehmen von der Messung des Leistungsfortschritts alle Güter und Dienstleistungen auszunehmen, bei denen es die Verfügungsgewalt nicht auf einen Kunden überträgt. Umgekehrt hat ein Unternehmen in die Messung des Leistungsfortschritts alle Güter und Dienstleistungen einzubeziehen, bei denen es die Verfügungsgewalt bei Erfüllung der betreffenden Leistungsverpflichtung auf einen Kunden überträgt.
43. Da sich Umstände im Laufe der Zeit ändern, hat ein Unternehmen seine Fortschrittmessung an etwaige Änderungen beim Ergebnis der Leistungsverpflichtung anzupassen. Solche Änderungen bei der Messung des Leistungsfortschritts eines Unternehmens sind gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* als Änderung einer Schätzung zu bilanzieren.

*Angemessene Fortschrittsmaße*

44. Ein Unternehmen darf den Erlös einer über einen bestimmten Zeitraum erfüllten Leistungsverpflichtung nur dann erfassen, wenn es seinen Fortschritt im Hinblick auf die vollständige Erfüllung der Leistungsverpflichtung angemessen messen kann. Dies ist nur dann der Fall, wenn das Unternehmen über die für eine geeignete Fortschrittsmessmethode erforderlichen verlässlichen Informationen verfügt.
45. Unter bestimmten Umständen (wie in den frühen Vertragsphasen) kann es einem Unternehmen unmöglich sein, das Ergebnis einer Leistungsverpflichtung angemessen zu bewerten, das Unternehmen aber davon ausgehen, dass es die bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung angefallenen Kosten wieder einbringen kann. In diesem Fall darf das Unternehmen den Erlös nur im Umfang der Kosten erfassen, die bis zu dem Zeitpunkt angefallen sind, zu dem es das Ergebnis der Leistungsverpflichtung angemessen bewerten kann.

## BEWERTUNG

46. **Ist eine Leistungsverpflichtung erfüllt, hat das Unternehmen als Erlös den dieser Leistungsverpflichtung zugeordneten Transaktionspreis zu erfassen (in dem keine gemäß den Paragraphen 56-58 begrenzten Schätzungen variabler Gegenleistungen enthalten sind).**

**Bestimmung des Transaktionspreises**

47. **Bei der Bestimmung des Transaktionspreises hat ein Unternehmen die Vertragsbedingungen und seine Geschäftsgepflogenheiten zu berücksichtigen. Der Transaktionspreis ist die Gegenleistung, die ein Unternehmen im Austausch für die Übertragung zugesagter Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden voraussichtlich erhalten wird. Hiervon ausgenommen sind Beträge, die im Namen Dritter eingezogen werden (z. B. Umsatzsteuer). Die in einem Vertrag mit einem Kunden zugesagte Gegenleistung kann feste oder variable Beträge oder beides enthalten.**
48. Die Art, der Zeitpunkt und die Höhe einer vom Kunden zugesagten Gegenleistung wirkt sich auf die Schätzung des Transaktionspreises aus. Bei der Bestimmung des Transaktionspreises hat ein Unternehmen den Auswirkungen aller folgenden Faktoren Rechnung zu tragen:
- variable Gegenleistungen (siehe Paragraphen 50–55 und 59);
  - Begrenzung der Schätzung variabler Gegenleistungen (siehe Paragraphen 56-58);
  - Bestehen einer signifikanten Finanzierungskomponente im Vertrag (siehe Paragraphen 60-65);
  - nicht zahlungswirksame Gegenleistungen (siehe Paragraphen 66-69); und
  - an einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen (siehe Paragraphen 70-72);
49. Zur Bestimmung des Transaktionspreises hat das Unternehmen davon auszugehen, dass die Güter oder Dienstleistungen wie vertraglich zugesagt auf den Kunden übertragen werden und dass der Vertrag nicht gekündigt, verlängert oder geändert wird.

*Variable Gegenleistung*

50. Enthält eine vertraglich zugesagte Gegenleistung eine variable Komponente, so hat das Unternehmen die Höhe der Gegenleistung, die ihm im Austausch für die Übertragung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden zusteht, zu bestimmen.
51. Die Höhe der Gegenleistung kann aufgrund von Skonti, Rabatten, Rückerstattungen, Gutschriften, Preisnachlässen, Anreizen, Leistungsprämien, Strafzuschlägen o. ä. variieren. Ebenfalls variieren kann die zugesagte Gegenleistung, wenn der Anspruch auf die Gegenleistung vom Eintreten oder Nichteintreten eines künftigen Ereignisses abhängig ist. So wäre eine Gegenleistung zum Beispiel dann variabel, wenn ein Produkt mit Rückgaberecht verkauft wurde oder wenn ein fester Betrag bei Erreichen eines bestimmten Leistungsziels als Leistungsprämie zugesagt wurde.
52. Der variable Charakter der von einem Kunden zugesagten Gegenleistung kann ausdrücklich im Vertrag festgelegt sein. Ebenfalls als variabel ist die Gegenleistung in einem der folgenden Fälle anzusehen:
- Der Kunde hat aufgrund der Geschäftsgepflogenheiten, veröffentlichten Grundsätze oder spezifischen Aussagen des Unternehmens die gerechtfertigte Erwartung, dass das Unternehmen als Gegenleistung einen Betrag akzeptiert, der unter dem im Vertrag genannten Preis liegt. Es wird also davon ausgegangen, dass das Unternehmen einen Preisnachlass anbieten wird. Dieses Angebot wird je nach Land, Branche oder Kunde als Skonto, Rabatt, Rückerstattung oder Gutschrift bezeichnet.
  - Andere Fakten und Umstände deuten darauf hin, dass das Unternehmen bei Abschluss des Vertrags mit dem Kunden beabsichtigt, diesem einen Preisnachlass anzubieten.

53. Die Höhe einer variablen Gegenleistung ist von dem Unternehmen nach einer der beiden folgenden Methoden zu schätzen, je nachdem, welche von beiden das Unternehmen zu diesem Zweck für die beste hält:
- Erwartungswertmethode: Der Erwartungswert ist die Summe der wahrscheinlichkeitsgewichteten Beträge aus einer Vielzahl möglicher Beträge für die Gegenleistung. Hat ein Unternehmen eine große Anzahl ähnlich ausgestalteter Verträge geschlossen, kann der Erwartungswert eine angemessene Schätzung der variablen Gegenleistung darstellen.
  - Wahrscheinlichster Betrag: Der wahrscheinlichste Betrag ist der einzelne Betrag mit der höchsten Eintrittswahrscheinlichkeit aus einer Vielzahl möglicher Gegenleistungen (d. h., das einzige wahrscheinlichste Ergebnis des Vertrags). Der wahrscheinlichste Betrag kann eine angemessene Schätzung der variablen Gegenleistung darstellen, wenn der Vertrag lediglich zwei mögliche Ergebnisse hat (das Unternehmen beispielsweise einen Leistungsbonus erhält oder nicht).
54. Wenn ein Unternehmen die Auswirkungen einer Unsicherheit auf die Höhe der dem Unternehmen zustehenden variablen Gegenleistung schätzt, hat es die gewählte Methode durchgehend auf den gesamten Vertrag anzuwenden. Darüber hinaus hat das Unternehmen alle ihm ohne unangemessenen Aufwand zur Verfügung stehenden Informationen (historische, aktuelle sowie Prognosen) einzubeziehen und eine angemessene Anzahl möglicher Gegenleistungen zu ermitteln. Die Informationen, die ein Unternehmen zur Schätzung der variablen Gegenleistung heranzieht, sollten grundsätzlich den Informationen entsprechen, die das Management des Unternehmens im Rahmen des Angebotsprozesses sowie bei der Festlegung der Preise der zugesagten Güter und Dienstleistungen verwendet.

#### **Rückerstattungsverbindlichkeiten**

55. Eine Rückerstattungsverbindlichkeit ist zu erfassen, wenn ein Unternehmen von einem Kunden eine Gegenleistung erhält und erwartet, dass es dem Kunden diese Gegenleistung ganz oder teilweise zurückerstatten wird. Eine Rückerstattungsverbindlichkeit wird in Höhe der erhaltenen (oder zu erhaltenden) Gegenleistung bewertet, die dem Unternehmen voraussichtlich nicht zusteht (d. h. mit den nicht im Transaktionspreis enthaltenen Beträgen). Die Rückerstattungsverbindlichkeit (und die entsprechende Änderung des Transaktionspreises und damit auch der *Vertragsverbindlichkeit*) ist am Ende jeder Berichtsperiode aufgrund geänderter Umstände zu aktualisieren. Bei der Bilanzierung einer Rückerstattungsverbindlichkeit bei einem Verkauf mit Rückgaberecht hat ein Unternehmen die Leitlinien der Paragraphen B20–B27 anzuwenden.

#### **Begrenzung der Schätzung variabler Gegenleistungen**

56. Ein Unternehmen darf eine gemäß Paragraph 53 geschätzte variable Gegenleistung nur dann ganz oder teilweise in den Transaktionspreis einbeziehen, wenn hochwahrscheinlich ist, dass es bei den erfassten kumulierten Erlösen nicht zu einer signifikanten Stornierung kommt, sobald die Unsicherheit in Verbindung mit der variablen Gegenleistung nicht mehr besteht.
57. Wenn das Unternehmen beurteilt, ob es hochwahrscheinlich ist, dass es bei den erfassten kumulierten Erlösen nicht zu einer signifikanten Stornierung kommt, sobald die Unsicherheit in Verbindung mit der variablen Gegenleistung nicht mehr besteht, hat es sowohl die Wahrscheinlichkeit als auch das Ausmaß der Umsatzstornierung in Betracht zu ziehen. Die Wahrscheinlichkeit oder das Ausmaß der Umsatzstornierung könnte sich u. a. erhöhen, wenn
- die Gegenleistung in hohem Maße von externen Faktoren abhängt, wie Marktvolatilität, Ermessensentscheidungen oder Handlungen Dritter, Wetterbedingungen oder hohem Alterungsrisiko der zugesagten Güter oder Dienstleistungen.
  - die Unsicherheit über die Höhe der Gegenleistung voraussichtlich über einen längeren Zeitraum anhalten wird.
  - die Erfahrungen des Unternehmens mit ähnlichen Vertragsarten (oder sonstige Nachweise) begrenzt sind oder diese Erfahrungen (oder sonstigen Nachweise) nur geringe Aussagekraft für Prognosen besitzen.
  - es Geschäftspraxis des Unternehmens ist, eine Vielzahl von Preisnachlässen anzubieten oder die Zahlungsbedingungen ähnlicher Verträge unter ähnlichen Umständen zu ändern.
  - der Vertrag eine Vielzahl unterschiedlich hoher Gegenleistungen vorsieht.
58. Zur Bilanzierung von Gegenleistungen in Form von umsatz- oder nutzungsbasierten Lizenzgebühren im Austausch für lizenziertes geistiges Eigentum hat das Unternehmen Paragraph B63 anzuwenden.

**Neubewertung variabler Gegenleistungen**

59. Um ein getreues Bild der Umstände am Ende der Berichtsperiode und der während dieser Periode eingetretenen Veränderungen zu vermitteln, muss ein Unternehmen am Ende jeder Berichtsperiode den geschätzten Transaktionspreis (einschließlich seiner Beurteilung, ob die Schätzung einer variablen Gegenleistung begrenzt ist) aktualisieren. Änderungen des Transaktionspreises hat das Unternehmen gemäß den Paragraphen 87–90 zu bilanzieren.

*Vorliegen einer signifikanten Finanzierungskomponente*

60. Bei der Bestimmung des Transaktionspreises hat ein Unternehmen die zugesagte Gegenleistung um den Zeitwert des Geldes anzupassen, wenn der zwischen den Vertragsparteien vereinbarte Zahlungszeitpunkt (entweder explizit oder implizit) für den Kunden oder das Unternehmen einen signifikanten Nutzen aus einer Finanzierung der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden darstellt. In einem solchen Fall enthält der Vertrag eine signifikante Finanzierungskomponente. Eine signifikante Finanzierungskomponente kann unabhängig davon vorliegen, ob die Finanzierungszusage explizit im Vertrag enthalten oder durch die von den Vertragsparteien vereinbarten Zahlungsbedingungen impliziert ist.
61. Der Zweck der Anpassung der zugesagten Gegenleistung um eine signifikante Finanzierungskomponente besteht für ein Unternehmen darin, Erlöse in einer Höhe zu erfassen, die den Preis widerspiegelt, den der Kunde gezahlt hätte, wenn er die zugesagten Güter oder Dienstleistungen bei (oder unmittelbar nach) der Übertragung auf ihn bar beglichen hätte (d. h. den Barverkaufspreis). Wenn ein Unternehmen beurteilt, ob ein Vertrag eine Finanzierungskomponente enthält und diese für den Vertrag signifikant ist, hat es allen relevanten Fakten und Umstände Rechnung zu tragen. Dazu zählen auch die beiden folgenden Faktoren:
- a) die etwaige Differenz zwischen der Höhe der zugesagten Gegenleistung und dem Barverkaufspreis der zugesagten Güter oder Dienstleistungen; und
  - b) der kombinierte Effekt aus:
    - i) der erwarteten Zeitspanne zwischen der Übertragung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden und der Bezahlung dieser Güter und Dienstleistungen durch den Kunden; und
    - ii) den marktüblichen Zinssätzen.
62. Keine signifikante Finanzierungskomponente enthält ein Vertrag mit einem Kunden ungeachtet der in Paragraph 61 beschriebenen Beurteilung in nachstehend genannten Fällen:
- a) Der Kunde hat die Güter oder Dienstleistungen im Voraus bezahlt, und der Zeitpunkt der Übertragung dieser Güter und Dienstleistungen liegt im Ermessen des Kunden.
  - b) Ein wesentlicher Teil der vom Kunden zugesagten Gegenleistung ist variabel, wobei Höhe oder Zeitpunkt dieser Gegenleistung davon abhängen, ob ein künftiges Ereignis, auf das der Kunde oder das Unternehmen keinen wesentlichen Einfluss hat, eintritt oder ausbleibt (dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn die Gegenleistung in einer umsatzbasierten Lizenzgebühr besteht).
  - c) Die Differenz zwischen der zugesagten Gegenleistung und dem Barverkaufspreis des Guts oder der Dienstleistung (gemäß Paragraph 61) liegt nicht in der Bereitstellung der Finanzierungskomponente für den Kunden oder das Unternehmen begründet, und die Differenz zwischen diesen beiden Beträgen steht zur Ursache dieser Differenz in einem angemessenen Verhältnis. So könnten beispielsweise die Zahlungsbedingungen den Kunden oder das Unternehmen davor schützen, dass die jeweils andere Partei alle oder einen Teil ihrer vertraglichen Pflichten nicht angemessen erfüllt.
63. Aus praktischen Gründen kann ein Unternehmen darauf verzichten, die Höhe der zugesagten Gegenleistung um die Auswirkungen aus einer signifikanten Finanzierungskomponente anzupassen, wenn es bei Vertragsbeginn erwartet, dass die Zeitspanne zwischen der Übertragung eines zugesagten Guts oder einer zugesagten Dienstleistung auf den Kunden und der Bezahlung dieses Guts oder dieser Dienstleistung durch den Kunden maximal ein Jahr beträgt.
64. Zur Erreichung des in Paragraph 61 genannten Ziels hat ein Unternehmen, wenn es die zugesagte Gegenleistung um die Auswirkungen aus einer signifikanten Finanzierungskomponente anpasst, den gleichen Abzinsungssatz zu verwenden wie bei einem gesonderten Finanzierungsgeschäft, das es bei Vertragsbeginn mit seinem Kunden schliesse. Dieser Satz müsste der Kreditwürdigkeit des Kreditnehmers in diesem Vertragsverhältnis entsprechen und allen etwaigen, vom Kunden oder dem Unternehmen gestellten Sicherheiten Rechnung tragen, wozu auch im Rahmen des Vertrags übertragene Vermögenswerte zählen. Diesen Satz könnte das Unternehmen bestimmen, indem es den Satz ermittelt, zu dem der Nominalbetrag der zugesagten Gegenleistung auf den Preis abgezinst wird, den der Kunde bei (oder unmittelbar nach) der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen auf ihn bar zahlen würde. Nach Vertragsbeginn darf ein Unternehmen den Abzinsungssatz nicht um Zinssätze oder andere Umstände (wie eine Änderung der Beurteilung der Ausfallrisikoeigenschaften des Kunden) anpassen.

65. In der Gesamtergebnisrechnung hat ein Unternehmen die Auswirkungen einer Finanzierung (Zinserträge oder -aufwendungen) getrennt von den Erlösen aus Verträgen mit Kunden darzustellen. Zinserträge oder -aufwendungen werden nur erfasst, wenn ein *Vertragsvermögenswert* (oder eine Forderung) oder eine Vertragsverbindlichkeit bei der Bilanzierung eines Vertrags mit einem Kunden erfasst wird.

#### *Nicht zahlungswirksame Gegenleistungen*

66. Um bei Verträgen, bei denen ein Kunde eine nicht zahlungswirksame Gegenleistung zusagt, den Transaktionspreis zu bestimmen, hat ein Unternehmen die nicht zahlungswirksamen Gegenleistungen (oder die Zusage nicht zahlungswirksamer Gegenleistungen) zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.
67. Kann ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert der nicht zahlungswirksamen Gegenleistung nicht hinreichend verlässlich schätzen, so hat es die Gegenleistung indirekt unter Bezugnahme auf den Einzelveräußerungspreis der dem Kunden (oder der Kundenkategorie) im Austausch für die Gegenleistung zugesagten Güter oder Dienstleistungen zu bemessen.
68. Der beizulegende Zeitwert der nicht zahlungswirksamen Gegenleistung kann je nach Art der Gegenleistung schwanken (so kann sich beispielsweise der Preis einer Aktie, die ein Kunde einem Unternehmen liefern muss, ändern). Ist eine Schwankung des beizulegenden Zeitwerts der von einem Kunden zugesagten nicht zahlungswirksamen Gegenleistung nicht durch die Art der Gegenleistung bedingt (auch das Unternehmensergebnis könnte die Ursache sein), hat das Unternehmen die Anforderungen der Paragraphen 56–58 einzuhalten.
69. Bringt ein Kunde eigene Güter oder Dienstleistungen (wie Material, Ausrüstung oder Arbeitskräfte) ein, um einem Unternehmen die Vertragserfüllung zu erleichtern, hat es zu beurteilen, ob es die Verfügungsgewalt über die eingebrachten Güter oder Dienstleistungen erhält. Ist dies der Fall, hat das Unternehmen die eingebrachten Güter oder Dienstleistungen als nicht zahlungswirksame Gegenleistung des Kunden zu bilanzieren.

#### *An einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen*

70. An einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen umfassen Barbeträge, die ein Unternehmen an einen Kunden (oder an andere Parteien, die die Güter oder Dienstleistungen des Unternehmens über den Kunden beziehen) zahlt oder zu zahlen erwartet. An einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen umfassen darüber hinaus auch Gutschriften oder andere Posten (zum Beispiel Gutscheine), die mit Beträgen verrechnet werden können, die dem Unternehmen (oder anderen Parteien, die die Güter oder Dienstleistungen des Unternehmens über den Kunden beziehen) geschuldet werden. An einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen hat das Unternehmen als eine Verringerung des Transaktionspreises und damit auch der Erlöse zu erfassen, es sei denn, die Zahlung an den Kunden erfolgt im Austausch für ein vom Kunden auf das Unternehmen übertragenes, eigenständig abgrenzbares Gut oder Dienstleistung (siehe hierzu die Paragraphen 26-30). Schließt die an den Kunden zu zahlende Gegenleistung einen variablen Betrag ein, hat das Unternehmen den Transaktionspreis gemäß den Paragraphen 50-58 zu schätzen (und dabei ebenfalls zu beurteilen, ob die Schätzung der variablen Gegenleistung einer Begrenzung unterliegt).
71. Handelt es sich bei der an einen Kunden zu zahlenden Gegenleistung um die Bezahlung eines vom Kunden gelieferten, eigenständig abgrenzbaren Guts oder einer vom Kunden erbrachten, eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung, hat das Unternehmen den Kauf des Guts oder der Dienstleistung auf die gleiche Weise zu bilanzieren wie Käufe von seinen Zulieferern. Übersteigt die an den Kunden zu zahlende Gegenleistung den beizulegenden Zeitwert des vom Kunden erhaltenen, eigenständig abgrenzbaren Guts oder der vom Kunden erhaltenen, eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung, hat das Unternehmen diese Differenz als Verringerung des Transaktionspreises zu erfassen. Kann das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert des vom Kunden erhaltenen Guts oder der vom Kunden erbrachten Dienstleistung nicht hinreichend verlässlich schätzen, hat es die gesamte an den Kunden zu zahlende Gegenleistung als Verringerung des Transaktionspreises anzusetzen.
72. Wird die an einen Kunden zu zahlende Gegenleistung als Verringerung des Transaktionspreises erfasst, hat das Unternehmen folglich die Verringerung der Erlöse zu erfassen, wenn (oder sobald) das spätere der beiden folgenden Ereignisse eintritt
- a) das Unternehmen erfasst die Erlöse in Verbindung mit der Übertragung der entsprechenden Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden; und
  - b) das Unternehmen zahlt die Gegenleistung oder sagt deren Zahlung zu (selbst wenn diese von einem künftigen Ereignis abhängt). Diese Zusage kann durch die Geschäftsgepflogenheiten des Unternehmens impliziert sein.

#### **Aufteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen**

73. **Bei der Aufteilung des Transaktionspreises besteht das Ziel für das Unternehmen darin, den Transaktionspreis in einer Höhe auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen (oder die einzelnen eigenständig abgrenzbaren Güter oder Dienstleistungen) aufzuteilen, die der Gegenleistung entspricht, die ein Unternehmen im Austausch für die Übertragung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden voraussichtlich erhalten wird.**

74. Um dieses Ziel zu erreichen, hat das Unternehmen den Transaktionspreis auf Basis der relativen Einzelveräußerungspreise im Sinne der Paragraphen 76–80 auf die einzelnen im Vertrag identifizierten Leistungsverpflichtungen aufzuteilen. Davon ausgenommen sind die Zuordnung von Preisnachlässen (Paragraphen 81–83) und die Zuordnung von Gegenleistungen mit variablen Beträgen (Paragraphen 84–86).
75. Bei Verträgen mit nur einer Leistungsverpflichtung finden die Paragraphen 76–86 keine Anwendung. Die Paragraphen 84–86 können jedoch anwendbar sein, wenn ein Unternehmen zusagt, eine Reihe eigenständig abgrenzbarer, gemäß Paragraph 22b als eine einzige Leistungsverpflichtung identifizierte Güter oder Dienstleistungen zu übertragen, und die zugesagte Gegenleistung variable Beträge enthält.

*Aufteilung auf Basis der Einzelveräußerungspreise*

76. Um den Transaktionspreis auf Basis der relativen Einzelveräußerungspreise auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen aufzuteilen, hat ein Unternehmen bei Vertragsbeginn den Einzelveräußerungspreis des jeder Leistungsverpflichtung zugrunde liegenden eigenständig abgrenzbaren Guts oder Dienstleistung zu bestimmen und den Transaktionspreis proportional zu diesen Einzelveräußerungspreisen aufzuteilen.
77. Der Einzelveräußerungspreis ist der Preis, zu dem ein Unternehmen einem Kunden ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung separat verkaufen würde. Bester Anhaltspunkt für einen Einzelveräußerungspreis ist der beobachtbare Preis, zu dem das Unternehmen das betreffende Gut oder die betreffende Dienstleistung separat unter ähnlichen Umständen an ähnliche Kunden verkauft. Ein vertraglich festgelegter Preis oder ein Listenpreis eines Guts oder einer Dienstleistung kann der Einzelveräußerungspreis dieses Guts oder dieser Dienstleistung sein (sollte aber nicht automatisch als solcher angesehen werden).
78. Ist ein Einzelveräußerungspreis nicht direkt beobachtbar, hat das Unternehmen diesen Preis in einer Höhe zu schätzen, die sich ergäbe, wenn die Aufteilung des Transaktionspreises das in Paragraph 73 genannte Ziel der Aufteilung erfüllen würde. Bei der Schätzung eines Einzelveräußerungspreises hat ein Unternehmen alle ihm ohne unangemessenen Aufwand zur Verfügung stehenden Informationen (einschließlich Marktbedingungen, unternehmensspezifische Faktoren oder Informationen zum Kunden oder zur Kundenkategorie) zu berücksichtigen. Dabei muss das Unternehmen auf möglichst viele beobachtbare Inputfaktoren zurückgreifen und die gewählten Schätzmethoden unter vergleichbaren Umständen einheitlich anwenden.
79. Geeignete Methoden zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises eines Guts oder einer Dienstleistung sind u. a. Folgende:
- a) Adjusted-market-assessment-Ansatz: Das Unternehmen kann den Markt, auf dem es seine Güter und Dienstleistungen vertreibt, analysieren und schätzen, welchen Preis ein Kunde auf diesem Markt für diese Güter oder Dienstleistungen zu zahlen bereit wäre. Bei diesem Ansatz könnte das Unternehmen auch die Preise heranziehen, die Konkurrenten für ähnliche Güter oder Dienstleistungen verlangen, und diese gegebenenfalls den eigenen Kosten und Margen anpassen.
  - b) Expected-cost-plus-a-margin-Ansatz: Das Unternehmen schätzt die voraussichtlichen Kosten für die Erfüllung einer Leistungsverpflichtung und schlägt dann für das betreffende Gut oder die betreffende Dienstleistung eine angemessene Marge auf.
  - c) Residualwertansatz: Das Unternehmen schätzt den Einzelveräußerungspreis unter Bezugnahme auf den gesamten Transaktionspreis abzüglich der Summe der beobachtbaren Einzelveräußerungspreise anderer in dem Vertrag zugesagter Güter oder Dienstleistungen. Der Residualwertansatz darf jedoch nur dann zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises eines Guts oder einer Dienstleistung gemäß Paragraph 78 verwendet werden, wenn eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:
    - i) das Unternehmen verkauft das gleiche Gut oder die gleiche Dienstleistung zu sehr unterschiedlichen Preisen (gleichzeitig oder in geringem Zeitabstand) an verschiedene Kunden (d. h., der Veräußerungspreis schwankt in hohem Maße, da sich aus vergangenen Transaktionen oder anderen beobachtbaren Anhaltspunkten kein repräsentativer Einzelveräußerungspreis ableiten lässt); oder
    - ii) das Unternehmen hat für dieses Gut oder diese Dienstleistung noch keinen Preis bestimmt und das Gut oder die Dienstleistung wurde in der Vergangenheit noch nicht separat verkauft (d. h., der Veräußerungspreis ist unsicher).

80. Ist der Einzelveräußerungspreis von mindestens zwei dieser Güter oder Dienstleistungen sehr schwankend oder unsicher, müssen diese Ansätze zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises der vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen möglicherweise kombiniert werden. So kann ein Unternehmen beispielsweise bei zugesagten Gütern oder Dienstleistungen mit stark schwankendem oder unsicheren Einzelveräußerungspreis zur Schätzung des aggregierten Einzelveräußerungspreises nach dem Residualwertansatz verfahren und dann zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises der individuellen Güter oder Dienstleistungen in Relation zu dem nach dem Residualwertansatz bestimmten aggregierten Einzelveräußerungspreis auf eine andere Methode zurückgreifen. Wenn ein Unternehmen zur Schätzung des Einzelveräußerungspreises jedes einzelnen vertraglich zugesagten Guts oder jeder einzelnen vertraglich zugesagten Dienstleistung verschiedene Methoden miteinander kombiniert, so hat es zu beurteilen, ob die Aufteilung des Transaktionspreises auf diese geschätzten Einzelveräußerungspreise mit dem in Paragraph 73 genannten Ziel der Aufteilung und den in Paragraph 78 genannten Anforderungen an die Schätzung von Einzelveräußerungspreisen in Einklang steht.

#### *Zuordnung von Preisnachlässen*

81. Ein Preisnachlass für den Erwerb eines Bündels von Gütern oder Dienstleistungen liegt dann vor, wenn die Summe der Einzelveräußerungspreise dieser vertraglich zugesagten Güter oder Dienstleistungen die vertraglich zugesagte Gegenleistung übersteigt. Ein Unternehmen hat einen Preisnachlass anteilig auf alle Leistungsverpflichtungen innerhalb eines Vertrags aufzuteilen, es sei denn, es verfügt über die in Paragraph 82 beschriebenen beobachtbaren Anhaltspunkte dafür, dass sich der Preisnachlass vollständig auf eine oder mehrere, aber nicht alle Leistungsverpflichtungen innerhalb dieses Vertrags bezieht. In solchen Fällen ist die anteilige Aufteilung des Preisnachlasses darauf zurückzuführen, dass das Unternehmen den Transaktionspreis auf Basis des relativen Einzelveräußerungspreises der zugrunde liegenden Güter oder Dienstleistungen auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen aufteilt.
82. Ein Unternehmen hat einen Preisnachlass vollständig einer oder mehreren, aber nicht allen Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags zuzuordnen, wenn alle folgenden Kriterien erfüllt sind:
- das Unternehmen veräußert jedes vertraglich vereinbarte eigenständig abgrenzbare Gut oder jede vertraglich vereinbarte eigenständig abgrenzbare Dienstleistung (bzw. jedes Bündel abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen) regelmäßig separat;
  - das Unternehmen veräußert darüber hinaus ein (oder mehrere) Bündel aus einigen dieser eigenständig abgrenzbaren Güter oder Dienstleistungen separat und gewährt dabei einen Preisnachlass auf die Einzelveräußerungspreise der Güter oder Dienstleistungen in jedem Bündel; und
  - der Preisnachlass, der jedem der unter b beschriebenen Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen zuzuordnen ist, entspricht im Wesentlichen dem vertraglich vereinbarten Preisnachlass, und eine Analyse der Güter oder Dienstleistungen in jedem Bündel liefert beobachtbare Anhaltspunkte für die Leistungsverpflichtung (oder Leistungsverpflichtungen), der (denen) der gesamte vertragliche Preisnachlass zuzuordnen ist.
83. Wird ein Preisnachlass gemäß Paragraph 82 vollständig einer oder mehreren Leistungsverpflichtungen zugeordnet, hat ein Unternehmen die Zuordnung vorzunehmen, bevor es den Einzelveräußerungspreis eines Guts oder einer Dienstleistung gemäß Paragraph 79(c) nach dem Residualwertansatz schätzt.

#### *Zuordnung variabler Gegenleistungen*

84. Eine vertraglich zugesagte variable Gegenleistung kann dem gesamten Vertrag zuzuordnen sein oder einem bestimmten Vertragsbestandteil, wie einem der folgenden:
- einer oder mehreren, aber nicht allen Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags (so kann ein Bonus beispielsweise davon abhängig sein, ob das Unternehmen ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung innerhalb eines bestimmten Zeitraums überträgt); oder
  - einer oder mehreren, aber nicht allen eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen, die aus einer Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen zugesagt wurden, die gemäß Paragraph 22(b) Teil einer einzigen Leistungsverpflichtung sind (wenn sich beispielsweise bei einem zweijährigen Reinigungsdienstleistungsvertrag die zugesagte Gegenleistung im zweiten Jahr in Abhängigkeit von einem bestimmten Inflationsindex erhöht).
85. Ein Unternehmen hat einen variablen Betrag (sowie etwaige spätere Änderungen dieses Betrags) vollständig einer Leistungsverpflichtung oder einem eigenständig abgrenzbaren Gut oder einer eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung, das oder die gemäß Paragraph 22(b) Teil einer einzigen Leistungsverpflichtung ist, zuzuordnen, wenn beide folgenden Kriterien erfüllt sind:
- die Konditionen der variablen Zahlung sind auf die Bemühungen des Unternehmens um Erfüllung der Leistungsverpflichtung oder Übertragung des eigenständig abgrenzbaren Guts oder der eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung (oder auf eine spezifischen Folge dieser Erfüllung oder Übertragung) abgestimmt; und



- b) die vollständige Zuordnung des variablen Teils der Gegenleistung zu der Leistungsverpflichtung oder des eigenständig abgrenzbaren Guts oder der eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung steht bei Betrachtung sämtlicher vertraglicher Leistungsverpflichtungen und Zahlungsbedingungen mit dem in Paragraph 73 genannten Ziel der Aufteilung in Einklang.
86. Der verbleibende Teil des Transaktionspreises, der die in Paragraph 85 genannten Kriterien nicht erfüllt, ist nach den Paragraphen 73-83 aufzuteilen.

### **Änderungen des Transaktionspreises**

87. Nach Vertragsbeginn kann sich der Transaktionspreis aus unterschiedlichen Gründen ändern, wie dem Eintritt unsicherer Ereignisse oder anderweitig geänderter Umstände, durch die sich die Höhe der Gegenleistung, die ein Unternehmen im Austausch für die zugesagten Güter oder Dienstleistungen voraussichtlich erhalten wird, ändert.
88. Alle etwaigen nachfolgenden Änderungen des Transaktionspreises sind den vertraglichen Leistungsverpflichtungen auf der gleichen Basis zuzuordnen wie bei Vertragsbeginn. Ein Unternehmen darf den Transaktionspreis deshalb nicht neu zuordnen, wenn sich die Einzelveräußerungspreise nach Vertragsbeginn geändert haben. Die einer erfüllten Leistungsverpflichtung zugeordneten Beträge sind in der Periode, in der sich der Transaktionspreis ändert, als Erlöse bzw. Erlösminderung zu erfassen.
89. Ein Unternehmen darf eine Änderung des Transaktionspreises nur dann vollständig einer oder mehreren, aber nicht allen Leistungsverpflichtungen oder eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen, die gemäß Paragraph 22(b) Teil einer einzigen Leistungsverpflichtung sind und im Rahmen einer Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen zugesagt wurden, zuordnen, wenn die in Paragraph 85 genannten Kriterien für die Zuordnung variabler Gegenleistungen erfüllt sind.
90. Eine aus einer Vertragsänderung resultierende Änderung des Transaktionspreises ist nach den Paragraphen 18-21 zu bilanzieren. Kommt es nach einer Vertragsänderung zu einer Änderung des Transaktionspreises, hat das Unternehmen jedoch — wenn es diese Änderung den Umständen entsprechen auf eine der folgenden Weisen zuordnet — nach den Paragraphen 87-89 zu verfahren:
- a) Das Unternehmen hat die Änderung des Transaktionspreises den vor der Vertragsänderung identifizierten Leistungsverpflichtungen zuzuordnen, wenn und soweit diese Änderung auf eine vor der Änderung zugesagte variable Gegenleistung zurückzuführen ist und die Änderung gemäß Paragraph 21(a) bilanziert wird.
- b) In allen anderen Fällen, in denen die Änderung nicht als separater Vertrag gemäß Paragraph 20 bilanziert wurde, hat das Unternehmen die Änderung des Transaktionspreises den Leistungsverpflichtungen des geänderten Vertrags (d. h. den unmittelbar nach der Änderung nicht erfüllten oder teilweise unerfüllten Leistungsverpflichtungen) zuzuordnen.

### **VERTRAGSKOSTEN**

#### **Zusätzliche Kosten bei der Anbahnung eines Vertrags**

91. **Die bei der Anbahnung eines Vertrags mit einem Kunden anfallenden zusätzlichen Kosten sind als Vermögenswert zu aktivieren, wenn das Unternehmen davon ausgeht, dass es diese Kosten zurückerlangen wird.**
92. Die bei der Anbahnung eines Vertrags mit einem Kunden anfallenden zusätzlichen Kosten sind solche, die dem Unternehmen ohne den Abschluss des Vertrags nicht entstanden wären (beispielsweise eine Verkaufsprovision).
93. Bei der Vertragsanbahnung anfallende Kosten, die auch ohne Vertragsabschluss entstanden wären, sind zum Zeitpunkt ihres Entstehens als Aufwand zu erfassen, es sei denn, sie sind ausdrücklich dem Kunden anzulasten, ob der Vertrag geschlossen wird oder nicht.
94. Als praktischen Behelf kann ein Unternehmen die zusätzlichen Kosten einer Vertragsanbahnung bei ihrem Entstehen als Aufwand erfassen, wenn der Abschreibungszeitraum, den das Unternehmen anderenfalls erfasst hätte, nicht mehr als ein Jahr beträgt.

### Vertragserfüllungskosten

95. **Fallen die bei Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden entstehenden Kosten nicht in den Anwendungsbereich eines anderen Standards (wie IAS 2 Vorräte, IAS 16 Sachanlagen oder IAS 38 Immaterielle Vermögenswerte), darf das Unternehmen sie nur dann als Vermögenswert aktivieren, wenn sie alle nachstehend genannten Kriterien erfüllen:**
- die Kosten hängen unmittelbar mit einem bestehenden Vertrag oder einem erwarteten Vertrag, den das Unternehmen konkret bestimmen kann, zusammen (z. B. Kosten in Verbindung mit Leistungen, die bei Verlängerung eines bestehenden Vertrags zu erbringen sind, oder Kosten für die Entwicklung eines Vermögenswerts, der im Rahmen eines bestimmten, noch nicht geschlossenen Vertrags übertragen werden soll);**
  - die Kosten führen zur Schaffung von Ressourcen oder zur Verbesserung der Ressourcen des Unternehmens, die künftig zur (fortgesetzten) Erfüllung von Leistungsverpflichtungen genutzt werden; und**
  - es wird ein Ausgleich der Kosten erwartet.**
96. Wenn Kosten für die Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fallen, sind diese nach diesem anderen Standard zu bilanzieren.
97. Als Kosten, die unmittelbar mit einem Vertrag (oder einem bestimmten erwarteten Vertrag) zusammenhängen, sind u. a. alle folgenden zu betrachten:
- Lohneinzelkosten (wie Löhne und Gehälter von Mitarbeitern, die die zugesagten Dienstleistungen direkt für den Kunden erbringen);
  - Materialeinzelkosten (z. B. Vorräte, die zur Erbringung der zugesagten Dienstleistungen für einen Kunden verwendet werden);
  - zugerechnete Gemeinkosten, die unmittelbar mit dem Vertrag oder vertraglichen Tätigkeiten zusammenhängen (wie Kosten für die Organisation und Überwachung der Vertragserfüllung, Versicherungskosten und die planmäßige Abschreibung von Werkzeugen und Gegenständen der Betriebs- und Geschäftsausstattung, die im Rahmen der Vertragserfüllung verwendet werden);
  - Kosten, deren Weiterbelastung an den Kunden der Vertrag ausdrücklich vorsieht; und
  - sonstige Kosten, die nur angefallen sind, weil das Unternehmen den Vertrag geschlossen hat (wie Zahlungen an Unterauftragnehmer).
98. Folgende Kosten sind zum Zeitpunkt ihres Entstehens als Aufwand zu erfassen:
- allgemeine Verwaltungskosten (ausgenommen Kosten, deren Weiterbelastung an den Kunden vertraglich ausdrücklich vorgesehen ist; in diesem Fall sind die Kosten anhand von Paragraph 97 zu prüfen);
  - Kosten für Materialabfälle, Löhne oder andere zur Vertragserfüllung eingesetzte Ressourcen, die nicht im vertraglich vereinbarten Preis berücksichtigt sind;
  - Kosten im Zusammenhang mit bereits erfüllten (oder teilweise erfüllten) Leistungsverpflichtungen aus dem Vertrag (d. h. Kosten, die sich auf in der Vergangenheit erbrachte Leistungen beziehen); und
  - Kosten, bei denen ein Unternehmen nicht unterscheiden kann, ob sie sich auf noch nicht erfüllte oder bereits erfüllte (oder teilweise erfüllte) Leistungsverpflichtungen beziehen.

### Abschreibung und Wertminderung

99. Gemäß Paragraph 91 oder 95 aktivierte Kosten sind planmäßig in Abhängigkeit davon abzuschreiben, wie die Güter oder Dienstleistungen, auf die sich die Kosten beziehen, auf den Kunden übertragen werden. Aktivierte Kosten können sich auch auf Güter oder Dienstleistungen beziehen, die im Rahmen eines bestimmten erwarteten Vertrags (wie in Paragraph 95(a) beschrieben) übertragen werden sollen.
100. Bei einer signifikanten Änderung des vom Unternehmen erwarteten zeitlichen Ablaufs der Übertragung solcher Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden hat das Unternehmen die Abschreibung entsprechend anzupassen. Eine solche Änderung ist gemäß IAS 8 als Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung zu bilanzieren.

101. Ein Wertminderungsaufwand ist vom Unternehmen erfolgswirksam zu erfassen, wenn der Buchwert der gemäß Paragraph 91 oder 95 aktivierten Kosten höher ist als:
  - a) der verbleibende Teil der Gegenleistung, die das Unternehmen im Austausch für die Güter oder Dienstleistungen, auf die sich die aktivierten Kosten beziehen, erwartet, abzüglich
  - b) der Kosten, die unmittelbar mit der Lieferung der Güter oder der Erbringung der Dienstleistungen zusammenhängen und nicht aufwandswirksam erfasst wurden (siehe Paragraph 97).
102. Für die Zwecke der Anwendung des Paragraphen 101 hat ein Unternehmen zur Bestimmung der Höhe der von ihm erwarteten Gegenleistung nach den Grundsätzen für die Bestimmung des Transaktionspreises zu verfahren (davon ausgenommen sind die in den Paragraphen 56-58 genannten Bestimmungen zur Begrenzung der Schätzung variabler Gegenleistungen) und diesen Betrag um die Auswirkungen der Ausfallrisikoeigenschaften des Kunden anzupassen.
103. Bevor ein Unternehmen für gemäß Paragraph 91 oder 95 aktivierte Kosten einen Wertminderungsaufwand erfasst, hat es alle Wertminderungsaufwendungen für aktivierte Kosten zu erfassen, die mit dem Vertrag zusammenhängen und nach einem anderen Standard (wie IAS 2, IAS 16 und IAS 38) erfasst werden. Nach Durchführung des in Paragraph 101 erläuterten Werthaltigkeitstests ist der daraus resultierende Buchwert der gemäß Paragraph 91 oder 95 als Vermögenswert aktivierten Kosten in den Buchwert der zahlungsmittelgenerierenden Einheit, zu der der Vermögenswert gehört, einzubeziehen, um auf diese zahlungsmittelgenerierende Einheit IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* anwenden zu können.
104. Ein Unternehmen hat eine vollständige oder teilweise Aufholung eines in früheren Perioden gemäß Paragraph 101 erfassten Wertminderungsaufwands erfolgswirksam zu erfassen, wenn die Bedingungen für eine Wertminderung nicht mehr vorliegen oder sich verbessert haben. Der erhöhte Buchwert des Vermögenswerts darf nicht über den Betrag hinausgehen, der (nach Berücksichtigung der planmäßigen Abschreibung) bestimmt worden wäre, wenn in einer früheren Periode kein Wertminderungsaufwand erfasst worden wäre.

#### DARSTELLUNG

105. **Hat eine der Parteien ihre vertraglichen Verpflichtungen erfüllt, so hat das Unternehmen den Vertrag in der Bilanz als Vertragsvermögenswert oder Vertragsverbindlichkeit auszuweisen, je nachdem, ob das Unternehmen seine Leistung erbracht oder der Kunde die Zahlung geleistet hat. Jeder unbedingte Anspruch auf Erhalt einer Gegenleistung ist von einem Unternehmen gesondert als Forderung auszuweisen.**
106. Zahlt ein Kunde eine Gegenleistung oder hat ein Unternehmen vor Übertragung eines Guts oder einer Dienstleistung auf den Kunden einen unbedingten Anspruch auf eine bestimmte Gegenleistung (d. h. eine Forderung), so hat das Unternehmen den Vertrag als Vertragsverbindlichkeit auszuweisen, wenn die Zahlung geleistet oder fällig wird (je nachdem, welches von beidem früher eintritt). Eine Vertragsverbindlichkeit ist die Verpflichtung eines Unternehmens, Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden zu übertragen, für die es von diesem eine Gegenleistung erhalten (bzw. noch zu erhalten) hat.
107. Kommt ein Unternehmen seinen vertraglichen Verpflichtungen durch Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auf einen Kunden nach, bevor dieser eine Gegenleistung zahlt oder diese fällig gestellt wird, hat das Unternehmen den Vertrag abzüglich aller als Forderung ausgewiesenen Beträge als Vertragsvermögenswert anzusetzen. Ein Vertragsvermögenswert ist der Anspruch eines Unternehmens auf Gegenleistung im Austausch für Güter oder Dienstleistungen, die es auf einen Kunden übertragen hat. Ob ein Vertragsvermögenswert wertgemindert ist, ist gemäß IFRS 9 zu überprüfen. Bei einem Vertragsvermögenswert ist Wertminderung auf gleiche Weise zu bewerten, darzustellen und anzugeben wie bei einem in den Anwendungsbereich des IFRS 9 fallenden finanziellen Vermögenswert (siehe hierzu ebenfalls Paragraph 113(b)).
108. Eine Forderung ist der unbedingte Anspruch eines Unternehmens auf Gegenleistung. Ein unbedingter Anspruch auf Gegenleistung liegt vor, wenn die Fälligkeit automatisch durch Zeitablauf eintritt. So würde ein Unternehmen beispielsweise selbst dann eine Forderung ansetzen, wenn es aktuell einen Anspruch auf Bezahlung hat, der Betrag zu einem künftigen Zeitpunkt aber rückerstattet werden muss. Forderungen sind gemäß IFRS 9 zu bilanzieren. Beim erstmaligen Ansatz einer Forderung aus einem Vertrag mit einem Kunden sind alle etwaigen Unterschiede zwischen der Bewertung der Forderung gemäß IFRS 9 und dem entsprechenden Erlös als Aufwand (z. B. als Wertminderungsaufwand) zu erfassen.
109. Zwar werden in diesem Standard die Begriffe „Vertragsvermögenswert“ und „Vertragsverbindlichkeit“ verwendet, die Unternehmen aber nicht daran gehindert, diese Posten in ihrer Bilanz anders zu umschreiben. Macht ein Unternehmen von dieser Möglichkeit Gebrauch, hat es den Abschlussadressaten ausreichende Informationen vorzulegen, die diesen eine Unterscheidung zwischen Forderungen und Vertragsvermögenswerten ermöglichen.

## ANGABEN

110. **Ziel der Angabevorschriften ist es, dass die Unternehmen ausreichend Informationen vorlegen, so dass die Abschlussadressaten sich ein Bild von Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Erlösen und Zahlungsströmen aus Verträgen mit Kunden machen können. Zur Erreichung dieses Ziels hat ein Unternehmen qualitative und quantitative Angaben zu allen folgenden Punkten vorzulegen:**
- zu seinen Verträgen mit Kunden (siehe Paragraphen 113–122);**
  - zu allen signifikanten Ermessensentscheidungen (einschließlich aller etwaigen Änderungen dieser Ermessensentscheidungen), die es bei der Anwendung dieses Standards auf diese Verträge getroffen hat (siehe Paragraphen 123-126); und**
  - zu sämtlichen gemäß Paragraph 91 oder 95 aktivierten Kosten, die im Rahmen der Vertragsanbahnung oder im Zusammenhang mit der Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden entstanden sind (siehe Paragraphen 127-128);**
111. Ein Unternehmen prüft, welcher Detaillierungsgrad zur Erreichung des mit den Angabepflichten verfolgten Ziels erforderlich ist und welcher Stellenwert den einzelnen Anforderungen beizumessen ist. Die Angaben sind in aggregierter oder disaggregierter Form vorzulegen, damit nützliche Angaben weder durch Einbeziehung eines großen Teils unbedeutender Einzelheiten noch durch Aggregation von Bestandteilen mit unterschiedlichen Merkmalen verschleiert werden.
112. Es müssen keine Informationen gemäß diesem Standard vorgelegt werden, wenn das Unternehmen diese bereits im Rahmen eines anderen Standards bereitgestellt hat.

**Verträge mit Kunden**

113. Ein Unternehmen hat für die Berichtsperiode alle folgenden Beträge anzugeben, es sei denn, diese werden gemäß anderer Standards gesondert in der Gesamtergebnisrechnung ausgewiesen:
- erfasste Erlöse aus Verträgen mit Kunden, die das Unternehmen getrennt von seinen sonstigen Erlösquellen angeben muss; und
  - alle (gemäß IFRS 9) erfassten Wertminderungsaufwendungen auf alle Forderungen oder Vertragsvermögenswerte aus den Verträgen mit Kunden, die das Unternehmen getrennt von den Wertminderungsaufwendungen aus anderen Verträgen ausweisen muss.

*Aufgliederung von Erlösen*

114. Erfasste Erlöse aus Verträgen mit Kunden sind von dem Unternehmen in Kategorien aufzugliedern, die den Einfluss wirtschaftlicher Faktoren auf Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Erlösen und Zahlungsströmen widerspiegeln. Bei der Festlegung dieser Kategorien hat ein Unternehmen nach den Leitlinien der Paragraphen B87–B89 zu verfahren.
115. Zusätzlich dazu hat das Unternehmen den Abschlussadressaten ausreichende Informationen im Hinblick darauf zur Verfügung zu stellen, in welcher Beziehung die (gemäß Paragraph 114) gegliederten Angaben zu den Erlösangaben stehen, die das Unternehmen, wenn es IFRS 8 *Geschäftssegmente* anwendet, für jedes berichtspflichtige Segment bereitstellt.

*Vertragssalden*

116. Ein Unternehmen hat alle folgenden Angaben zu machen:
- Eröffnungs- und Schlussalden von Forderungen, Vertragsvermögenswerten und Vertragsverbindlichkeiten aus Verträgen mit Kunden, sofern diese nicht anderweitig separat ausgewiesen werden;
  - in der Berichtsperiode erfasste Erlöse, die zu Beginn der Periode im Saldo der Vertragsverbindlichkeiten enthalten waren; und
  - in der Berichtsperiode erfasste Erlöse aus Leistungsverpflichtungen, die in früheren Perioden erfüllt (oder teilweise erfüllt) worden sind (wie Änderungen des Transaktionspreises).
117. Ein Unternehmen hat darzulegen, wie sich der Zeitpunkt der Erfüllung seiner Leistungsverpflichtungen (siehe Paragraph 119(a)) zum üblichen Zahlungszeitraum verhält und wie diese Faktoren sich auf die Salden von Vertragsvermögenswerten und -verbindlichkeiten auswirken. Dabei kann das Unternehmen qualitative Daten heranziehen.

118. Signifikante Änderungen bei den Salden von Vertragsvermögenswerten und Vertragsverbindlichkeiten in der Berichtsperiode sind vom Unternehmen zu erläutern. Diese Erläuterung muss qualitative und quantitative Angaben umfassen. Beispiele für Änderungen der Salden von Vertragsvermögenswerten und Vertragsverbindlichkeiten eines Unternehmens sind:
- durch Unternehmenszusammenschlüsse bedingte Änderungen;
  - kumulative Anpassungen der Erlöse, die sich auf den entsprechenden Vertragsvermögenswert oder die entsprechende Vertragsverbindlichkeit auswirken, einschließlich Anpassungen, die sich aus einer Änderung der Bestimmung des Leistungsfortschritts, einer Änderung der Schätzung des Transaktionspreises (sowie etwaiger Änderungen bei der Beurteilung, ob eine Schätzung der variablen Gegenleistung begrenzt ist) oder einer Vertragsänderung ergeben;
  - Wertminderung eines Vertragsvermögenswerts;
  - Änderung des Zeitrahmens, bis ein Anspruch auf Erhalt einer Gegenleistung unbedingt wird (d. h., bis ein Vertragsvermögenswert in die Forderungen umgegliedert wird); und
  - Änderung des Zeitrahmens, bis eine Leistungsverpflichtung erfüllt wird (d. h., bis Erlöse aus einer Vertragsverbindlichkeit erfasst werden).

#### *Leistungsverpflichtungen*

119. Ein Unternehmen hat Angaben über seine Leistungsverpflichtungen aus Verträgen mit Kunden zur Verfügung zu stellen, wozu auch eine Beschreibung alles Folgenden zählt:
- Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen seine Leistungsverpflichtungen normalerweise erfüllt (z. B. bei Versand, bei Lieferung, bei Erbringung der Dienstleistungen oder bei Abschluss der Dienstleistungen), einschließlich des Zeitpunkts, zu dem das Unternehmen seine Leistungsverpflichtungen im Rahmen einer Bill-and-hold-Vereinbarung erfüllt;
  - die wesentlichen Zahlungsbedingungen (z. B., wann die Zahlung normalerweise fällig ist, ob der Vertrag eine signifikante Finanzierungskomponente enthält, ob die Höhe der Gegenleistung variabel ist und ob die Schätzung der variablen Gegenleistung gemäß den Paragraphen 56-58 normalerweise begrenzt ist);
  - die Art der Güter oder Dienstleistungen, deren Übertragung das Unternehmen zugesagt hat, wobei auf Leistungsverpflichtungen, bei denen ein Dritter mit der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen beauftragt wird (d. h., wenn das Unternehmen als Agent handelt), gesondert hinzuweisen ist;
  - Rücknahme-, Erstattungs- und ähnliche Verpflichtungen; und
  - Arten von Garantien und damit verbundene Verpflichtungen.

#### *Den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordneter Transaktionspreis*

120. Ein Unternehmen hat zu seinen verbleibenden Leistungsverpflichtungen Folgendes anzugeben:
- die Gesamthöhe des Transaktionspreises, der den zum Ende der Berichtsperiode nicht (oder teilweise nicht) erfüllten Leistungsverpflichtungen zugeordnet wird; und
  - eine Erläuterung, wann das Unternehmen mit der Erfassung des gemäß Buchstabe a angegebenen Betrags als Erlös rechnet, wobei die Erläuterung in einer der folgenden Formen zu erfolgen hat:
    - auf quantitativer Basis unter Verwendung der Zeitbänder, die für die Laufzeit der verbleibenden Leistungsverpflichtungen am besten geeignet sind; oder
    - durch Verwendung qualitativer Informationen.
121. Ein Unternehmen kann bei einer Leistungsverpflichtung von den in Paragraph 120 geforderten Angaben absehen, wenn eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:
- die Leistungsverpflichtung ist Teil eines Vertrags mit einer erwarteten ursprünglichen Laufzeit von maximal einem Jahr; oder
  - die Erlöse aus einer erfüllten Leistungsverpflichtung werden von dem Unternehmen gemäß Paragraph B 16 erfasst.

122. Ein Unternehmen hat qualitativ darzulegen, ob es von dem praktischen Behelf des Paragraphen 121 Gebrauch macht und eine etwaige Gegenleistung aus Verträgen mit Kunden nicht im Transaktionspreis und somit auch nicht in den gemäß Paragraph 120 gelieferten Angaben enthalten ist. So würde beispielsweise eine Schätzung des Transaktionspreises keine geschätzten Beträge variabler Gegenleistungen enthalten, die begrenzt sind (siehe Paragraphen 56–58).

#### **Signifikante Ermessensentscheidungen bei der Anwendung dieses Standards**

123. Ein Unternehmen hat die bei der Anwendung dieses Standards getroffenen und geänderten Ermessensentscheidungen anzugeben, die die Bestimmung von Höhe und Zeitpunkt der Erlöse aus Verträgen mit Kunden erheblich beeinflussen. Darzulegen sind insbesondere die Ermessensentscheidungen samt etwaiger Änderungen, die getroffen wurden, um
- den Zeitpunkt der Erfüllung der Leistungsverpflichtungen zu bestimmen (siehe Paragraphen 124–125); und
  - den Transaktionspreis sowie die Beträge, die auf die Leistungsverpflichtungen verteilt werden, zu bestimmen (siehe Paragraph 126).

#### *Bestimmung des Zeitpunkts der Erfüllung der Leistungsverpflichtungen*

124. Bei Leistungsverpflichtungen, die ein Unternehmen über einen bestimmten Zeitraum erfüllt, ist Folgendes anzugeben:
- nach welchen Methoden Erlöse erfasst werden (beispielsweise eine Beschreibung der verwendeten Output- oder Input-Methoden samt der Art und Weise ihrer Anwendung); und
  - warum die verwendeten Methoden ein getreues Bild der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen vermitteln.
125. Bei Leistungsverpflichtungen, die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt werden, hat das Unternehmen anzugeben, welche signifikanten Ermessensentscheidungen es bei der Beurteilung des Zeitpunkts, zu dem der Kunde die Verfügungsgewalt über das Gut oder die Dienstleistung erlangt hat, getroffen hat.

#### *Bestimmung des Transaktionspreises und der Beträge, die auf die Leistungsverpflichtungen aufgeteilt werden*

126. Ein Unternehmen hat Angaben zu den Methoden, Inputs und Annahmen zu machen, die herangezogen werden, um
- den Transaktionspreis zu bestimmen; dies umfasst u. a. die Schätzung der variablen Gegenleistung, die Anpassung der Gegenleistung um den Zeitwert des Geldes und die Bewertung nicht zahlungswirksamer Gegenleistungen;
  - zu beurteilen, ob eine Schätzung der variablen Gegenleistung begrenzt ist;
  - den Transaktionspreis zuzuordnen; dies umfasst die Schätzung der Einzelveräußerungspreise zugesagter Güter oder Dienstleistungen und gegebenenfalls die Zuordnung von Preisnachlässen und variablen Gegenleistungen zu einem spezifischen Teil des Vertrags; und
  - Rücknahme-, Erstattungs- und ähnliche Verpflichtungen zu bewerten.

#### **Bei Erfüllung oder Anbahnung eines Vertrags mit einem Kunden aktivierte Kosten**

127. Ein Unternehmen hat darzulegen,
- welche Ermessensentscheidungen es getroffen hat, um die Höhe der Kosten zu bestimmen, die (gemäß Paragraph 91 oder 95) bei der Anbahnung oder Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden entstanden sind; und
  - nach welcher Methode es verfährt, um für jede Berichtsperiode den Abschreibungsbetrag zu bestimmen.

128. Ein Unternehmen hat alles Folgende anzugeben:

- a) die Schlussalden der bei Anbahnung oder Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden (gemäß Paragraph 91 oder 95) aktivierten Kosten, aufgeschlüsselt nach den wichtigsten Vermögenswertkategorien (z. B. Kosten für die Vertragsanbahnung, Vorvertragskosten und Einrichtungskosten); und
- b) die Höhe der Abschreibungsbeträge sowie alle etwaigen in der Berichtsperiode erfasste Wertminderungsaufwendungen.

#### Praktische Behelfe

129. Entscheidet sich ein Unternehmen zur Anwendung eines der in Paragraph 63 (Bestehen einer signifikanten Finanzierungskomponente) oder Paragraph 94 (bei der Anbahnung eines Vertrags entstehende Zusatzkosten) enthaltenen praktischen Behelfe, hat es dies anzugeben.

### Anhang A

#### Definitionen

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des Standards.

<b>Vertrag</b>	Eine Vereinbarung zwischen zwei oder mehr Parteien, die durchsetzbare Rechte und Pflichten begründet.
<b>Vertragsvermögenswert</b>	Der Rechtsanspruch eines Unternehmens auf eine Gegenleistung für von ihm an einen <b>Kunden</b> übertragene Güter oder Dienstleistungen, sofern dieser Anspruch nicht allein an den Zeitablauf geknüpft ist (beispielsweise das künftige Ergebnis des Unternehmens).
<b>Vertragsverbindlichkeit</b>	Die Verpflichtung eines Unternehmens, einem <b>Kunden</b> Güter oder Dienstleistungen zu übertragen, für die es von diesem eine Gegenleistung empfangen (bzw. noch zu empfangen) hat.
<b>Kunde</b>	Eine Partei, die mit einem Unternehmen einen Vertrag über den Erhalt von Gütern und Dienstleistungen aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens im Austausch für eine Gegenleistung geschlossen hat.
<b>Ertrag</b>	Zunahme des wirtschaftlichen Nutzens während der Bilanzierungsperiode in Form von Zuflüssen oder Wertsteigerungen von Vermögenswerten oder einer Verringerung von Schulden, durch die sich das Eigenkapital unabhängig von Einlagen der Eigentümer erhöht.
<b>Leistungsverpflichtung</b>	Die in einem <b>Vertrag</b> mit einem <b>Kunden</b> enthaltene Zusage, auf den Kunden Folgendes zu übertragen: <ol style="list-style-type: none"><li>a) ein eigenständig abgrenzbares Gut bzw. eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung oder ein eigenständig abgrenzbares Bündel aus Gütern oder Dienstleistungen; oder</li><li>b) eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen, die im Wesentlichen gleich sind und auf nach dem gleichen Muster auf den Kunden übertragen werden.</li></ol>
<b>Erlöse</b>	<b>Ertrag</b> aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens.
<b>Einzelveräußerungspreis (eines Guts oder einer Dienstleistung)</b>	Preis, zu dem ein Unternehmen einem <b>Kunden</b> ein zugesagtes Gut oder eine zugesagte Dienstleistung separat verkaufen würde.
<b>Transaktionspreis (im Rahmen eines Vertrags mit einem Kunden)</b>	Gegenleistung, die ein Unternehmen im Austausch für die Übertragung zugesagter Güter oder Dienstleistungen auf einen <b>Kunden</b> voraussichtlich erhalten wird. Hiervon ausgenommen sind Beträge, die im Namen Dritter eingezogen werden.

## Anhang B

**Leitlinien für die Anwendung**

*Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des Standards. Er beschreibt die Anwendung der Paragraphen 1 bis 129 und hat die gleiche bindende Kraft wie die anderen Teile des Standards.*

- B1 Die vorliegenden Anwendungsleitlinien sind wie folgt aufgebaut:
- a) Leistungsverpflichtungen, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden (Paragraphen B2 bis B13);
  - b) Methoden zur Bestimmung des Leistungsfortschritts gegenüber der vollständigen Erfüllung einer Leistungsverpflichtung (Paragraphen B14 bis B19);
  - c) Verkauf mit Rückgaberecht (Paragraphen B20 bis B27)
  - d) Garantien und Gewährleistungen (Paragraphen B28 bis B33)
  - e) Überlegungen zur Konstellation Prinzipal oder Agent (Paragraphen B34 bis B38)
  - f) Optionen des Kunden zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen (Paragraphen B39 bis B43)
  - g) Nicht geltend gemachte Ansprüche des Kunden (Paragraphen B44–B47);
  - h) Nicht erstattungsfähige, im Voraus zahlbare Entgelte (sowie einige damit zusammenhängende Kosten) (Paragraphen B48–B51);
  - i) Lizenzerteilung (Paragraphen B52–B63);
  - j) Rückkaufvereinbarungen (Paragraphen B64–B76);
  - k) Kommissionsvereinbarungen (Paragraphen B77–B78);
  - l) Bill-and-hold-Vereinbarungen (Paragraphen B79–B82);
  - m) Abnahme durch den Kunden (Paragraphen B83–B86); und
  - n) Aufgliederung der Erlöse (Paragraphen B87–B89).

**Leistungsverpflichtungen, die über einen bestimmten Zeitraum erfüllt werden**

- B2 Gemäß Paragraph 35 erfüllt ein Unternehmen eine Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum, wenn eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:
- a) dem Kunden fließt der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zu und er nutzt gleichzeitig die Leistung, während diese erbracht wird (siehe Paragraphen B3 und B4);
  - b) durch die Leistung des Unternehmens wird ein Vermögenswert erstellt oder verbessert (z. B. unfertige Leistung) und der Kunde erlangt die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert, während dieser erstellt oder verbessert wird (siehe Paragraph B5); oder
  - c) durch die Leistung des Unternehmens wird ein Vermögenswert erstellt, der keine alternativen Nutzungsmöglichkeiten für das Unternehmen aufweist (siehe Paragraphen B6 bis B8), und das Unternehmen hat einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen (siehe Paragraphen B9 bis B13).

*Dem Kunden fließt der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zu und er nutzt gleichzeitig die Leistung, während diese erbracht wird (Paragraph 35(a))*

- B3 Für einige Arten von Leistungsverpflichtungen ist die Beurteilung, ob einem Kunden der Nutzen aus der Leistung eines Unternehmens zufließt und er diese Leistung gleichzeitig nutzt, während das Unternehmen die Leistung erbringt, eindeutig. Beispiele hierfür sind unter anderem routinemäßige oder wiederkehrende Dienstleistungen (z. B. Reinigungsleistungen), bei denen leicht festgestellt werden kann, ob dem Kunden der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zufließt und er die Leistung nutzt, während sie erbracht wird.



- B4 Bei anderen Arten von Leistungsverpflichtungen ist es für ein Unternehmen unter Umständen nicht leicht ersichtlich, ob einem Kunden der Nutzen aus der Leistung des Unternehmens zufließt und er die Leistung gleichzeitig nutzt, während sie erbracht wird. In einem solchen Fall wird eine Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erfüllt, wenn ein Unternehmen zu dem Ergebnis gelangt, dass ein anderes Unternehmen die bisherige Arbeit des Unternehmens im Wesentlichen nicht erneut erbringen müsste, wenn dieses andere Unternehmen die verbleibende Leistungsverpflichtung gegenüber dem Kunden erfüllen würde. Bei der Bestimmung, ob ein anderes Unternehmen die Arbeit, die das Unternehmen bisher erbracht hat, im Wesentlichen nicht erneut erbringen müsste, hat ein Unternehmen von den beiden folgenden Annahmen auszugehen:
- a) Vernachlässigung potenzieller vertraglicher oder praktischer Einschränkungen, die das Unternehmen daran hindern könnten, die verbliebene Leistungsverpflichtung auf ein anderes Unternehmen zu übertragen; und
  - b) Annahme, dass ein anderes Unternehmen, das die verbleibende Leistungsverpflichtung erfüllt, keinen Nutzen aus einem Vermögenswert ziehen würde, über den das Unternehmen gegenwärtig die Verfügungsgewalt hat und über den das Unternehmen weiter die Verfügungsgewalt hätte, wenn die Leistungsverpflichtung auf ein anderes Unternehmen übertragen würde.

*Der Kunde besitzt die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert, während dieser erstellt oder verbessert wird (Paragraph 35(b))*

- B5 Um bestimmen zu können, ob ein Kunde im Sinne von Paragraph 35(b) die Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert besitzt, während dieser erstellt oder verbessert wird, hat das Unternehmen die Vorschriften zur Verfügungsgewalt in den Paragraphen 31 bis 34 und 38 zu beachten. Der Vermögenswert, der erstellt oder verbessert wird (z. B. unfertige Leistung), kann materiell oder immateriell sein.

*Durch die Leistung des Unternehmens wird ein Vermögenswert erstellt, der keine alternativen Nutzungsmöglichkeiten für das Unternehmen aufweist (Paragraph 35(c))*

- B6 Bei der Beurteilung, ob ein Vermögenswert einen alternativen Nutzen für ein Unternehmen gemäß Paragraph 36 hat, muss ein Unternehmen die Auswirkungen vertraglicher und praktischer Einschränkungen berücksichtigen, die es an der umstandslosen Bestimmung eines anderen Nutzens für diesen Vermögenswert hindern könnten, z. B. seine Veräußerung an einen anderen Kunden. Die Möglichkeit einer Kündigung des Vertrags mit dem Kunden ist keine relevante Überlegung bei der Beurteilung, ob das Unternehmen umstandslos einen anderen Nutzen für den Vermögenswert bestimmen könnte.
- B7 Damit ein Vermögenswert keinen alternativen Nutzen für das Unternehmen besitzt, muss die vertragliche Einschränkung der Fähigkeit des Unternehmens, einen anderen Nutzen für diesen Vermögenswert zu bestimmen, wesentlich sein. Eine vertragliche Einschränkung ist dann wesentlich, wenn ein Kunde seine Ansprüche auf den zugesagten Vermögenswert durchsetzen könnte, sollte das Unternehmen versuchen, einen anderen Nutzen für den Vermögenswert zu bestimmen. Eine vertragliche Einschränkung ist hingegen nicht wesentlich, wenn ein Vermögenswert beispielsweise weitgehend mit anderen Vermögenswerten austauschbar ist, die das Unternehmen an einen anderen Kunden übertragen kann, ohne damit den Vertrag zu brechen und ohne dass dadurch Kosten in beträchtlicher Höhe entstehen, die ansonsten in Verbindung mit diesem Vertrag nicht entstanden wären.
- B8 Eine praktische Einschränkung der Fähigkeit eines Unternehmens, einen anderen Nutzen für einen Vermögenswert zu bestimmen, besteht dann, wenn einem Unternehmen durch die Bestimmung eines anderen Nutzens für den Vermögenswert beträchtliche wirtschaftliche Verluste entstünden. Ein beträchtlicher wirtschaftlicher Verlust könnte anfallen, weil dem Unternehmen entweder beträchtliche Kosten für die Überarbeitung des Vermögenswerts entstehen oder es den Vermögenswert nur mit einem beträchtlichen Verlust verkaufen kann. Beispielsweise könnte es für ein Unternehmen praktische Einschränkungen geben, einen anderen Nutzen für Vermögenswerte zu bestimmen, die entweder Designspezifikationen haben, die nur für einen bestimmten Kunden gelten, oder die sich in abgelegenen Gegenden befinden.

*Anspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen (Paragraph 35(c))*

- B9 In Übereinstimmung mit Paragraph 37 hat ein Unternehmen einen Anspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen, wenn das Unternehmen Anspruch auf einen Betrag hätte, der es mindestens für seine bereits erbrachten Leistungen vergütet, falls der Kunde oder eine andere Partei den Vertrag aus anderen Gründen als der Nichterfüllung der vom Unternehmen zugesagten Leistung kündigt. Ein Betrag, der ein Unternehmen für seine bereits erbrachten Leistungen vergütet, ist eine Zahlung, die dem Verkaufspreis der bisher übertragenen Güter und Dienstleistungen annähernd entspricht (z. B. Erstattung der dem Unternehmen bei der Erfüllung seiner Leistungsverpflichtung entstandenen Kosten zzgl. einer angemessenen Gewinnmarge) und nicht nur eine Entschädigung für den dem Unternehmen potenziell entgangenen Gewinn im Falle der Vertragsbeendigung darstellt. Die Vergütung für eine angemessene Gewinnmarge muss nicht der für den Fall der planmäßigen Vertragserfüllung erwarteten Gewinnmarge entsprechen, aber ein Unternehmen sollte Anspruch auf Vergütung in Höhe eines der folgenden Beträge haben:
- a) ein Teil der erwarteten Gewinnmarge aus dem Vertrag, der angemessen den Leistungsfortschritt des Unternehmens im Rahmen des Vertrags vor seiner Kündigung durch den Kunden (oder eine andere Partei) widerspiegelt; oder

- b) eine angemessene Rendite auf die Kapitalkosten des Unternehmens für ähnliche Verträge (oder die typische operative Marge des Unternehmens für ähnliche Verträge), falls die vertragsspezifische Marge höher ist als die vom Unternehmen aus ähnlichen Verträgen üblicherweise generierte Rendite.
- B10 Der Zahlungsanspruch eines Unternehmens für die bereits erbrachten Leistungen muss kein aktueller unbedingter Zahlungsanspruch sein. In vielen Fällen wird ein Unternehmen einen unbedingten Zahlungsanspruch nur bei Erreichen eines vorab vereinbarten Meilensteins oder bei vollständiger Erfüllung der Leistungsverpflichtung haben. Bei der Beurteilung, ob es einen Anspruch auf Bezahlung für die bereits erbrachten Leistungen hat, muss ein Unternehmen berücksichtigen, ob es einen Rechtsanspruch auf Einforderung oder Einbehalt einer Zahlung für die bereits erbrachten Leistungen hätte, wenn der Vertrag vor vollständiger Erfüllung aus anderen Gründen als der Nichterfüllung der vom Unternehmen zugesagten Leistung gekündigt würde.
- B11 In manchen Verträgen hat ein Kunde möglicherweise nur zu bestimmten Zeiten während der Vertragslaufzeit ein Recht zur Vertragskündigung oder aber gar kein Kündigungsrecht. Kündigt ein Kunde einen Vertrag, ohne zu diesem Zeitpunkt ein Kündigungsrecht zu haben (einschließlich bei Nichterfüllung seiner eigenen Vertragszusagen), so ist das Unternehmen möglicherweise gemäß Vertrag (oder gemäß Gesetz) dazu berechtigt, die im Vertrag zugesagten Güter oder Dienstleistungen weiter auf den Kunden zu übertragen und vom Kunden zu fordern, im Austausch für diese Güter oder Dienstleistungen die zugesagte Vergütung zu zahlen. In solchen Fällen hat ein Unternehmen einen Zahlungsanspruch für die bereits erbrachten Leistungen, da das Unternehmen berechtigt ist, seine Verpflichtungen weiter gemäß dem Vertrag zu erfüllen und vom Kunden im Austausch die Erfüllung seiner Verpflichtungen zu fordern (darunter die Zahlung der zugesagten Gegenleistung).
- B12 Bei der Beurteilung, ob es einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen hat, muss ein Unternehmen die Vertragsbedingungen sowie diesen gegebenenfalls vorgehende oder diese ergänzende gesetzliche Vorschriften oder Präzedenzfälle berücksichtigen. Hierfür prüft das Unternehmen unter anderem,
- a) ob es aufgrund des geltenden Rechts, aufgrund der gängigen Verwaltungspraxis oder aufgrund bestehender Präzedenzfälle Anspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen hat, auch wenn dies im Vertrag mit dem Kunden nicht ausdrücklich vorgesehen ist;
  - b) ob nach den relevanten Präzedenzfällen davon auszugehen ist, dass die unter vergleichbaren Verträgen entstandenen vergleichbaren Ansprüche auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen keine rechtlich bindende Wirkung entfalten; oder
  - c) ob seine Geschäftsgepflogenheiten (bisheriger Verzicht, derartige Zahlungsansprüche geltend zu machen) es implizieren, dass dieser Rechtsanspruch in diesem rechtlichen Umfeld nicht durchgesetzt werden kann. Ungeachtet der Möglichkeit, dass ein Unternehmen bei ähnlichen Verträgen auf seinen Zahlungsanspruch verzichtet, bleibt sein Anspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen bestehen, wenn der Anspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen im Vertrag mit dem Kunden festgelegt ist.
- B13 Der in einem Vertrag festgelegte Zahlungsplan ist nicht per se ein Indikator für den Zahlungsanspruch des Unternehmens für die bereits erbrachte Leistung. Zwar sind in einem vertraglich vereinbarten Zahlungsplan die Zeitpunkte und die Höhe der vom Kunden zu zahlenden Gegenleistungen festgelegt, doch lässt sich daraus nicht unbedingt ein unmittelbarer Zahlungsanspruch des Unternehmens für die bereits erbrachte Leistung ableiten. Denn der Vertrag kann beispielsweise vorsehen, dass die vom Kunden erhaltene Gegenleistung aus anderen Gründen als der Nichterfüllung der vom Unternehmen vertraglich zugesagten Leistungen erstattet werden muss.

### **Methoden zur Bestimmung des Leistungsfortschritts gegenüber der vollständigen Erfüllung einer Leistungsverpflichtung**

- B14 Zur Bestimmung des Leistungsfortschritts, den ein Unternehmen gegenüber der vollständigen Erfüllung einer Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erzielt hat, können unter anderem folgende Methoden angewandt werden:
- a) outputbasierte Methoden (siehe Paragraphen B15 bis B17); und
  - b) inputbasierte Methoden (siehe Paragraphen B18 bis B19).

#### *Outputbasierte Methoden*

- B15 Bei outputbasierten Methoden werden die Umsätze auf Basis der direkten Ermittlung des Werts der bisher übertragenen Güter oder Dienstleistungen für den Kunden im Verhältnis zu den verbleibenden vertraglich

zugesagten Gütern oder Dienstleistungen erfasst. Zu outputbasierten Methoden zählen Methoden wie die Messung der bereits erbrachten Leistungen und die Ermittlung der erzielten Ergebnisse, erreichten Leistungsziele, abgelaufenen Zeit und erstellten oder gelieferten Einheiten. Wenn ein Unternehmen beurteilt, ob es eine outputbasierte Methode zur Bestimmung seines Leistungsfortschritts anwenden soll, hat es zu berücksichtigen, ob der gewählte Output die bisher erbrachten Leistungen des Unternehmens gegenüber der vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung zutreffend darstellt. Eine outputbasierte Methode bietet keine zutreffende Darstellung der Leistung des Unternehmens, wenn der gewählte Output einige der Güter oder Dienstleistungen, für die die Verfügungsgewalt auf den Kunden übertragen wurde, nicht abbildet. Beispielsweise stellen outputbasierte Methoden, die auf erstellten oder gelieferten Einheiten basieren, die Leistung eines Unternehmens bei der Erfüllung einer Leistungsverpflichtung unzutreffend dar, wenn durch die Leistung des Unternehmens zum Ende der Berichtsperiode unfertige Leistungen oder fertige Erzeugnisse in der Verfügungsgewalt des Kunden erstellt wurden, die in der Ermittlung des Outputs nicht enthalten sind.

- B16 Zu Vereinfachungszwecken kann ein Unternehmen, das Anspruch auf eine Gegenleistung von einem Kunden in einer Höhe hat, die direkt dem Wert der vom Unternehmen bereits erbrachten Leistungen für den Kunden entspricht (z. B. ein Dienstleistungsvertrag, in dem ein Unternehmen einen festen Betrag für jede geleistete Stunde in Rechnung stellt), Umsätze in Höhe des Betrags erfassen, den das Unternehmen in Rechnung stellen darf.
- B17 Nachteil von outputbasierten Methoden ist, dass die zur Bestimmung des Leistungsfortschritts verwendeten Outputs unter Umständen nicht unmittelbar beobachtbar sind und die zur Anwendung notwendigen Informationen für ein Unternehmen unter Umständen nur zu übermäßig hohen Kosten verfügbar sind. Daher kann eine inputbasierte Methode notwendig sein.

#### *Inputbasierte Methode*

- B18 Inputbasierte Methoden erfassen Umsätze auf Basis der Anstrengungen oder Inputs des Unternehmens zur Erfüllung einer Leistungsverpflichtung (z. B. verbrauchte Ressourcen, aufgewendete Arbeitsstunden, entstandene Kosten, vergangene Zeit oder Maschinennutzung in Stunden) im Verhältnis zu den insgesamt zur Erfüllung dieser Leistungsverpflichtung erwarteten Inputs. Erfolgen die Anstrengungen oder Inputs des Unternehmens gleichmäßig über den Zeitraum der Leistungserbringung, so kann es für das Unternehmen angemessen sein, die Umsätze linear zu erfassen.
- B19 Eine Schwäche inputbasierter Methoden ist, dass es unter Umständen keine direkte Beziehung zwischen den Inputs eines Unternehmens und der Übertragung der Verfügungsgewalt über Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden gibt. Daher kann ein Unternehmen von einer inputbasierten Methode die Effekte von Inputs ausnehmen, die für Zwecke der Bestimmung des Leistungsfortschritts nach Paragraph 39 keine Leistung des Unternehmens bei der Übertragung der Verfügungsgewalt über Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden darstellen. Beispielsweise kann bei der Verwendung einer auf kostenbasierten Inputs beruhenden Methode in folgenden Fällen eine Anpassung der Bestimmung des Leistungsfortschritts erforderlich sein:
- a) wenn entstandene Kosten nicht zum Fortschritt der Leistungserbringung eines Unternehmens bei der Erfüllung der Leistungsverpflichtung beitragen. Zum Beispiel würde ein Unternehmen keinen Umsatz auf der Grundlage entstandener Kosten erfassen, die beträchtlichen Ineffizienzen bei der Leistung des Unternehmens geschuldet sind, welche im vertraglich vereinbarten Preis nicht widerspiegelt sind (z. B. Kosten für unerwartete Mengen verschwendeter Materialien, Arbeit oder anderer Ressourcen, die bei der Erfüllung der Leistungsverpflichtung angefallen sind);
  - b) wenn entstandene Kosten nicht im Verhältnis zum Fortschritt der Leistungserbringung des Unternehmens bei der Erfüllung der Leistungsverpflichtung stehen. In solchen Umständen kann es die beste Darstellung der Leistung eines Unternehmens sein, die inputbasierte Methode so anzupassen, dass Umsatz nur in Höhe der bei der betreffenden Leistungserbringung entstandenen Kosten erfasst wird. Beispielsweise kann es eine getreue Darstellung der Leistung eines Unternehmens sein, Umsatz in einer Höhe zu erfassen, die den Kosten eines zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung genutzten Gutes entspricht, wenn das Unternehmen bei Vertragsbeginn erwartet, dass alle folgenden Bedingungen erfüllt sind:
    - i) Das Gut ist nicht eigenständig abgrenzbar;
    - ii) es wird erwartet, dass der Kunde die Verfügungsgewalt über das Gut deutlich vor Erhalt der in Verbindung mit dem Gut stehenden Dienstleistungen erlangt;
    - iii) die Kosten des übertragenen Gutes sind im Verhältnis zu den insgesamt für die vollständige Erfüllung der Leistungsverpflichtung erwarteten Kosten beträchtlich; und
    - iv) das Unternehmen beschafft das Gut von einem Dritten und ist nicht in erheblichem Maße in Design und Herstellung des Gutes involviert (handelt aber als Prinzipal in Übereinstimmung mit den Paragraphen B34-B38).

**Verkauf mit Rückgaberecht**

- B20 Unter bestimmten Verträgen überträgt ein Unternehmen die Verfügungsgewalt für ein Produkt auf einen Kunden und räumt diesem gleichzeitig das Recht ein, das Produkt aus verschiedenen Gründen (beispielsweise Unzufriedenheit mit dem Produkt) gegen jede Kombination der folgenden Leistungen zurückzugeben:
- vollständige oder teilweise Erstattung der gezahlten Gegenleistung;
  - Gutschrift auf dem Unternehmen bereits geschuldete oder künftig zustehende Beträge; und
  - Umtausch gegen ein anderes Produkt.
- B21 Bei einer Übertragung von Produkten mit Rückgaberecht (sowie von bestimmten Dienstleistungen, die vorbehaltlich einer Rückerstattung geleistet werden) erfasst das Unternehmen folgende Elemente:
- Umsätze für die übertragenen Produkte in Höhe der Gegenleistung, die dem Unternehmen nach seinen Erwartungen zustehen (für die Produkte, mit deren Rückgabe gerechnet wird, werden folglich keine Umsätze erfasst);
  - eine Rückerstattungsverbindlichkeit; und
  - einen Vermögenswert (und die entsprechende Anpassung der Umsatzkosten) für sein Recht, Produkte bei Begleichung der Rückerstattungsverbindlichkeit vom Kunden zurückzuholen.
- B22 Die Zusage eines Unternehmens, ein Produkt während der Rückgabefrist zurückzunehmen, wird nicht als Leistungsverpflichtung erfasst, da bereits die Verpflichtung zur Rückerstattung erfasst wird.
- B23 Zur Bestimmung der Höhe der Gegenleistung, die dem Unternehmen nach seinen Erwartungen zusteht, (d. h. ohne die Produkte, deren Rückgabe zu erwarten ist) hat ein Unternehmen die Vorschriften der Paragraphen 47 bis 72 (einschließlich der Vorschriften für die Begrenzung der Schätzungen der variablen Gegenleistung nach den Paragraphen 56 bis 58) anzuwenden. Für sämtliche vereinnahmten (oder noch zu erhaltenden) Beträge, die dem Unternehmen nach seinen Erwartungen nicht zustehen, erfasst es die Erlöse nicht zum Zeitpunkt der Übertragung der Produkte auf den Kunden, sondern es erfasst die entsprechenden vereinnahmten (oder noch zu erhaltenden) Beträge als Rückerstattungsverbindlichkeit. Am Ende jeder Berichtsperiode muss das Unternehmen die Bewertung der Beträge, die ihm nach seinen Erwartungen im Austausch für die übertragenen Produkte zustehen, korrigieren und den Transaktionspreis — und damit auch den erfassten Umsatzbetrag — entsprechend anpassen.
- B24 Ein Unternehmen korrigiert die Bewertung der Rückerstattungsverbindlichkeit am Ende jedes Berichtszeitraums unter Berücksichtigung der geänderten Erwartungen im Hinblick auf die Rückerstattungsbeträge. Ein Unternehmen erfasst die entsprechenden Anpassungen als Erlös (oder als Verringerung des Erlöses).
- B25 Ein Vermögenswert, der für das Recht eines Unternehmens, Produkte bei Begleichung der Rückerstattungsverbindlichkeit vom Kunden zurückzuerhalten, ausgewiesen wird, wird bei seinem erstmaligen Ansatz unter Bezugnahme auf den vorherigen Buchwert des Produkts (z. B. Vorräte) abzüglich der erwarteten Kosten für den Rückhalt der Produkte bewertet (einschließlich potenzieller Wertminderungen der zurückgeholten Produkte). Am Ende jeder Berichtsperiode muss das Unternehmen die Bewertung des Vermögenswerts unter Berücksichtigung der geänderten Erwartungen im Hinblick auf die zurückzugebenden Produkte korrigieren. Ein Unternehmen weist den Vermögenswert gesondert von der Rückerstattungsverbindlichkeit aus
- B26 Tauschvorgänge, bei denen Kunden ein Produkt gegen ein gleichartiges und qualitativ gleichwertiges Erzeugnis in gleichem Zustand tauschen, das zum gleichen Preis verkauft wird (beispielsweise bei einem Tausch gegen eine andere Farbe oder Größe), sind nicht als Produktrückgaben im Sinne dieses Standards anzusehen.
- B27 Verträge, bei denen ein Kunde ein fehlerhaftes gegen ein funktionsfähiges Produkt tauschen kann, sind gemäß den Garantie- und Gewährleistungsleitlinien der Paragraphen B28 bis B33 zu bewerten.

**Garantien und Gewährleistungen**

- B28 In Verbindung mit dem Verkauf von Produkten (Güter oder Dienstleistungen) gewähren Unternehmen häufig auch Garantien oder Gewährleistungen (die vertraglich vereinbart, gesetzlich vorgeschrieben oder nach den Geschäftsgepflogenheiten des Unternehmens üblich sein können). Solche Garantie- bzw. Gewährleistungsverpflichtungen können je nach Branche und Vertrag von sehr verschiedener Art sein. Einige Garantie- bzw. Gewährleistungsverpflichtungen sichern dem Kunden zu, dass das betreffende Produkt den vertraglich vereinbarten Spezifikationen entspricht und deshalb so funktionieren wird, wie es von den Vertragsparteien vorgesehen wurde (assurance-type warranties). Andere Garantie- bzw. Gewährleistungsverpflichtungen stellen für den Kunden eine Leistung dar, die über die Zusicherung hinausgeht, dass das Produkt den vereinbarten Spezifikationen entspricht (service-type warranties).

- B29 Wenn der Kunde wählen kann, ob er die Gewährleistungsverpflichtung separat erwerben möchte, stellt diese eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung dar, da das Unternehmen dem Kunden diese Dienstleistung zusätzlich zur Lieferung des Produkts, das die im Vertrag vereinbarten Funktionsmerkmale besitzt, zusichert. In diesem Fall erfasst das Unternehmen die zugesagte Gewährleistungsverpflichtung als Leistungsverpflichtung im Sinne der Paragraphen 22 bis 30 und ordnet gemäß den Paragraphen 73 bis 86 dieser Leistungsverpflichtung einen Teil des Transaktionspreises zu.
- B30 Wenn dem Kunden nicht die Möglichkeit gegeben wird, die Gewährleistungsverpflichtung separat zu erwerben, erfasst das Unternehmen die Gewährleistungsverpflichtung gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*, es sei denn, die zugesicherte Gewährleistungsverpflichtung oder ein Teil der zugesicherten Gewährleistungsverpflichtung stellt für den Kunden eine Leistung dar, die über die Zusicherung hinausgeht, dass das Produkt den vereinbarten Spezifikationen entspricht.
- B31 Bei der Beurteilung, ob eine Gewährleistungs- oder Garantieverpflichtung für einen Kunden eine zusätzliche Leistung darstellt, die über die Zusicherung, dass das gelieferte Produkt den vertraglich vereinbarten Spezifikationen entspricht, hinausgeht, hat ein Unternehmen folgende Faktoren zu berücksichtigen:
- a) ob die Gewährleistungs-/Garantieverpflichtung gesetzlich vorgeschrieben ist. — Wenn das Unternehmen gesetzlich verpflichtet ist, seinen Kunden eine Gewährleistung/Garantie einzuräumen, deutet das Vorhandensein des entsprechenden Gesetzes darauf hin, dass es sich nicht um eine Leistungsverpflichtung handelt, da derartige Vorschriften in der Regel dazu dienen, Kunden vor dem mit dem Kauf schadhafter Produkte verbundenen Risiko zu schützen.
  - b) die Dauer der Gewährleistungs-/Garantiefrist. — Je länger die Gewährleistungs-/Garantiefrist, desto größer die Wahrscheinlichkeit, dass es sich um eine Leistungsverpflichtung handelt, da die Gewährleistungs-/Garantiezusage mit höherer Wahrscheinlichkeit eine über die Zusicherung, dass das gelieferte Produkt den vertraglich vereinbarten Spezifikationen entspricht, hinausgehende Leistung darstellt.
  - c) die Art der Leistungen, die das Unternehmen zusagt. — Wenn ein Unternehmen besondere Leistungen (z. B. einen Retourentransport für ein schadhaftes Produkt) erbringen muss, um zusichern zu können, dass ein Produkt die vereinbarten Spezifikationen erfüllt, ist es unwahrscheinlich, dass dadurch eine Leistungsverpflichtung begründet wird.
- B32 Wenn eine Gewährleistungs- oder Garantieverpflichtung oder ein Teil einer Gewährleistungs- oder Garantieverpflichtung für einen Kunden eine zusätzliche Leistung darstellt, die über die Zusicherung, dass das Produkt den vereinbarten Spezifikationen entspricht, hinausgeht, ist die zugesagte Leistung eine Leistungsverpflichtung. Daher ordnet das Unternehmen den Transaktionspreis dem Produkt und der Dienstleistung zu. Bietet ein Unternehmen eine Gewährleistungs- oder Garantieverpflichtung an, die sowohl eine assurance-type warranty als auch eine service-type warranty beinhaltet, bei denen eine getrennte Bilanzierung schwierig ist, hat das Unternehmen beide zusammen als eine einzige Leistungsverpflichtung zu erfassen.
- B33 Wenn ein Unternehmen laut Gesetz für Schäden, die von seinen Produkten verursacht werden, finanziell haftet, handelt es sich dabei nicht um eine Leistungsverpflichtung. Beispielsweise kann ein Hersteller seine Produkte in einer Jurisdiktion verkaufen, in dem der Hersteller laut Gesetz für jegliche Schäden (beispielsweise an persönlichem Eigentum), die bei bestimmungsgemäßer Nutzung des Produkts vom Verbraucher verursacht werden, haftet. Ebenso sind Zusagen eines Unternehmens, den Kunden für etwaige Schäden und Ansprüche aus Patent-, Urheber-, Marken- oder sonstigen Rechtsverletzungen seiner Produkte zu entschädigen, keine Leistungsverpflichtung. Das Unternehmen hat derartige Verpflichtungen gemäß IAS 37 zu bilanzieren.

### **Überlegungen zur Konstellation Prinzipal oder Agent**

- B34 Wenn eine andere Partei an der Lieferung von Gütern oder an der Erbringung von Dienstleistungen an den Kunden eines Unternehmens beteiligt ist, hat das Unternehmen die Art seiner Zusage zu bestimmen und festzustellen, ob es sich um eine Leistungsverpflichtung handelt, die darin besteht, das Gut selbst zu liefern oder die Dienstleistung selbst zu erbringen (so dass das Unternehmen als Prinzipal auftritt) oder ob diese darin besteht, eine andere Partei mit der Lieferung des Guts oder der Erbringung der Dienstleistung zu beauftragen (so dass das Unternehmen als Agent auftritt).
- B35 Ein Unternehmen ist Prinzipal, wenn es vor der Übertragung eines zugesagten Guts oder einer zugesagten Dienstleistung auf einen Kunden die Verfügungsgewalt über das Gut bzw. die Dienstleistung besitzt. Ein Unternehmen, das das Eigentum an einem Produkt nur vorübergehend erlangt, bevor dieses auf den Kunden übergeht, handelt dagegen nicht unbedingt als Prinzipal. Ein Unternehmen, das in einem Vertrag der Prinzipal ist, kann eine Leistungsverpflichtung selbst erfüllen oder eine andere Partei (beispielsweise einen Unterauftragnehmer) damit beauftragen, die Leistungsverpflichtung in seinem Namen insgesamt oder teilweise zu erfüllen. Bei der Erfüllung einer Leistungsverpflichtung erfasst ein Unternehmen, das als Prinzipal auftritt, die Erlöse in einer Höhe, die der Gegenleistung entspricht, die es im Austausch für die Übertragung der betreffenden Güter oder Dienstleistungen erwartet.

- B36 Ein Unternehmen ist Agent, wenn seine Leistungsverpflichtung darin besteht, eine andere Partei mit der Lieferung von Gütern oder der Erbringung von Dienstleistungen zu beauftragen. Bei der Erfüllung einer Leistungsverpflichtung erfasst ein Unternehmen, das als Agent auftritt, die Erlöse in Höhe der Gebühr oder der Provision, die es im Austausch für die Beauftragung der anderen Partei mit der Lieferung seiner Güter oder der Erbringung seiner Dienstleistungen erwartet. Die Gebühr oder Provision des Unternehmens ist gegebenenfalls der Teil der Gegenleistung, den das Unternehmen behält, nachdem es der anderen Partei die für deren Lieferung der Güter oder die Erbringung der Dienstleistungen erhaltene Gegenleistung ausbezahlt hat.
- B37 Folgende Indikatoren deuten darauf hin, dass ein Unternehmen als Agent agiert (und somit nicht die Verfügungsgewalt über das Gut oder die Dienstleistung besitzt, bevor diese(s) an den Kunden geliefert bzw. geleistet wird):
- für die Erfüllung des Vertrags ist im Wesentlichen eine andere Partei verantwortlich;
  - das Unternehmen trägt weder vor noch nach der Bestellung durch den Kunden und damit auch nicht während der Lieferung oder bei der Rückgabe des Produkts ein Bestandsrisiko;
  - das Unternehmen kann die Preisgestaltung im Hinblick auf die Güter oder Dienstleistungen der anderen Partei nicht nach eigenem Ermessen beeinflussen. Der Gewinn, den das Unternehmen mit diesen Gütern oder Dienstleistungen erzielen kann, ist somit begrenzt;
  - die Vergütung des Unternehmens besteht in einer Provision; und
  - das Unternehmen trägt im Zusammenhang mit der gegen den Kunden bestehenden Forderung aus der Lieferung von Gütern oder Erbringung von Dienstleistungen durch die andere Partei kein Ausfallrisiko.
- B38 Wenn eine andere Partei die Leistungsverpflichtungen und vertraglichen Rechte des Unternehmens wahrnimmt, so dass das Unternehmen nicht mehr verpflichtet ist, die in der Übertragung des zugesagten Guts oder der zugesagten Dienstleistung auf den Kunden bestehende Leistungsverpflichtung zu erfüllen (das Unternehmen agiert also nicht mehr als Prinzipal), so darf das Unternehmen für diese Leistungsverpflichtung keine Erlöse erfassen. Das Unternehmen muss in diesem Fall bestimmen, ob für die Erfüllung der in der Beschaffung eines Vertrags für die andere Partei bestehenden Leistungsverpflichtung (d. h. für seine Vermittlungstätigkeit) Erlöse zu erfassen sind.

#### **Optionen des Kunden zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen**

- B39 Optionen des Kunden zum kostenlosen oder vergünstigten Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen gibt es in zahlreichen Formen, beispielsweise in Form von Kaufanreizen, Treueprämien (oder -punkten), Vertragsverlängerungsoptionen oder sonstigen Preisnachlässen auf zukünftig erworbene Güter oder Dienstleistungen.
- B40 Wenn ein Unternehmen in einem Vertrag einem Kunden die Option zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen einräumt, so ergibt sich aus dieser Option nur dann eine vertragliche Leistungsverpflichtung, wenn die Option dem Kunden ein wesentliches Recht gewährt, das dieser ohne den Abschluss dieses Vertrags nicht erhalten würde (beispielsweise ein Preisnachlass, der über den Rabatten liegt, die in dieser Region oder auf diesem Markt üblicherweise für gleichartige Güter oder Dienstleistungen an ähnliche Kunden gewährt werden). Wenn die Option dem Kunden ein wesentliches Recht gewährt, so entsteht eine Situation, in der der Kunde das Unternehmen im Voraus für zukünftig erworbene Güter oder Dienstleistungen vergütet und das Unternehmen die entsprechenden Erlöse dann erfasst, wenn diese zukünftigen Güter oder Dienstleistungen übertragen werden oder wenn die Option ausläuft.
- B41 Wenn einem Kunden die Option eingeräumt wird, zusätzliche Güter oder Dienstleistungen zu einem Preis zu erwerben, der dem Einzelveräußerungspreis für diese Güter oder Dienstleistungen entspricht, so gewährt diese Option dem Kunden kein wesentliches Recht, selbst wenn diese Option nur nach Abschluss des vorherigen Vertrags ausgeübt werden kann. In solchen Fällen ist das Angebot des Unternehmens als Werbeangebot einzustufen und erst dann gemäß dem vorliegenden Standard zu bilanzieren, wenn der Kunde die Option zum Erwerb der zusätzlichen Güter oder Dienstleistungen ausübt.
- B42 Nach Paragraph 74 hat das Unternehmen den Transaktionspreis auf Grundlage der Methode des relativen Einzelveräußerungspreises auf die Leistungsverpflichtungen aufzuteilen. Ist der Einzelveräußerungspreis der Option des Kunden zum Erwerb zusätzlicher Güter oder Dienstleistungen nicht direkt beobachtbar, hat das Unternehmen diesen Preis zu schätzen. Diese Schätzung trägt dem Preisnachlass Rechnung, den der Kunde erhält, wenn er die Option ausübt, und berücksichtigt zudem die beiden folgenden Faktoren:
- jedigen Preisnachlass, den der Kunde erhalten könnte, ohne die Option auszuüben; und
  - die Wahrscheinlichkeit, dass die Option ausgeübt wird.

- B43 Wenn dem Kunden mit der Option ein wesentliches Recht zum zukünftigen Erwerb von Gütern oder Dienstleistungen gewährt wird, die den ursprünglichen Gütern oder Dienstleistungen des Vertrags vergleichbar sind und gemäß den Bedingungen des ursprünglichen Vertrags geliefert bzw. erbracht werden, so kann das Unternehmen zu Vereinfachungszwecken anstatt den Einzelveräußerungspreis der Option zu schätzen den Transaktionspreis auf der Grundlage der voraussichtlich zu liefernden Güter oder Dienstleistungen und der hierfür erwarteten Gegenleistung auf die Güter oder Dienstleistungen der Option aufteilen. Diese Optionen entsprechen in der Regel Vertragsverlängerungen.

#### **Nicht geltend gemachte Ansprüche des Kunden**

- B44 Nach Paragraph 106 hat ein Unternehmen nach Erhalt einer Vorauszahlung eines Kunden für seine Leistungsverpflichtung, die darin besteht, Güter oder Dienstleistungen (künftig) auf den Kunden zu übertragen, eine Vertragsverbindlichkeit in Höhe des durch den Kunden vorausgezählten Betrags zu erfassen. Das Unternehmen hat die Vertragsverbindlichkeit auszubuchen (und Erlöse zu erfassen), wenn es diese Güter oder Dienstleistungen überträgt und somit seine Leistungsverpflichtung erfüllt.
- B45 Eine nicht rückerstattungsfähige Vorauszahlung, die ein Kunde an ein Unternehmen leistet, räumt dem Kunden einen Anspruch für den künftigen Erhalt eines Guts oder einer Dienstleistung ein (und verpflichtet das Unternehmen, die künftige Übertragung eines Guts oder einer Dienstleistung vorzusehen). Allerdings machen Kunden ihre vertraglichen Ansprüche nicht immer in vollem Umfang geltend. Die Nichtinanspruchnahme von Guthaben wird auch als „breakage“ bezeichnet.
- B 46 Geht ein Unternehmen bei einer Vertragsverbindlichkeit davon aus, dass ein Kunde seine Ansprüche nicht vollständig geltend macht, hat es den entsprechenden Betrag proportional zum Muster der vom Kunden geltend gemachten Ansprüche als Erlös zu erfassen. Ist dies nicht der Fall, hat es den erwarteten Betrag aus einer Nichtinanspruchnahme dann als Erlös zu erfassen, wenn die Wahrscheinlichkeit, dass der Kunde seine verbleibenden Ansprüche geltend macht, als gering einzustufen ist. Wenn ein Unternehmen bestimmt, ob ein Kunde seine Ansprüche voraussichtlich nicht vollständig geltend machen wird, hat es die in den Paragraphen 56-58 enthaltenen Bestimmungen zur Begrenzung der Schätzung variabler Gegenleistungen zu beachten.
- B47 Für jede erhaltene Gegenleistung, die nicht geltend gemachten Ansprüchen eines Kunden zuzuordnen ist und die das Unternehmen nach geltendem Eigentumsrecht an einen Dritten, z. B. eine staatliche Stelle, weiterleiten muss, hat das Unternehmen eine Verbindlichkeit (und keinen Erlös) zu erfassen.

#### **Nicht erstattungsfähige, im Voraus zahlbare Entgelte (sowie einige damit zusammenhängende Kosten)**

- B48 Bei einigen Verträgen stellt das Unternehmen dem Kunden bei oder in zeitlicher Nähe zum Vertragsbeginn ein nicht erstattungsfähiges, im Voraus zahlbares Entgelt in Rechnung. Beispiele hierfür sind Aufnahmegebühren in Fitnessclubs, Aktivierungsgebühren bei Telekommunikationsverträgen, Einrichtungsgebühren bei einigen Dienstleistungsverträgen und Anfangsgebühren bei bestimmten Lieferverträgen.
- B49 Zur Identifizierung der in solchen Verträgen enthaltenen Leistungsverpflichtungen hat das Unternehmen zu beurteilen, ob sich das Entgelt auf die Übertragung eines zugesagten Guts oder einer zugesagten Dienstleistung bezieht. Auch wenn sich ein nicht erstattungsfähiges, im Voraus zahlbares Entgelt auf eine Tätigkeit bezieht, die das Unternehmen zur Erfüllung des Vertrags bei oder in zeitlicher Nähe zum Vertragsbeginn ausführen muss, hat diese Tätigkeit in vielen Fällen nicht die Übertragung eines zugesagten Guts oder einer zugesagten Dienstleistung auf den Kunden zur Folge (siehe Paragraph 25). Stattdessen ist dieses Entgelt eine Vorauszahlung für künftige Güter oder Dienstleistungen und würde deshalb bei Bereitstellung dieser Güter oder Dienstleistungen als Erlös erfasst. Räumt das Unternehmen dem Kunden eine Möglichkeit zur Vertragsverlängerung ein und verleiht diese Möglichkeit dem Kunden ein wesentliches Recht gemäß Paragraph B40, würde der Zeitraum der Erlöserfassung über den ursprünglichen Vertragszeitraum hinausgehen.
- B50 Bezieht sich das nicht erstattungsfähige, im Voraus zahlbare Entgelt auf ein Gut oder eine Dienstleistung, hat das Unternehmen zu beurteilen, ob dieses Gut oder diese Dienstleistung als separate Leistungsverpflichtung gemäß den Paragraphen 22-30 zu bilanzieren ist.
- B51 Ein Unternehmen kann ein nicht erstattungsfähiges Entgelt zum Teil als Gegenleistung für die durch die Begründung eines Vertrags (oder andere, in Paragraph 25 beschriebene Verwaltungsaufgaben) verursachten Kosten in Rechnung stellen. Gehen diese Aktivitäten zur Begründung eines Vertrags nicht mit der Erfüllung einer Leistungsverpflichtung einher, hat das Unternehmen sie (wie auch die damit verbundenen Kosten) bei der Messung des Leistungsfortschritts gemäß Paragraph B19 unberücksichtigt zu lassen, weil sie nicht die Übertragung von Dienstleistungen auf den Kunden widerspiegeln. Das Unternehmen hat zu beurteilen, ob die bei Begründung des Vertrags entstandenen Kosten gemäß Paragraph 95 als Vermögenswert zu aktivieren sind.

**Lizenzerteilung**

- B52 Eine Lizenz gibt einem Kunden das Recht auf Nutzung des geistigen Eigentums eines Unternehmens. Lizenzen für geistiges Eigentum können u. a. Folgendes zum Gegenstand haben:
- Software und Technologie,
  - Filme, Musik und andere Medien und Formen der Unterhaltung,
  - Franchise-Rechte und
  - Patente, Markenzeichen und Urheberrechte.
- B53 Ein Unternehmen kann einem Kunden neben der Erteilung einer Lizenz auch die Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen zusagen. Diese Zusagen können ausdrücklich im Vertrag enthalten oder durch die Geschäftsgepflogenheiten, veröffentlichten Leitlinien oder spezifischen Aussagen eines Unternehmens impliziert sein (siehe Paragraph 24). Wird in einem Vertrag mit einem Kunden neben der Übertragung von Gütern oder Dienstleistungen auch die Erteilung einer Lizenz zugesagt, so verfährt das Unternehmen zur Identifizierung der einzelnen Leistungsverpflichtungen des Vertrags wie bei anderen Vertragsarten nach den Paragraphen 22–30.
- B54 Ist die Zusage der Lizenzerteilung nicht gemäß den Paragraphen 26-30 von anderen im Vertrag zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abgrenzbar, hat das Unternehmen sie mit den anderen zugesagten Gütern oder Dienstleistungen als eine einzige Leistungsverpflichtung zu bilanzieren. Nicht von anderen im Vertrag zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abgrenzbare Lizenzen umfassen u. a.:
- Lizenzen, die fester Bestandteil eines materiellen Guts sind und für dessen Funktion unverzichtbar sind; und
  - Lizenzen, die der Kunde nur in Verbindung mit einer dazugehörigen Dienstleistung nutzen kann (wie einem von dem Unternehmen erbrachten Online-Dienst, der dem Kunden über die Lizenz den Zugriff auf Inhalte ermöglicht).
- B55 Ist die Lizenz nicht eigenständig abgrenzbar, hat das Unternehmen nach den Paragraphen 31–38 zu bestimmen, ob die Leistungsverpflichtung (die die zugesagte Lizenz einschließt) über einen bestimmten Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt wird.
- B56 Ist die Zusage der Lizenzerteilung von den anderen im Vertrag zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abgrenzbar und somit als separate Leistungsverpflichtung anzusehen, hat das Unternehmen zu bestimmen, ob die Lizenz zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum auf den Kunden übertragen wird. Wenn das Unternehmen diese Bestimmung vornimmt, hat es zu berücksichtigen, ob die zugesagte Lizenz dem Kunden entweder
- ein Recht auf Zugriff auf sein geistiges Eigentum — mit Stand über den gesamten Lizenzierungszeitraum — einräumt oder
  - ein Recht auf Nutzung seines geistigen Eigentums — mit Stand zum Zeitpunkt der Lizenzerteilung — einräumt.

*Bestimmung der Art der Zusage*

- B57 Bei der Bestimmung, ob eine Zusage zur Lizenzerteilung dem Kunden entweder ein Recht auf Zugang zum geistigen Eigentum des Unternehmens oder ein Recht auf Nutzung des geistigen Eigentums des Unternehmens einräumt, hat das Unternehmen zu ermitteln, ob der Kunde zum Zeitpunkt der Lizenzerteilung die Nutzung der Lizenz bestimmen kann und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus der Lizenz ziehen kann. Nicht möglich ist es, zum Zeitpunkt der Lizenzerteilung die Nutzung der Lizenz zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen daraus zu ziehen, wenn das geistige Eigentum, an dem der Kunde Rechte hält, während der Lizenzdauer Änderungen unterworfen ist. Geistiges Eigentum (und damit auch die Einschätzung des Unternehmens, wann die Verfügungsgewalt über die Lizenz auf den Kunden übergeht) ist dann Änderungen unterworfen, wenn in Bezug auf das geistige Eigentum ein anhaltendes Engagement des Unternehmens besteht und das Unternehmen Aktivitäten durchführt, die wesentliche Auswirkungen auf das geistige Eigentum haben, an dem der Kunde Rechte hält. In diesem Fall gibt die Lizenz dem Kunden das Recht auf Zugang zum geistigen Eigentum des Unternehmens (siehe Paragraph B58). Demgegenüber kann ein Kunde zum Zeitpunkt der Lizenzerteilung bestimmen, wie er die Lizenz nutzt, und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen daraus ziehen, wenn das geistige Eigentum, an dem er Rechte hält, keinerlei Änderungen unterworfen ist (siehe Paragraph B61). Ist dies der Fall, bewirken alle etwaigen Aktivitäten des Unternehmens lediglich eine Änderung seines eigenen Vermögenswerts (d. h. des zugrunde liegenden geistigen Eigentums), wodurch sich Auswirkungen auf die Fähigkeit des Unternehmens, auch künftig Lizenzen zu gewähren, ergeben können; solche Aktivitäten haben jedoch keinen Einfluss auf die Feststellung, welche Rechte mit der Lizenz gewährt werden oder worüber der Kunde die Verfügungsgewalt erlangt.



- B58 Eine von einem Unternehmen mit der Lizenzerteilung abgegebene Zusage stellt eine Zusage zur Gewährung eines Rechts auf Zugang zu geistigem Eigentum des Unternehmens dar, wenn alle folgenden Bedingungen erfüllt sind:
- a) der Vertrag sieht vor oder der Kunde erwartet nach vernünftigem Ermessen, dass das Unternehmen Aktivitäten durchführen wird, die sich wesentlich auf das geistige Eigentum, an dem der Kunde Rechte hält, auswirken (siehe Paragraph B59);
  - b) durch die mit der Lizenz gewährten Rechte ist der Kunde unmittelbar von allen positiven oder negativen Auswirkungen der in Paragraph B58(a) genannten Aktivitäten betroffen; und
  - c) mit der Durchführung solcher Aktivitäten wird weder ein Gut noch eine Dienstleistung auf den Kunden übertragen (siehe Paragraph 25).
- B59 Zu den möglichen Indikatoren, bei deren Vorliegen ein Kunde nach vernünftigem Ermessen erwarten kann, dass ein Unternehmen Aktivitäten durchführen wird, die sich wesentlich auf das geistige Eigentum auswirken, zählen die Geschäftsgepflogenheiten, veröffentlichten Leitlinien oder spezifischen Aussagen des Unternehmens. Haben das Unternehmen und der Kunde ein gemeinsames wirtschaftliches Interesse (z. B. eine umsatzabhängige Lizenzgebühr) in Bezug auf das geistige Eigentum, an dem der Kunde Rechte hält, ist dies ein weiterer möglicher (wenn auch nicht zwingender) Indikator dafür, dass der Kunde nach vernünftigem Ermessen die Durchführung solcher Aktivitäten durch das Unternehmen erwarten kann.
- B60 Sind die in Paragraph B58 genannten Bedingungen erfüllt, ist die Zusage zur Erteilung einer Lizenz als eine über einen bestimmten Zeitraum erfüllte Leistungsverpflichtung zu bilanzieren, da der Nutzen, der mit dem Zugang zum geistigen Eigentum des Unternehmens verbunden ist, dem Kunden zufließt und er gleichzeitig die Leistung nutzt, während diese erbracht wird (siehe Paragraph 35(a)). Zur Auswahl einer angemessenen Methode zur Messung des Leistungsfortschritts gegenüber der vollständigen Erfüllung der Verpflichtung, Zugang zum geistigen Eigentum zu gewähren, hat ein Unternehmen nach den Paragraphen 39–45 zu verfahren.
- B61 Sind die in Paragraph B58 genannten Bedingungen nicht erfüllt, besteht die Zusage des Unternehmens darin, dem Kunden ein Recht auf Nutzung seines geistigen Eigentums — mit Stand (in Form und Funktion) zum Zeitpunkt der Lizenzerteilung — einzuräumen. Dies bedeutet, dass der Kunde zum Zeitpunkt der Lizenzerteilung bestimmen kann, wie er die Lizenz nutzt, und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen daraus ziehen kann. Sagt ein Unternehmen ein Recht auf Nutzung seines geistigen Eigentums zu, ist diese Zusage als eine zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllte Leistungsverpflichtung zu bilanzieren. Den Zeitpunkt, zu dem die Lizenz auf den Kunden übertragen wird, hat das Unternehmen nach Paragraph 38 zu bestimmen. Allerdings können Erlöse aus einer Lizenz, die zur Nutzung des geistigen Eigentums eines Unternehmens berechtigt, nicht vor Beginn des Zeitraums erfasst werden, in dem der Kunde die Lizenz verwenden und den Nutzen daraus ziehen kann. Beginnt z. B. ein Software-Lizenzzeitraum, bevor das Unternehmen dem Kunden den Code liefert (oder auf anderem Wege zur Verfügung stellt), der die sofortige Nutzung der Software ermöglicht, wird das Unternehmen die Erlöse nicht vor Lieferung (oder anderweitiger Bereitstellung) dieses Codes erfassen.
- B62 Bei der Beurteilung, ob eine Lizenz ein Recht auf Zugang zu geistigem Eigentum des Unternehmens oder ein Recht auf Nutzung von geistigem Eigentum des Unternehmens gewährt, hat ein Unternehmen die folgenden Faktoren unberücksichtigt zu lassen:
- a) Zeitliche oder geografische Beschränkungen, Nutzungsbeschränkungen — Solche Beschränkungen stellen Merkmale der zugesagten Lizenz dar, legen aber nicht fest, ob das Unternehmen seine Leistungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum erfüllt.
  - b) Eigene Zusicherungen, dass es in Bezug auf das geistige Eigentum über ein gültiges Patent verfügt und dieses gegen unberechtigte Nutzung verteidigen wird — Die Zusage, ein Patentrecht zu verteidigen, stellt keine Leistungsverpflichtung dar, da diese Absicherungsmaßnahmen dazu dienen, den Wert des geistigen Eigentums des Unternehmens zu schützen, und dem Kunden die Sicherheit geben, dass die übertragene Lizenz die vertraglich zugesagten Lizenzkonditionen erfüllt.

#### *Umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren*

- B63 Unbeschadet der Vorschriften der Paragraphen 56–59 darf ein Unternehmen für umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren, die im Austausch für eine Lizenz an geistigem Eigentum zugesagt wurden, Erlöse nur dann erfassen, wenn (oder sobald) das spätere der beiden folgenden Ereignisse eintritt:
- a) der nachfolgende Verkauf wird getätigt oder die nachfolgende Nutzung tritt ein; und
  - b) die Leistungsverpflichtung, der die umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren ganz oder teilweise zugeordnet wurden, wurde vollständig (oder teilweise) erfüllt.

**Rückkaufvereinbarungen**

- B64 Eine Rückkaufvereinbarung ist ein Vertrag, mit dem ein Unternehmen einen Vermögenswert verkauft und außerdem (im Rahmen desselben oder eines anderen Vertrags) zusagt oder über die Option verfügt, den Vermögenswert zurückzuerwerben. Der zurückerworbene Vermögenswert kann der Vermögenswert sein, der ursprünglich an den Kunden verkauft wurde, ein Vermögenswert, der diesem Vermögenswert im Wesentlichen gleicht, oder ein anderer Vermögenswert, der ein Bestandteil des ursprünglich verkauften Vermögenswerts ist.
- B65 Die drei häufigsten Formen der Rückkaufvereinbarung sind:
- a) eine Verpflichtung des Unternehmens zum Rückkauf des Vermögenswerts (ein Termingeschäft);
  - b) ein Recht des Unternehmens auf Rückkauf des Vermögenswerts (eine Kaufoption); und
  - c) eine Verpflichtung des Unternehmens, den Vermögenswert auf Anfrage des Kunden zurückzuerwerben (eine Verkaufsoption).

*Termingeschäfte oder Kaufoptionen*

- B66 Ist ein Unternehmen zum Rückkauf des Vermögenswerts verpflichtet oder berechtigt (Termingeschäft oder Kaufoption), erlangt der Kunde — selbst wenn er physisch im Besitz des Vermögenswerts ist — nicht die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert, da er nur eingeschränkt in der Lage ist, die Nutzung des Vermögenswerts zu bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen daraus zu ziehen. Das Unternehmen muss den Vertrag deshalb auf eine der beiden folgenden Arten bilanzieren:
- a) als ein Leasingverhältnis gemäß IAS 17 *Leasingverhältnisse*, wenn das Unternehmen berechtigt oder verpflichtet ist, den Vermögenswert zu einem Betrag zurückzuerwerben, der unter dem ursprünglichen Verkaufspreis liegt; oder
  - b) als eine Finanzierungsvereinbarung gemäß Paragraph B68, wenn das Unternehmen berechtigt oder verpflichtet ist, den Vermögenswert zu einem Betrag zurückzuerwerben, der dem ursprünglichen Verkaufspreis entspricht oder darüber liegt;
- B67 Wenn das Unternehmen den Rückkaufpreis mit dem Verkaufspreis vergleicht, hat es dabei den Zeitwert des Geldes zu berücksichtigen.
- B68 Handelt es sich bei der Rückkaufvereinbarung um eine Finanzierungsvereinbarung, hat das Unternehmen den Vermögenswert weiterhin auszuweisen und zusätzlich für jede vom Kunden empfangene Gegenleistung eine finanzielle Verbindlichkeit zu erfassen. Die Differenz zwischen der vom Kunden empfangenen Gegenleistung und der an den Kunden zu zahlenden Gegenleistung ist als Zinsaufwendung sowie gegebenenfalls als Verwaltungs- oder Haltekosten (z. B. Versicherung) zu erfassen.
- B69 Wird die Option nicht ausgeübt und verfällt, hat das Unternehmen die Verbindlichkeit auszubuchen und den entsprechenden Erlös zu erfassen.

*Verkaufsoptionen*

- B70 Ist das Unternehmen verpflichtet, den Vermögenswert auf Anfrage des Kunden zu einem Preis unter dem ursprünglichen Verkaufspreis zurückzuerwerben (Verkaufsoption), hat es bei Vertragsbeginn zu beurteilen, ob es für den Kunden einen signifikanten wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung dieses Rechts gibt. Übt der Kunde dieses Recht aus, hat dies zur Folge, dass er dem Unternehmen effektiv eine Gegenleistung für das Recht zahlt, einen bestimmten Vermögenswert für einen bestimmten Zeitraum zu nutzen. Hat der Kunde einen signifikanten wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung dieses Rechts, hat das Unternehmen die Vereinbarung deshalb als Leasingverhältnis gemäß IAS 17 zu bilanzieren.
- B71 Bei der Bestimmung, ob es für einen Kunden einen signifikanten wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung seines Rechts gibt, hat ein Unternehmen verschiedene Faktoren zu berücksichtigen. Dazu zählen u. a. das Verhältnis zwischen dem Rückkaufpreis und dem für den Zeitpunkt des Rückkaufs erwarteten Marktwert des Vermögenswertes und die bis zum Erlöschen des Rechts verbleibende Zeit. Wird beispielsweise davon ausgegangen, dass der Rückkaufpreis signifikant über dem Marktwert des Vermögenswertes liegt, kann dies ein Indikator dafür sein, dass der Kunden einen signifikanten wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung der Verkaufsoption hat.
- B72 Gibt es für den Kunden keinen signifikanten wirtschaftlichen Anreiz, sein Recht zu einem Preis unter dem ursprünglichen Verkaufspreis des Vermögenswerts auszuüben, hat das Unternehmen die Vereinbarung wie einen in den Paragraphen B20-B27 beschriebenen Verkauf eines Produkts mit Rückgaberecht zu bilanzieren.
- B73 Ist der Rückkaufpreis des Vermögenswerts gleich dem ursprünglichen Verkaufspreis oder höher als dieser und liegt über dem erwarteten Marktwert, so handelt es sich bei dem Vertrag effektiv um eine Finanzierungsvereinbarung, die gemäß Paragraph B68 zu bilanzieren ist.

- B74 Ist der Rückkaufpreis des Vermögenswerts gleich dem ursprünglichen Verkaufspreis oder höher als dieser und niedriger als der erwartete Marktwert oder gleich diesem, und hat der Kunde keinen signifikanten wirtschaftlichen Anreiz zur Ausübung seines Rechts, so hat das Unternehmen die Vereinbarung wie einen in den Paragraphen B20-B27 beschriebenen Verkauf eines Produkts mit Rückgaberecht zu bilanzieren.
- B75 Wenn das Unternehmen den Rückkaufpreis mit dem Verkaufspreis vergleicht, hat es dabei den Zeitwert des Geldes zu berücksichtigen.
- B76 Wird die Option nicht ausgeübt und verfällt, hat das Unternehmen die Verbindlichkeit auszubuchen und den entsprechenden Erlös zu erfassen.

### **Kommissionsvereinbarungen**

- B77 Liefert ein Unternehmen einem Dritten (wie einem Händler oder einem Vertriebsunternehmen) ein Produkt zum Verkauf an die Endkunden, hat das Unternehmen zu beurteilen, ob dieser Dritte zu diesem Zeitpunkt die Verfügungsgewalt über das Produkt erlangt hat. Hat der Dritte nicht die Verfügungsgewalt über das Produkt erlangt, kann es auch im Rahmen einer Kommissionsvereinbarung an den Dritten geliefert worden sein. Wenn das gelieferte Produkt im Rahmen einer Kommissionsvereinbarung bei dem Dritten verbleibt, darf ein Unternehmen bei Lieferung des Produkts an den Dritten keine Erlöse erfassen.
- B78 Die folgenden Indikatoren deuten darauf hin, dass eine Vereinbarung ein Kommissionsgeschäft begründet, wobei die Aufzählung keinen Anspruch auf Vollständigkeit erhebt:
- a) das Unternehmen besitzt die Verfügungsgewalt über das Produkt, bis ein spezifisches Ereignis wie der Verkauf des Produkts an einen Kunden des Händlers eintritt oder ein festgelegter Zeitraum abläuft;
  - b) das Unternehmen kann die Rückgabe des Produkts verlangen oder das Produkt auf einen Dritten (z. B. einen anderen Händler) übertragen; und
  - c) der Händler ist nicht bedingungslos verpflichtet, für das Produkt eine Zahlung zu leisten (es kann jedoch eine Anzahlung von ihm verlangt werden).

### **Bill-and-hold-Vereinbarungen**

- B79 Eine Bill-and-hold-Vereinbarung ist ein Vertrag, bei dem ein Unternehmen einem Kunden ein Produkt in Rechnung stellt, jedoch im physischen Besitz des Produkts bleibt, bis es zu einem künftigen Zeitpunkt auf den Kunden übertragen wird. Ein Kunde könnte ein Unternehmen beispielsweise um Abschluss eines solchen Vertrags bitten, da ihm zum gegebenen Zeitpunkt die notwendigen Lagerkapazitäten für das Produkt fehlen oder es bei ihm in der Fertigung zu Verzögerungen gekommen ist.
- B80 Ein Unternehmen hat zu bestimmen, wann es seine Leistungsverpflichtung zur Übertragung eines Produkts erfüllt hat, und zu diesem Zweck zu beurteilen, wann der Kunde die Verfügungsgewalt über das Produkt erlangt (siehe Paragraph 38). Bei manchen Verträgen wird die Verfügungsgewalt je nach Vertragsbedingungen (einschließlich Liefer- und Versandbedingungen) entweder bei Anlieferung des Produkts am Standort des Kunden oder bei dessen Versand übertragen. Bei anderen Verträgen hingegen erlangt der Kunde die Verfügungsgewalt über das Produkt auch dann, wenn es sich noch im physischen Besitz des Unternehmens befindet. In diesem Fall kann der Kunde die Nutzung des Produkts bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen aus ihm ziehen, obwohl er entschieden hat, von der Ausübung seines Rechts auf physische Inbesitznahme des Produkts abzusehen. Das Unternehmen hat folglich nicht die Verfügungsgewalt über das Produkt, sondern bietet dem Kunden Verwahrungsleistungen für seinen Vermögenswert.
- B81 Damit ein Kunde im Rahmen einer Bill-and-hold-Vereinbarung die Verfügungsgewalt über ein Produkt erlangen kann, müssen neben der Anwendung der Bestimmungen des Paragraphen 38 alle folgenden Kriterien erfüllt sein:
- a) der Grund für die Bill-and-hold-Vereinbarung muss materiell sein (der Kunde hat z. B. um den Abschluss der Vereinbarung gebeten);
  - b) das Produkt muss für sich genommen als dem Kunden gehörend identifiziert werden;
  - c) das Produkt muss für die physische Übertragung auf den Kunden bereit sein; und
  - d) das Unternehmen darf das Produkt nicht selbst nutzen oder an einen anderen Kunden weiterleiten können.
- B82 Erfasst ein Unternehmen Erlöse aus dem Verkauf eines Produkts im Rahmen einer Bill-and-hold-Vereinbarung, muss es klären, ob es noch verbleibende Leistungsverpflichtungen (z. B. für Verwahrungsleistungen) gemäß den Paragraphen 22-30 hat, denen es einen Teil des Transaktionspreises gemäß den Paragraphen 73-86 zuordnen muss.

**Abnahme durch den Kunden**

- B83 Gemäß Paragraph 38(e) kann die Abnahme eines Vermögenswerts durch einen Kunden ein Indikator dafür sein, dass der Kunde die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert erlangt hat. Kundenabnahmeklauseln ermöglichen es einem Kunden, einen Vertrag zu stornieren, oder verpflichten ein Unternehmen, Abhilfe zu schaffen, sollte ein Gut oder eine Dienstleistung nicht die vereinbarten Spezifikationen erfüllen. Ein Unternehmen muss solche Klauseln bei der Beurteilung, ob ein Kunde die Verfügungsgewalt über ein Gut oder eine Dienstleistung erlangt hat, berücksichtigen.
- B84 Kann ein Unternehmen objektiv feststellen, dass die Verfügungsgewalt über ein Gut oder eine Dienstleistung gemäß den vertraglich vereinbarten Produktspezifikationen auf den Kunden übertragen wurde, so handelt es sich bei der Abnahme durch den Kunden um eine reine Formalität, die die Feststellung des Unternehmens, ob der Kunde die Verfügungsgewalt über das Gut oder die Dienstleistung erlangt hat, nicht beeinflusst. Basiert die Kundenabnahmeklausel beispielsweise darauf, dass bestimmte Größen- und Gewichtsmerkmale eingehalten werden, so kann ein Unternehmen bereits vor Erhalt der Bestätigung der Abnahme durch den Kunden feststellen, ob diese Vorgaben eingehalten wurden. Verfügt das Unternehmen über Erfahrung mit Verträgen für ähnliche Güter oder Dienstleistungen, kann dies einen Anhaltspunkt dafür liefern, dass ein dem Kunden bereitgestelltes Gut oder eine dem Kunden bereitgestellte Dienstleistung die vertraglich vereinbarten Spezifikationen erfüllt. Wird der Erlös bereits vor der Abnahme durch den Kunden erfasst, muss das Unternehmen trotzdem prüfen, ob noch Leistungsverpflichtungen (wie die Installation von Ausrüstung) verbleiben, und beurteilen, ob diese gesondert zu bilanzieren sind.
- B85 Kann ein Unternehmen jedoch nicht objektiv bestimmen, dass das dem Kunden bereitgestellte Gut oder die dem Kunden bereitgestellte Dienstleistung den vertraglich vereinbarten Spezifikationen entspricht, dann kann die Feststellung des Unternehmens, ob der Kunde die Verfügungsgewalt erlangt hat, erst nach Erhalt der Bestätigung der Abnahme durch den Kunden erfolgen, denn in diesem Fall lässt sich vorher nicht feststellen, ob der Kunde die Nutzung des Guts oder der Dienstleistung bestimmen und im Wesentlichen den verbleibenden Nutzen daraus ziehen kann.
- B86 Liefert ein Unternehmen Produkte zu Test- oder Beurteilungszwecken an einen Kunden, und muss der Kunde die Gegenleistung nicht vor Ende des Testzeitraums zahlen, so geht die Verfügungsgewalt über das Produkt erst dann auf den Kunden über, wenn er das Produkt abnimmt oder der Testzeitraum endet.

**Aufgliederung der Erlöse**

- B87 Nach Paragraph 114 hat ein Unternehmen Erlöse aus Verträgen mit Kunden in Kategorien aufzugliedern, die den Einfluss wirtschaftlicher Faktoren auf Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Erlösen und Zahlungsströmen widerspiegeln. Inwieweit die Erlöse eines Unternehmens für die Zwecke dieser Angabevorschrift aufgegliedert werden, hängt deshalb von den Tatsachen und Umständen der Verträge des Unternehmens mit Kunden ab. Einige Unternehmen benötigen möglicherweise mehr als einen Kategoriety, um das in Paragraph 114 genannte Ziel der Erlösaufgliederung zu erreichen. Für andere Unternehmen reicht hier möglicherweise ein einziger Kategoriety.
- B88 Wenn ein Unternehmen den Typ von Kategorie (oder Kategorien) wählt, den es für die Aufgliederung seiner Erlöse verwenden will, berücksichtigt es dabei, wie es seine Erlöse für andere Zwecke darstellt. Dazu zählt alles Folgende:
- Angaben außerhalb des Abschlusses (beispielsweise in Gewinnmeldungen, Jahresberichten oder Präsentationen für Anleger);
  - Angaben, die zur Beurteilung der Finanz- und Ertragslage von Geschäftssegmenten regelmäßig von demjenigen überprüft werden, der im Unternehmen die maßgeblichen betrieblichen Entscheidungen trifft; und
  - andere Angaben, die mit den unter den Buchstaben a und b genannten Informationen vergleichbar sind und von dem Unternehmen oder den Abschlussadressaten dazu verwendet werden, die Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu beurteilen oder Beschlüsse über die Ressourcenallokation zu fassen.
- B89 Beispiele für mögliche geeignete Kategorien sind u. a.:
- Art der Güter oder Dienstleistungen (z. B. die wichtigsten Produktlinien);
  - geografische Region (z. B. Land oder Region);
  - Markt oder Art des Kunden (z. B. staatliche oder nicht staatliche Kunden);
  - Art des Vertrags (z. B. Festpreis oder Vergütung auf Zeit- und Materialbasis);
  - Vertragslaufzeit (z. B. kurz- oder langfristige Verträge);
  - Zeitpunkt der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen (z. B. Übertragung zu einem bestimmten Zeitpunkt oder Übertragung über einen bestimmten Zeitraum); und

- g) Vertriebskanäle (z. B. direkter Verkauf an Verbraucher oder Vertrieb über Zwischenhändler).

### Anhang C

#### **Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften**

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des Standards und hat die gleiche bindende Kraft wie die anderen Teile des Standards.

#### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- C1 Dieser Standard ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diesen Standard zu einem früheren Zeitpunkt an, hat es dies anzugeben.

#### ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- C2 Für die Zwecke der Übergangsvorschriften der Paragraphen C3 bis C8 gilt Folgendes:
- Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ist der Beginn der Berichtsperiode, in der ein Unternehmen diesen Standard zum ersten Mal anwendet. und
  - Ein erfüllter Vertrag ist ein Vertrag, in Bezug auf den das Unternehmen alle Güter und Dienstleistungen übertragen hat, die in Übereinstimmung mit IAS 11 *Fertigungsaufträge*, IAS 18 *Umsatzerlöse* und den dazugehörigen Interpretationen identifiziert worden sind.
- C3 Ein Unternehmen wendet diesen Standard nach einer der beiden folgenden Methoden an:
- rückwirkende Anwendung auf jede in Übereinstimmung mit IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* dargestellte frühere Berichtsperiode, vorbehaltlich der in Paragraph C5 genannten Ausnahmeregelungen; oder
  - rückwirkende Anwendung mit einer Erfassung der kumulierten Anpassungsbeträge aus der erstmaligen Anwendung zum Zeitpunkt der Erstanwendung gemäß den Paragraphen C7-C8.
- C4 Ungeachtet der Anforderungen von IAS 8 Paragraph 28 braucht ein Unternehmen, wenn es den Standard in Übereinstimmung mit Paragraph C3(a) rückwirkend anwendet, die in IAS 8 Paragraph 28(f) vorgesehenen Beträge lediglich für die dem Geschäftsjahr, in dem der Standard zum ersten Mal angewandt wird, „unmittelbar vorausgehende Berichtsperiode“ anzugeben. Ein Unternehmen kann diese Angaben für die laufende Berichtsperiode oder für frühere Vergleichsperioden vorlegen, ist dazu aber nicht verpflichtet.
- C5 Ein Unternehmen kann bei rückwirkender Anwendung dieses Standards gemäß Paragraph C3(a) eine oder mehrere der folgenden Ausnahmeregelungen in Anspruch nehmen:
- Bei erfüllten Verträgen muss das Unternehmen Verträge, die innerhalb desselben Geschäftsjahres beginnen und enden, nicht neu beurteilen.
  - Bei erfüllten Verträgen, die eine variable Gegenleistung beinhalten, kann das Unternehmen den Transaktionspreis zum Zeitpunkt der Vertragserfüllung ansetzen und muss nicht die Beträge der variablen Gegenleistung in den Vergleichsperioden schätzen. und
  - Das Unternehmen ist nicht verpflichtet, für alle vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dargestellten Berichtsperioden den Betrag des Transaktionspreises, der den verbleibenden Leistungsverpflichtungen zugeordnet wurde, offenzulegen oder eine Erklärung abzugeben, wann das Unternehmen mit der Erfassung dieses Betrags als Erlös rechnet (siehe Paragraph 120).
- C6 Nimmt ein Unternehmen eine der in Paragraph C5 aufgeführten Ausnahmeregelungen in Anspruch, so hat es diese in allen dargestellten Berichtsperioden konsistent auf alle Verträge anzuwenden. Darüber hinaus hat das Unternehmen folgende Angaben zu machen:
- die in Anspruch genommenen Ausnahmeregelungen; und
  - eine qualitative Beurteilung der erwarteten Auswirkungen, die sich aus der Inanspruchnahme der einzelnen Ausnahmeregelungen ergeben, soweit dies nach vernünftigem Ermessen möglich ist.
- C7 Beschließt ein Unternehmen, diesen Standard in Übereinstimmung mit Paragraph C3(b) rückwirkend anzuwenden, muss es den kumulierten Effekt der erstmaligen Anwendung des Standards zum Zeitpunkt der Erstanwendung als Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen (oder anderer angemessener Eigenkapitalbestandteile) erfassen. Nach dieser Übergangsmethode hat ein Unternehmen den Standard nur auf Verträge rückwirkend anzuwenden, die zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung (z. B. 1. Januar 2018 für Unternehmen, deren Geschäftsjahr am 31. Dezember endet) noch nicht erfüllt sind.

- C8 Wird dieser Standard in Übereinstimmung mit Paragraph C3(b) rückwirkend angewandt, muss das Unternehmen in der Berichtsperiode der erstmaligen Anwendung zusätzlich die beiden folgenden Angaben machen:
- für jeden einzelnen betroffenen Abschlussposten den aus der Anwendung dieses Standards resultierenden Anpassungsbetrag, der sich im Vergleich zu den vor der Änderung geltenden Bestimmungen in IAS 11, IAS 18 und den dazugehörigen Interpretationen ergibt; und
  - Erläuterung der Gründe für die in C8(a) identifizierten wesentlichen Änderungen.

#### Verweise auf IFRS 9

- C9 Wendet ein Unternehmen diesen Standard an, bevor es IFRS 9 *Finanzinstrumente* anwendet, sollte jeder Verweis auf IFRS 9 in diesem Standard als Verweis auf IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* verstanden werden.

#### ERSETZUNG ANDERER STANDARDS

- C10 Dieser Standard ersetzt die folgenden Standards:
- IAS 11 *Fertigungsaufträge*;
  - IAS 18 *Umsatzerlöse*;
  - IFRIC 13 *Kundenbindungsprogramme*;
  - IFRIC 15 *Verträge über die Errichtung von Immobilien*;
  - IFRIC 18 *Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden*; und
  - SIC-31 *Umsatzerlöse — Tausch von Werbedienstleistungen*.

#### Anhang D

#### Änderungen an anderen Standards

Dieser Anhang enthält eine Beschreibung der Änderungen, die der IASB im Zuge der Ausarbeitung des IFRS 15 an anderen Standards vorgenommen hat.

Die nachstehende Tabelle zeigt, wie die Verweise auf IAS 11 und IAS 18 in anderen Standards geändert wurden.

Verweis auf	in	in	verweist nunmehr auf
IAS 18 <i>Umsatzerlöse</i> oder IAS 18	IFRS 4	Paragraphen 4(a) und (c), B18 (h)	IFRS 15 <i>Erlöse aus Verträgen mit Kunden</i> oder IFRS 15
	IAS 16	Paragraph 68A	
	IAS 39	Paragraph AG2	
	IAS 40	Paragraph 3(b)	
IAS 11 <i>Fertigungsaufträge</i> oder IAS 11	SIC-32	Paragraph 6	

#### IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards*

Paragraph 39X wird angefügt.

#### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

- 39X Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurden Paragraph D24 samt entsprechender Überschrift gestrichen und die Paragraphen D34–D35 samt entsprechender Überschriften angefügt. Ein Unternehmen hat die betreffenden Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 15 anwendet.

In Anhang D werden die Paragraphen D34–D35 samt entsprechender Überschriften angefügt.

**Umsatzerlöse**

- D34 Ein erstmaliger Anwender kann die Übergangsvorschriften von IFRS 15 Paragraph C5 anwenden. In diesem Fall ist unter dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Beginn der Berichtsperiode zu verstehen, in der das Unternehmen die IFRS erstmals anwendet. Beschließt ein erstmaliger Anwender, diese Übergangsvorschriften anzuwenden, muss er auch IFRS 15 Paragraph C6 anwenden.
- D35 Ein erstmaliger Anwender ist nicht verpflichtet, Verträge die vor der frühesten dargestellten Periode erfüllt worden sind, neu zu bewerten. Ein erfüllter Vertrag ist ein Vertrag, in Bezug auf den das Unternehmen alle Güter und Dienstleistungen übertragen hat, die in Übereinstimmung mit den bislang geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen identifiziert worden sind.

**IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse**

Paragraph 56 wird geändert und Paragraph 64 K wird angefügt.

**Eventualverbindlichkeiten**

56. Nach dem erstmaligen Ansatz und bis die Verbindlichkeit beglichen, aufgehoben oder erloschen ist, hat der Erwerber eine bei einem Unternehmenszusammenschluss angesetzte Eventualverbindlichkeit zu dem höheren der nachstehenden Werte zu bestimmen:
- a) dem Betrag, der gemäß IAS 37 angesetzt werden würde; und
  - b) dem erstmalig angesetzten Betrag, gegebenenfalls abzüglich der gemäß den Grundsätzen von IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* angesetzten kumulativen Umsatzerlöse.

Diese Anforderungen sind nicht auf Verträge anzuwenden, die gemäß IAS 39 bilanziert werden.

...

**Zeitpunkt des Inkrafttretens**

...

- 64K Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurde Paragraph 56 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderung anzuwenden, wenn es IFRS 15 anwendet.

**IFRS 4 Versicherungsverträge**

Paragraph 41G wird angefügt.

**ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN**

...

- 41G Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurden die Paragraphen 4(a) und (c), B7, B18(h) und B21 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 15 anwendet.

In Anhang B werden die Paragraphen B7 und B21 geändert.

**Naturalleistungen**

...

- B7 Die Anwendung des vorliegenden IFRS auf die in Paragraph B6 beschriebenen Verträge ist wahrscheinlich nicht aufwändiger als die Anwendung von denjenigen IFRS, die gültig wären, wenn solche Verträge außerhalb des Anwendungsbereiches dieses IFRS lägen:
- a) ...
  - b) Wenn IFRS 15 anzuwenden wäre, würde der Dienstleister Erträge (vorbehaltlich anderer spezifizierter Kriterien) (immer) dann ansetzen, wenn er die entsprechende Dienstleistung auf den Kunden überträgt. Diese Methode ist ebenso nach diesem IFRS akzeptabel, was dem Dienstleister erlaubt, (i) seine bestehenden Rechnungslegungsmethoden für diese Verträge weiterhin anzuwenden, sofern sie keine durch Paragraph 14 verbotenen Vorgehensweisen beinhalten, und (ii) seine Rechnungslegungsmethoden zu verbessern, wenn dies durch die Paragraphen 22-30 erlaubt ist.
  - c) ...

## Beispiele für Versicherungsverträge

...

- B21 Wenn die in Paragraph B19 beschriebenen Verträge weder finanzielle Vermögenswerte noch finanzielle Verbindlichkeiten bewirken, gilt IFRS 15. Gemäß IFRS 15 setzt ein Unternehmen Umsatzerlöse (immer) dann an, wenn es die entsprechende Leistungsverpflichtung erfüllt, indem es die zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden überträgt; die Erlöse werden in einer Höhe erfasst, die der Gegenleistung entspricht, die das Unternehmen für das Geschäft erwartet.

## IFRS 9 Finanzinstrumente (November 2009)

Die Paragraphen 3.1.1, 5.1.1 und 5.4.5 werden geändert und die Paragraphen 5.1.2, 5.4.1A und 8.1.5 werden angefügt.

### 3.1 ERSTMALIGER ANSATZ FINANZIELLER VERMÖGENSWERTE

- 3.1.1. Ein Unternehmen hat einen finanziellen Vermögenswert zu dem Zeitpunkt in seiner Bilanz anzusetzen, wenn es Vertragspartei des Finanzinstruments wird (siehe IAS 39 Paragraphen AG34 und AG35). Beim erstmaligen Ansatz klassifiziert ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert nach den Vorschriften der Paragraphen 4.1-4.5 und bewertet ihn gemäß den Paragraphen 5.1.1-5.1.2**

...

### 5.1 BEWERTUNG BEIM ERSTMALIGEN ANSATZ

- 5.1.1. Mit Ausnahme von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen innerhalb des Anwendungsbereichs von Paragraph 5.1.2 hat ein Unternehmen beim erstmaligen Ansatz einen finanziellen Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten sowie bei finanziellen Vermögenswerten, die nicht erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, zuzüglich von *Transaktionskosten*, die direkt dem Erwerb des finanziellen Vermögenswerts zuzurechnen sind.**

...

- 5.1.2. Ungeachtet der Vorschrift in Paragraph 5.1.1 hat ein Unternehmen beim erstmaligen Ansatz Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ohne signifikante Finanzierungskomponente (bestimmt gemäß IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*) zu deren Transaktionspreis (wie in IFRS 15 definiert) zu bewerten.

### 5.4 GEWINNE UND VERLUSTE

...

- 5.4.1A *Dividenden* werden nur dann erfolgswirksam erfasst, wenn

- a) der Rechtsanspruch des Unternehmens auf Zahlung der Dividende besteht;
- b) es wahrscheinlich ist, dass der wirtschaftliche Nutzen aus der Dividende dem Unternehmen zufließt; und
- c) die Höhe der Dividende verlässlich bewertet werden kann.

...

## Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente

...

- 5.4.5. Wenn ein Unternehmen von seinem Wahlrecht gemäß Paragraph 5.4.4 Gebrauch macht, hat es Dividenden aus dieser Finanzinvestition gemäß Paragraph 5.4.1A erfolgswirksam zu erfassen.

...

### 8.1 INKRAFTTRETEN

...

- 8.1.5. Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurden die Paragraphen 3.1.1, 5.1.1, 5.4.5 und B5.12 geändert und Paragraph C16 samt entsprechender Überschrift gestrichen. Es wurden die Paragraphen 5.1.2 und 5.4.1A sowie eine Definition in Anhang A angefügt. Ein Unternehmen hat diese Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 15 anwendet.



In Anhang A wird eine Definition angefügt.

**Dividenden** Gewinnausschüttungen an die Inhaber von Eigenkapitalinstrumenten im Verhältnis zu den von ihnen gehaltenen Anteilen einer bestimmten Kapitalgattung.

In Anhang B wird Paragraph B5.12 geändert.

### **Gewinne und Verluste**

B5.12 Gemäß Paragraph 5.4.4 kann ein Unternehmen unwiderruflich die Wahl treffen, Änderungen des beizulegenden Zeitwerts einer Finanzinvestition in ein Eigenkapitalinstrument, das nicht zu Handelszwecken gehalten wird, im sonstigen Ergebnis zu erfassen. Diese Wahl erfolgt einzeln für jedes Instrument (d. h. einzeln für jeden Anteil). Beträge, die im sonstigen Ergebnis erfasst werden, sind später nicht in den Gewinn oder Verlust zu übertragen. Doch kann das Unternehmen den kumulierten Gewinn oder Verlust innerhalb des Eigenkapitals übertragen. Dividenden aus solchen Investitionen werden gemäß Paragraph 5.4.5 erfolgswirksam erfasst, es sei denn, durch die Dividende wird eindeutig ein Teil der Anschaffungskosten der Investition zurückerlangt.

In Anhang C wird Paragraph C16 samt entsprechender Überschrift gestrichen.

### **IFRS 9 Finanzinstrumente (Oktober 2010)**

Die Paragraphen 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1 und 5.7.6 werden geändert und die Paragraphen 5.1.3, 5.7.1A und 7.1.4 werden angefügt.

#### 3.1 ERSTMALIGER ANSATZ

**3.1.1. Ein Unternehmen hat einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit zu dem Zeitpunkt in seiner Bilanz anzusetzen, wenn es Vertragspartei des Finanzinstruments wird (siehe Paragraphen B3.1.1 und B3.1.2). Beim erstmaligen Ansatz klassifiziert ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert nach den Vorschriften der Paragraphen 4.1.1 bis 4.1.5 und bewertet ihn gemäß den Paragraphen 5.1.1 bis 5.1.3. Beim erstmaligen Ansatz klassifiziert ein Unternehmen eine finanzielle Verbindlichkeit nach den Vorschriften der Paragraphen 4.2.1 und 4.2.2 und bewertet ihn gemäß Paragraph 5.1.1.**

...

#### 4.2 KLASSIFIZIERUNG FINANZIELLER VERBINDLICHKEITEN

**4.2.1. Ein Unternehmen hat alle finanziellen Verbindlichkeiten für die Folgebewertung als zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode einzustufen. Davon ausgenommen sind:**

- a) ...
- c) **finanzielle Garantien** (wie in Anhang A definiert). Nach dem erstmaligen Ansatz hat der Emittent eines solchen Vertrags (außer für den Fall, dass Paragraph 4.2.1(a) oder (b) Anwendung findet) bei dessen Folgebewertung den höheren der beiden folgenden Beträge zugrunde zu legen:
  - i) den gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* bestimmten Betrag;
  - ii) den ursprünglich erfassten Betrag (siehe Paragraph 5.1.1), gegebenenfalls abzüglich der gemäß den Grundsätzen von IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* erfassten kumulierten Erträge.
- d) **Zusagen, einen Kredit unter dem Marktzinssatz zur Verfügung zu stellen.** Ein Unternehmen, das eine solche Zusage erteilt (außer für den Fall, dass Paragraph 4.2.1(a) Anwendung findet), hat bei deren Folgebewertung den höheren der beiden folgenden Beträge zugrunde zu legen:
  - i) den gemäß IAS 37 bestimmten Betrag;
  - ii) den ursprünglich erfassten Betrag (siehe Paragraph 5.1.1), gegebenenfalls abzüglich der gemäß den Grundsätzen von IFRS 15 erfassten kumulierten Erträge.
- e) ...

## 5.1 BEWERTUNG BEIM ERSTMALIGEN ANSATZ

**5.1.1. Mit Ausnahme von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen innerhalb des Anwendungsbereichs von Paragraph 5.1.3 hat ein Unternehmen beim erstmaligen Ansatz einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten sowie bei finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten, die nicht erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, zuzüglich oder abzüglich von *Transaktionskosten*, die direkt dem Erwerb oder der Ausgabe des finanziellen Vermögenswerts bzw. der finanziellen Verbindlichkeit zuzurechnen sind.**

...

5.1.3. Ungeachtet der Vorschrift in Paragraph 5.1.1 hat ein Unternehmen beim erstmaligen Ansatz Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ohne signifikante Finanzierungskomponente (bestimmt gemäß IFRS 15) zu deren Transaktionspreis (wie in IFRS 15 definiert) zu bewerten.

## 5.2 FOLGEBEWERTUNG FINANZIELLER VERMÖGENSWERTE

**5.2.1. Nach dem erstmaligen Ansatz hat ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert gemäß den Paragraphen 4.1.1 bis 4.1.5 zum beizulegenden Zeitwert oder zu fortgeführten Anschaffungskosten zu bewerten (siehe IAS 39 Paragraphen 9 und AG5 bis AG8C).**

...

## 5.7 GEWINNE UND VERLUSTE

...

5.7.1A *Dividenden* werden nur dann erfolgswirksam erfasst, wenn

- a) der Rechtsanspruch des Unternehmens auf Zahlung der Dividende besteht;
- b) es wahrscheinlich ist, dass der wirtschaftliche Nutzen aus der Dividende dem Unternehmen zufließt; und
- c) die Höhe der Dividende verlässlich bewertet werden kann.

...

### **Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente**

...

5.7.6. Wenn ein Unternehmen von seinem Wahlrecht gemäß Paragraph 5.7.5 Gebrauch macht, hat es Dividenden aus dieser Finanzinvestition gemäß Paragraph 5.7.1A erfolgswirksam zu erfassen.

...

## 7.1 INKRAFTTRETEN

...

**7.1.4. Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden wurden die Paragraphen 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 und C42 geändert und Paragraph C16 samt entsprechender Überschrift gestrichen. Es wurden die Paragraphen 5.1.3 und 5.7.1A sowie eine Definition in Anhang A angefügt. Ein Unternehmen hat diese Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 15 anwendet.**

In Anhang A wird eine Definition angefügt.

**Dividenden** Gewinnausschüttungen an die Inhaber von Eigenkapitalinstrumenten im Verhältnis zu den von ihnen gehaltenen Anteilen einer bestimmten Kapitalgattung.

In Anhang B werden die Paragraphen B3.2.13 und B5.7.1 geändert.

*Anhaltendes Engagement bei übertragenen Vermögenswerten*

B3.2.13 Im Folgenden sind Beispiele für die Bewertung eines übertragenen Vermögenswerts und der damit verbundenen Verbindlichkeit gemäß Paragraph 3.2.16 aufgeführt.

*Alle Vermögenswerte*

- a) Wenn ein übertragener Vermögenswert aufgrund einer von einem Unternehmen gewährten Garantie zur Zahlung für Ausfallverluste aus dem übertragenen Vermögenswert nicht nach Maßgabe des anhaltenden Engagements ausgebucht werden kann, ist der übertragene Vermögenswert zum Zeitpunkt der Übertragung mit dem niedrigeren Wert aus (i) dem Buchwert des Vermögenswerts und (ii) dem Höchstbetrag der erhaltenen Gegenleistung, den das Unternehmen eventuell zurückzahlen müsste (dem „garantierten Betrag“) zu bewerten. Die verbundene Verbindlichkeit wird bei Zugang mit dem Garantiebtrag zuzüglich des beizulegenden Zeitwerts der Garantie (der normalerweise der für die Garantie erhaltenen Gegenleistung entspricht) bewertet. Anschließend ist, wenn die Verpflichtung erfüllt ist (bzw. sobald sie erfüllt wird), der anfängliche beizulegende Zeitwert der Garantie erfolgswirksam zu erfassen (gemäß den Grundsätzen von IFRS 15) und der Buchwert des Vermögenswerts um eine etwaige Wertberichtigung zu kürzen.

...

**Gewinne und Verluste (Abschnitt 5.7)**

B5.7.1 Gemäß Paragraph 5.7.5 kann ein Unternehmen unwiderruflich die Wahl treffen, Änderungen des beizulegenden Zeitwerts einer Finanzinvestition in ein Eigenkapitalinstrument, das nicht zu Handelszwecken gehalten wird, im sonstigen Ergebnis zu erfassen. Diese Wahl erfolgt einzeln für jedes Instrument (d. h. einzeln für jeden Anteil). Beträge, die im sonstigen Ergebnis erfasst werden, sind später nicht in den Gewinn oder Verlust zu übertragen. Doch kann das Unternehmen den kumulierten Gewinn oder Verlust innerhalb des Eigenkapitals übertragen. Dividenden aus solchen Investitionen werden gemäß Paragraph 5.7.6 erfolgswirksam erfasst, es sei denn, durch die Dividende wird eindeutig ein Teil der Anschaffungskosten der Investition zurückerlangt.

In Anhang C werden die Paragraphen C5 und C42 geändert. Paragraph C16 samt entsprechender Überschrift wird gestrichen.

**IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse**

C5 Die Paragraphen 16, 42, 53, 56 und 58(b) werden wie folgt geändert, Paragraph 64A wird gestrichen und Paragraph 64D wird angefügt:

...

56 Nach dem erstmaligen Ansatz und bis die Verbindlichkeit beglichen, aufgehoben oder erloschen ist, hat der Erwerber eine bei einem Unternehmenszusammenschluss angesetzte Eventualverbindlichkeit zu dem höheren der nachstehenden Werte zu bestimmen:

- a) dem Betrag, der gemäß IAS 37 angesetzt werden würde; und  
b) dem erstmalig angesetzten Betrag, gegebenenfalls abzüglich der gemäß den Grundsätzen von IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden angesetzten kumulativen Erträge.

Diese Anforderungen sind nicht auf Verträge anzuwenden, die gemäß IFRS 9 bilanziert werden.

...

**IAS 39 Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung**

...

C42 In Anhang A werden die Paragraphen AG3 und AG4 wie folgt geändert:

...

AG4 Finanzgarantien können verschiedene rechtliche Formen haben; so kann ...

- a) ..., bewertet der Garantieberer sie anschließend zum höheren Wert von:  
i) dem gemäß IAS 37 bestimmten Betrag; und  
ii) dem erstmalig angesetzten Betrag, gegebenenfalls abzüglich der gemäß den Grundsätzen von IFRS 15 angesetzten kumulativen Erträge (siehe IFRS 9 Paragraph 4.2.1(c)).  
b) ...

**IFRS 9 Finanzinstrumente (Bilanzierung von Sicherungsgeschäften und Änderungen an IFRS 9, IFRS 7 und IAS 39) <sup>(1)</sup>**

Paragraph 5.2.1 wird geändert.

**5.2 FOLGEBEWERTUNG FINANZIELLER VERMÖGENSWERTE****5.2.1. Nach dem erstmaligen Ansatz hat ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert gemäß den Paragraphen 4.1.1 bis 4.1.5 zum beizulegenden Zeitwert oder zu fortgeführten Anschaffungskosten zu bewerten (siehe IAS 39 Paragraphen 9 und AG5 bis AG8C).**

In Anhang A wird eine Definition angefügt.

**Dividenden** Gewinnausschüttungen an die Inhaber von Eigenkapitalinstrumenten im Verhältnis zu den von ihnen gehaltenen Anteilen einer bestimmten Kapitalgattung.

In Anhang C werden die Paragraphen C5 und C38 geändert. Paragraph C21 samt entsprechender Überschrift wird gestrichen.

**IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse**

C5 Die Paragraphen 16, 42, 53, 56 und 58(b) werden wie folgt geändert, Paragraphen 64A und 64D werden gestrichen und Paragraph 64H wird angefügt:

...

56 Nach dem erstmaligen Ansatz und bis die Verbindlichkeit beglichen, aufgehoben oder erloschen ist, hat der Erwerber eine bei einem Unternehmenszusammenschluss angesetzte Eventualverbindlichkeit zu dem höheren der nachstehenden Werte zu bestimmen:

- a) dem Betrag, der gemäß IAS 37 angesetzt werden würde; und
- b) dem erstmalig angesetzten Betrag, gegebenenfalls abzüglich der gemäß den Grundsätzen von IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* angesetzten kumulativen Erträge.

Diese Anforderungen sind nicht auf Verträge anzuwenden, die gemäß IFRS 9 bilanziert werden.

...

**IAS 39 Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung**

...

C38 In Anhang A werden die Paragraphen AG3 und AG4 wie folgt geändert:

...

AG4 Finanzgarantien können verschiedene rechtliche Formen haben; so kann ...

- a) bewertet der Garantiegeber sie anschließend zum höheren Wert von:
  - i) dem gemäß IAS 37 bestimmten Betrag; und
  - ii) dem erstmalig angesetzten Betrag, gegebenenfalls abzüglich der gemäß den Grundsätzen von IFRS 15 angesetzten kumulativen Umsatzerlöse (siehe IFRS 9 Paragraph 4.2.1(c)).
- b) ...

<sup>(1)</sup> Die Folgeänderungen, die mit IFRS 15 an IFRS 9 (Bilanzierung von Sicherungsgeschäften und Änderungen an IFRS 9, IFRS 7 und IAS 39) erforderlich werden, sind in Verbindung mit den entsprechenden Folgeänderungen an IFRS 9 (2010) zu sehen. Grund hierfür ist, dass IFRS 9 (Bilanzierung von Sicherungsgeschäften und Änderungen an IFRS 9, IFRS 7 und IAS 39) lediglich diejenigen Paragraphen von IFRS 9 (2010) enthält, die durch ihn geändert wurden oder die zum besseren Verständnis erforderlich waren. So wurde in IFRS 9 (Bilanzierung von Sicherungsgeschäften und Änderungen an IFRS 9, IFRS 7 und IAS 39) kein Paragraph zum Zeitpunkt des Inkrafttretens aufgenommen, da der entsprechende Paragraph zum Zeitpunkt des Inkrafttretens in IFRS 9 (2010) aufgenommen wurde.

## IAS 1 Darstellung des Abschlusses

Paragraph 34 wird geändert und Paragraph 139N wird angefügt.

### Saldierung von Posten

...

34. Gemäß IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* hat ein Unternehmen die Erlöse aus Verträgen mit Kunden in einer Höhe zu erfassen, die der Gegenleistung entspricht, die das Unternehmen im Austausch für die Übertragung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen erwartet. So muss der erfasste Umsatzbetrag die vom Unternehmen gewährten Preisnachlässe und Mengenrabatte berücksichtigen. Ein Unternehmen wickelt im Verlaufe seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit auch solche Geschäftsvorfälle ab, die selbst zu keinen Umsatzerlösen führen, die aber zusammen mit den Hauptumsatzaktivitäten anfallen. Die Ergebnisse solcher Geschäftsvorfälle sind durch die Saldierung aller Erträge mit den dazugehörigen Aufwendungen, die durch denselben Geschäftsvorfall entstehen, darzustellen, wenn diese Darstellung den Gehalt des Geschäftsvorfalles oder des sonstigen Ereignisses widerspiegelt. Einige Beispiele:
- a) Ein Unternehmen stellt Gewinne und Verluste aus der Veräußerung langfristiger Vermögenswerte einschließlich Finanzinvestitionen und betrieblicher Vermögenswerte dar, indem es vom Betrag der Veräußerungsgegenleistung den Buchwert der Vermögenswerte und die damit in Zusammenhang stehenden Veräußerungskosten abzieht; und
  - b) ...

### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

...

- 139N Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurde Paragraph 34 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderung anzuwenden, wenn es IFRS 15 anwendet.

## IAS 2 Vorräte

Die Paragraphen 2, 8, 29 und 37 werden geändert und Paragraph 40E wird angefügt. Paragraph 19 wird gestrichen.

### ANWENDUNGSBEREICH

#### 2. Dieser Standard ist auf alle Vorräte anzuwenden mit folgenden Ausnahmen:

- a) ~~[gestrichen]~~
- b) ...

### DEFINITIONEN

...

8. Vorräte umfassen zum Weiterverkauf erworbene Güter, wie beispielsweise von einem Einzelhändler zum Weiterverkauf erworbene Handelsgüter, oder Grundstücke und Gebäude, die zum Weiterverkauf gehalten werden. Des Weiteren umfassen Vorräte vom Unternehmen hergestellte Fertigerzeugnisse und unfertige Erzeugnisse sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe vor Eingang in den Herstellungsprozess. Kosten, die einem Unternehmen im Zusammenhang mit der Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden entstehen und die nicht die Entstehung von Vorräten (oder Vermögenswerten im Sinne anderer Standards) zur Folge haben, werden gemäß IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* bilanziert.

...

### Nettoveräußerungswert

...

29. Wertminderungen von Vorräten auf den Nettoveräußerungswert erfolgen im Regelfall in Form von Einzelwertberichtigungen. In einigen Fällen kann es jedoch sinnvoll sein, ähnliche oder miteinander zusammenhängende Vorräte zusammenzufassen. Dies kann etwa bei Vorräten der Fall sein, die derselben Produktlinie angehören und einen ähnlichen Zweck oder Endverbleib haben, in demselben geografischen Gebiet produziert und vermarktet werden und praktisch nicht unabhängig von anderen Gegenständen aus dieser Produktlinie bewertet werden können. Es ist nicht sachgerecht, Vorräte auf Grundlage einer Untergliederung, wie zum Beispiel Fertigerzeugnisse, oder Vorräte eines bestimmten Geschäftssegmentes niedriger zu bewerten.

...

## ANGABEN

...

37. Informationen über die Buchwerte unterschiedlicher Arten von Vorräten und das Ausmaß der Veränderungen dieser Vermögenswerte sind für die Adressaten der Abschlüsse nützlich. Verbreitet sind Untergliederungen der Vorräte in Handelswaren, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und Fertigzeugnisse.

...

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

- 40E Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurden die Paragraphen 2, 8, 29 und 37 geändert und Paragraph 19 gestrichen. Ein Unternehmen hat diese Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 15 anwendet.

**IAS 12 Ertragsteuern**

Paragraph 59 wird geändert und Paragraph 98E wird angefügt.

**Erfassung im Gewinn oder Verlust**

...

59. Die meisten latenten Steuerschulden und latenten Steueransprüche entstehen dort, wo Ertrag oder Aufwand in das bilanzielle Ergebnis vor Steuern einer Periode einbezogen werden, jedoch im zu versteuernden Ergebnis (steuerlichen Verlust) einer davon unterschiedlichen Periode erfasst werden. Die sich daraus ergebende latente Steuer wird im Gewinn oder Verlust erfasst. Beispiele dafür sind:
- Zinsen, Nutzungsentgelte oder Dividenden werden rückwirkend geleistet und in Übereinstimmung mit IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* oder IFRS 9 *Finanzinstrumente* in das bilanzielle Ergebnis vor Steuern einbezogen, die Berücksichtigung im zu versteuernden Ergebnis (steuerlichen Verlust) erfolgt dagegen auf Grundlage des Zahlungsmittelflusses; und
  - ...

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

- 98E Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurde Paragraph 59 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderung anzuwenden, wenn es IFRS 15 anwendet.

**IAS 16 Sachanlagen**

Die Paragraphen 69 und 72 werden geändert und Paragraph 81J wird angefügt.

## AUSBUCHUNG

...

69. Der Abgang einer Sachanlage kann auf verschiedene Arten erfolgen (z.B. Verkauf, Eintritt in ein Finanzierungsleasing oder Schenkung). Das Abgangsdatum einer Sachanlage ist der Zeitpunkt, zu dem der Empfänger gemäß den Bestimmungen über die Erfüllung der Leistungsverpflichtung in IFRS 15 die Verfügungsgewalt über die Sachanlage erhält. IAS 17 wird auf Abgänge durch Sale-and-leaseback-Transaktionen angewandt.
- ...
72. Die Höhe der im Falle der Ausbuchung einer Sachanlage im Gewinn oder Verlust zu erfassenden Gegenleistung ergibt sich aus den Vorschriften über die Bestimmung des Transaktionspreises in IFRS 15 Paragraphen 47 bis 72. Spätere Änderungen des im Gewinn oder Verlust erfassten geschätzten Gegenleistungsbetrags werden gemäß den Bestimmungen über Änderungen des Transaktionspreises in IFRS 15 erfasst.

...

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

- 81J Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurden die Paragraphen 68A, 69 und 72 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 15 anwendet.

**IAS 32 Finanzinstrumente: Darstellung**

Paragraph 97Q wird angefügt.

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

...

- 97Q Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurde Paragraph AG21 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderung anzuwenden, wenn es IFRS 15 anwendet.

In den Leitlinien für die Anwendung wird Paragraph AG21 geändert.

**Verträge über den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens (Paragraphen 8 bis 10)**

...

- AG21 Sofern in IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* nichts anderes festgelegt ist, begründet ein Vertrag, der den Erhalt bzw. die Lieferung materieller Vermögenswerte enthält, weder einen finanziellen Vermögenswert bei der einen Vertragspartei noch eine finanzielle Verbindlichkeit bei der anderen, es sei denn, dass eine entsprechende Zahlung oder Teilzahlung auf einen Zeitpunkt nach Übertragung der materiellen Vermögenswerte verschoben wird. Dies ist beim Kauf oder Verkauf von Gütern mittels Handelskredit der Fall.

**IAS 34 Zwischenberichterstattung**

Die Paragraphen 15B und 16A werden geändert und Paragraph 55 wird angefügt.

**Erhebliche Ereignisse und Geschäftsvorfälle**

...

- 15B Nachstehend eine Aufstellung von Ereignissen und Geschäftsvorfällen, die bei Erheblichkeit angegeben werden müssten. Diese Aufzählung ist nicht vollständig:
- a) ...
  - b) Erfassung eines Aufwands aus der Wertminderung von finanziellen Vermögenswerten, Sachanlagen, immateriellen Vermögenswerten, Vermögenswerten aus Verträgen mit Kunden oder anderen Vermögenswerten sowie Aufhebung solcher Wertminderungsaufwendungen
  - c) ...

**Weitere Angaben**

- 16A **Zusätzlich zur Angabe erheblicher Ereignisse und Geschäftsvorfälle gemäß den Paragraphen 15–15C hat ein Unternehmen in den Anhang zu seinem Zwischenabschluss die nachstehenden Angaben aufzunehmen, wenn sie nicht bereits an anderer Stelle des Zwischenberichts offengelegt werden. Diese Angaben sind normalerweise vom Geschäftsjahresbeginn bis zum Zwischenberichtstermin zu liefern:**
- a) ...
  - l) **die gemäß den Anforderungen der Paragraphen 114 und 115 des IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* aufgeschlüsselten Erlöse aus Verträgen mit Kunden.**

...

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

55. Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurden die Paragraphen 15B und 16A geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 15 anwendet.

**IAS 36 Wertminderung von Vermögenswerten**

Paragraph 2 wird geändert und Paragraph 140L wird angefügt.

## ANWENDUNGSBEREICH

2. **Dieser Standard muss auf die Bilanzierung einer Wertminderung von allen Vermögenswerten angewandt werden, davon ausgenommen sind:**
- a) ...
  - b) **Vertragsvermögenswerte und Vermögenswerte aus Kosten, die im Zusammenhang mit der Anbahnung oder Erfüllung eines Vertrags entstehen und gemäß IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden erfasst werden;**
  - c) ...

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

...

- 140L Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurde Paragraph 2 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderung anzuwenden, wenn es IFRS 15 anwendet.

**IAS 37 Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen <sup>(1)</sup>**

Paragraph 5 wird geändert, Paragraph 100 wird angefügt und Paragraph 6 wird gestrichen.

## ANWENDUNGSBEREICH

...

5. Wenn ein anderer Standard eine bestimmte Rückstellung, Eventualverbindlichkeit oder Eventualforderung behandelt, hat ein Unternehmen den betreffenden Standard an Stelle dieses Standards anzuwenden. So werden zum Beispiel gewisse Rückstellungsarten in Standards zu folgenden Themen behandelt:
- a) [gestrichen]
  - b) ...
  - e) **Versicherungsverträge (siehe IFRS 4 *Versicherungsverträge*). Dieser Standard ist indes auf alle anderen Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen eines Versicherers anzuwenden, die sich nicht aus seinen vertraglichen Verpflichtungen und Rechten aus Versicherungsverträgen im Anwendungsbereich von IFRS 4 ergeben;**
  - f) **bedingte Gegenleistung eines Erwerbers bei einem Unternehmenszusammenschluss (siehe IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*); und**
  - g) **Erlöse aus Verträgen mit Kunden (siehe IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*). Da IFRS 15 aber keine Bestimmungen für belastende oder belastend gewordene Verträge mit Kunden enthält, gilt für solche Verträge IAS 37.**

...

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

100. Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurde Paragraph 5 geändert und Paragraph 6 gestrichen. Ein Unternehmen hat diese Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 15 anwendet.

<sup>(1)</sup> In den im Dezember 2013 herausgegebenen *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS — Zyklus 2010-2012* wurden die an Paragraph 5 von IAS 37 vorgenommenen Änderungen hervorgehoben. In der vorliegenden Veröffentlichung sind diese Änderungen nicht mehr erkennbar; stattdessen werden die aktuellen Änderungen hervorgehoben.



**IAS 38 Immaterielle Vermögenswerte**

Die Paragraphen 3, 114 und 116 werden geändert und Paragraph 130 K wird angefügt.

## ANWENDUNGSBEREICH

- ...
3. Wenn ein anderer Standard die Bilanzierung für eine bestimmte Art eines immateriellen Vermögenswerts vorschreibt, wendet ein Unternehmen diesen Standard anstatt des vorliegenden Standards an. Dieser Standard ist beispielsweise nicht anzuwenden auf:
- a) immaterielle Vermögenswerte, die von einem Unternehmen zum Verkauf im normalen Geschäftsgang gehalten werden (siehe IAS 2 *Vorräte*);
  - b) ...
  - i) Vermögenswerte aus Verträgen mit Kunden, die gemäß IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* erfasst werden.
- ...

## STILLEGUNGEN UND ABGÄNGE

- ...
114. Der Abgang eines immateriellen Vermögenswerts kann auf verschiedene Arten erfolgen (z. B. Verkauf, Eintritt in ein Finanzierungsleasing oder Schenkung). Das Abgangsdatum eines immateriellen Vermögenswerts ist der Zeitpunkt, zu dem der Empfänger gemäß den Bestimmungen über die Erfüllung einer Leistungsverpflichtung in IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert erhält. IAS 17 wird auf Abgänge durch Sale-and-leaseback-Transaktionen angewandt.
- ...
116. Die Höhe der im Falle der Ausbuchung eines immateriellen Vermögenswerts im Gewinn oder Verlust zu erfassenden Gegenleistung ergibt sich aus den Vorschriften über die Bestimmung des Transaktionspreises in IFRS 15 Paragraphen 47 bis 72. Spätere Änderungen des im Gewinn oder Verlust erfassten geschätzten Gegenleistungsbetrags werden gemäß den Bestimmungen über Änderungen des Transaktionspreises in IFRS 15 erfasst.
- ...

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- ...
- 130K Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurden die Paragraphen 3, 114 und 116 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 15 anwendet.

**IAS 39 Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung**

Die Paragraphen 2, 9, 43, 47 und 55 werden geändert und die Paragraphen 2A, 44A, 55A und 103T werden angefügt.

## ANWENDUNGSBEREICH

2. **Dieser Standard ist von allen Unternehmen auf alle Arten von Finanzinstrumenten anzuwenden; davon ausgenommen sind:**
- a) ...
  - k) **in den Anwendungsbereich des IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* fallende Rechte und Verpflichtungen, bei denen es sich um Finanzinstrumente handelt, ausgenommen jener, die nach IFRS 15 gemäß IFRS 9 bilanziert werden.**
- 2A **Die im vorliegenden Standard enthaltenen Wertminderungsvorschriften sind auf jene Rechte anzuwenden, die nach IFRS 15 zur Erfassung von Wertminderungsaufwendungen und -erträgen gemäß dem vorliegenden Standard bilanziert werden.**
- ...

## DEFINITIONEN

...

9. ...

**Definitionen in Bezug auf Ansatz und Bewertung**

...

Die *Effektivzinsmethode* ist eine Methode zur Berechnung der fortgeführten Anschaffungskosten eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit (oder einer Gruppe von finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten) und der Allokation von Zinserträgen und Zinsaufwendungen auf die jeweiligen Perioden. Der Effektivzinssatz ist derjenige Kalkulationszinssatz, mit dem die geschätzten künftigen Ein- und Auszahlungen über die erwartete Laufzeit des Finanzinstruments oder gegebenenfalls eine kürzere Periode exakt auf den Nettobuchwert des finanziellen Vermögenswertes oder der finanziellen Verbindlichkeit abgezinst werden. Bei der Ermittlung des Effektivzinssatzes hat ein Unternehmen zur Schätzung der Zahlungsströme alle vertraglichen Bedingungen des Finanzinstruments (wie vorzeitige Rückzahlung, Kauf- und vergleichbare Optionen) zu berücksichtigen, künftige Kreditausfälle aber außer Acht zu lassen. In diese Berechnung fließen alle zwischen den Vertragspartnern gezahlten Gebühren und sonstige Entgelte, die integraler Bestandteil des Effektivzinssatzes (siehe Paragraphen AG8A und AG8B) sind, sowie die Transaktionskosten und alle anderen Agios und Disagios ein. Es wird davon ausgegangen, dass die Zahlungsströme und die erwartete Laufzeit einer Gruppe ähnlicher Finanzinstrumente verlässlich geschätzt werden können. In den seltenen Fällen, in denen die Zahlungsströme oder die erwartete Laufzeit eines Finanzinstruments (oder einer Gruppe von Finanzinstrumenten) nicht verlässlich geschätzt werden können, hat das Unternehmen allerdings die vertraglichen Zahlungsströme über die gesamte vertragliche Laufzeit des Finanzinstruments (oder der Gruppe von Finanzinstrumenten) zugrunde zu legen.

Unter *Ausbuchung* versteht man die Entfernung eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit aus der Bilanz eines Unternehmens.

*Dividenden* sind Gewinnausschüttungen an die Inhaber von Eigenkapitalinstrumenten im Verhältnis zu den von ihnen gehaltenen Anteilen einer bestimmten Kapitalgattung.

Der *beizulegende Zeitwert* ist der Preis, der in einem geordneten Geschäftsvorfall zwischen Marktteilnehmern am Bemessungsstichtag für den Verkauf eines Vermögenswerts eingenommen bzw. für die Übertragung einer Schuld gezahlt würde (siehe IFRS 13).

...

**Erstmalige Bewertung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten**

43. Mit Ausnahme von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen innerhalb des Anwendungsbereichs von Paragraph 44A hat ein Unternehmen beim erstmaligen Ansatz einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten sowie bei finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten, die nicht erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, zuzüglich von Transaktionskosten, die direkt dem Erwerb oder der Ausgabe des finanziellen Vermögenswerts bzw. der finanziellen Verbindlichkeit zuzurechnen sind.

...

- 44A Ungeachtet der Vorschrift in Paragraph 43 hat ein Unternehmen beim erstmaligen Ansatz Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die keine signifikante Finanzierungskomponente beinhalten (bestimmt gemäß IFRS 15), zu deren Transaktionspreis (wie in IFRS 15 definiert) zu bewerten.

...

**Folgebewertung finanzieller Verbindlichkeiten**

47. Nach ihrem erstmaligen Ansatz hat ein Unternehmen alle finanziellen Verbindlichkeiten unter Anwendung der Effektivzinsmethode zu den fortgeführten Anschaffungskosten zu bewerten. Davon ausgenommen sind:
- a) ...
  - c) die in Paragraph 9 definierten Finanzgarantien. Nach dem erstmaligen Ansatz hat der Emittent eines solchen Vertrags (sofern die Paragraphen 47(a) oder 47(b) nicht anwendbar sind) bei dessen Bewertung den höheren der beiden folgenden Beträge zugrunde zu legen:
    - i) den gemäß IAS 37 bestimmten Betrag; und

- ii) den ursprünglich erfassten Betrag (siehe Paragraph 43), gegebenenfalls abzüglich der gemäß den Grundsätzen von IFRS 15 erfassten kumulierten Erträge;
- d) Zusagen, einen Kredit unter dem Marktzinssatz zur Verfügung zu stellen. Nach dem erstmaligen Ansatz hat das Unternehmen, das eine solche Zusage erteilt, (außer für den Fall, dass Paragraph 47(a) Anwendung findet) bei deren Bewertung den höheren der beiden folgenden Beträge zugrunde zu legen:
  - i) den gemäß IAS 37 bestimmten Betrag; und
  - ii) den ursprünglich erfassten Betrag (siehe Paragraph 43), gegebenenfalls abzüglich der gemäß den Grundsätzen von IFRS 15 erfassten kumulierten Erträge;

Als gesicherte Grundgeschäfte designierte finanzielle Verbindlichkeiten sind nach den Bilanzierungsvorschriften für Sicherungsgeschäfte der Paragraphen 89 bis 102 zu bewerten.

...

#### Gewinne und Verluste

55. Gewinne oder Verluste, die aus einer Änderung des beizulegenden Zeitwerts von finanziellen Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten, die nicht Teil eines Sicherungsgeschäfts sind, resultieren (siehe Paragraphen 89 bis 102), sind wie folgt zu erfassen:
- a) ...
  - b) Ein Gewinn oder Verlust aus einem zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswert ist solange im sonstigen Ergebnis zu erfassen, mit Ausnahme von Wertberichtigungen (siehe Paragraphen 67 bis 70) und von Gewinnen und Verlusten aus der Währungsumrechnung (siehe Anhang A Paragraph A83), bis der finanzielle Vermögenswert ausgebucht wird. Zu diesem Zeitpunkt ist der zuvor im sonstigen Ergebnis erfasste kumulierte Gewinn oder Verlust vom Eigenkapital in den Gewinn oder Verlust umzugliedern und als Umgliederungsbetrag auszuweisen (siehe IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (überarbeitet 2007)). Die mittels der Effektivzinsmethode berechneten Zinsen (siehe Paragraph 9) sind dagegen in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen. Dividenden auf zur Veräußerung verfügbare Eigenkapitalinstrumente sind gemäß Paragraph 55A in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

55A Dividenden werden nur dann erfolgswirksam erfasst, wenn

- a) der Rechtsanspruch des Unternehmens auf Zahlung der Dividende besteht;
- b) es wahrscheinlich ist, dass der wirtschaftliche Nutzen aus der Dividende dem Unternehmen zufließt; und
- c) die Höhe der Dividende verlässlich bewertet werden kann.

...

#### ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

...

103T Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurden die Paragraphen 2, 9, 43, 47, 55, AG2, AG4 und AG48 geändert und die Paragraphen 2A, 44A, 55A sowie AG8A bis AG8C angefügt. Ein Unternehmen hat diese Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 15 anwendet.

In Anhang A werden die Paragraphen AG4 und AG48 geändert und die Paragraphen AG8A bis AG8C angefügt.

#### ANWENDUNGSBEREICH (PARAGRAPHEN 2-7)

...

- AG4 Finanzgarantien können verschiedene rechtliche Formen haben (wie die einer Garantie, einiger Arten von Akkreditiven, eines Verzugs-Kreditderivats oder eines Versicherungsvertrags), die für ihre Behandlung in der Rechnungslegung aber unerheblich sind. Wie sie behandelt werden sollten, zeigen folgende Beispiele (siehe Paragraph 2(e)):
- a) ..., bewertet der Garantiebersteller sie anschließend zum höheren Wert von:
    - i) dem gemäß IAS 37 bestimmten Betrag; und
    - ii) dem erstmalig angesetzten Betrag, gegebenenfalls abzüglich der gemäß den Grundsätzen von IFRS 15 angesetzten kumulativen Erträge (siehe Paragraph 47(c)).

- b) ...
- c) Wenn eine Finanzgarantie in Verbindung mit einem Güterverkauf gewährt wurde, bestimmt der Garantiegeber den Zeitpunkt der Erfassung des Garantiertrags und des Güterumsatzes gemäß IFRS 15.

...

### **Effektivzinssatz**

...

AG8A Bei der Anwendung der Effektivzinismethode bestimmt ein Unternehmen die Gebühren, die integraler Bestandteil des Effektivzinssatzes eines Finanzinstruments sind. Die Beschreibung der Gebühren für Finanzdienstleistungen deutet unter Umständen nicht auf die Art und den wirtschaftlichen Inhalt der erbrachten Dienstleistungen hin. Gebühren, die integraler Bestandteil des Effektivzinssatzes eines Finanzinstruments sind, werden als Anpassung des Effektivzinssatzes behandelt, es sei denn, das Finanzinstrument wird zum beizulegenden Zeitwert bewertet und die Änderung des beizulegenden Zeitwerts erfolgswirksam erfasst. In diesen Fällen werden die Gebühren beim erstmaligen Ansatz des Instruments als Erlös erfasst.

AG8B Zu den Gebühren, die integraler Bestandteil des Effektivzinssatzes eines Finanzinstruments sind, gehören u. a.:

- a) Bearbeitungsgebühren, die von dem Unternehmen in Bezug auf die Einrichtung oder den Kauf eines finanziellen Vermögenswerts eingenommen werden. Solche Gebühren können Vergütungen für Tätigkeiten wie beispielsweise die Bewertung der Finanzsituation des Kreditnehmers, die Bewertung und Dokumentation von Garantien, Sicherheiten und anderen Sicherheitsvereinbarungen, die Aushandlung der Bedingungen des Instruments, die Erstellung und Verarbeitung von Dokumenten und den Abschluss der Transaktion umfassen. Diese Gebühren sind integraler Bestandteil der Gestaltung eines Engagements bei dem resultierenden Finanzinstrument.
- b) Bereitstellungsgebühren, die von dem Unternehmen für die Kreditgewährung eingenommen werden, wenn die Kreditzusage nicht in den Anwendungsbereich dieses Standards fällt und es wahrscheinlich ist, dass das Unternehmen eine bestimmte Kreditvereinbarung abschließen wird. Diese Gebühren werden als Vergütung für ein anhaltendes Engagement beim Erwerb eines Finanzinstruments betrachtet. Wenn die Zusage abläuft, ohne dass das Unternehmen den Kredit gewährt, wird die Gebühr bei Ablauf als Erlös erfasst.
- c) Bearbeitungsgebühren, die bei der Ausreichung finanzieller Verbindlichkeiten eingenommen werden, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden. Diese Gebühren sind integraler Bestandteil der Gestaltung eines Engagements bei einer finanziellen Verbindlichkeit. Ein Unternehmen unterscheidet zwischen Gebühren und Kosten, die integraler Bestandteil des Effektivzinssatzes der finanziellen Verbindlichkeit sind, und Bearbeitungsgebühren und Transaktionskosten in Bezug auf das Recht zur Erbringung von Dienstleistungen, wie beispielsweise Kapitalanlagendienstleistungen.

AG8C Zu den Gebühren, die kein integraler Bestandteil des Effektivzinssatzes eines Finanzinstruments sind und gemäß IFRS 15 bilanziert werden, gehören u. a.:

- a) Gebühren für die Verwaltung bzw. Abwicklung eines Kredits;
- b) Bereitstellungsgebühren für die Gewährung eines Kredits, wenn die Kreditzusage nicht in den Anwendungsbereich dieses Standards fällt und es unwahrscheinlich ist, dass eine bestimmte Kreditvereinbarung abgeschlossen wird; und
- c) Kreditsyndizierungsgebühren, die von einem Unternehmen eingenommen werden, das einen Kredit arrangiert und keinen Teil des Kreditpakets für sich selbst behält (oder einen Teil zu demselben Effektivzinssatz behält wie andere Beteiligte für vergleichbare Risiken).

...

### *Anhaltendes Engagement bei übertragenen Vermögenswerten*

AG48 Im Folgenden sind Beispiele für die Bewertung eines übertragenen Vermögenswertes und der damit verbundenen Verbindlichkeit gemäß Paragraph 30 aufgeführt.

*Alle Vermögenswerte*

- a) Wenn ein übertragener Vermögenswert aufgrund einer von einem Unternehmen gewährten Garantie zur Zahlung für Ausfallverluste aus dem übertragenen Vermögenswert nicht nach Maßgabe des anhaltenden Engagements ausgebucht werden kann, ist der übertragene Vermögenswert zum Zeitpunkt der Übertragung mit dem niedrigeren Wert aus (i) dem Buchwert des Vermögenswerts und (ii) dem Höchstbetrag der erhaltenen Gegenleistung, den das Unternehmen eventuell zurückzahlen müsste (dem „garantierten Betrag“) zu bewerten. Die verbundene Verbindlichkeit wird bei Zugang mit dem Garantiebtrag zuzüglich des beizulegenden Zeitwerts der Garantie (der normalerweise der für die Garantie erhaltenen Gegenleistung entspricht) bewertet. Anschließend ist, wenn die Verpflichtung erfüllt ist (bzw. sobald sie erfüllt wird), der anfängliche beizulegende Zeitwert der Garantie erfolgswirksam zu erfassen (gemäß den Grundsätzen von IFRS 15) und der Buchwert des Vermögenswerts um eine etwaige Wertberichtigung zu kürzen.

...

**IAS 40 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien**

Die Paragraphen 9, 67 und 70 werden geändert und Paragraph 85E wird angefügt.

**EINSTUFUNG EINER IMMOBILIE ALS EINE ALS FINANZINVESTITION GEHALTENE ODER VOM EIGENTÜMER SELBSTGENUTZTE IMMOBILIE**

...

9. Beispiele für nicht als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, die daher nicht in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen, sind:
- a) ...
  - b) [gestrichen]
  - c) ...

**ABGÄNGE**

...

67. Der Abgang einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie kann durch den Verkauf oder den Abschluss eines Finanzierungsleasingverhältnisses eintreten. Das Abgangsdatum einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie ist der Zeitpunkt, zu dem der Empfänger gemäß den Bestimmungen über die Erfüllung der Leistungsverpflichtung in IFRS 15 die Verfügungsgewalt über die Immobilie erhält. IAS 17 ist beim Abgang infolge des Abschlusses eines Finanzierungsleasings oder einer Sale-and-leaseback-Transaktion anzuwenden.
- ...
70. Die Höhe der im Falle der Ausbuchung einer Finanzinvestition im Gewinn oder Verlust zu erfassenden Gegenleistung ergibt sich aus den Vorschriften über die Bestimmung des Transaktionspreises in IFRS 15 Paragraphen 47 bis 72. Spätere Änderungen des im Gewinn oder Verlust erfassten geschätzten Gegenleistungsbetrags werden gemäß den Bestimmungen über Änderungen des Transaktionspreises in IFRS 15 erfasst.

...

**ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS**

...

- 85E Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurden die Paragraphen 3(b), 9, 67 und 70 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 15 anwendet.

**IFRIC 12 Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen**

Unter der Überschrift „Verweise“ werden die Verweise auf IAS 11 *Fertigungsaufträge* und IAS 18 *Umsatzerlöse* gestrichen und ein Verweis auf IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* angefügt. Die Paragraphen 13 bis 15, 18 bis 20 und 27 werden geändert und Paragraph 28D wird angefügt.

**Ansatz und Bewertung der vereinbarten Gegenleistung**

...

13. Der Betreiber hat den Ertrag aus den von ihm erbrachten Dienstleistungen gemäß IFRS 15 zu bewerten und zu erfassen. Wie die Gegenleistung bilanziell zu behandeln ist, hängt von der Art der Gegenleistung ab. Wie dann eine erbrachte Gegenleistung als finanzieller Vermögenswert oder als immaterieller Vermögenswert anzusetzen ist, wird weiter unten in den Paragraphen 23 bis 26 erläutert.

**Bau- oder Ausbauleistungen**

14. Der Betreiber hat Bau- und Ausbauleistungen gemäß IFRS 15 zu erfassen.

*Vom Konzessionsgeber an den Betreiber erbrachte Gegenleistung*

15. Erbringt der Betreiber Bau- oder Ausbauleistungen, so ist die hierfür erhaltene oder zu erhaltende Gegenleistung gemäß IFRS 15 anzusetzen. Die Gegenleistung kann bestehen in Ansprüchen auf:

a) ...

...

18. Erhält der Betreiber für seine Bauleistungen eine Gegenleistung, die teilweise aus einem finanziellen Vermögenswert und teilweise aus einem immateriellen Vermögenswert besteht, so sind die einzelnen Bestandteile der Gegenleistung jeweils separat anzusetzen. Die erhaltenen oder ausstehenden Bestandteile der Gegenleistung sind erstmalig gemäß IFRS 15 anzusetzen.
19. Welcher Kategorie die vom Konzessionsgeber an den Betreiber geleistete Gegenleistung angehört, ist aufgrund der vertraglichen Bestimmungen und — wenn anwendbar — nach dem geltenden Vertragsrecht zu bestimmen. Wie die Gegenleistung anschließend bilanziell zu behandeln ist, hängt von der Art der Gegenleistung ab und ist in den Paragraphen 23 bis 26 erläutert. Jedoch werden beide Arten von Gegenleistungen während der Bau- bzw. Ausbauphase gemäß IFRS 15 als Vertragsvermögen eingestuft.

**Betriebsleistungen**

20. Der Betreiber hat Betriebsleistungen gemäß IFRS 15 zu bilanzieren.

...

**Dem Betreiber vom Konzessionsgeber zur Verfügung gestellte Gegenstände**

27. Gemäß Paragraph 11 sind Infrastruktureinrichtungen, die dem Betreiber zum Zwecke der Dienstleistungskonzessionsvereinbarung zugänglich gemacht werden, nicht als Sachanlagen des Betreibers anzusetzen. Der Konzessionsgeber kann dem Betreiber auch andere Gegenstände zur Verfügung stellen, mit denen der Betreiber nach Belieben verfahren kann. Sind solche Vermögenswerte Bestandteil der vom Konzessionsgeber zu erbringenden Gegenleistung, stellen sie keine Zuwendungen der öffentlichen Hand im Sinne von IAS 20 dar. Sie sind daher als Teil des Transaktionspreises wie in IFRS 15 definiert anzusetzen.

...

**ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS**

...

- 28D Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurden der Abschnitt „Verweise“ und die Paragraphen 13 bis 15, 18 bis 20 und 27 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 15 anwendet.

**SIC-27 Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen**

Unter der Überschrift „Verweise“ werden die Verweise auf IAS 11 *Fertigungsaufträge* und IAS 18 *Umsatzerlöse* gestrichen und ein Verweis auf IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* angefügt. Paragraph 8 und der Abschnitt unter „Zeitpunkt des Inkrafttretens“ werden geändert.

## BESCHLUSS

...

8. Bei der Bestimmung, wann ein Entgelt, das ein Unternehmen möglicherweise erhält, als Ertrag zu erfassen ist, sind die Vorschriften von IFRS 15 auf die Sachverhalte und Umstände jeder Vereinbarung anzuwenden. Es sind hierbei z. B. die folgenden Faktoren zu berücksichtigen: ob die Vereinnahmung des Entgelts ein anhaltendes Engagement in Form von Verpflichtungen zu wesentlichen zukünftigen Leistungen voraussetzt, ob eine Beteiligung an Risiken vorliegt, die Bedingungen, zu denen Garantien vereinbart wurden, und das Risiko einer Rückzahlung des Entgelts. U. a. weisen folgende Indikatoren unabhängig voneinander darauf hin, dass die Erfassung des gesamten zu Beginn der Vereinbarungslaufzeit erhaltenen Entgelts zu diesem Zeitpunkt als Ertrag nicht zulässig ist:

- a) ...

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurden der Abschnitt „Verweise“ und Paragraph 8 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderungen anzuwenden, wenn es IFRS 15 anwendet.

**SIC-32 Immaterielle Vermögenswerte — Kosten von Internetseiten**

Unter der Überschrift „Verweise“ wird der Verweis auf IAS 11 *Fertigungsaufträge* gestrichen und ein Verweis auf IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* angefügt. Der Abschnitt unter „Zeitpunkt des Inkrafttretens“ wird geändert.

## ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

...

Mit IAS 1 (überarbeitet 2007) wurde die in allen IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurde Paragraph 5 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wird IAS 1 (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode angewandt, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurden der Abschnitt „Verweise“ und Paragraph 6 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderung anzuwenden, wenn es IFRS 15 anwendet.

---