



universität
wien

DIPLOMARBEIT

Titel der Diplomarbeit

„Die Ertragsrealisierung nach den IFRS unter
Berücksichtigung der US-GAAP“

Verfasser

Jürgen Siegfried Narath

angestrebter akademischer Grad

Magister der
Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
(Mag. rer. soc. oec.)

Wien, im Juni 2008

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer:

A 157
Internationale Betriebswirtschaft
Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger

Eidesstattliche Erklärung

Ich erkläre hiermit an Eides Statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Wien, im Juni 2008

Narath Jürgen Siegfried

Inhaltsverzeichnis

ABBILDUNGSVERZEICHNIS	VII
TABELLENVERZEICHNIS	VIII
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	IX
1 EINLEITUNG	1
1.1 EINFÜHRUNG IN DIE THEMATIK DER ARBEIT	1
1.2 ZIELSETZUNG UND AUFBAU DER ARBEIT	5
2 GRUNDLAGEN DER ERTRAGSREALISIERUNG	9
2.1 BEGRIFFE ZUR ERTRAGSREALISIERUNG	9
2.2 GRUNDLAGEN DER ERTRAGSREALISIERUNG IN DEN IFRS	10
2.3 GRUNDLAGEN DER ERTRAGSREALISIERUNG IN DEN US-GAAP	13
3 ERTRAGSREALISIERUNG BEIM VERKAUF VON GÜTERN	16
3.1 VORSCHRIFTEN ZUR ERTRAGSREALISIERUNG BEIM VERKAUF VON GÜTERN	16
3.2 SONDERFÄLLE DER ERTRAGSREALISIERUNG BEIM VERKAUF VON GÜTERN	18
3.2.1 <i>Bill and hold-Verkäufe</i>	18
3.2.2 <i>Installation und Endkontrolle</i>	20
3.2.3 <i>Rückgaberechte beim Verkauf von Gütern</i>	22
3.2.4 <i>Kommissionsgeschäfte beim Verkauf von Gütern</i>	24
3.2.4.1 <i>Begriff des Kommissionsgeschäftes</i>	24
3.2.4.2 <i>Ertragsrealisierung bei Kommissionsgeschäften</i>	25
3.2.5 <i>Aufschiebend bedingte Verkäufe von Gütern</i>	27
3.2.6 <i>Kundentreueprogramme beim Verkauf von Gütern</i>	28
3.2.7 <i>Tauschgeschäfte beim Verkauf von Gütern</i>	30
4 ERTRAGSREALISIERUNG BEI DER ERBRINGUNG VON DIENSTLEISTUNGEN	32
4.1 VORSCHRIFTEN ZUR ERTRAGSREALISIERUNG BEI DER ERBRINGUNG VON DIENSTLEISTUNGEN	32
4.2 SONDERFÄLLE DER ERTRAGSREALISIERUNG BEI DER ERBRINGUNG VON DIENSTLEISTUNGEN	37
4.2.1 <i>Vermittlungs- und Maklerprovisionen</i>	37
4.2.2 <i>Nicht rückzahlbare Gebühren und Mitgliedschaftsbeiträge</i>	37
5 ERTRAGSREALISIERUNG BEI FERTIGUNGSaufTRÄGEN	40
5.1 BEGRIFFE UND KRITERIEN EINES FERTIGUNGSaufTRAGES	40
5.2 FERTIGUNGSaufTRAGSERLÖSE UND FERTIGUNGSaufTRAGSKOSTEN	44
5.2.1 <i>Fertigungsauftragserlöse</i>	44
5.2.2 <i>Fertigungsauftragskosten</i>	45

5.3	VORSCHRIFTEN ZUR ERTRAGSREALISIERUNG BEI FERTIGUNGS-AUFTRÄGEN	46
5.3.1	<i>Methoden zur Bewertung von Fertigungsaufträgen</i>	46
5.3.1.1	<i>Percentage of completion-Methode</i>	47
5.3.1.2	<i>Completed contract-Methode</i>	50
5.3.2	<i>Erwartete Verluste bei Fertigungsaufträgen</i>	51
5.3.3	<i>Angabepflichten bei Fertigungsaufträgen</i>	51
6	ERTRAGSREALISIERUNG BEI MEHRKOMponentENVERTRÄGEN	53
6.1	BEGRIFFE UND KRITERIEN EINES MEHRKOMponentENVERTRAGES	53
6.2	TRENNBARKEIT VON MEHRKOMponentENVERTRÄGEN	55
6.2.1	<i>Trennbarkeit von Mehrkomponentenverträgen dem Grunde nach (sachliche Trennung)</i>	55
6.2.2	<i>Trennbarkeit von Mehrkomponentenverträgen der Höhe nach (wertmäßige Trennung)</i>	56
6.3	VORSCHRIFTEN ZUR ERTRAGSREALISIERUNG BEI MEHRKOMponentENVERTRÄGEN	57
6.3.1	<i>Methoden zur Bewertung von Mehrkomponentenverträgen</i>	57
6.3.2	<i>Angabepflichten bei Mehrkomponentenverträgen</i>	58
6.4	BEISPIEL ZUR ERTRAGSREALISIERUNG BEI MEHRKOMponentENVERTRÄGEN	58
7	DAS PROJEKT DES FASB UND DES IASB ZUR NEUAUSRICHTUNG DER ERTRAGS- REALISIERUNG: DARSTELLUNG DES DERZEITIGEN DISKUSSIONSSTANDES UND KRITISCHE WÜRDIGUNG	62
7.1	AUSGANGSSITUATION ZUM PROJEKT DES FASB UND DES IASB	62
7.2	DIE GEPLANTE NEUAUSRICHTUNG DER ERTRAGSREALISIERUNG	64
7.2.1	<i>Der derzeitige Diskussionsstand zum Projekt des FASB und des IASB</i>	64
7.2.2	<i>Ertragsrealisierung nach dem neuen „measurement“-Modell und kritische Würdigung</i>	65
7.2.3	<i>Ertragsrealisierung nach dem neuen „allocation“-Modell und kritische Würdigung</i>	67
7.3	BEISPIEL ZUR ERTRAGSREALISIERUNG NACH DEM „MEASUREMENT“- UND DEM „ALLOCATION“-MODELL	69
7.3.1	<i>Sachverhalt und Annahmen zum „measurement“- und zum „allocation“-Modell</i>	69
7.3.2	<i>Lösung nach dem „measurement“-Modell</i>	70
7.3.3	<i>Lösung nach dem „allocation“-Modell</i>	72
7.3.4	<i>Zusammenfassung des Beispiels zur Ertragsrealisierung nach dem „measurement“- und dem „allocation“-Modell</i>	75
8	ZUSAMMENFASSUNG	76
	LITERATURVERZEICHNIS	79
	ANHANG	XI
	ABSTRACT	XIII
	LEBENS-LAUF	XV

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1, Bilanzskandale in den USA	4
Abbildung 2, Messung eines Fertigstellungsgrades	34
Abbildung 3, Bilanzierung von Fertigungsaufträgen nach den IFRS bzw. US-GAAP	46

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1, Indikatoren für eine Brutto- bzw. Nettodarstellung	26
---	----

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
AHK	Anschaffungs-/Herstellungskosten
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
APB	Accounting Principles Board
ARB	Accounting Research Bulletin
Aufl.	Auflage
bzw.	beziehungsweise
Cc	Completed contract-Methode
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
d.h.	das heißt
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
DSOP	Draft Statement of Principles
ED	Exposure Draft
E-DRS	Entwurf eines Deutschen Rechnungslegungs Standards
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EITF	Emerging Issues Task Force
EU	Europäische Union
FAS	Financial Accounting Standard
FASB	Financial Accounting Standards Board
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
h.M.	herrschende Meinung
inkl.	inklusive
IAS	International Accounting Standard(s)

IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
Jhg.	Jahrgang
KoR	Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung
Nr.	Nummer
No.	Number
rd.	rund
RWZ	Österreichische Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen
Par.	Paragraf
Pkt.	Punkt
Poc	Percentage of completion-Methode
S.	Seite
SAB	Staff Accounting Bulletins
SEC	Securities and Exchange Commission
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
SIC	Standing Interpretations Committee
SOP	Statement of Position, Statement of Principles
USA	United States of America
Vgl.	Vergleich
z.B.	zum Beispiel
zw.	zwischen
%	Prozent

1 Einleitung

1.1 Einführung in die Thematik der Arbeit

Die **Umsatzerlöse** stellen in jedem Unternehmen eine wichtige Kerngröße dar. Dabei ist es unerheblich, welche Rechnungslegungsstandards beim jeweiligen Unternehmen zugrunde gelegt werden. Insbesondere wird den Umsatzerlösen als Kennzahl aus Sicht des internen und externen Rechnungswesens eine herausragende Bedeutung zugeordnet.¹

Bilanzadressaten wie Anteilseigner, Kreditgeber, Lieferanten, Kunden, Arbeitnehmer, Finanzanalysten oder grundsätzlich die Öffentlichkeit sind als Entscheidungsträger am Erfolg eines Unternehmens maßgeblich interessiert. Die verschiedensten Bilanzadressaten verwenden beispielsweise die Kennzahl „Umsatzerlöse“ als Maßstab zur Messung der Leistungsfähigkeit des Unternehmens, welcher einen tiefen Einblick in die Struktur und Ertragslage der Unternehmen erlaubt.²

Dabei ist es möglich, die **Kennzahl Umsatzerlöse** sowohl als absolute als auch als relative Größe zur Analyse von Unternehmen heranzuziehen. Dazu eignen sich Umschlagskoeffizienten wie beispielsweise die Gesamtkapitalumschlagshäufigkeit oder die Umschlagshäufigkeit der Forderungen, welche die Wirtschaftlichkeit der eingesetzten Kapitalgröße misst. Je höher der Umschlagskoeffizient ist, desto wirtschaftlicher wurde das Vermögen eingesetzt, d.h. desto geringer ist der erforderliche Kapitalbedarf und desto höher ist das Liquiditätspotential des Unternehmens. Darüber hinaus eignen sich zur Messung des Unternehmenserfolges viele weitere Kennzahlen. Darunter befinden sich sowohl Rentabilitätskennzahlen wie beispielsweise die Umsatzrentabilität (Betriebserfolg zu Umsatzerlöse), als auch Kennzahlen zur Analyse der Aufwandsstruktur, wie beispielsweise die Materialaufwandsquote (Materialaufwand zu Umsatzerlöse) und die Vertriebsintensität (Vertriebskosten zu Umsatzerlöse).³

¹ Vgl. *Kütting / Weber / Pilhofer* (2002), S. 318.

² Vgl. SFAC No. 1, Par. 24. So auch IASB Framework, Par. 9.

³ Vgl. *Kütting / Weber / Pilhofer* (2002), S. 320 – 321.

Zur Beurteilung der Wichtigkeit der Umsatzerlöse ist daher zu erwarten, dass in den verschiedensten Rechnungslegungssystemen klar definierte Vorschriften zur Ertragsrealisierung vorgesehen sind.

Widerlegt wird diese Vermutung vor allem durch die ab dem Ende der 90er Jahre bekanntgewordenen **Bilanzskandale**, welche ihren Ausgang in den USA hatten und später auch bei einzelnen europäischen Unternehmen bekanntgeworden sind.

Die Auswirkungen dieser Bilanzskandale waren jedoch bei den US-amerikanischen Unternehmen weitaus umfangreicher als bei den europäischen Unternehmen. Eine Ursache dafür waren die bis zur Veröffentlichung des Standard Accounting Bulletin (SAB) 101 „Revenue Recognition in Financial Statements“ **vielen vorhandenen branchenspezifischen Regelungen** zur Ertragsrealisierung gemäß den United States-Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP). Die große Anzahl solcher Regelungen hat dazu geführt, dass es einerseits den Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nicht mehr möglich war, bei den Jahresabschlussprüfungen eine strukturierte Übersicht über alle anzuwendenden Ertragsrealisierungsvorschriften zu erhalten und sich andererseits diese Regelungen in vielen Bereichen gegenseitig widersprochen haben. Das hat dazu geführt, dass den Unternehmen eine den jeweiligen Begebenheiten bestmögliche Bilanzierung gemäß der gültigen Ertragsrealisierungsvorschriften ermöglicht wurde.⁴

Der damalige **SEC Chairman Arthur Levitt** (Vorsitzender zw. Juli 1993 und Februar 2001) hat bereits in einer Rede im September 1998 einige Praktiken im Bereich der Ertragsrealisierung von US-amerikanischen Jahresabschlüssen, welche den US-GAAP unterliegen, angeprangert.⁵ Dabei hat er festgestellt, dass verschiedenste Praktiken zu einer Beeinträchtigung der Qualität der Finanzberichterstattung führten. Dies erfolgte beispielsweise in einer Art, dass vor allem viele börsennotierte Unternehmen dazu tendiert haben, ihre Gewinne durch Manipulation der Ertragsrealisierung in die Höhe zu treiben, um so Gewinnerwartungen entsprechen zu können: „... *I have become concerned that the motivation to meet Wall Street earnings expectations may be*

⁴ Vgl. Peemöller / Hofmann (2006), S. 135 – 136.

⁵ Vgl. SEC (2008).

overriding common sense business practices. Too many corporate managers, auditors, and analysts are participants in a game of nods and winks.”⁶

Das belegt auch eindrucksvoll die Studie von Bearsley/Carcello/Hermanson „**Fraudulent Financial Reporting: 1987 – 1997, An Analysis of U.S. Public Companies**“, welche vom Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) im Jahr 1999 veröffentlicht wurde. Ein wesentlicher Bestandteil dieser Untersuchung bestand in der Aufdeckung von verschiedensten Betrugsdelikten im Bereich der Ertragsrealisierung. Die Studie ist zu dem Schluss gekommen, dass rd. 50 % aller untersuchten Unternehmen deren Umsatzerlöse zu früh oder fiktiv ausgewiesen haben.⁷

Dabei haben die Unternehmen beispielsweise folgende Techniken angewendet:

- Ertragsrealisierung, obwohl die Lieferung an den Kunden tatsächlich noch nicht erfolgt ist („lack of delivery“).
- Ertragsrealisierung, obwohl ein rechtlich bindender Vertrag noch nicht zu Stande gekommen ist („absence of an agreement“).
- Ertragsrealisierung durch Scheingeschäfte mit anderen Unternehmen.⁸

Die großen Bilanzskandale der letzten Jahre, wie beispielsweise Enron im Jahr 2001 bzw. Global Crossing im Jahr 2002, zeigten Manipulationen im Bereich der Umsatzerlöse mittels „**round trip sales**“, indem zusätzliche Umsatzerlöse durch einen Verkauf und Ankauf von entsprechenden Leerkapazitäten oder eine Vermietung nicht benötigter eigener Kapazitäten und gleichzeitiger Anmietung von fremden Leerkapazitäten generiert wurden.⁹

⁶ Levitt (1998), S. 1.

⁷ Vgl. *COSO Report* (1999), S. 31 – 33.

⁸ Vgl. *Küting / Weber / Pilhofer* (2002), S. 325 – 328.

⁹ Vgl. Die Presse vom 22.05.2002. So auch Die Presse vom 15.04.2002 als auch *Peemöller / Hofmann* (2006), S. 31 und S. 49.

Die folgende Abb. 1 zeigt eine kurze Übersicht über die Bilanzskandale in den USA:



Abb. 1: Bilanzskandale in den USA

Quelle: www.ftd.de, 15. August 2002, „Bilanzschwüre für US-Unternehmensbosse fällig“

Der damalige Security Exchange Commission (SEC) Chairman Arthur Levitt hat dies ebenfalls in seiner Rede vom September 1998 vehement hervorgehoben: „... *companies try to boost earnings by manipulating the recognition of revenue. Think about a bottle of fine wine. You wouldn't pop the cork on that bottle before it was ready. But some companies are doing this with their revenue – recognizing it before a sale is complete, before the product is delivered to a customer, or at a time when the customer still has options to terminate, void or delay the sale.*“¹⁰

Arthur Levitt hat als Folge aus all diesen Ereignissen gefordert, eine sachliche, umfassende und auch zutreffende Information für die Anleger zukünftig zu garantieren.¹¹

¹⁰ Levitt (1998), S. 4 – 5.

¹¹ Vgl. Levitt (1998), S. 5.

1.2 Zielsetzung und Aufbau der Arbeit

Im deutschsprachigen Raum hat in den letzten Jahren ein starker Umbruch in der Rechnungslegung stattgefunden. Ursachen wie die zunehmende Globalisierung der Unternehmen aufgrund des grenzüberschreitenden Handels mit Gütern und Dienstleistungen, die Globalisierung der Kapitalmärkte, sowie die Schaffung übernationaler Wirtschaftsräume wie die der Europäischen Union führen zwangsläufig dazu, ein zunehmendes Interesse an der Rechnungslegung ausländischer Unternehmen zu zeigen.¹²

Daher ist es umso bedeutsamer geworden, zur „... *Verbesserung der Funktionsweise des Binnenmarktes* ...“ der Europäischen Union (EU) dadurch beizutragen, indem bei der Aufstellung von Jahresabschlüssen innerhalb der EU „... *ein einheitliches Regelwerk internationaler Rechnungslegungsstandards* ...“ angewendet wird.¹³

Mit der **Schaffung der International Financial Reporting Standards (IFRS)** wurde dem Bestreben nach einem einheitlichen Regelwerk in der EU Rechnung getragen.¹⁴

Neben dem in der EU anzuwendenden IFRS sind vor allem die in den USA anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften der **US-GAAP als wichtiges Rechnungslegungssystem** zu nennen. Der Grund liegt darin, dass die US-GAAP in dem Moment eine Internationalität erfahren, wenn europäische Unternehmen mit deren Geschäftssitz in der EU entweder einem US-amerikanischen Konzern angehören, wie beispielsweise die Firma UPC Telekabel Wien GmbH dem Konzern der Liberty Global Inc., USA, oder selbst direkt an einer US-amerikanischen Börse notiert sind, wie beispielsweise bis zum Ende des Geschäftsjahres 2005 das Unternehmen Telekom Austria AG. Trifft einer der beiden Sachverhalte zu, ist das jeweilige Unternehmen verpflichtet, dessen (Teil)-Konzernabschluss nach den US-GAAP aufzustellen. Das ist auch dann vorzunehmen, wenn die Notierung an einer US-amerikanischen Börse nur

¹² Vgl. *Born* (2002), S. 27 – 28.

¹³ Europäisches Parlament (2002), Verordnung (EG) Nr. 1606/2002, Par. 2.

¹⁴ Darunter fallen ebenso die International Accounting Standards (IAS), die Interpretationen des Standard Interpretations Committee (SIC) und des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC).

zweitrangig hinter der Notierung an einer europäischen Börse unternommen worden ist.¹⁵

Um Unternehmen wie UPC Telekabel in Zukunft eine Erleichterung im Umgang mit den Regelungen der IFRS und der US-GAAP zu ermöglichen, wurde im Jahr 2002 im Zuge des **Konvergenzprojektes** zwischen dem Financial Advisory Standards Board (FASB) und dem International Accounting Standards Board (IASB) ein gemeinsamer Versuch gestartet, die teilweise sehr unterschiedlichen Regelungen in den beiden Rechnungslegungsstandards der IFRS und der US-GAAP, wie solche zur Ertragsrealisierung, vollständig zu überarbeiten, um zu einem einheitlichen Regelwerk der IFRS und der US-GAAP zu gelangen. Die Überarbeitung erfolgt unter der Prämisse, eine gemeinsame Linie für die bestehenden Regelungen in den beiden Standards zu finden, um das sich ständig ändernde Umfeld am Kapitalmarkt zu berücksichtigen und um den freien Kapitalverkehr weiterhin zu ermöglichen.¹⁶

Dazu wurden in einem ersten Schritt im Jahr 2003 durch das „**Improvement Project**“ des IASB insgesamt 13 International Accounting Standards (IAS) überarbeitet. Zweck dieses Projektes war es, vor allem vorhandene Bilanzierungswahlrechte und Widersprüche in der Bilanzierung von diversen Sachverhalten zwischen den einzelnen Standards und dem Rahmenkonzept der IFRS zu bereinigen und somit zu einer Verbesserung der Standards beizutragen. Nicht betroffen von diesem Projekt war jedoch der Bereich der Ertragsrealisierung.¹⁷

Das Ziel dieser Arbeit ist es, die **bestehenden Ertragsrealisierungsvorschriften der IFRS** (siehe Kapitel 2 bis 6) darzustellen. Als Ausgangsbasis dazu dienen die jeweiligen Vorschriften zu den folgenden drei Umsatzarten aus dem Anwendungsbereich des IAS 18 Erträge:¹⁸

- Umsätze aus dem Verkauf von Gütern (siehe Kapitel 3),
- Umsätze aus der Erbringung von Dienstleistungen (siehe Kapitel 4) und den damit verbundenen Vorschriften der Fertigungsaufträge (siehe Kapitel 5), und
- Umsätze aus Nutzungsüberlassungen, Zinsen bzw. Dividenden (siehe Kapitel 3).

¹⁵ Vgl. UPC Telekabel GmbH (2006). So auch Telekom Austria AG (2005) als auch <http://www.sec.gov>.

¹⁶ Vgl. IASB (2002), S. 1. So auch Europäisches Parlament (2002), Verordnung (EG) Nr. 1606/2002, Par. 2.

¹⁷ Vgl. KPMG (2004a), S. 2.

¹⁸ Vgl. IAS 18.1.

Unter gewissen Umständen haben Unternehmen wie UPC Telekabel eine verpflichtende Aufstellung eines Konzernabschlusses gemäß den US-GAAP vorzunehmen. Darüberhinaus ist der Detaillierungsgrad der Ertragsrealisierungsvorschriften einzelner Geschäftsvorfälle in den IFRS eingeschränkt, woraus sich die Möglichkeit ergibt, auch andere vergleichbare Rechnungslegungsvorschriften als Grundlage zur Ertragsrealisierung von solchen Geschäftsvorfällen in einem IFRS-Abschluss heranzuziehen. Deshalb werden in den folgenden Kapiteln zur Ertragsrealisierung der einzelnen Umsatzarten die **Rechnungslegungsvorschriften der IFRS dargestellt** und mit denen der **US-GAAP verglichen**.¹⁹

Darüberhinaus befasst sich das Kapitel 6 mit dem Thema der Ertragsrealisierung bei so genannten **Mehrkomponentenverträgen**. Der Grund liegt darin, dass aufgrund der stetig wachsenden Kundenorientierung bei der Leistungserstellung vor allem der Wert der Nebenleistungen bei einem Kaufvertrag stetig zunimmt. Dabei umfasst der Leistungsgegenstand neben der Hauptleistung häufig ein Konglomerat von Nebenleistungen. Solche Mehrkomponentenverträge stellen die Standard-Setter von Rechnungslegungsnormen vor neue Herausforderungen. Die in dieser Arbeit zu klärende Frage ist, ob die Komponenten eines Kaufvertrages trennbar sind und einer separaten Beurteilung nach Zeitpunkt und Höhe der Ertragsrealisierung zugänglich sind.²⁰

Da sich die beiden Rechnungslegungssysteme (IFRS und US-GAAP) laufend weiterentwickeln, haben sich, wie bereits erwähnt, das IASB und das FASB im Jahr 2002 zum Ziel genommen, gemeinsam im Zuge der Konvergenz beider Rechnungslegungssysteme auch eine komplette **Überarbeitung der Vorschriften zur Ertragsrealisierung** vorzunehmen. Aufgrund der Komplexität dieses Themas und des langwierigen Prozesses (das Diskussionspapier wird für das 3. Quartal 2008 erwartet) bis zur Einigung beider Rechnungslegungsstandards stellt das Kapitel 7 einerseits den derzeitigen Stand der Entwicklungen dar und zeigt andererseits die entsprechenden Auswirkungen und Veränderungen auf bestehende Transaktionen unter Berücksichtigung einer entsprechenden kritischen Würdigung.²¹

¹⁹ Vgl. IAS 8.12.

²⁰ Vgl. *Kütting / Turowski / Pilhofer* (2001), S. 305.

²¹ Vgl. IASB (2002), S. 1. So auch FASB (23.06.2008), Revenue Recognition, in: http://www.fasb.org/project/revenue_recognition.shtml.

Zur Verdeutlichung einzelner Sachverhalte und Sonderfälle erfolgt in den Kapiteln 2 bis 7 die Darstellung einzelner praxisrelevanter **Beispiele**. Aufgrund der Vielzahl von unterschiedlich dargestellten Ertragsrealisierungsvorschriften werden die jeweiligen Beispiele in den Kapiteln 2 bis 5 bereits innerhalb der einzelnen Unterkapitel verarbeitet. Beispiele zu den Kapiteln 6 und 7 werden gesondert in den Kapiteln 6.4 und 7.3 dargestellt.

Das Kapitel 8 schließt diese Arbeit mit einer **Zusammenfassung** der in dieser Arbeit dargestellten Ertragsrealisierungsvorschriften ab.

2 Grundlagen der Ertragsrealisierung

2.1 Begriffe zur Ertragsrealisierung

Die grundsätzliche Begriffsdefinition der Erträge erfolgt in den beiden Rechnungslegungsstandards der IFRS und der US-GAAP bereits in den jeweiligen Rahmenkonzepten. Darüber hinaus liefert der **IAS 18 Erträge** zusätzlich eine detaillierte Darstellung der Begriffsdefinition von Erträgen aus dem Rahmenkonzept.

Erträge stellen einen

- **Bruttozufluss des wirtschaftlichen Nutzens,**
- **während der Berichtsperiode,**
- **aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit,**
- in Form von Zuflüssen oder Erhöhungen von Vermögenswerten oder einer Abnahme von Schulden dar, die zu einer **Erhöhung des Eigenkapitals** führen, welche nicht auf eine Einlage der Anteilseigner zurückzuführen ist.²²

Dabei umfassen Erträge sogenannte **Erlöse und andere Erträge**. Erlöse werden im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens generiert, wie beispielsweise Umsatzerlöse, Dienstleistungsentgelte, Zinsen, Mieten, Dividenden und Lizenzverträge. Andere Erträge unterscheiden sich in ihrer Art nach nicht von den Erlösen und umfassen alle anderen Erträge, welche entweder aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens generiert werden oder nicht. Beispielsweise zählen dazu Erträge aus der Veräußerung von langfristigen Vermögenswerten als auch Zugänge von Zahlungsmitteln und Forderungen.²³

Die US-GAAP definieren in dessen Rahmenkonzept Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 6 „Elements of Financial Statements“ umfassend den Begriff „revenue“, wobei hier kein Unterschied in dessen Definition zu den IFRS besteht. Das Rahmenkonzept unterscheidet dabei begrifflich und inhaltlich gleichlaufend zu den

²² Vgl. IAS 18.7.

²³ Vgl. IASB Framework, Par. 74 – 77.

IFRS ebenfalls zwischen Erlöse und andere Erträge, welche als „revenues“ und „gains“ bezeichnet werden.²⁴

Jedoch erfolgt in den US-GAAP außerhalb des Rahmenkonzeptes keine weitere Begriffsdefinition zu den Erträgen.²⁵

Eine Darstellung der Grundlagen der Ertragsrealisierung in den beiden Rechnungssystemen erfolgt in den beiden folgenden Kapiteln.

2.2 Grundlagen der Ertragsrealisierung in den IFRS

Die **Erfassung von Erträgen** erfolgt in der Gewinn- und Verlustrechnung eines IFRS-Abschlusses nur dann, wenn es „... zu einer Zunahme des künftigen wirtschaftlichen Nutzens in Verbindung mit einer Zunahme bei einem Vermögenswert oder einer Abnahme bei einer Schuld gekommen ist, die verlässlich ermittelt werden kann.“²⁶

Sämtliche Vorschriften zur Ertragsrealisierung werden in den IFRS im IAS 18 geregelt. Dabei behandelt dieser Standard nur Erlöse (sogenannte Erträge mit Erlöscharakter) und nicht andere Erträge.²⁷

Zum Einflussbereich der Ertragsrealisierung zählen zusätzlich zum IAS 18 noch die folgenden Standard Interpretation Committee (SIC)-Interpretationen:²⁸

- SIC 27: Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen.
- SIC 31: Erträge - Tausch von Werbeleistungen.

Dabei befasst sich SIC 27 mit Sachverhalten, die dann auftreten, wenn zwischen einem Unternehmen und einem Finanzinvestor eine Vereinbarung getroffen wird, welche die rechtliche Form eines Leasingverhältnisses beinhaltet. Zusätzlich zum IAS 18 nimmt dieser Fall auf die Standards IAS 17 Leasingverhältnisse und IAS 1 Darstellung des

²⁴ Vgl. SFAC (=CON) No. 6, Par. 79 und 87. So auch KPMG (1999), S. 19.

²⁵ Vgl. SAB 104 Revenue Recognition in Financial Statements.

²⁶ IASB Framework, Par. 92.

²⁷ Vgl. Lüdenbach / Hoffmann (2006b), S. 1016.

²⁸ Vgl. IAS 18, S. 1.

Abschlusses Bezug.²⁹ In dieser Arbeit erfolgen keine weiteren Ausführungen zu solchen Sachverhalten.

SIC 31 bezieht sich im Gegensatz zu SIC 27 einzig auf den IAS 18 und behandelt den Sachverhalt der Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes bei im Rahmen von Tauschgeschäften erbrachten Werbeleistungen. Siehe dazu auch die entsprechende Beschreibung zu Tauschgeschäfte beim Verkauf von Gütern in Kapitel 3.2.7.

In Kraft gesetzt wurde der IAS 18 bereits mit den Geschäftsjahren **beginnend mit 1. Januar 1995** und wurde seither auch nicht mehr verändert. Erst im Zuge des Konvergenzprojektes zwischen dem FASB und dem IASB erfolgt derzeit die Überarbeitung des IAS 18 in Verbindung mit dem IAS 11 Fertigungsaufträge. Eine detaillierte Darstellung dieses Konvergenzprojektes erfolgt in Kapitel 7 dieser Arbeit.³⁰

Anzuwenden ist der IAS 18 auf folgende Geschäftsvorfälle und Ereignisse:³¹

- **Verkauf von Gütern.**
- **Erbringung von Dienstleistungen.**
- **Nutzung** von Vermögenswerten des Unternehmens durch Dritte gegen Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden.

Weitere Erläuterungen zur Ertragsrealisierung der hier angeführten Geschäftsvorfälle und Ereignisse erfolgen im **Anhang A zum IAS 18**. Dieser veranschaulicht und konkretisiert die Detailvorschriften des Hauptteiles des IAS 18 mittels Darstellung einzelner Geschäftssituationen, gilt jedoch nicht als Bestandteil der Vorschriften des IAS 18.

Aufgrund der Wichtigkeit und Wesentlichkeit der ersten beiden Geschäftsvorfälle und Ereignisse erfolgt dazu in den Kapiteln 3 bis 5 eine ausführliche Beschreibung.

Dem dritten Punkt der hier angeführten Geschäftsvorfälle und Ereignisse, solche zur Nutzungsüberlassung von Vermögenswerten des Unternehmens durch Dritte gegen Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden, wird in dieser Arbeit kein eigenes Kapitel

²⁹ Vgl. Deloitte (31.08.2007), SIC 27, in: http://www.iasplus.de/interps/sic_27.php.

³⁰ Vgl. IAS 18.37. So auch IASB (2002), S. 1.

³¹ Vgl. IAS 18.1.

gewidmet. Die Ertragsrealisierungsvorschriften werden an dieser Stelle beschrieben und sehen wie folgt aus:³²

- **Zinsen** sind **zeitproportional** mit Hilfe der Effektivverzinsung,
- **Nutzungsentgelte**, wie beispielsweise Lizenzgebühren für Warenzeichen, Patente oder Software, sind **periodengerecht**, d.h. linear über die jeweilige Vertragslaufzeit, zu erfassen, und
- **Dividenden** werden in den IFRS erst **mit Entstehung des Rechtsanspruches auf Zahlung** berücksichtigt.

Bei Dividenden wird ein solcher Rechtsanspruch erst mit einem Gesellschafterbeschluss ermöglicht. Solche Gesellschafterbeschlüsse werden in der Regel nach Fertigstellung eines Jahresabschlusses gefasst, womit diese Dividenden als Ereignis nach dem Bilanzstichtag einzustufen sind und nicht im Jahresabschluss als Schulden angesetzt werden dürfen. Das ist auch dann nicht möglich, wenn der Beschluss nach dem Bilanzstichtag, jedoch vor der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung, erfolgt.³³

Die **Bewertung der Erträge** aller hier angeführten Geschäftsvorfälle und Ereignisse erfolgt zum **beizulegenden Zeitwert** der empfangenen oder zu beanspruchenden Gegenleistung, bereinigt um Verkehrssteuern, Preisnachlässe und Rabatte. Als beizulegender Zeitwert ist jener Betrag zu verstehen, zu dem zwischen sachkundigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen wird.³⁴

Werden **Zahlungsziele** vereinbart, liegt der beizulegende Zeitwert der Gegenleistung unter dem Nominalwert der erhaltenen oder zu beanspruchenden Zahlungsmittel. Die Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert und dem Nominalwert der Gegenleistung wird als Zinsertrag gemäß IAS 39 Finanzinstrumente, Ansatz und Bewertung erfasst.³⁵

³² Vgl. IAS 18.30a – c. So auch IAS 18, Anhang A, Par. 20.

³³ Vgl. IAS 18.30c. So auch IAS 10.12 – 10.13.

³⁴ Vgl. IAS 18.7 und IAS 18.9.

³⁵ Vgl. IAS 18.10 – 18.12.

Das folgende Beispiel erläutert diesen Sachverhalt (eigene Darstellung):

- A verkauft ein Produkt an B um 1.050 Geldeinheiten (= Nominalwert der Gegenleistung).
- Die Zahlung ist erst in 12 Monaten fällig.
- Der derzeitige Marktzinssatz beträgt 5 %.
- A verrechnet B keine Zinsen.

Der Ertrag von A ist in der Höhe des beizulegenden Zeitwertes der Gegenleistung zu erfassen und beträgt 1.000 Geldeinheiten. Dieser ergibt sich durch Abzinsung des Nominalwertes mit dem derzeitigen Marktzinssatz auf den beizulegenden Zeitwert. Der Unterschiedsbetrag als Differenz zwischen dem Nominalwert der Gegenleistung und dem beizulegenden Zeitwert in Höhe von 50 Geldeinheiten ist als Zinsertrag zu erfassen.

2.3 Grundlagen der Ertragsrealisierung in den US-GAAP

Die Erfassung von Erträgen erfolgt gemäß den US-GAAP entsprechend der „revenue recognition principles“ des Rahmenkonzeptes.³⁶

Dabei setzt das Rahmenkonzept voraus, dass

- die **Leistung erbracht** („earned“) und
- der **Ertrag realisiert** („realized“) bzw. **realisierbar** („realizable“) ist.

Gleichlaufend zu den IFRS erfolgt auch in den US-GAAP die umfassende Behandlung der Ertragsrealisierung nicht in dessen Rahmenkonzept. Jedoch folgen die US-GAAP einerseits nicht dem strukturierten Aufbau der IFRS und andererseits wurden in den US-GAAP vor allem durch die in den letzten Jahren auftretenden Bilanzskandale umfangreiche und detaillierte Regelungen zum Thema der Ertragsrealisierung veröffentlicht. Derzeit existieren in den US-GAAP zum Thema der Ertragsrealisierung rd. 200 Quellen von Standards, Richtlinien und Interpretationen.³⁷

³⁶ Vgl. SFAC No. 5, Par. 83.

³⁷ Vgl. IASB (2002), S. 1. So auch KPMG (1999), S. 1.

Vor allem die Rede von Arthur Levitt im Jahr 1998 und die Veröffentlichung des COSO Berichtes im Jahr 1999 haben dazu beigetragen, dass die SEC noch im selben Jahr mit der Veröffentlichung des SAB 101 erstmals ein Basiswerk an verpflichtend anzuwendenden Interpretationen zur Ertragsrealisierung veröffentlicht hat.³⁸

Mit Veröffentlichung und Inkraftsetzung des **SAB 104 „Revenue Recognition in Financial Statements“** im Jahr 2003 erfolgte eine Weiterentwicklung des SAB 101. Dieses ersetzt das SAB 101, erläutert Interpretationen unzähliger Geschäftsvorfälle und Ereignisse und passt darüberhinaus die Interpretationen des SAB 104 an die in der Zeit von 1999 bis 2003 veröffentlichten Stellungnahmen des FASB an.

Aufgebaut ist das SAB 104 in Form eines **Fragen-Antwort-Kataloges**. Dabei versucht die SEC durch praxisnahe Beispiele Empfehlungen für möglichst alle wesentlichen Ertragsrealisierungsfälle abzudecken. Dies lässt im ersten Moment eine Ähnlichkeit zum Anhang A des IAS 18 erkennen, jedoch sind hier die entsprechenden Ausführungen als verpflichtend anzuwenden und nicht etwa wie der Anhang A zum IAS 18 nur zur Veranschaulichung von diversen Sachverhalten zu verstehen. Darüber hinaus finden sich in diesem Katalog keine generellen Ansatzkriterien bzw. Bewertungsgrundsätze. Diese sind in den jeweiligen Beispielen des Fragen-Antwort-Kataloges zu finden. Vor diesem Hintergrund erfolgt hier keine weitere Ausführung zur Bewertung von Erträgen und der Verweis auf die Darstellung der jeweiligen Regelungen in den Kapiteln 3 bis 6.³⁹

Die vorhin angeführten Kapiteln 3 bis 6 beschäftigen sich konkret mit der **Darstellung einzelner Geschäftssituationen** aus dem Anhang A zum IAS 18 und dem SAB 104. Diese stellen keine umfassende Aufarbeitung aller möglichen Situationen der Ertragsrealisierung dar. Vielmehr soll damit eine möglichst branchenübergreifende Darstellung von unterschiedlichsten Sachverhalten ermöglicht werden.

Es ist wichtig, nochmals zu betonen, dass zum einen die Rechnungslegungsstandards der IFRS und der US-GAAP in den Vorschriften zur Ertragsrealisierung noch einige Unterschiede aufweisen und zum anderen bis zum heutigen Zeitpunkt das Konvergenzprojekt des FASB und des IASB zur Ertragsrealisierung noch nicht abgeschlossen

³⁸ Vgl. COSO Report (1999), S. 1. So auch *Levitt* (1998), S. 1 – 5.

³⁹ Vgl. IAS 18.1 – 18.12.

worden ist. Aus diesem Grund dienen die in den Kapiteln 3 bis 6 angeführten Darstellungen der Regelungen der US-GAAP dazu, einen Vergleich zu den bestehenden Regelungen der IFRS herzustellen.

Wie bereits in der Einleitung dieser Arbeit kurz dargestellt, kann es aber auch möglich sein, dass die IFRS keine bzw. keine klaren Regeln für gewisse Geschäftssituationen beschreiben. Demzufolge hat das Unternehmen entsprechend den Regeln des IAS 8 Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler, darüber zu entscheiden, welche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzuwenden sind. Dabei ist es laut IAS 8 möglich, auf **andere Standard-Setter wie die US-GAAP**, die ein ähnliches konzeptionelles Rahmenkonzept wie die IFRS einsetzen, zurückzugreifen, sofern diese nicht mit dem IFRS-Rahmenkonzept bzw. den jeweiligen Standards (hier IAS 18 und IAS 11 Fertigungsaufträge) in Konflikt treten.⁴⁰

⁴⁰ Vgl. IAS 8.12.

3 Ertragsrealisierung beim Verkauf von Gütern

3.1 Vorschriften zur Ertragsrealisierung beim Verkauf von Gütern

Der Verkauf von Gütern schließt „... sowohl Erzeugnisse ein, die von einem Unternehmen für den Verkauf hergestellt worden sind, als auch Waren, die für den Weiterverkauf erworben worden sind, ...“ ein.⁴¹

Für die erfolgswirksame Erfassung von Erlösen (Erträge mit Erlöscharakter) aus dem Verkauf von Gütern müssen gemäß IAS 18 **alle** folgenden Kriterien erfüllt sein:⁴²

- **Übergang** der mit dem Eigentum verbundenen **Risiken und Chancen** auf den Käufer,
- **Verlust der Verfügungsmacht** beim Veräußerer,
- **verlässliche Bestimmbarkeit** der Höhe der Erlöse und der mit dem Verkauf angefallenen und noch anfallenden Kosten und
- ausreichend hohe Wahrscheinlichkeit, dass dem Unternehmen der **wirtschaftliche Nutzen** aus dem Verkauf zufließen wird.

Dabei spielt in der Ertragsrealisierung gerade das erste Kriterium eine wichtige Rolle. Um dem Unternehmen eine bessere Interpretation dieses Kriteriums zu ermöglichen, bietet der IAS 18 durch die Darstellung einzelner Vorgänge die Möglichkeit festzustellen, ob und wann der Übergang der Risiken und Chancen erfolgt. Die **Risiken und Chancen verbleiben beim Verkäufer**, wenn

- das Unternehmen über den gesetzlichen Umfang hinausgehende Garantie- bzw. Gewährleistungsverpflichtungen an den Käufer gibt, oder
- die Erträge des Unternehmens vom Weiterverkauf der Güter durch den Käufer abgängig gemacht werden, oder
- wesentliche Nebenleistungen, wie beispielsweise Montage bzw. Installation, Vertragsbestandteil sind und vom Unternehmen noch nicht erfüllt worden sind, oder

⁴¹ IAS 18.3.

⁴² Vgl. IAS 18.14. So auch *Lüdenbach / Hoffmann* (2006b), S. 1016.

- der Käufer ein vertraglich festgehaltenes Rücktrittsrecht hat und die Eintrittswahrscheinlichkeit des Rücktrittes nicht verlässlich bestimmt werden kann.⁴³

Trifft auf das Unternehmen eines dieser Punkte zu, ist damit automatisch der Übergang des Risikos und der Chancen nicht gegeben. Die erfolgswirksame Erfassung von Erträgen erfolgt erst dann, wenn keines dieser Kriterien mehr bestätigt werden kann.

Bei einer Vielzahl von Verkäufen von Gütern wird die Übertragung der Risiken und Chancen mit dem rechtlichen Eigentumsübergang zusammenfallen.⁴⁴

Die grundsätzliche Handhabung des Zeitpunktes eines Eigentumsüberganges erfolgt bereits in den Rahmenkonzepten der beiden Rechnungslegungssysteme. Dabei kommt es nach dem Kriterium des Verlustes der Verfügungsmacht sowohl in den IFRS als auch in den US-GAAP nicht auf den Übergang des rechtlichen Eigentums, sondern auf die **wirtschaftliche Betrachtungsweise** („substance over form“) an.⁴⁵

In den US-GAAP sind neben den aus dem Rahmenkonzept bekannten „revenue recognition principles“ folgende Voraussetzungen zur Ertragsrealisierung zusätzlich zu erfüllen:⁴⁶

- Das Produkt muss **vollständig ausgeliefert** worden sein, d.h. mit dem Kunden muss nachweislich eine **Leistungsvereinbarung** existieren,
- die **Realisierung** erfolgt erst **mit Auslieferung**, d.h. mit dem Übergang von Risiken und Chancen, auch dann, wenn die Veräußerung oder der Geldeingang vor Abschluss der Leistung erfolgt,
- der **Erlös** muss **fixiert** oder **eindeutig bestimmbar** sein und
- die **Einbringlichkeit** muss sichergestellt sein.

Weitere Erläuterungen zur Ertragsrealisierung beim Verkauf von Gütern finden sich durch Darstellung einzelner Geschäftssituationen im Anhang A zum IAS 18, welche beispielhaft als Sonderfälle der Ertragsrealisierung beim Verkauf von Gütern im

⁴³ Vgl. IAS 18.16. So auch *Lüdenbach / Hoffmann* (2006b), S. 1019.

⁴⁴ Vgl. IAS 18.15.

⁴⁵ Vgl. IASB Framework, Par. 35. So auch *Lüdenbach / Hoffmann* (2006b), S. 1019.

⁴⁶ Vgl. SFAC No. 5, Par. 84. So auch KPMG (1999), S. 33.

folgenden Kapitel dargestellt werden. Die im nachfolgenden Kapitel dargestellten Sonderfälle werden zeigen, dass sich die Ertragsrealisierungsvorschriften beim Verkauf von Gütern in den beiden Rechnungslegungssystemen nur in Einzelfällen voneinander unterscheiden.

Werden gemäß IAS 18 sämtliche Kriterien zur Ertragsrealisierung beim Verkauf von Gütern erfüllt, sind im **Anhang des Jahresabschlusses** zumindest folgende Angaben zu machen:⁴⁷

- Die angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden,
- der Betrag der Erträge aus dem Verkauf von Waren und
- der Betrag der Erträge aus Tauschgeschäften.

Das SAB 104 sieht dazu durch Beantwortung mehrerer Fragen dieselben Angabepflichten wie der IAS 18 vor.⁴⁸

Sollten Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden notwendig geworden sein, sind zusätzlich zu den Regelungen des IAS 18 und SAB 104 weitere umfangreiche Angabepflichten im IAS 8 bzw. im Accounting Principles Board (APB) 29 „Accounting for Nonmonetary Transactions“ vorgesehen.⁴⁹

Die Reihung der folgenden Beispiele ist willkürlich gewählt und entspricht den dargestellten Geschäftssituationen des Anhangs A zum IAS 18. Ein entsprechender Vergleich zu den US-GAAP erfolgt in den jeweiligen Sonderfällen.

3.2 Sonderfälle der Ertragsrealisierung beim Verkauf von Gütern

3.2.1 Bill and hold-Verkäufe

Der Übergang des Risikos und der Preisgefahr spielt in der Frage der Ertragsrealisierung eine zentrale Rolle. Dabei kann es aufgrund von rechtlichen Rahmen-

⁴⁷ Vgl. IAS 18.35.

⁴⁸ Vgl. SAB 104, Pkt. B. Disclosures.

⁴⁹ Vgl. IAS 8, Par. 28 – 30. So auch APB Opinion No. 20, Par. 13 und 36.

bedingungen, sei es durch entsprechende Gesetze bzw. vertraglicher Vereinbarungen, vorkommen, dass unterschiedlichste Ertragsrealisierungszeitpunkte vorliegen.⁵⁰

Bill and hold-Verkäufe werden im Anhang A zum IAS 18 als erste Geschäftssituation erläutert. Ein solcher Verkauf liegt dann vorliegt, wenn ein Kunde ein Erzeugnis bestellt hat und **zum Lieferzeitpunkt nicht zur Annahme bereit ist**.

Eine Ertragsrealisierung aus solchen Transaktionen ist in den IFRS nur dann zulässig, wenn:⁵¹

- der **Gefahrenübergang** an den Kunden erfolgt ist,
- die **Lieferung der Ware** wahrscheinlich ist,
- die **Gegenstände fertig gestellt** sind und vom Lager des Verkäufers **abgesondert gelagert** werden, zur Auslieferung bereit sind und nicht für andere Lieferungen herangezogen werden und
- die **Initiative** für die Transaktion und des Zurückhaltens der Lieferung **vom Käufer** gekommen ist.

In den US-GAAP müssen laut SAB 104 alle folgenden Kriterien zur Ertragsrealisierung erfüllt sein.⁵² Dazu zählt, dass

- der Verkauf zu den **gewöhnlichen Zahlungsbedingungen** erfolgt ist,
- die **Verpflichtung zum Kauf** durch den Kunden, wenn möglich in Schriftform, besteht,
- der **Liefertermin fixiert** ist und
- seitens des Verkäufers **keine wesentlichen Leistungsverpflichtungen** mehr bestehen.

Der wesentlichste Unterscheidungspunkt zwischen den Anforderungen der IFRS und der US-GAAP zur Ertragsrealisierung von solchen Verkäufen zeigt sich darin, dass die IFRS zur Ertragsrealisierung eine physische Trennung der Waren vom übrigen Lager voraussetzt.

⁵⁰ Vgl. *Lüdenbach / Hoffmann* (2006b), S. 1020.

⁵¹ Vgl. IAS 18, Anhang A, Pkt. 1.

⁵² Vgl. SAB 104, Par. 3a.

Das folgende Beispiel illustriert sämtliche zur Ertragsrealisierung gemäß den IFRS notwendigen Voraussetzungen (eigene Darstellung):

A ist ein Zulieferer in der Automobilindustrie. B ist ein Automobilproduzent und regelmäßig Kunde von A. B übermittelt eine schriftliche Anfrage betreffend eines bill and hold-Verkaufes. Am 28. Dezember 2007 hat A die für B bestimmten Teile fertig gestellt und zur Auslieferung bereitgestellt. A trennt diese Teile vom übrigen Vorratsbestand im Ausgangslager und legt eine Rechnung an B. B versichert die Teile gegen das Risiko des zufälligen Unterganges.

Die angeführten Voraussetzungen stellen entscheidende Grundsatzkriterien dar, die für die Beurteilung eines Bill and hold-Verkaufes heranzuziehen sind. Diese Kriterien stellen **keine Checkliste** dar. Es kann in einigen Fällen möglich sein, dass der jeweilige Geschäftsvorfall zwar sämtliche der oben angeführten Faktoren erfüllt, nicht aber die grundsätzlichen Anforderungen an eine Ertragsrealisierung. Bei der Anwendung der genannten Kriterien sind ebenso Faktoren wie Erfahrungen aus bisherigen Bill and hold-Geschäften aus der Vergangenheit bei der Beurteilung solcher Transaktionen zu berücksichtigen.⁵³

3.2.2 Installation und Endkontrolle

Anhang A zum IAS 18 akzeptiert die Ertragsrealisierung bei einer Lieferung der Ware mit anschließender Installation und Endkontrolle erst dann, wenn der Käufer **die Lieferung akzeptiert** hat und **die Installation und Endkontrolle abgeschlossen** ist. Abgesehen davon darf eine vorzeitige Ertragsrealisierung vor der jeweiligen Installation und Endkontrolle nur dann erfolgen, wenn der Installationsaufwand gering ist.⁵⁴

⁵³ Vgl. SAB 104, Par. 3a.

⁵⁴ Vgl. IAS 18, Anhang A, Pkt. 2a.

Dazu illustrieren folgende Beispiele den Zeitpunkt der Ertragsrealisierung gemäß IAS 18:⁵⁵

- Beispiel A: Der Verkäufer schuldet die Installation als wesentliche Nebenleistung. Die Ertragsrealisierung erfolgt erst nach der Installation (z.B. bei Installation einer Heizungsanlage).
- Beispiel B: Der Verkäufer schuldet die Installation als unwesentliche Nebenleistung. Die Ertragsrealisierung erfolgt bereits nach der Lieferung der Ware und vor der Installation (z.B. bei Installation eines Fernsehgerätes).

Diese Beispiele zeigen, dass darauf Wert gelegt wird, welchen Anteil die Installation als Nebenleistung hat.

Dahingehend gilt in den IFRS der **Grundsatz der Wesentlichkeit**. Hierzu geben jedoch die IFRS keinerlei Grenzwerte oder Schwellen zur einfacheren Handhabung solcher Sachverhalte an. Vielmehr liegt es am jeweiligen Unternehmen selbst, eine Wesentlichkeitsgrenze aufgrund von Erfahrungswerten, Vergleiche mit branchenähnlichen Unternehmen und in Abstimmung mit dem jeweiligen Wirtschaftsprüfer festzulegen. Wesentliche Bedeutung erlangt die Installation für das Unternehmen dann, wenn beispielsweise die Installation zu maßgeblichen Veränderungen an den Leistungsmerkmalen der Ware führt oder es sich bei der Ware nicht um ein Standardprodukt handelt und die Installation nicht von anderen Wettbewerbern angeboten wird.⁵⁶

Die sinngemäßen Regelungen in den US-GAAP finden sich im SAB 104 unter dem Titel „**Customer Acceptance**“ wieder. Dabei unterscheiden sich die Voraussetzungen zur Ertragsrealisierung bei der Lieferung einer Ware mit anschließender Installation und Endkontrolle nicht von denen der IFRS. Das SAB 104 definiert dabei diesen Sachverhalt derart, dass eine Ertragsrealisierung unmittelbar nach Lieferung der Ware nur dann untersagt wird, falls Unsicherheiten bei der Abnahme durch den Kunden bestehen. Das kann dann der Fall sein, wenn vertraglich das Testen des Produktes oder

⁵⁵ Vgl. *Lüdenbach / Hoffmann* (2006b), S. 1023.

⁵⁶ Vgl. IASB Framework, Par. 29 – 30.

zusätzliche Services wie Installationsleistungen nach Lieferung der Ware noch durchzuführen sind.⁵⁷

Darüberhinaus beschreibt das SAB 104 zu diesem Thema noch weitere Sachverhalte, die sich mit der Frage des Zeitpunktes der Ertragsrealisierung auseinandersetzen. Dazu nennt das SAB 104 einerseits das Beispiel der Lieferung von Waren auf Probe bzw. Evaluierung und andererseits das Beispiel der Lieferung von Waren mit dem Recht auf Rückgabe der Waren.

Zum Thema der Lieferung von **Waren auf Probe bzw. Evaluierung** stellt das SAB 104 klar, dass der Käufer mit der Lieferung keine Vereinbarung zum Kauf bis zum Zeitpunkt der Annahme der Waren getroffen hat und daher bei Lieferung der Waren keine Ertragsrealisierung stattfinden darf.⁵⁸

Hat der Kunde hingegen ein **Recht auf Rückgabe der Waren**, beispielsweise bei Unzufriedenheit, formuliert das SAB 104 selbst keine Antwort, sondern verweist auf die entsprechenden Ausführungen im Zusammenhang mit dem Financial Accounting Standard (FAS) 48 „Revenue Recognition when right of return exists“. Die dazugehörigen Ertragsrealisierungsvorschriften werden im folgenden Kapitel 3.2.3 detailliert erläutert.

3.2.3 Rückgaberechte beim Verkauf von Gütern

Im Zuge des Risikoüberganges und Verlustes der Verfügungsmacht wurde bereits in Kapitel 3.1 erläutert, dass unter gewissen Umständen gemäß IAS 18 eine Ertragsrealisierung nicht möglich ist. Darunter fällt auch der Punkt, dass die maßgeblichen Risiken und Chancen eines Eigentümers dann nicht auf den Käufer übergehen, wenn ein **vertraglich festgelegtes Rücktrittsrecht** vorhanden ist und das Unternehmen die Wahrscheinlichkeit des Rücktrittes nicht einschätzen kann.⁵⁹ In diesem Fall erfolgt die Ertragsrealisierung erst dann, wenn wie im Anhang A zum IAS

⁵⁷ Vgl. SAB 104, Par. 3b, Customer Acceptance, Question 2.

⁵⁸ Vgl. SAB 104, Par. 3b, Frage 1.

⁵⁹ Vgl. IAS 18.16d.

18 angeführt, „... *der Käufer die Lieferung der Ware als vertragsgemäß anerkannt oder die Ware geliefert wurde und die Rückgabefrist abgelaufen ist.*“⁶⁰

Kann jedoch die Wahrscheinlichkeit des Rücktrittes eingeschätzt werden, erfolgt die Ertragsrealisierung sofort, vermindert nur um den Anteil der Rücktrittswahrscheinlichkeit. Vor allem Branchen wie der **Einzel- und Versandhandel** sind davon besonders stark betroffen, wobei hier auf ausreichende Erfahrungswerte zur Bestimmung der Wahrscheinlichkeit des Rücktrittes zurückgegriffen werden kann.⁶¹

Die US-GAAP formulieren zu diesem Thema wesentlich detailliertere Kriterien zur Ertragsrealisierung und haben dazu einen eigenen FAS veröffentlicht. Dieser FAS 48 schreibt diverse Bedingungen vor, welche **kumulativ** erfüllt sein müssen, damit Transaktionen mit vereinbartem Rücktrittsrecht ertragswirksam erfasst werden dürfen:⁶²

- Ein fixer oder bestimmbarer **Verkaufspreis** zum Zeitpunkt des Verkaufes existiert,
- die Zahlungsverpflichtung des Käufers ist **nicht vom Weiterverkauf** abhängig,
- die Verpflichtung des Kunden bleibt unverändert bestehen mit dem Übergang der **Gefahr des zufälligen Untergangs** im Falle von Diebstahl, Zerstörung oder Beschädigung der Ware,
- der **Käufer existiert unabhängig** vom Verkäufer,
- der Verkäufer hat **keine wesentlichen Verpflichtungen** gegenüber dem Käufer, dem Käufer beim **Weiterverkauf** der Ware zu unterstützen, und
- der Betrag der **zukünftigen Retouren kann zuverlässig geschätzt** werden.

Die **zuverlässige Schätzung** hängt von verschiedenen Faktoren und Umständen ab. Dazu liefert der FAS 48 einige Faktoren, welche die Fähigkeit einer zuverlässigen Schätzung beeinträchtigen:⁶³

- Technische Veralterung oder Nachfrageänderungen.
- Lange Zeiträume zur Rückgabe der Ware.
- Fehlende Erfahrung aus der Vergangenheit.
- Einführung neuer Produkte bzw. Produkteinführungen des Wettbewerbs.

⁶⁰ IAS 18, Anhang A, Pkt. 2b.

⁶¹ Vgl. *Lüdenbach / Hoffmann* (2006b), S. 1024.

⁶² Vgl. *Hassler / Kerschbaumer* (2005), S. 111.

⁶³ Vgl. FAS 48, Par. 8. So auch KPMG (1999), S. 33.

Die Ertragsrealisierung in den US-GAAP erfolgt erst dann, wenn sämtliche oben angeführten Voraussetzungen erfüllt sind. Wird zumindest eine Bedingung nicht erfüllt, darf die Ertragsrealisierung erst dann erfolgen, wenn gleichlaufend zu den IFRS das Rückgaberecht erloschen ist.

Das folgende Beispiel zeigt vereinfacht einen Sachverhalt mit Rückgaberecht gemäß den US-GAAP (eigene Darstellung):

Unternehmer A verkauft 10 Maschinen an einen Kunden am 15. Dezember 2007 um 100.000 Geldeinheiten unter folgenden Konditionen:

- 3 % Skonto binnen 10 Tagen oder netto binnen 60 Tagen.

Der Kunde kann die Maschinen an A zurückgeben, wenn er diese nicht binnen 60 Tagen weiterveräußern kann. Die Erfahrung hat gezeigt, dass 50 % aller Maschinen zurückgegeben werden.

In Anlehnung an den FAS 48, Par. 6, darf der Ertrag für einen solchen Verkauf nur dann realisiert werden, wenn alle der vorhin angeführten sechs Kriterien erfüllt sind. In diesem Fall ist das zweite Kriterium nicht erfüllt, weil der Käufer das Rückgaberecht hat, sofern er die Waren nicht binnen 60 Tagen verkaufen kann. Dabei ist auch irrelevant, ob die Erfahrungswerte zeigen, dass 50 % aller Maschinen retourniert werden, da FAS 48 die Erfüllung aller Kriterien verlangt. Aus diesem Grund ist im Geschäftsjahr 2007 kein Ertrag zu realisieren.

3.2.4 Kommissionsgeschäfte beim Verkauf von Gütern

3.2.4.1 *Begriff des Kommissionsgeschäftes*

Das Kommissionsgeschäft wird im Anhang A zum IAS 18 mehrmals genannt. Dabei erfolgt einerseits eine kurze Darstellung eines **Kommissionsgeschäftes** mit der dazugehörigen Ertragsrealisierung und andererseits eine Erläuterung zu **Verkaufsgeschäfte über Handelsintermediäre**.⁶⁴

⁶⁴ Vgl. IAS 18, Anhang A, Pkt. 2c und Pkt. 6.

Kommissionsgeschäfte führen grundsätzlich beim Kommittenten erst dann zu einer Ertragsrealisierung, wenn die Ware vom Kommissionär an Dritte weiterverkauft worden ist.⁶⁵

Bei Verkaufsgeschäften über Handelsintermediäre erfolgt die Ertragsrealisierung zum Zeitpunkt des Überganges der mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen. Wird das Kommissionsgeschäft nicht als solches in einem Vertrag festgehalten, handelt jedoch der Verkäufer aus der **wirtschaftlichen Betrachtungsweise** heraus wie ein Verkaufskommissionär, dann ist auch hier der Verkauf als Kommissionsgeschäft zu behandeln. Kommissionsähnlichen Charakter haben Sachverhalte dann, wenn beispielsweise kein Risiko aus dem Vorratsvermögen, keine Gewährleistungsverpflichtung oder kein relevantes Delkredererisiko getragen wird.⁶⁶

Die Rechnungslegung der US-GAAP beschreibt im SAB 104, dass auch hier die Ertragsrealisierung bei einem Kommissionsgeschäft erst bei Verkauf der Ware durch den Kommissionär an Dritte erfolgt. Solange die Ware beim Kommissionär gelagert wird, verbleiben sämtliche Rechte und Pflichten beim Kommittenten.⁶⁷

3.2.4.2 *Ertragsrealisierung bei Kommissionsgeschäften*

Die Darstellung von Kommissionsgeschäften findet in den beiden Rechnungslegungssystemen der IFRS und der US-GAAP auch auf andere Sachverhalte Gültigkeit. Dazu zählen Vermittlungsgeschäfte, bei denen Beträge für das Unternehmen für Rechnung des Auftraggebers eingehoben werden. Beispiele dazu wären Servicedienste von Telekommunikationsunternehmen (z.B. Wettervorhersagen, Sportergebnisse) oder Immobilienverwaltungen mit deren Umlage von Kosten für z.B. Strom, Müllabfuhr auf die Mieter inkl. Verrechnung eines eigenen Verwaltungszuschlages.

Dabei stellt sich die zentrale Frage der **Brutto- bzw. Nettodarstellung** der Erträge beim Kommittenten („Principal“) oder beim Kommissionär („Agent“). Ein Bruttoausweis würde den Ausweis der gesamten dem Kunden in Rechnung gestellten Vertragssumme bedeuten. Um eine entsprechende Umsatzaufblähung zu vermeiden,

⁶⁵ Vgl. IAS 18, Anhang A, Pkt. 2c.

⁶⁶ Vgl. *Lüdenbach / Hoffmann* (2006b), S. 1071.

⁶⁷ Vgl. SAB 104, Par. 2, Frage 2.

sieht IAS 18 vor, dass ausschließlich der Provisionsbetrag als Ertrag auszuweisen ist, d.h. beim Kommissionär erfolgt die Ertragsrealisierung nur **in Höhe seiner Spanne bzw. Provision** und nicht in Höhe des in Rechnung gestellten Bruttoumsatzes.⁶⁸

Im SAB 104 der US-GAAP befindet sich seit der Weiterentwicklung des SAB 101 keine Regelung mehr zum Thema des Brutto- bzw. Nettoausweises von Erträgen. Vielmehr erfolgt dort ein Verweis auf die bestehende Regelung der Emerging Issue Task Force (EITF) 99-19 „Reporting Revenue Gross as a Principal versus Net as an Agent“. Auch hier steht die zentrale Frage der Brutto- bzw. Nettodarstellung der Erträge im Vordergrund.⁶⁹

Im Zuge der Erläuterung von Vermittlungsgeschäften stellt die Regelung der EITF 99-19 im Gegensatz zu den IFRS diverse **Indikatoren**, die eine Brutto- bzw. Nettodarstellung der Erträge begründen, dar.

Dazu veranschaulicht die folgende Tabelle 1 exemplarisch einzelne solcher Indikatoren (eigene Darstellung):

Indikator	Der Verkäufer fungiert als ...	
	Eigenhändler (Bruttodarstellung)	Vermittler (Nettodarstellung)
Der Verkäufer ist Eigentümer der Produkte und Dienstleistungen.	X	
Der Verkäufer legt die Preise von Produkten und Dienstleistungen fest.	X	
Der Verkäufer legt die Produkt- und Leistungsbeschreibungen, einschließlich der Lieferantenauswahl, fest.	X	
Der Verkäufer trägt das Risiko von Verlusten bei Vorräten und das Risiko bei der Produktlieferung.	X	
Der Verkäufer trägt das Verlustrisiko bei der Einbringlichkeit von Forderungen des Kunden.	X	
Der Verkäufer trägt das Risiko von Produktrückgaben	X	
Der Verkäufer trägt das Delkredererisiko.		X

Tab. 1: Indikatoren für eine Brutto- bzw. Nettodarstellung

Quelle: EITF 99.19, Par. 7 - 17, eigene Darstellung.

⁶⁸ Vgl. IAS 18.8.

⁶⁹ Vgl. SAB 101, Frage 10.

Agiert der Verkäufer als Vermittler, erfolgt die Ertragsrealisierung auf Nettobasis, d.h. auf Basis einer zu erhaltenden Provision oder einer Marge aus dem Verkauf der betroffenen Waren.

Die folgende Veranschaulichung zeigt ein Beispiel für eine Brutto- bzw. Netto-darstellung (eigene Darstellung):

Konzerngesellschaft A ist Auftragnehmer von einem externen Kunden. Der Auftrag umfasst 120 Geldeinheiten. Für diesen Auftrag benötigt A Handelswaren zu Kosten von 80 Geldeinheiten. Diese Handelswaren lässt A von der Konzerngesellschaft B beschaffen. B ist alleiniger Zwischenhändler. B bezahlt für die Beschaffung der Waren 80 Geldeinheiten und stellt A eine Rechnung in Höhe von 100 Geldeinheiten.

Um eine korrekte Bilanzierung sicherzustellen, muss die Konzerngesellschaft A von der Konzerngesellschaft B (Zwischenhändler) bei Rechnungsstellung darüber informiert werden, dass eine Vermittlung vorliegt, aufgrund dessen die eigentliche Verbindlichkeit bei der Konzerngesellschaft A gegenüber Dritte und nur der Anteil der Vermittlungsprovision an der Rechnung als Verbindlichkeit gegen verbundene Unternehmen auszuweisen ist. Die vom Zwischenhändler gestellte Rechnung ist entsprechend aufzugliedern.

3.2.5 Aufschiebend bedingte Verkäufe von Gütern

Aufschiebend bedingte Verkäufe („lay-away-sales“) stellen Transaktionen dar, „... bei denen dem Käufer die Waren erst nach Leistung der letzten einer Reihe von Teilzahlungen geliefert werden.“⁷⁰

Eine Ertragsrealisierung wird in diesem Fall bei der Bilanzierung nach den IFRS bereits **vor der Lieferung der Ware** dann in Frage kommen, wenn die Ware bereits vor Auslieferung identifiziert und im Vorratslager klar gekennzeichnet wird. Dabei muss ein wesentlicher Teil der Anzahlungen bereits geleistet worden sein und die

⁷⁰ IAS 18, Anhang A, Pkt. 3.

Erfahrungswerte mit solchen Transaktionen aus der Vergangenheit zeigen mit hoher Wahrscheinlichkeit die Leistung der noch ausstehenden Zahlungen.⁷¹

Die entsprechenden US-GAAP sehen hier erstmals zu den dargestellten Sonderfällen eine klare Abgrenzung zu den IFRS vor. Eine **vorzeitige Ertragsrealisierung vor Lieferung der Ware ist strikt untersagt**. Sollten bereits Anzahlungen geleistet worden sein, sind diese als gesonderte Position in den Verbindlichkeiten auszuweisen. Dieser Ausweis erfolgt bis zur vollständigen Lieferung der Ware. Die Begründung liefert die SEC mit dem mangelnden Vorhandensein des Überganges der Verfügungsmacht.⁷²

3.2.6 Kundentreueprogramme beim Verkauf von Gütern

Im Jahr 2007 erfolgte mit der Veröffentlichung des International Financial Reporting Interpretation Committee (IFRIC) 13 Kundentreueprogramme der erste Schritt zur Weiterentwicklung des seit dem Jahr 1995 gültigen und seither nicht mehr veränderten IAS 18.

Dabei widmet sich IFRIC 13 der Rechnungslegung von Unternehmen, welche sogenannte **Prämiengutschriften** in Form von Treuepunkten oder Flugmeilen an deren Kunden geben. Um die Markentreue und das Verkaufsvolumen zu erhöhen, ermöglicht das Unternehmen dem Kunden beispielsweise durch das Ansammeln von Punkten, entweder einen Rabatt sofort zu beziehen oder Gutscheine über die Rabatthöhe zu erhalten, welche zukünftig entweder in Geld einlösbar sind oder zum verbilligten Bezug von Sachleistungen dienen.⁷³

IFRIC 13 beschreibt Geschäfte, in welchen zwischen dem Verkauf der Waren und der Inanspruchnahme des Rabattes ein über einen Bilanzstichtag hinausgehender längerer Zeitraum liegt. Dahingehend sind die entsprechenden Erträge aus dem Verkauf der Waren **in zwei Komponenten aufzuteilen**. Die Aufteilung erfolgt einerseits in das

⁷¹ Vgl. *Lüdenbach / Hoffmann* (2006b), S. 1022.

⁷² Vgl. SAB 104, Par. 3e, Lay-away Sales Arrangements.

⁷³ Vgl. EITF 00-22, Par. 2. So auch Deloitte (15.08.2007), IFRIC 13, in: http://www.iasplus.de/interps/ifric_13.php, S. 1.

aktuelle Geschäft aus dem Verkauf der Waren und andererseits in das zukünftige Geschäft aus der Einlösung der Prämie bzw. Punkte.⁷⁴

Der Ertrag aus dem aktuellen Geschäft ist entsprechend der allgemeinen Kriterien zur Ertragsrealisierung gemäß IAS 18 zu bilanzieren. Der Teil des Ertrages, der der Prämie bzw. den Punkten zuzuordnen ist, ist solange als passiver Abgrenzungsposten zu erfassen, bis das Unternehmen alle Verpflichtungen erfüllt bzw. der Kunde die Prämie eingelöst hat. Dadurch wird die Prämie zu einer eigenständigen Komponente und ist zum entsprechenden beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Der beizulegende Zeitwert ergibt sich dabei durch den Preis, den das Unternehmen bei separatem Verkauf der zweiten Komponente erhalten würde.⁷⁵

IFRIC 13 tritt erst für Geschäftsjahre in Kraft, die am oder **nach dem 1. Juli 2008** beginnen.⁷⁶ Aus diesem Grund ist es notwendig abzuwarten, welche Auswirkungen der Umgang mit dieser neuen Regelung auf die zu bilanzierenden Unternehmen zukommen.

Da im Gegensatz zu den US-GAAP in den IFRS die entsprechenden Regelungen bis zur Veröffentlichung des IFRIC 13 nicht vorhanden waren, konnte bis dahin die Frage des Ausweises solcher Treueprämienprogramme in den IFRS nur mit Hilfe der entsprechenden Regelungen in den US-GAAP als vergleichbarer Standard-Setter gelöst werden. Ermöglicht wird dies durch die bereits in dieser Arbeit angeführten Bestimmungen des IAS 8, Par. 12, in Zusammenhang mit den im IAS 8 enthaltenen Kriterien der Paragraphen 10 und 11.⁷⁷

Die SEC veröffentlichte bereits im Jahr 2000 die EITF 00-22 „Accounting for Points and Certain Other Time Based or Volume Based Sales Incentive Offers, and Offers for Free Products or Services to be Delivered in the Future“. Ausführlich Stellung bezieht die EITF 00-22 zur Fragestellung, wie Verkäufer Treueprämienprogramme buchhalterisch abzubilden haben. Dabei sind die aufgrund der Punkte bzw. Prämien zu erwartenden Kosten von den Umsatzerlösen als **Erlösminderung** abzuziehen. Als

⁷⁴ Vgl. IASB (2007), Question 3.

⁷⁵ Vgl. IAS 18.13. So auch IFRIC 13, Par. 16.

⁷⁶ Vgl. KPMG (2007), S. 1.

⁷⁷ Vgl. Lüdenbach / Hoffmann (2006b), S. 1072.

Basis sind die aus Erfahrungswerten vorliegenden Schätzungen zum Einlöseverhalten der Kunden heranzuziehen. Sollte keine zuverlässige Schätzung der Anzahl von Kunden möglich sein, ist von der maximal möglichen Anzahl von Kunden auszugehen.⁷⁸

3.2.7 Tauschgeschäfte beim Verkauf von Gütern

Die bilanzielle Behandlung von Tauschgeschäften wird bereits zu Beginn des IAS 18 zum Thema der generellen Voraussetzungen für die Ertragsrealisierung erläutert. Dabei sieht IAS 18 folgendes vor: *„Der Tausch oder Swap von Erzeugnissen, Waren oder Dienstleistungen gegen Erzeugnisse, Waren oder Dienstleistungen, die gleichartig und gleichwertig sind, ist kein Geschäftsvorfall, der einen Ertrag bewirkt.“*⁷⁹

Insbesondere soll dadurch vermieden werden, dass vor allem bilanzpolitische Motive dazu führen, eine Aufblähung der Erträge der im Tauschgeschäft involvierten Unternehmen zu ermöglichen.⁸⁰

Dazu zählen auch **„round trip sales“**, welche bereits in der einleitenden Problemstellung dieser Arbeit im Zuge der großen Bilanzskandale in den USA kurz dargestellt worden sind. In diesem Tauschvorgang wird ein drittes Unternehmen in den Geschäftsprozess miteingebunden. Sollten die eingebundenen Unternehmen nur bilanzpolitische Motive verfolgen, unterscheidet sich die Behandlung eines gleichartigen Tauschgeschäftes mit drei Unternehmen nicht von einem mit zwei Unternehmen und ist wirtschaftlich betrachtet ebenfalls **kein Geschäftsvorfall**.⁸¹

Erfolgt der Tausch von **art- oder wertmäßig unterschiedlichen** Gütern oder Dienstleistungen, stellt der Tauschvorgang einen Geschäftsvorfall dar, der zu einer Ertragsrealisierung beim jeweiligen Unternehmen führt. Dabei sind die grundsätzlichen Voraussetzungen zur Ertragsrealisierung von Gütern bzw. Dienstleistungen zu berücksichtigen.⁸²

⁷⁸ Vgl. EITF 00-22, Par. 10. So auch *Küting / Pilhofer* (2002), S. 2062.

⁷⁹ IAS 18.12.

⁸⁰ Vgl. *Lüdenbach / Hoffmann* (2006b), S. 1027.

⁸¹ Vgl. *Peemöller / Hofmann* (2006), S. 31 und S. 49.

⁸² Vgl. IAS 18.12. So auch *Lüdenbach / Hoffmann* (2006b), S. 1028 – 1029.

Dem Ertrag wird der **beizulegende Zeitwert der erhaltenen Erzeugnisse, Waren oder Dienstleistungen** zugrunde gelegt. Sollte dieser nicht verlässlich ermittelbar sein, erfolgt die Bemessung mithilfe des beizulegenden Zeitwertes der hingegebenen Erzeugnisse, Waren oder Dienstleistungen.⁸³

Ähnliche Regelungen sieht dazu auch die US-amerikanische Rechnungslegung im APB 29 vor. Der einzige erwähnenswerte Unterschied zu den IFRS ist im zugrundeliegenden Zeitwert zu finden. Dabei wird dem Ertrag nicht wie im IAS 18 vorrangig der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Erzeugnisse, Waren oder Dienstleistungen zugrunde gelegt, sondern der beizulegende Zeitwert der **hingegebenen** Erzeugnisse, Waren oder Dienstleistungen.⁸⁴

Sollte dieser nicht verlässlich ermittelt werden können, so darf **keine Ertragsrealisierung** erfolgen.⁸⁵

Aufgrund der in den letzten Jahren stark ansteigenden Anzahl von Internetunternehmen und der damit einhergehenden Entwicklung der Gegengeschäfte für Werbeleistungen wie Bannerwerbung waren die beiden Standard-Setter, das IASB und das FASB, gezwungen, umfassendere Interpretationen für den **Tausch von Werbeleistungen** gesondert zu veröffentlichen. Sowohl in den IFRS als auch in den US-GAAP wird gleichlaufend bestimmt, dass Gegengeschäfte für Werbeleistungen zum jeweiligen beizulegenden Zeitwert zu bemessen sind. Dabei muss als Vergleichsmaßstab ein Geschäftsvorfall dienen, welcher in der Vergangenheit ähnlich durchgeführt worden ist und kein Tauschgeschäft gewesen ist. Ähnliche Geschäftsvorfälle müssen beispielsweise zeitlich vergleichbar sein, eine ähnliche Reichweite haben als auch in ihrer Größe und Platzierung gleich sein.⁸⁶

⁸³ Vgl. IAS 18.12.

⁸⁴ Vgl. APB No. 29, Par. 18.

⁸⁵ Vgl. *Schreyvogel* (2001), S. 117.

⁸⁶ Vgl. SIC 31, Par. 5. So auch EITF 99-17, Par. 4, als auch *Schreyvogel* (2001), S. 117.

4 Ertragsrealisierung bei der Erbringung von Dienstleistungen

4.1 Vorschriften zur Ertragsrealisierung bei der Erbringung von Dienstleistungen

„Das Erbringen von Dienstleistungen umfasst typischerweise die Ausführung vertraglich vereinbarter Aufgaben über einen vereinbarten Zeitraum durch das Unternehmen. Die Leistungen können innerhalb einer einzelnen Periode oder auch über mehrere Perioden erbracht werden.“⁸⁷

Dienstleistungsverträge, wie beispielsweise Vermittlungs- und Maklerprovisionen oder nicht rückzahlbare Gebühren und Mitgliedschaftsbeiträge, haben für die Erfassung von Erträgen gemäß IAS 18 folgende Kriterien zu erfüllen:⁸⁸

- Verlässliche **Bestimmbarkeit** der **Höhe der Erträge** und der mit der Erbringung der Dienstleistung **angefallenen und noch anfallenden Kosten**,
- ausreichend hohe Wahrscheinlichkeit, dass dem Unternehmen der **wirtschaftliche Nutzen** aus dem Verkauf zufließen wird und
- der **Fertigstellungsgrad** des Geschäftes kann am Bilanzstichtag verlässlich bestimmt werden.

Die ersten beiden Kriterien sind bereits als allgemeine Kriterien zur Erfassung von Erträgen aus dem IASB Rahmenkonzept bekannt.⁸⁹

Speziell für die Erbringung von Dienstleistungen ist das Kriterium des **Fertigstellungsgrades** hinzugekommen. Der Fertigstellungsgrad wird ebenfalls bei sogenannten Fertigungsaufträgen gemäß IAS 11 Fertigungsaufträge als wesentliches Kriterium zur Erfassung von Erträgen herangezogen.⁹⁰ Hat ein Unternehmen am Bilanzstichtag zur

⁸⁷ IAS 18.4.

⁸⁸ Vgl. IAS 18.20.

⁸⁹ Vgl. IASB Framework, Par. 92.

⁹⁰ Vgl. IAS 11.22.

Erfassung von Erträgen einen Fertigstellungsgrad hinzuzuziehen, gelten im IAS 11 analog dieselben Vorschriften wie im IAS 18.

Darüberhinaus werden Dienstleistungen, welche direkt mit einem Fertigungsauftrag erfüllt werden, wie beispielsweise Dienstleistungen von Projektleitern, von den Vorschriften des IAS 18 ausgenommen und durch die entsprechenden Vorschriften des IAS 11 geregelt.⁹¹

In der US-amerikanischen Rechnungslegung erfolgt im SAB 104 grundsätzlich **keine Begriffsdefinition bzw. Darstellung von Kriterien** zur Erfassung von Erträgen bei Dienstleistungsgeschäften. Das SAB 104 beschäftigt sich einzig mit der Beantwortung eines Sonderfalles zur Ertragsrealisierung von „up-front fees“.⁹² Siehe dazu auch die entsprechenden Ausführungen in Kapitel 4.2.2.

Nichts desto trotz widmen sich die US-GAAP ebenfalls gesondert der Ertragsrealisierung von Fertigungsaufträgen, wobei hier das Accounting Research Bulletin (ARB) 45 „Long-Term Construction-Type Contracts“ und das Statement of Position (SOP) 81-1 „Accounting for Performance of Construction-Type and Certain Production-Type Contracts“ zur Anwendung kommen. Siehe dazu die entsprechenden Erläuterungen zur Ertragsrealisierung von Fertigungsaufträgen in Kapitel 5.

Die **Ermittlung des Fertigstellungsgrades** kann, wie auch im IAS 18 für Dienstleistungen und im IAS 11 sowie im SOP 81-1 für Fertigungsaufträge dargestellt, mit **unterschiedlichen Methoden** durchgeführt werden.⁹³

Die Wahl der anzuwendenden Methode hat das Unternehmen selbst zu treffen. Eine einmal gewählte Methode ist auf alle weiteren gleichen bzw. ähnlichen Aufträge stetig anzuwenden. Dabei erfolgt in den IFRS keine systematische Zuordnung der verschiedenen Methoden.⁹⁴

⁹¹ Vgl. IAS 18.4.

⁹² Vgl. SAB 104, Par. 3f, Up-Front Fees.

⁹³ Vgl. IAS 18.24. So auch IAS 11.30 als auch SOP 81-1, Par. 44 – 51.

⁹⁴ Vgl. IAS 18.24. So auch IAS 11.30 als auch SOP 81-1, Par. 45.

Das SOP 81-1 des US-GAAP stellt dieselbe Wahl der anzuwendenden Methoden dar, teilt diese Methoden jedoch in ein System ein. Dabei unterscheidet das SOP 81-1 grundsätzlich in input- bzw. outputorientierte Verfahren, welche einzig die Darstellung der Methoden ändert, jedoch nicht die Anwendbarkeit dieser Methoden.⁹⁵

Die folgende Abb. 2 stellt exemplarisch eine Wahl von unterschiedlichen Methoden dar, ohne diese in ein System einzuordnen (eigene Darstellung):⁹⁶

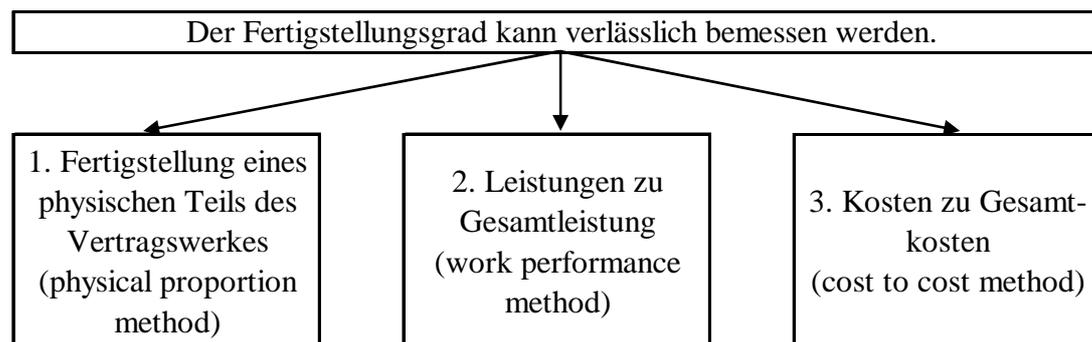


Abb. 2: Messung eines Fertigstellungsgrades
Quelle: KPMG (2004b), S. 93, eigene Darstellung.

Beispiel Pkt. 1: Fertigstellung eines physischen Teils des Vertragswerks:

Beim Bau eines Gebäudes mit 20 Stockwerken sind bis zum Bilanzstichtag 10 Stockwerke fertig gestellt worden. Der Fertigstellungsgrad beträgt somit 50 %.

Beispiel Pkt. 2: Erbrachte Leistung als Prozentsatz der zu erbringenden Leistung:

Für die Fertigstellung eines Gebäudes wird ein Arbeitseinsatz von 10.000 Zeiteinheiten einkalkuliert. Bisher sind 2.500 Stunden aufgewendet worden. Der Fertigstellungsgrad beträgt somit 25 %.

⁹⁵ Vgl. SOP 81-1, Par. 45.

⁹⁶ Vgl. KPMG (2004), S. 93.

Beispiel Pkt. 3: Verhältnis der angefallenen Kosten zu den geschätzten Gesamtkosten:

Die geschätzten Gesamtkosten betragen 100 Geldeinheiten und die bisher angefallenen Kosten betragen 30 Geldeinheiten. Der Fertigstellungsgrad beträgt somit 30 %.

Ist das **Ergebnis eines Dienstleistungsgeschäftes** verlässlich bestimmbar, erfolgt die Ertragsrealisierung entsprechend des Fertigstellungsgrades. Ist „... *das Ergebnis eines Dienstleistungsgeschäftes nicht verlässlich schätzbar ...*, sind Erträge nur in dem Ausmaß zu erfassen, in dem die angefallenen Aufwendungen wiedererlangt werden können.“⁹⁷

Das bedeutet, dass die Summe der erfassten Erträge der Summe der erfassten Aufwendungen entspricht (**zero profit-Methode**) und es somit zu keiner Teilgewinnrealisierung kommt.⁹⁸

Sollte neben dem Ergebnis auch die hinreichende Wahrscheinlichkeit der Kostenerstattung fehlen, dürfen in der laufenden Periode nur die entsprechenden Aufwendungen, jedoch überhaupt **keine Erträge** erfasst werden.⁹⁹

Bestehen solche Unsicherheiten hinsichtlich des Ergebnisses eines Dienstleistungsgeschäftes und der hinreichenden Wahrscheinlichkeit der Kostenerstattung nicht mehr, erfolgt die Ertragsrealisierung wieder entsprechend der eingangs in diesem Kapitel dargestellten Kriterien des IAS 18.¹⁰⁰

Weiters kann es vorkommen, dass die **laufende Mitkalkulation**, d.h. die laufende Überprüfung sämtlicher Schätzungen, aufgedeckt hat, dass in der Vergangenheit die Ertragsrealisierung zu hoch oder zu niedrig ausgefallen ist. Solche Schätzungsänderungen oder auch Änderungen des Fertigstellungsgrades sind durch die entsprechende Anpassung der Erträge in der laufenden Berichtsperiode vorzunehmen.¹⁰¹

⁹⁷ IAS 18.26.

⁹⁸ Vgl. IAS 18.27.

⁹⁹ Vgl. IAS 18.28.

¹⁰⁰ Vgl. IAS 18.20.

¹⁰¹ Vgl. Hassler / Kerschbaumer (2005), S. 109.

Bei **zweifelhaften Forderungen** ist ebenfalls in der laufenden Periode eine Korrektur in Form einer Wertberichtigung zu Forderungen als Aufwand zu erfassen und nicht von den ursprünglich festgestellten Erträgen zu korrigieren.¹⁰²

Werden gemäß IAS 18 sämtliche Kriterien zur Ertragsrealisierung bei der Erbringung von Dienstleistungen erfüllt, sind im **Anhang des Jahresabschlusses** zumindest folgende Angaben zu machen:¹⁰³

- Die angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und
- der Betrag der Erträge aus der Erbringung von Dienstleistungen.

Das SAB 104 sieht dazu durch Beantwortung der Ertragsrealisierung von „up-front fees“ dieselben Angabepflichten wie der IAS 18 vor.¹⁰⁴

Sollten Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden notwendig geworden sein, sind zusätzlich zu den Regelungen im IAS 18 und im SAB 104 weitere umfangreiche Angabepflichten im IAS 8 bzw. im APB No. 20 vorgesehen.¹⁰⁵

Der Anhang A zum IAS 18 beschreibt ebenso wie zur Ertragsrealisierung bei Verkauf von Gütern einzelne Geschäftsvorfälle zur Ertragsrealisierung bei Dienstleistungen, welche nur zur Veranschaulichung von diversen Sachverhalten dienen. Dazu erfolgt in Kapitel 4.2 eine exemplarische Darstellung von diversen Geschäftsvorfällen.

Die Reihung der folgenden Beispiele ist willkürlich gewählt und entspricht den dargestellten Geschäftssituationen des Anhanges A zum IAS 18.

¹⁰² Vgl. IAS 18.22.

¹⁰³ Vgl. IAS 18.35.

¹⁰⁴ Vgl. SAB 104, Pkt. B. Disclosures.

¹⁰⁵ Vgl. IAS 8, Par. 28 – 30. So auch APB Opinion No. 20, Par. 13 und 36.

4.2 Sonderfälle der Ertragsrealisierung bei der Erbringung von Dienstleistungen

4.2.1 Vermittlungs- und Maklerprovisionen

Zu Vermittlungs- und Maklerprovisionen liefert der Anhang A zum IAS 18 als Beispiel die Abschlussprovisionen von Versicherungsvertretern. Die jeweilige Abschlussprovision wird dem Versicherungsvertreter mit Abschluss eines Versicherungsvertrages zugebilligt. Die Ertragsrealisierung erfolgt **mit Beginn des jeweiligen Versicherungszeitraumes**. Lüdenbach / Hoffmann liefern dazu die Empfehlung, dass die Ertragsrealisierung bei Abschlussprovisionen erst dann zu erfolgen hat, wenn es zu einem Vertrag über das vermittelte Geschäft kommt. Dabei ist es unerheblich, wann der Makler seine eigene Leistung erbracht hat.¹⁰⁶

Sind jedoch mit der Provision auch spätere Leistungsverpflichtungen abgegolten, ist die Provision auf die Laufzeit der gesamten Leistungsverpflichtung aufzuteilen.¹⁰⁷

In der US-amerikanischen Rechnungslegung beschreibt SAB 104 nur zu den Abschlussprovisionen von Versicherungsvertretern, dass die jeweilige Versicherungsprovision nach Erfüllung der Tätigkeit des Versicherungsvertreters als Ertrag zu bilanzieren ist. Eine nähere Erläuterung zum genauen Zeitpunkt der Ertragsrealisierung findet nicht statt.¹⁰⁸

4.2.2 Nicht rückzahlbare Gebühren und Mitgliedschaftsbeiträge

Ein weiterer wichtiger Aspekt zeigt sich in der Behandlung von Aufnahme-, Einlass- und Mitgliedschaftsentgelten. Gerade im Bereich der Freizeitgestaltung, wie beim Abschluss eines Mobilfunk- bzw. Fitnessstudiovertrages, werden sogenannte „**non-refundable up-front fees**“ zu Beginn eines Vertragsverhältnisses eingehoben. Dazu

¹⁰⁶ Vgl. Lüdenbach / Hoffmann (2006b), S. 1033.

¹⁰⁷ Vgl. IAS 18, Anhang A, Pkt. 13. So auch Lüdenbach / Hoffmann (2006b), S. 1032.

¹⁰⁸ Vgl. SAB 104, Par. 4a, Fixed or Determinable Sales Price, Refundable Fees for Services, Question 2.

zählen beispielsweise Aktivierungskosten beim Mobilfunkvertrag bzw. die Einschreibgebühr beim Fitnessstudiovertrag.¹⁰⁹

Dabei ist es wichtig festzustellen, welchen Umfang die Leistungsverpflichtung hat. Wird mit der Bezahlung der nicht rückzahlbaren Gebühr **kein zukünftiger Vorteil** aus der Bezahlung der monatlichen Gebühren, wie beispielsweise die Grundgebühr beim Mobilfunkvertrag bzw. der Mitgliedsbeitrag beim Fitnessstudio, erreicht, ist die nicht rückzahlbare Gebühr als Ertrag sofort zu realisieren.¹¹⁰

Wird jedoch **ein zukünftiger Vorteil** durch die Bezahlung der nicht rückzahlbaren Gebühr erreicht, wie beispielsweise monatliche Vergünstigungen auf die Grundgebühr bzw. auf die Mitgliedschaftsbeiträge, ist der Ertrag aus der nicht rückzahlbaren Gebühr über die jeweilige durchschnittliche Vertragslaufzeit abzugrenzen. Die durchschnittliche Vertragslaufzeit hat das Unternehmen aufgrund von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit festzustellen.¹¹¹

Das SAB 104 beantwortet als US-amerikanische Vorschrift nicht die Frage des zukünftigen Vorteiles durch die Bezahlung der nicht rückzahlbaren Gebühr. Vielmehr wird die Leistung in **zwei Komponenten unterteilt**. Wie im Beispiel des Mobilfunk- bzw. Fitnessstudiovertrages wären diese Komponenten zum einen die Freischaltung des Telefons bzw. die Einschreibgebühr und zum anderen die laufenden Angebote des jeweiligen Unternehmens.¹¹²

Da nach dem SAB 104 die erste Komponente **keinen eigenen Wert** für den Kunden darstellt und es für den Kunden auch keinen Sinn ergibt, diese unabhängig von der zweiten Komponente zu erwerben, fehlt die Möglichkeit der Trennung dieser beiden Komponenten. Daher ist eine Ertragsrealisierung beider Komponenten nach den US-GAAP nur gemeinsam über die jeweilige durchschnittliche Vertragslaufzeit möglich.¹¹³

¹⁰⁹ Vgl. *Lüdenbach / Hoffmann* (2006b), S. 1035.

¹¹⁰ Vgl. IAS 18, Anhang A, Pkt. 17.

¹¹¹ Vgl. IAS 18, Anhang A, Pkt. 17.

¹¹² Vgl. SAB 104, Par. 3f, Question 5. So auch *Lüdenbach / Hoffmann* (2006b), S. 1036.

¹¹³ Vgl. SAB 104, Par. 3f, Question 5.

Aus dieser unterschiedlichen Sichtweise zwischen den IFRS und den US-GAAP lässt sich folgendes Beispiel ableiten (eigene Darstellung):

Ein Mobilfunkbetreiber verrechnet einem Kunden ein Freischaltentgelt bei Errichtung eines neuen Mobilfunkvertrages mit einer Laufzeit von 24 Monaten. Die Vertragsbedingungen sehen vor, dass der Kunde ein monatliches Grundentgelt und für die laufenden Telefonate zusätzlich Verbindungsentgelte je nach Uhrzeit und Destination zahlen muss. Die laufenden Monatsgebühren stellen keinerlei Vergünstigung dar.

In der beschriebenen Situation ist das Freischaltentgelt nicht als von anderen Leistungen losgelöste Komponente zu betrachten. Die Tatsache, dass der Netzbetreiber keine Rechte, Waren oder Leistungen separat, d.h. ohne seine zukünftige laufende Bereitstellung des Netzes, verkauft, spricht gegen eine Ertragsrealisierung.

Der Leistungsprozess und somit die Ertragsrealisierung wird erst bei Erfüllung der vertraglich zu erbringenden Leistungen während der Vertragslaufzeit vollständig erbracht. In diesem Sachverhalt stellt jedoch die Bereitstellung des Netzes ein wesentliches Leistungselement für den Kunden dar, um während der Vertragslaufzeit überhaupt telefonieren zu können.

Gemäß den Regelungen der US-GAAP ist das Freischaltentgelt abzugrenzen und über die voraussichtliche Laufzeit des Vertrages zu verteilen.

IAS 18 unterscheidet sich hier von den Regelungen der US-GAAP insoweit, dass mit der Bezahlung des Freischaltentgeltes kein zukünftiger Vorteil aus der Bezahlung der laufenden Monatsgebühren erreicht wird und das Freischaltentgelt als Ertrag sofort zu realisieren ist.

5 Ertragsrealisierung bei Fertigungsaufträgen

5.1 Begriffe und Kriterien eines Fertigungsauftrages

Aufgrund der analogen Anwendbarkeit des IAS 18 im Bereich der Ertragsrealisierungsvorschriften bei Dienstleistungen für die Ertragsrealisierung bei Fertigungsaufträgen, erfolgt in diesem Kapitel die Darstellung von Fertigungsaufträgen unter Berücksichtigung der Ausführungen des Kapitel 4 zu Dienstleistungen. Dabei beschäftigt sich IAS 11 mit spezifischen Regelungen zu Fertigungsaufträgen, welche nicht innerhalb einer Berichtsperiode abgewickelt werden.¹¹⁴

Die Definition eines **Fertigungsauftrages** lautet gemäß IAS 11 wie folgt: „*Ein Fertigungsauftrag ist ein Vertrag über die kundenspezifische Fertigung einzelner Gegenstände oder einer Anzahl von Gegenständen, die hinsichtlich Design, Technologie und Funktion oder hinsichtlich ihrer Verwendung aufeinander abgestimmt oder voneinander abhängig sind.*“¹¹⁵

Beispiele für Fertigungsaufträge sind die Fertigung einer Brücke, einer Pipeline, eines Schiffes, eines Tunnels oder eines Kraftwerkes, welche sich durch die begrenzte Anzahl der gefertigten Gegenstände, der hohen Komplexität dieser Gegenstände und durch den beschränkten Abnehmerkreis auszeichnen. **Standardprodukte**, wie beispielsweise die homogene Massenproduktion von Elektronikprodukten, fallen nicht unter die Regelungen des IAS 11. Diese sind entsprechend der Regelungen des IAS 2 Vorräte als halbfertige bzw. fertige Erzeugnisse zu bilanzieren.¹¹⁶

Ein weiteres wesentliches Merkmal eines Fertigungsauftrages zeigt sich darin, dass der Beginn und das Ende der Fertigung in **unterschiedliche Berichtsperioden** fällt. Dabei ist es jedoch nicht notwendig, dass der Fertigungsauftrag selbst eine Laufzeit von mehr als einem Jahr aufweist, sondern es genügt bereits die Tatsache, dass ein Bilanzstichtag zwischen dem Beginn und dem Ende des Fertigungsauftrages liegt. Zu beachten ist

¹¹⁴ Vgl. Keitz (2004), S. 121. So auch Lüdenbach / Hoffmann (2006b), S. 691.

¹¹⁵ IAS 11.3.

¹¹⁶ Vgl. Hassler / Kerschbaumer (2005), S. 95.

hier, dass die Erstellung von Zwischenabschlüssen wie Quartalsabschlüsse, beispielsweise bei börsennotierten Unternehmen, ebenfalls eine eigene Berichtsperiode darstellt.¹¹⁷

Dazu kann beispielsweise der Bau eines mehrstöckigen Gebäudes genannt werden (eigene Darstellung). Wenn der Beginn im Juni des laufenden Geschäftsjahres liegt und mit Februar des folgenden Geschäftsjahres endet, ist trotz der unter einem Jahr andauernden Periode das Merkmal eines Fertigungsauftrages gegeben. Liegt das Ende im November des laufenden Jahres und ist das Unternehmen verpflichtet, Quartalsabschlüsse zu erstellen, liegt auch hier der Auftrag zwischen zwei Berichtsperioden und ist damit ebenfalls unter dem Gesichtspunkt der Bewertungsvorschriften des IAS 11 zu bilanzieren.

Sollte ein Auftrag **innerhalb einer Berichtsperiode** vollständig abgewickelt werden, stellt sich nicht mehr die Frage der Bewertung solcher Aufträge gemäß den Vorschriften des IAS 11. Dann kommen wie bei den erwähnten Standardprodukten die entsprechenden Vorschriften des IAS 2 zur Anwendung.

Zusätzlich zu dem zu Beginn dieses Kapitels erwähnten und in weiterer Folge ausführlicher behandelten analogen Anwendbarkeit des IAS 18 im Bereich der Ertragsrealisierungsvorschriften bei **Dienstleistungen** für die Ertragsrealisierung bei Fertigungsaufträgen zählen zu den Fertigungsaufträgen auch „... *Verträge über die Erbringung von Dienstleistungen, die direkt im Zusammenhang mit der Fertigung eines Vermögenswertes stehen, beispielsweise Dienstleistungen von Projektleitern und Architekten; ...*“.¹¹⁸

Die entsprechenden Vorschriften der **US-GAAP** stellen keinen solchen Bezug zwischen den Ertragsrealisierungsvorschriften zweier unterschiedlicher Standards (IAS 11 und IAS 18) her. Vielmehr beschäftigen sich die US-GAAP nur mit konkreten Regelungen zu Fertigungsaufträgen. Dazu hat das American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) bereits 1955 mit der Veröffentlichung des ARB 45 Merkmale zur Bilanzierung eines Fertigungsauftrages dargestellt. Im Jahr 1981 erfolgte

¹¹⁷ Vgl. IAS 11.1. So auch *Lüdenbach / Hoffmann* (2006b), S. 689 – 690 als auch *Keitz* (2004), S. 121.

¹¹⁸ IAS 11.5 (a).

mit der Veröffentlichung des SOP 81-1 eine umfangreichere Stellungnahme zu den Regelungen des ARB 45.¹¹⁹

Die hier angeführten grundsätzlichen **Merkmale** eines Fertigungsauftrages unterscheiden sich in den US-GAAP nicht von denen in den IFRS.¹²⁰ Aus diesem Grund wird auf eine weitere Ausführung zu den Merkmalen eines Fertigungsauftrages in den US-GAAP verzichtet.

Sind die Merkmale eines Fertigungsauftrages in beiden Rechnungslegungssystemen erfüllt, unterteilt man Fertigungsaufträge in

- **Festpreisverträge** oder
- **Kostenzuschlagsverträge**.¹²¹

Festpreisverträge werden dabei zwischen dem Auftragnehmer und dem Kunden zu einem festen Preis abgeschlossen wie beispielsweise die Errichtung eines Kraftwerkes zu einem Fixpreis. Bei **Kostenzuschlagsverträgen** vergütet der Auftragnehmer die angefallenen Auftragskosten plus eines Prozentsatzes dieser Kosten oder ein festes Entgelt (beispielsweise ein fixer Honorarsatz pro Stunde).¹²²

So genannte **Mischverträge** als Kombination aus Festpreis- und Kostenzuschlagsverträgen kommen in der betrieblichen Praxis ebenfalls häufig vor. Klare Regelungen zu Mischverträgen sieht dazu IAS 11 nicht vor. Jedoch müssen auch bei Mischverträgen die jeweiligen Ertragsrealisierungsvorschriften eines Festpreis- oder Kostenzuschlagsvertrages erfüllt werden. SOP 81-1 listet dazu als Hilfestellung in dessen Anhang B verschiedenste Varianten von Verträgen auf.¹²³

Die hier angeführten Regelungen sind auf jeden Fertigungsauftrag einzeln anzuwenden. Sollte ein Fertigungsauftrag **mehrere Einzelleistungen** in einem Fertigungsauftrag enthalten bzw. mehrere Fertigungsaufträge zu einer **Gruppe von Fertigungsaufträgen**

¹¹⁹ Vgl. SOP 81-1. So auch KPMG (1999), S. 42.

¹²⁰ Vgl. IAS 11.3 – 11.6 und SOP 81-1, Par. 12 – 15. So auch KPMG (1999), S. 42.

¹²¹ Vgl. IAS 11.3.

¹²² Vgl. IAS 11.3. So auch *Lüdenbach / Hoffmann* (2006b), S. 698.

¹²³ Vgl. *Pottgießer / Velte / Weber* (2005), S. 314.

zu zählen sind, gelten, wie folgend beschrieben, besondere Vorschriften in beiden Rechnungslegungsstandards.¹²⁴

Ein Fertigungsauftrag, welcher mehrere Einzelleistungen enthält, ist in mehrere Fertigungsaufträge zu trennen, wenn die Leistungen alle folgenden Kriterien gemäß IAS 11 und SOP 81-1 erfüllen:¹²⁵

- Die Einzelleistungen werden **getrennt angeboten** und
- über jede Einzelleistung wird **getrennt verhandelt** und diese können auch separat akzeptiert bzw. abgelehnt werden und
- die **Auftragskosten und Auftragserträge** jeder Einzelleistung sind **getrennt ermittelbar**.

Zu diesen Kriterien stellt sich die Frage der Nachweisbarkeit. Dazu liefert SOP 81-1 zur Unterstützung der angeführten Kriterien als Hilfestellung die Frage, ob beim Auftragnehmer bzw. den Wettbewerbern die Einzelleistungen häufig separat angeboten werden.¹²⁶

Sollte sich bei einer **Gruppe von Fertigungsaufträgen** herausstellen, dass diese als ein einziger Fertigungsauftrag zu behandeln sind, dann ist diese Gruppe von Fertigungsaufträgen zu einem einzigen Fertigungsauftrag zusammenzufassen, wenn alle folgenden Kriterien erfüllt werden:¹²⁷

- Die gesamte Gruppe von Fertigungsaufträgen wird als ein **einziges Vertragspaket** verhandelt und
- die Verträge sind so eng miteinander verbunden, dass sie Teil eines **einzigsten Projektes** sind und
- die Leistungen werden entweder **zeitgleich oder zeitlich unmittelbar aufeinander** folgend erbracht.

Unter Umständen kann es auch vorkommen, dass zu einem bereits abgewickelten Auftrag ein **Folgauftrag** erteilt wird. Dabei stellt sich auch hier die Frage, ob der Folgeauftrag und der ursprüngliche Auftrag zusammenzufassen oder zu trennen sind.

¹²⁴ Vgl. IAS 11.7 – 11.10. So auch SOP 81-1, Par. 35 – 42.

¹²⁵ Vgl. IAS 11.8. So auch SOP 81-1, Par. 40 – 42.

¹²⁶ Vgl. SOP 81-1, Par. 41.

¹²⁷ Vgl. IAS 11.9. So auch SOP 81-1, Par. 35 – 38.

IAS 11 stellt dazu folgende Kriterien dar, die zu einer Trennung der Fertigungsaufträge und damit zu einem **separaten Fertigungsauftrag** führen:¹²⁸

- Der Fertigungsauftrag **unterscheidet sich** hinsichtlich Design, Technologie oder Funktion **wesentlich** vom ursprünglichen Vertrag oder
- der Preis wurde **getrennt** vom ursprünglichen Vertrag verhandelt.

5.2 Fertigungsauftragserlöse und Fertigungsauftragskosten

5.2.1 Fertigungsauftragserlöse

Auftragserlöse umfassen nicht nur den ursprünglich im Vertrag **vereinbarten Erlös**, sondern auch **spätere Zahlungen** beim Fertigungsauftrag in Form von Abweichungen, Nachforderungen oder Prämien.¹²⁹

Die Bewertung der Auftragserlöse lautet wie folgt: *„Die Auftragserlöse werden zum beizulegenden Zeitwert der erhaltenen oder ausstehenden Gegenleistung bewertet.“*¹³⁰

Durch die Vereinbarung von späteren Zahlungen ist es möglich, dass sich die Auftrags-erlöse von einer Periode zur nächsten erhöhen oder vermindern. Das können beispielsweise vertraglich vereinbarte Preisgleitklauseln, Vertragsstrafen oder Erfolgsprämien sein.¹³¹

Gerade zu Beginn eines Fertigungsauftrages verursachen solche vertraglich vereinbarten potentiellen späteren Zahlungen erhebliche Ermessensspielräume bei der Ertragsrealisierung. Grundsätzlich dürfen spätere Zahlungen nur dann berücksichtigt werden, wenn die Wahrscheinlichkeit solcher nachträglicher Zahlungen hoch ist und der Betrag verlässlich ermittelt werden kann.¹³²

¹²⁸ Vgl. IAS 11.10.

¹²⁹ Vgl. IAS 11.11. So auch SOP 81-1, Par. 55.

¹³⁰ IAS 11.12.

¹³¹ Vgl. IAS 11.12 – 11.15. So auch SOP 81-1, Par. 61 – 65.

¹³² Vgl. IAS 11.13 – 11.15. So auch SOP 81-1, Par. 64 – 65 als auch *Pottgießer / Velte / Weber* (2005), S. 314.

Beispielsweise können Nachforderungen des Auftragnehmers wegen zusätzlicher Kosten nur dann berücksichtigt werden, wenn die Verhandlungen soweit fortgeschritten sind, dass der Kunde die Nachforderungen wahrscheinlich akzeptieren wird. Dasselbe gilt analog auch für Erfolgsprämien und Vertragsstrafen.¹³³

5.2.2 Fertigungsauftragskosten

Die **Auftragskosten** umfassen:¹³⁴

- die **direkten** Einzel- und Gemeinkosten des Materials und der Fertigung,
- sämtliche mit dem Vertrag in Verbindung stehenden **indirekten fertigungsbezogenen** Kosten, als auch
- **sonstige** Kosten.

Dazu liefern der IAS 11 und das SOP 81-1 einzelne Beispiele für direkte Kosten. Das können Fertigungslöhne, Fertigungsmaterial, Gehälter für die Auftragsüberwachung, Abschreibungen, Mieten und auch Transportkosten sein.¹³⁵

Zu den zurechenbaren indirekten Kosten zählen beispielsweise Versicherungsprämien und Fertigungsgemeinkosten. Dabei erfolgt die Zurechnung unter Zugrundelegung einer normalen Kapazitätsauslastung.¹³⁶

Kosten der allgemeinen Verwaltung, Vertriebskosten sowie Forschungs- und Entwicklungskosten dürfen grundsätzlich nicht als Auftragskosten eines Fertigungsauftrages berücksichtigt werden. Ist es jedoch möglich, diese Kosten dem Kunden gesondert in Rechnung zu stellen, dann werden auch diese Kosten den Auftragskosten hinzugerechnet.¹³⁷

Sollten Kosten während der **Angebotsphase** eines Fertigungsauftrages entstehen, werden diese dem jeweiligen Fertigungsauftrag nur dann hinzugerechnet, wenn diese

¹³³ Vgl. *Lüdenbach / Hoffmann* (2006b), S. 713.

¹³⁴ Vgl. IAS 11.16. So auch SOP 81-1, Par. 69 – 72.

¹³⁵ Vgl. IAS 11.17. So auch *Lüdenbach / Hoffmann* (2006b), S. 714.

¹³⁶ Vgl. IAS 11.18. So auch SOP 81-1, Par. 72.

¹³⁷ Vgl. IAS 11.20.

identifizierbar sind, verlässlich ermittelt werden können und es wahrscheinlich ist, dass der Auftrag zustande kommt.¹³⁸

5.3 Vorschriften zur Ertragsrealisierung bei Fertigungsaufträgen

5.3.1 Methoden zur Bewertung von Fertigungsaufträgen

Die in den jeweiligen Rahmenkonzepten des IASB und des US-GAAP zugrunde liegende Annahme der **Periodenabgrenzung** zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens liefert bereits einen ersten Anhaltspunkt zu den Bilanzierungsvorschriften eines Fertigungsauftrages.¹³⁹

Die folgende Abb. 3 zeigt eine Übersicht zur **Bilanzierung von Fertigungsaufträgen** nach den IFRS bzw. den US-GAAP (eigene Darstellung):¹⁴⁰

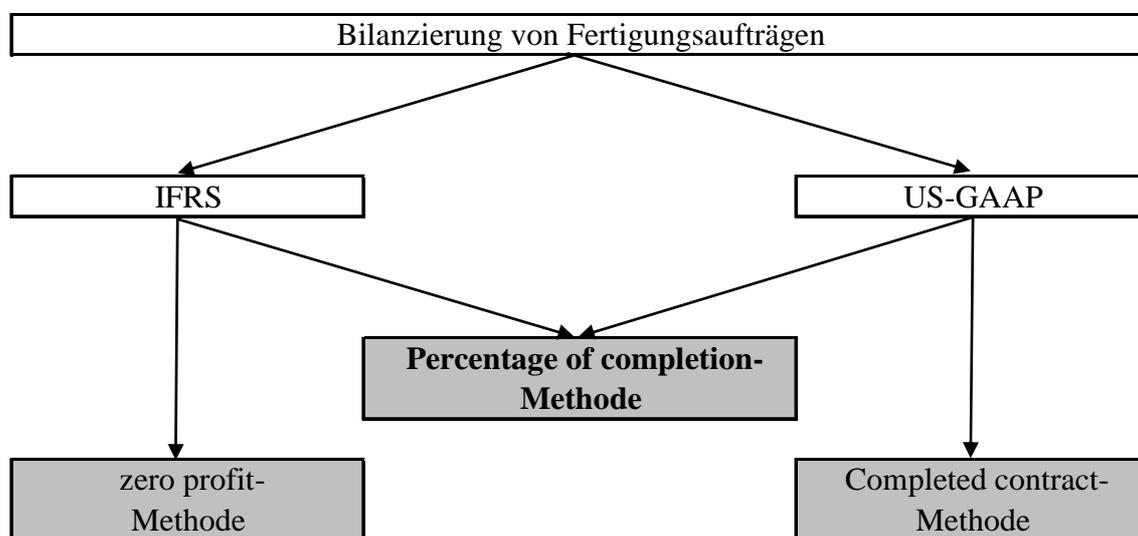


Abb. 3: Bilanzierung von Fertigungsaufträgen nach den IFRS bzw. US-GAAP

Quelle: eigene Darstellung

¹³⁸ Vgl. SOP 81-1, Par. 73 – 75. So auch *Lüdenbach / Hoffmann* (2006b), S. 715.

¹³⁹ Vgl. IASB Framework, Par. 22 und Par. 46. So auch SFAC No. 5, Par. 83 und No. 6, Par. 139 als auch *Baetge / Roß* (2000), S. 32 – 37.

¹⁴⁰ Vgl. IAS 11.22 – 11.33. So auch ARB 45, Par. 3.

Aus dieser Grafik ist ersichtlich, dass die beiden Rechnungslegungssysteme primär dieselbe Bewertungsmethode, die Percentage of completion-Methode, vorrangig beschreiben. Unter welchen Voraussetzungen die Percentage of completion-Methode zur Anwendung kommt und wann eine alternative Methode, wie die der zero profit-Methode in den IFRS oder die der Completed contract-Methode in den US-GAAP zur Anwendung gelangt, wird in den folgenden beiden Kapiteln ausführlich dargestellt.

Vorweg kann jedoch erwähnt werden, dass bis zur Einführung des IAS 11 im Jahr 1993 auch in den IFRS die Completed contract-Methode bekannt war. Seit 1993 ist diese in den damaligen IAS explizit genannte Methode in den heutigen IFRS nicht mehr vorgesehen.¹⁴¹

5.3.1.1 *Percentage of completion-Methode*

Ist das Ergebnis des Fertigungsauftrages **zuverlässig schätzbar**, erfolgt die Ertragsrealisierung in beiden Rechnungslegungssystemen grundsätzlich gemäß der Percentage of completion-Methode. Dabei werden die Erträge und Aufwendungen entsprechend des Fertigstellungsgrades des Fertigungsauftrages den einzelnen Berichtsperioden zugeordnet.¹⁴²

Damit kommt es bereits vor Fertigstellung des Fertigungsauftrages zur Erfassung von Erträgen und Aufwendungen und somit zu einer **Teilgewinnrealisierung** in der Gewinn- und Verlustrechnung. Eine Auslieferung von Teilen des Fertigungsauftrages, eine Abnahme durch den Auftraggeber oder eine Teilabrechnung des Fertigungsauftrages sind keine notwendigen Voraussetzungen für eine Teilgewinnrealisierung. Die Eigentumsrechte bleiben jedoch bis zur Fertigstellung bzw. Übergabe des Fertigungsauftrages beim Auftragnehmer.¹⁴³

Welche **Methode zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades** zur Anwendung gelangt, zeigen die Vorschriften zur Ertragsrealisierung bei der Erbringung von Dienst-

¹⁴¹ Vgl. Richter (2000), S. 154.

¹⁴² Vgl. IAS 11.22. So auch SOP 81-1, Par. 23.

¹⁴³ Vgl. SOP 81-1, Par. 22.

leistungen.¹⁴⁴ Dahingehend wird in diesem Kapitel auf eine wiederholte Darstellung dieser Methoden verzichtet und auf die Ausführung in Kapitel 4.1 verwiesen.

Die Percentage of completion-Methode gibt zur Teilgewinnrealisierung unterschiedliche **Kriterien** für die einzelnen Vertragstypen vor. Bei der Anwendung dieser Methode bei **Festpreisverträgen** werden zur Berechnung des Fertigstellungsgrades die Parameter Auftragserlöse, Auftragskosten und Fertigstellungsgrad benötigt. Daher verlangen die Bewertungsvorschriften bei Festpreisverträgen, dass zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades **alle** folgenden Kriterien erfüllt sein müssen:¹⁴⁵

- Der **Gesamtertrag** kann zuverlässig ermittelt werden,
- der **Zufluss wirtschaftlichen Nutzens** aus dem Vertrag gilt als wahrscheinlich,
- die bis zur Beendigung des Fertigungsauftrages **noch anfallenden Auftragskosten** können zuverlässig ermittelt werden,
- der **Grad der Fertigstellung** kann am Bilanzstichtag verlässlich bewertet werden und
- die **bisher angefallenen Auftragskosten** können eindeutig bestimmt werden.

Aufgrund der Ermittlung des Gesamtertrages von der Kostenseite, sind bei **Kostenzuschlagsverträgen** die besonderen Voraussetzungen wie bei Festpreisverträgen zur verlässlichen Bestimmbarkeit der gesamten Auftragserlöse und des Fertigstellungsgrades vernachlässigbar und nur die folgenden Kriterien **alle** zu erfüllen:¹⁴⁶

- Der **Zufluss wirtschaftlichen Nutzens** aus dem Vertrag gilt als wahrscheinlich und
- die **zurechenbaren Auftragskosten** können eindeutig bestimmt und verlässlich bewertet werden.

Damit ein Unternehmen sämtliche Auftragserlöse und Auftragskosten mit Hilfe des Fertigstellungsgrades verlässlich ermitteln kann, benötigt es einerseits ein **effektives Projektmanagement und Projektcontrolling** und andererseits eine **Vereinbarung** mit dem anderen Vertragspartner, in dem folgende Punkte enthalten sein müssen:¹⁴⁷

- Die rechtliche Durchsetzbarkeit der Ansprüche beider Parteien,

¹⁴⁴ Vgl. IAS 18.24. So auch IAS 11.30 als auch SOP 81-1, Par. 44 – 51.

¹⁴⁵ Vgl. IAS 11.23. So auch SOP 81-1, Par. 22 – 29.

¹⁴⁶ Vgl. IAS 11.24. So auch SOP 81-1, Par. 22 – 29.

¹⁴⁷ Vgl. IAS 11.29 und SOP 81-1, Par. 23. So auch *Hassler / Kerschbaumer* (2005), S. 109.

- die zu entrichtende Gegenleistung und
- die Abwicklungs- und Erfüllungsmodalitäten.

Dabei ist es erforderlich, dass mit Hilfe eines wirksamen internen Budgetierungs- und Berichtssystems eine laufende Überprüfung der Geschäfte erfolgt. Sollte es während der Auftragsphase zu **Schätzungsänderungen** kommen, sind die Auftragskalkulationen entsprechend ihrer Verlässlichkeit und Wahrscheinlichkeit in der jeweiligen Periode der Schätzungsänderungen sofort erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen. Solche Schätzungsänderungen können beispielsweise aufgrund einer Veränderung der Auftragskosten durch steigende Materialkosten oder durch zu leistende Pönalezahlungen durch Auftragsverzögerungen, welche bereits hinreichend wahrscheinlich nachweisbar sind, herbeigeführt werden. All diese Schätzungsänderungen führen automatisch zu einer Änderung des Fertigstellungsgrades.¹⁴⁸

Hinsichtlich der Vorgehensweise bei Schätzungsänderungen sind die entsprechenden Regelungen des IAS 8 zu berücksichtigen.¹⁴⁹

Sind sämtliche Kriterien zur Bilanzierung eines Fertigungsauftrages nach der Percentage of completion-Methode erfüllt, zeigen sich jedoch zu Beginn eines Fertigungsauftrages, dass Unsicherheiten hinsichtlich der verlässlichen Schätzbarkeit des Ergebnisses des Fertigungsauftrages bestehen, dürfen in den IFRS die **Auftragserlöse nur in Höhe der angefallenen und einbringlichen Auftragskosten** erfolgswirksam erfasst werden (**zero profit-Methode**). In den US-GAAP erfolgt die erfolgsneutrale Abgrenzung der beiden Positionen in der Bilanz (**Completed contract-Methode**). Zu dieser Methode erfolgt der Verweis auf die detaillierten Ausführungen im folgenden Kapitel.¹⁵⁰

Bestehen solche **Unsicherheiten** über die Schätzung des Ergebnisses eines Fertigungsauftrages nicht mehr, erfolgt die Bewertung in der laufenden Berichtsperiode wieder mittels Percentage of completion-Methode.¹⁵¹

¹⁴⁸ Vgl. IAS 11.29. So auch *Lüdenbach / Hoffmann* (2006b), S. 706 – 708.

¹⁴⁹ Vgl. IAS 8.34.

¹⁵⁰ Vgl. IAS 11.32 – 11.33. So auch SOP 81-1, Par. 30.

¹⁵¹ Vgl. IAS 11.35.

5.3.1.2 Completed contract-Methode

Da die Regelungen des IAS 11 neben der Percentage of completion-Methode nur die zero profit-Methode vorsehen, erfolgt in diesem Abschnitt die Darstellung der Completed contract-Methode gemäß den Vorschriften des SOP 81-1.¹⁵²

Die Ertragsrealisierung von Fertigungsaufträgen erfolgt nur dann entsprechend den Kriterien der Completed contract-Methode, falls die im vorhergehenden Kapitel dargestellten Kriterien zur Bilanzierung von Fertigungsaufträgen nach der Percentage of completion-Methode überhaupt nicht oder zeitlich begrenzt nicht erfüllt werden können.

Die **Completed contract-Methode** geht dabei von **endgültigen Ergebnissen** und nicht von Schätzungen aus. Das bedeutet, dass der Auftrag erst dann ergebniswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt werden darf, wenn der Auftrag entweder vollständig abgewickelt worden ist oder die verbleibenden Auftragskosten unwesentlich sind.¹⁵³

Der Nachteil einer Bewertung gemäß der Completed contract-Methode zeigt sich bei Fertigungsaufträgen darin, dass die laufende Leistungserbringung nicht wie bei der Percentage of completion-Methode zum jeweiligen Bilanzstichtag erfolgswirksam darstellbar ist und somit **nicht zu einer Teilgewinnrealisierung** führt. Damit reflektiert die Completed contract-Methode nicht die laufende Performance eines Fertigungsauftrages.¹⁵⁴

Bei der Completed contract-Methode werden die angefallenen Auftragskosten und die dazugehörigen Auftragserlöse nach den Regelungen des SOP 81-1 solange **ergebnisneutral** über die jeweiligen Bilanzpositionen abgegrenzt, bis entweder der Fertigungsauftrag fertiggestellt wurde oder die entsprechenden Kriterien für die Anwendung der Percentage of completion-Methode wieder erfüllt sind.¹⁵⁵

¹⁵² Vgl. *Richter* (2000), S. 154.

¹⁵³ Vgl. ARB 45, Par. 15. So auch SOP 81-1, Par. 30 – 33 und Par. 52 als auch *Richter* (2000), S. 147.

¹⁵⁴ Vgl. ARB 45, Par. 14.

¹⁵⁵ Vgl. SOP 81-1, Par. 30.

5.3.2 Erwartete Verluste bei Fertigungsaufträgen

Erwartete Verluste bei Fertigungsaufträgen müssen in den IFRS als auch in den US-GAAP unabhängig von der Bewertungsmethode **sofort als Aufwand** erfasst werden. Dabei ist nicht der bis zum Bilanzstichtag angefallene anteilige Verlust, sondern der **gesamte Verlust des Fertigungsauftrages** sofort nach Bekanntwerden dieses Umstandes erfolgswirksam zu erfassen. In diesem Zusammenhang sind die bislang kumulierten Teilgewinne in der laufenden Periode vollständig rückabzuwickeln.¹⁵⁶

Aufwendungen aus erwarteten Verlusten eines Fertigungsauftrages dürfen in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht zu einer Kürzung der Erträge führen, sondern sind unter den Aufwendungen aus zusätzlichen Vertragskosten zu bilanzieren.¹⁵⁷

Dazu sieht IAS 11 explizit folgendes vor: *„Entsteht jedoch eine Unsicherheit hinsichtlich der Möglichkeit, den Betrag zu vereinnahmen, der bereits in den Auftrags Erlösen enthalten und bereits in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst ist, wird der nicht einbringbare Betrag oder der Betrag, für den eine Bezahlung nicht mehr wahrscheinlich ist, als Aufwand und nicht als Anpassung der Auftrags Erlöse erfasst.“*¹⁵⁸

5.3.3 Angabepflichten bei Fertigungsaufträgen

Da in den US-GAAP nur der Hinweis erfolgt, dass zur gewählten Methode der Ertragsrealisierung von Fertigungsaufträgen Anhangsangaben zu machen sind, erfolgen hier die detaillierteren Ausführungen des IAS 11.¹⁵⁹

Gemäß IAS 11 sind zumindest folgende Angaben zu den Fertigungsaufträgen zu machen:¹⁶⁰

- Höhe der Auftrags Erlöse (IAS 11.39a).
- Methoden zur Ermittlung der Auftrags Erlöse (IAS 11.39b).
- Methoden zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades (IAS 11.39c).

¹⁵⁶ Vgl. IAS 11.36. So auch SOP 81-1, Par. 85.

¹⁵⁷ Vgl. IAS 11.28. So auch SOP 81-1, Par. 88.

¹⁵⁸ IAS 11.28.

¹⁵⁹ Vgl. ARB 45, Par. 15.

¹⁶⁰ Vgl. IAS 11.39 – 11.45.

- Höhe der kumulierten Kosten und Gewinne (11.40a).
- Höhe der erhaltenen Anzahlungen (IAS 11.40b).
- Höhe der Beträge für Teilabrechnungen, die erst nach Erfüllung diverser Bedingungen bezahlt werden (IAS 11.40c).
- Fertigungsaufträge mit aktivischem oder passivischem Saldo (IAS 11.42 – 11.44).
- Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten aus Gewährleistungskosten, Nachforderungen oder Vertragsstrafen (IAS 11.45).

6 Ertragsrealisierung bei Mehrkomponentenverträgen

6.1 Begriffe und Kriterien eines Mehrkomponentenvertrages

IAS 18 beschreibt nur in einem einzigen Paragraphen die **Abgrenzung eines Geschäftsvorfalles**. Vor diesem Hintergrund legt es fest, dass die Ansatzkriterien des IAS 18 einzeln für jeden einzelnen Geschäftsvorfall anzuwenden sind. Sollten mehrere Geschäftsvorfälle in ihrer Art und Weise miteinander verknüpft sein, sind diese zu einer Gesamtvereinbarung zusammenzufassen.¹⁶¹

Um dieser relativ kurzen Erläuterung zu sogenannten Mehrkomponentenverträgen Abhilfe zu leisten, hat der Deutsche Standardisierungsrat mit der Veröffentlichung des Entwurfes Deutscher Rechnungslegungsstandards (E-DRS) 17 im Jahr 2002 versucht, gleichzeitig mit der vom FASB veröffentlichten EITF 00-21 „Accounting for Revenue Arrangements with Multiple Deliverables“ zur Bilanzierung von Mehrkomponentenverträgen, entsprechend umfangreich beschriebene Regelungen für den deutschsprachigen Raum zu schaffen. Dieser Entwurf musste jedoch aufgrund von massiven Kritiken von Seiten diverser Wirtschaftsfachleute eingestellt werden.¹⁶²

Daher kann das Unternehmen unter Bezugnahme auf die Paragraphen 10 bis 12 des IAS 8 die detaillierteren Regelungen anderer Standard-Setter zur Bilanzierung solcher Sachverhalte heranziehen. Da die Vorschriften der EITF 00-21 nicht mit IAS 8, Par. 11, in Konflikt treten, erfolgt in diesem Kapitel eingehend eine Darstellung der Vorschriften der EITF 00-21.

Entsprechend der Vorschriften in den US-GAAP sind **Mehrkomponentenverträge** Vereinbarungen zur Lieferung von mehr als einer Sache bzw. zur Erbringung von mehr als einer Dienstleistung zu unterschiedlichen Zeitpunkten bzw. über einen längeren Zeitraum. Dabei ist es unerheblich, ob der Vertrag schriftlich in einem oder in mehreren

¹⁶¹ Vgl. IAS 18.13.

¹⁶² Vgl. *Schildbach* (2002), S. 1. So auch *Altenburger* (2002), S. 1 – 2.

Verträgen oder auch mündlich zustande gekommen ist. Dabei wird unterstellt, dass es sich um **eine Gesamtvereinbarung** handelt.¹⁶³

Enthält eine solche Gesamtvereinbarung unterschiedliche Leistungen, müssen diese

- **zeitnah**,
- mit **demselben Vertragspartner** und
- hinsichtlich der **Leistungsinhalte** in technischer oder funktionaler Sicht **komplementär** abgeschlossen worden sein.¹⁶⁴

Diese Neuregelung hatte erhebliche Auswirkungen auf die Ertragsrealisierung zahlreicher Branchen. Als Beispiele für sogenannte Mehrkomponentenverträge dienen der Verkauf eines Fahrzeuges mit kostenlosem Service für eine bestimmte Zeit oder der Verkauf von Software mit Wartungsleistungen und kostenloser Upgrades.¹⁶⁵

Regelungen zu diesem Thema waren nicht erst seit Veröffentlichung der EITF 00-21 bekannt. Bereits davor behandelten diverse Vorschriften, wie beispielsweise die Regelungen des SOP 97-2 „Software Revenue Recognition“ zur Ertragsrealisierung von Software, das Thema der Mehrkomponentenverträge. Jedoch erfolgte mit der EITF 00-21 erstmals die Entwicklung eines branchenübergreifenden Konzeptes, welches für alle börsennotierten Unternehmen in den USA gültig ist.¹⁶⁶

Relevant werden die Vorschriften zur Ertragsrealisierung von Mehrkomponentenverträgen jedoch erst dann, wenn die einzelnen Leistungen einer solchen Gesamtvereinbarung **unterschiedlichen Ertragsrealisierungsvorschriften bzw. –zeitpunkten** unterliegen.

Dabei beschäftigt sich die EITF 00-21 mit der zentralen Frage, ob in solchen Mehrkomponentenverträgen die enthaltenen Lieferungen und Leistungen für die Ertragsrealisierung als Einheit zu behandeln oder in **separate Komponenten** aufteilbar sind. Werden die einzelnen Komponenten als Einheit betrachtet, erfolgt die Ertragsrealisierung erst dann, wenn die Gesamtvereinbarung vollständig erfüllt wurde.

¹⁶³ Vgl. EITF 00-21, Par. 4. So auch *Kütting / Turowski / Pilhofer* (2001), S. 306.

¹⁶⁴ Vgl. Technical Practice Aid 5100.39 (1999), S. 1. So auch *Lüdenbach / Hoffmann* (2006b), S. 1041.

¹⁶⁵ Vgl. *Lüdenbach / Hoffmann* (2006a), S. 153.

¹⁶⁶ Vgl. *Kütting / Turowski / Pilhofer* (2001), S. 310.

Ist es jedoch möglich, eine Aufteilung der Gesamtvereinbarung in separate Komponenten durchzuführen, erfolgt die Ertragsrealisierung entsprechend den Vorschriften der EITF 00-21.¹⁶⁷

Hinzu kommt die Notwendigkeit, festzustellen, ob die separaten Komponenten als Teil einer Gesamtvereinbarung unwesentlich sind. Dabei ist es unerheblich, ob diese Komponenten einen wesentlichen oder unwesentlichen Teil darstellen. Viel wichtiger ist es, ob die jeweilige Komponente für die Funktionalität der gelieferten Waren oder Dienstleistungen unerlässlich ist.¹⁶⁸

Die Vorschriften der EITF 00-21 gelten für alle Geschäftsvorfälle mit Ausnahme von solchen, welche durch **höher autorisierte Literatur** bereits geregelt sind. Dazu zählen in Folge der Rangordnung der US-GAAP beispielsweise die FASB Statements No. 45 „Accounting for Franchise Fee Revenue“, No. 66 „Accounting for Sales of Real Estate“, das SOP 81-1 und das SOP 97-2.¹⁶⁹

Die Aufteilung einer Gesamtvereinbarung in möglichst viele separate Komponenten ist nur der erste Schritt zur Bilanzierung eines Mehrkomponentenvertrages gemäß EITF 00-21. Eine separate Ertragsrealisierung der einzelnen Komponenten darf erst dann erfolgen, wenn eine **sachliche und wertmäßige Trennung** möglich ist.¹⁷⁰

6.2 Trennbarkeit von Mehrkomponentenverträgen

6.2.1 Trennbarkeit von Mehrkomponentenverträgen dem Grunde nach (sachliche Trennung)

Die **sachliche Trennung** der einzelnen Komponenten setzt als erstes Kriterium voraus, dass jede Komponente für den Kunden einen eigenen Wert darstellt. Das bedeutet, dass es dem Kunden möglich sein muss, die einzelnen Komponenten separat und von

¹⁶⁷ Vgl. EITF 00-21, Par. 2.

¹⁶⁸ Vgl. SAB 101, Pkt. 3a, Bill and Hold Arrangements.

¹⁶⁹ Vgl. EITF 00-21, Par. 4a.

¹⁷⁰ Vgl. EITF 00-21, Par. 7. So auch *Lüdenbach / Hoffmann* (2006b), S. 1042.

verschiedenen Lieferanten bzw. Herstellern beziehen und gegebenenfalls weiterveräußern zu können.¹⁷¹

Das Beispiel in Kapitel 4.2.2 zum Abschluss eines Mobilfunkvertrages mit einer Laufzeit von 24 Monaten und der Verrechnung eines einmaligen Freischaltentgeltes bei der Errichtung des Vertrages beschreibt recht deutlich die Problematik der sachlichen Trennbarkeit von mehreren Komponenten.

6.2.2 Trennbarkeit von Mehrkomponentenverträgen der Höhe nach (wertmäßige Trennung)

Zur Ertragsrealisierung von Mehrkomponentenverträgen ist neben der sachlichen Trennbarkeit auch die **wertmäßige Trennbarkeit** der Gesamtvereinbarung notwendig. Dabei müssen die jeweiligen **Marktwerte** („fair values“) der noch ausstehenden Lieferungen und Leistungen verlässlich ermittelbar sein. Die in den Mehrkomponentenverträgen vereinbarten Preise für die einzelnen Komponenten können jedoch nicht ohne weiteres als Marktwerte herangezogen werden. Vielmehr dienen die Preise der bisher durchgeführten separaten Verkäufe aus der Vergangenheit als Basis für die Bemessung der einzelnen Marktwerte. Sollten derartige Preise nicht vorliegen, da beispielsweise die entsprechenden Komponenten bisher noch nicht separat verkauft wurden, ist der Preis maßgeblich, der durch die Unternehmensleitung als Verkaufspreis festgesetzt werden würde. Dazu sind auch Preise von Wettbewerbern zulässig.¹⁷²

Sollte der Vertrag ein **Rückgaberecht** beinhalten, muss sichergestellt sein, dass die Erfüllung der noch ausstehenden Komponenten wahrscheinlich ist. Dazu sind entsprechende Erfahrungen aus der Vergangenheit zu berücksichtigen.¹⁷³

Ist nur eine sachliche, nicht aber eine wertmäßige Trennung in einzelne Komponenten möglich, darf eine separate Bilanzierung der Komponenten gemäß den Vorschriften der

¹⁷¹ Vgl. EITF 00-21, Par. 9a. So auch *Lüdenbach / Hoffmann* (2006b), S. 1043.

¹⁷² Vgl. EITF 00-21, Par. 9b.

¹⁷³ Vgl. EITF 00-21, Par. 9c.

EITF 00-21 für Mehrkomponentenverträge nicht erfolgen. Dann gelten die entsprechenden Vorschriften des SAB 104 bzw. des IAS 18.¹⁷⁴

6.3 Vorschriften zur Ertragsrealisierung bei Mehrkomponentenverträgen

6.3.1 Methoden zur Bewertung von Mehrkomponentenverträgen

Ist es möglich, alle genannten Kriterien zur Ertragsrealisierung von Mehrkomponentenverträgen zu erfüllen, erfolgt die Aufteilung der Vertragssumme der Gesamtvereinbarung auf die einzelnen Komponenten im Verhältnis ihrer Marktwerte („**relative fair value method**“). Falls nur die Marktwerte der noch zu liefernden Komponenten bekannt sind, darf hilfsweise auch die **Residualmethode** herangezogen werden. Dabei werden die Marktwerte der noch zu liefernden Komponenten von der Vertragssumme der Gesamtvereinbarung in Abzug gebracht. Der Differenzbetrag wird den bereits gelieferten Komponenten zugeordnet. Weitere Methoden, wie beispielsweise die umgekehrte Residualmethode, sind nicht zugelassen.¹⁷⁵

Zur Veranschaulichung der Ertragsrealisierungsvorschriften eines Mehrkomponentenvertrages liefert die EITF 00-21 in dessen Anhang A einen Entscheidungsbaum zum Ansatz separater Komponenten einer Gesamtvereinbarung. Darüberhinaus stellt die EITF 00-21 in Anhang B weitere Geschäftsvorfälle exemplarisch dar.

Das nachfolgende Beispiel in Kapitel 6.4 illustriert als Beispiel eines Geschäftsvorfalles des Anhanges B der EITF 00-21 die Lieferung einer Maschine inklusive Installation und Wartung für die kommenden vier Jahre.

¹⁷⁴ Vgl. EITF 00-21, Par. 10.

¹⁷⁵ Vgl. EITF 00-21, Par. 12.

6.3.2 Angabepflichten bei Mehrkomponentenverträgen

Zur Ertragsrealisierung von Mehrkomponentenverträgen sind gemäß Paragraph 18 des EITF 00-21 zumindest folgende Angaben zu machen:¹⁷⁶

- Die angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden einzelner Leistungsverpflichtungen,
- eine Erläuterung der Beschaffenheit der Vereinbarung und
- der Bezug auf die Bildung von Vorsorgen für Stornierung, Kündigung oder Rückerstattung.

6.4 Beispiel zur Ertragsrealisierung bei Mehrkomponentenverträgen

Die EITF 00-21 stellt in dessen Anhang B zehn unterschiedliche Geschäftsvorfälle zur Abbildung von Mehrkomponentenverträgen dar. Das folgende Beispiel illustriert in ähnlicher Weise einen solchen Geschäftsvorfall.¹⁷⁷

Das Unternehmen A liefert im laufenden Geschäftsjahr an seine Kunden B, C und D Maschinen. Vereinbart sind neben der **Lieferung der Maschine** auch dessen **Installation** und die **Wartung für die folgenden vier Jahre**. Die Kosten der Maschine betragen 80.000 Geldeinheiten. Für die Installation fallen 8.000 Geldeinheiten, für die Wartung insgesamt 12.000 Geldeinheiten an Personal- und Materialkosten an.

Bei einem separaten Verkauf der Maschine erzielt A üblicherweise einen Ertrag von 100.000 Geldeinheiten, für die Installation 20.000 Geldeinheiten und für die vierjährige Wartung 30.000 Geldeinheiten.

Das Unternehmen A schließt mit den Kunden B, C und D Verträge über die Komplettpakete (Maschinenlieferung, Installation und Wartung) in Höhe von jeweils 120.000 Geldeinheiten ab. Um dem jeweiligen Kunden den höchstmöglichen Nutzen zu gewährleisten, werden unterschiedlichste Vertrags-

¹⁷⁶ Vgl. EITF 00-21, Par. 18.

¹⁷⁷ Vgl. *Hassler / Kerschbaumer* (2005), Beispiel 2, S. 113 – 114 und S. 116 – 117. So auch *Schreyvogel* (2003), S. 104.

inhalte mit den Kunden B, C und D abgeschlossen. Dabei werden an B 100.000 Geldeinheiten für die Maschine, sowie 15.000 Geldeinheiten für die Installation und 5.000 Geldeinheiten für die Wartung in Rechnung gestellt. Für C werden auf der Rechnung 75.000 Geldeinheiten für die Maschine, sowie 15.000 Geldeinheiten für die Installation und 30.000 Geldeinheiten für die Wartung ausgewiesen. Mit D wird ein all inclusive-Vertrag ohne separaten Rechnungsausweis der einzelnen Komponenten abgeschlossen.

Zusammenfassend stellen sich die Kosten- bzw. Preiskomponenten wie folgt dar:

	Kosten	Ertrag bei separatem Verkauf	Faktura an B	Faktura an C	Faktura an D
Maschine	80.000	100.000	100.000	75.000	
Installation	8.000	20.000	15.000	15.000	
Wartung	12.000	30.000	5.000	30.000	
Summe	100.000	150.000	120.000	120.000	120.000

Aus der Gegenüberstellung ergeben sich unterschiedliche Möglichkeiten der Ertragsrealisierung am Ende der Periode 1 für die erbrachte Maschinenlieferung und die Installation. Auf Basis der Fakturen werden üblicherweise für den Verkauf an B 115.000 Geldeinheiten (100.000 Geldeinheiten für die Maschine und 15.000 Geldeinheiten für die Installation) und für den Verkauf an C 90.000 Geldeinheiten (75.000 Geldeinheiten für die Maschine und 15.000 Geldeinheiten für die Installation) realisiert.

EITF 00-21 unterscheidet jedoch, ob einzelne Elemente einer Vereinbarung als eigenständige Bestandteile („separate units of accounting“) zu behandeln sind. Sind dazu sämtliche Vorschriften zur Ertragsrealisierung von Mehrkomponentenverträgen erfüllt, ergeben sich folgende Lösungsvarianten.

a) **Die Marktwerte sämtlicher Elemente sind bekannt:**

Wie in Kapitel 6.2.2 beschrieben, ist die Vertragssumme der Gesamtvereinbarung auf die einzelnen Komponenten im Verhältnis ihrer Marktwerte aufzuteilen.

	Ertrag bei separatem Verkauf		relative Marktwerte ^{*2}
Maschine	100.000	66,7 % ^{*1}	80.000
Installation	20.000	13,3 % ^{*1}	16.000
Wartung (4 Jahre)	30.000	20,0 % ^{*1}	24.000
Summe	150.000		120.000

*1 ergibt sich aus dem Anteil der einzelnen Komponenten zur Gesamtsumme; Beispiel Maschine: 100.000/150.000

*2 ergibt sich aus dem Prozentsatz der einzelnen Komponenten zur Gesamtsumme und der Vertragssumme von 120.000 Geldeinheiten; Beispiel Maschine: 120.000 * 66,7 %.

Am Ende der Periode 1 ist ein Ertrag in Höhe von 96.000 Geldeinheiten (Maschine und Installation) zu realisieren. Die Ertragsrealisierung der Wartung erfolgt zeitanteilig über die Laufzeit der Leistungserbringung. Das bedeutet einen jährlichen Ertrag in Höhe von 6.000 Geldeinheiten für die Dauer von 4 Jahren.

b) **Die Marktwerte der gelieferten Elemente sind nicht zur Gänze bekannt:**

Wie in Kapitel 6.2.2 beschrieben, werden die Marktwerte der noch zu liefernden Komponenten entsprechend der Residualmethode von der Vertragssumme der Gesamtvereinbarung in Abzug gebracht. Dabei wird der Differenzbetrag den bereits gelieferten Komponenten zugeordnet.

Vom Gesamtertrag in Höhe von 120.000 Geldeinheiten muss der Marktwert der Wartung (30.000 Geldeinheiten) abgezogen werden. Am Ende der Periode 1 ist ein Ertrag in Höhe von 90.000 Geldeinheiten zu realisieren.

- c) **Die Marktwerte der noch nicht gelieferten Elemente sind nicht bekannt:**

Der gesamte Vertrag ist als eine Einheit zu betrachten. Sofern die Wartung eine wesentliche ausstehende Leistungsverpflichtung darstellt, darf gemäß dem SAB 104 in Periode 1 kein Ertrag realisiert werden. Die Ertragsrealisierung darf erst mit Abschluss aller wesentlichen Leistungskomponenten erfolgen.

7 Das Projekt des FASB und des IASB zur Neuausrichtung der Ertragsrealisierung: Darstellung des derzeitigen Diskussionsstandes und kritische Würdigung

7.1 Ausgangssituation zum Projekt des FASB und des IASB

Bereits im März 2002 veröffentlichte das FASB den Vorschlag, ein Projekt zur **Überarbeitung bzw. Neuausrichtung der Ertragsrealisierung** ins Leben zu rufen. Im September 2002 haben das FASB und das IASB in einer gemeinsamen Sitzung vereinbart, Standards von höchster Qualität zu entwickeln, welche für nationale als auch internationale Finanzberichterstattungen verwendet werden können.¹⁷⁸

Die Größe und Wichtigkeit der Umsatzerlöse als Einzelposten in der Gewinn- und Verlustrechnung führte in den vergangenen Jahren dazu, dass in der US-amerikanischen Rechnungslegung mehr als 200 Richtlinien bzw. Standards für die verschiedensten Branchen zum Thema der Ertragsrealisierung veröffentlicht wurden. Um dem entgegenzusteuern, versuchte das SEC durch die Herausgabe des SAB 104 eine für die Ertragsrealisierung branchenübergreifende Interpretation zur Erläuterung von Einzelfällen zu schaffen. Trotzdem ist es damit nicht gelungen, Unterschiede in den einzelnen Richtlinien bzw. Standards vollständig zu beseitigen.¹⁷⁹

Demgegenüber hat das IASB die Ertragsrealisierungsvorschriften gemäß IAS 18 und IAS 11 seit deren Veröffentlichungen Mitte der 90er Jahre im Wesentlichen unverändert belassen. Regelungslücken in den IFRS zum Thema der Ertragsrealisierung aus Mehrkomponentenverträgen oder mögliche Inkonsistenzen zwischen dem Rahmenkonzept und den einzelnen IFRS können als Beispiele für die Problematik der für die Ertragsrealisierung gültigen IFRS genannt werden.¹⁸⁰

¹⁷⁸ Vgl. FASB (2002b) S. 1. So auch IASB (2006a), S. 1.

¹⁷⁹ Vgl. IASB (2002), S. 1.

¹⁸⁰ Vgl. *Wüstemann / Kierzek* (2006), S. 251. So auch *Dobler* (2006), S. 161.

Auftretende Regelungslücken in den IFRS wurden in der Vergangenheit mit Hilfe des IAS 8.12 durch vergleichbare Regelungen in den US-GAAP gelöst.¹⁸¹

Ein weiterer vom IASB aufgezeigter Punkt zeigt sich in dessen Rahmenkonzept, indem bei der Ertragsrealisierung von der Wahrscheinlichkeit des Zuflusses künftigen wirtschaftlichen Nutzens und der zuverlässigen Bestimmbarkeit der Ertragshöhe auszugehen ist.¹⁸²

Zu einer inkonsistenten Auslegung führt dieser Punkt aus dem Rahmenkonzept dann, wenn die Ertragsrealisierung beim Verkauf von Gütern mit dem Übergang der maßgeblichen Eigentumsrisiken und –chancen, bei Fertigungsaufträgen mit dem Fertigstellungsgrad und bei Dividendenzahlungen mit Entstehung des Rechtsanspruches erfolgt.¹⁸³

Aufgrund der Komplexität dieses Themas ist es dem FASB und dem IASB bisher jedoch nicht gelungen, den in den Jahren 2002 bis 2005 vorgegebenen Zeitplan bis zur Veröffentlichung eines gemeinsamen Diskussionspapiers einzuhalten.¹⁸⁴

Im Februar 2006 wurde nach diversen Verzögerungen ein sogenanntes „memorandum of understanding“ veröffentlicht, in dem die weitere Vorgehensweise bis zur Herausgabe eines neuen Standards zur Ertragsrealisierung im Jahr 2008 dargestellt worden ist. Der derzeitige Status sieht eine **Veröffentlichung eines gemeinsamen Diskussionspapiers bis zum Ende des dritten Quartales 2008** vor.¹⁸⁵

Als Grundlage zu diesem Diskussionspapier wurden im Oktober 2007 zwei unterschiedliche Bewertungsmodelle herausgearbeitet. Das sind zum einen das „**measurement**“-Modell und zum anderen das „**allocation**“-Modell. Die beiden Modelle haben die bis zur Sitzung des FASB und des IASB im Oktober 2007 seit Jahren vorgeschlagenen Modellbezeichnungen „fair value“-Modell und „customer consideration“-Modell abgelöst. Dabei gilt das „measurement“-Modell als Nachfolge-

¹⁸¹ Vgl. *Wüstemann / Kierzek* (2005a), S. 429.

¹⁸² Vgl. IASB Framework, Par. 83.

¹⁸³ Vgl. IAS 18.14, 11.22 und 18.30c.

¹⁸⁴ Vgl. IASB and FASB (Okt. 2007a), S. 1.

¹⁸⁵ Vgl. FASB (23.06.2008), Revenue Recognition, in: http://www.fasb.org/project/revenue_recognition.shtml.

modell für das „fair value“-Modell und das „allocation“-Modell als solches für das „customer consideration“-Modell.¹⁸⁶

Im nachfolgenden Kapitel 7.2 werden die beiden verbindlich vorgeschlagenen Modelle mit einem entsprechenden Vergleich zu den bisherigen Ertragsrealisierungsvorschriften beschrieben und kritisch gewürdigt.

7.2 Die geplante Neuausrichtung der Ertragsrealisierung

7.2.1 Der derzeitige Diskussionsstand zum Projekt des FASB und des IASB

Die Bilanzierung gemäß den IFRS verfolgt in ihren bis dato gültigen Rechnungslegungsvorschriften die **dynamische Leitidee** zur Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens. Dabei orientieren sich die IFRS in dessen Rahmenkonzept und Standards nach dem grundlegenden Prinzip der Periodenabgrenzung.¹⁸⁷

Das FASB und das IASB haben in der Neuausrichtung des Ertragsrealisierungskonzeptes vereinbart, anstatt der dynamischen Leitidee sich hinkünftig an der statischen Bilanztheorie, dem „**asset and liabilities**“-Ansatz, zu orientieren.¹⁸⁸

Dazu haben die beiden Boards seit Beginn der Überlegungen zur Neuausrichtung der Ertragsrealisierungsvorschriften die zentrale Frage aufgeworfen, welche Auswirkungen der **Abschluss eines gewinnbringenden Vertrages** auf das Nettovermögen eines Unternehmens hat. Dabei würde der Kapitalmarkt einem Unternehmen, welches beispielsweise einen umfangreichen Auftragseingang zu einem neu abgeschlossenen Liefervertrag gemeldet hat, zukünftig eine andere Aufmerksamkeit widmen als einem anderen vergleichbaren Unternehmen ohne einen solchen Auftragseingang. In beiden Fällen wird jedoch in der bisherigen Rechnungslegung eine solche **Verbesserung nicht ergebniswirksam** abgebildet, obwohl beispielsweise die unternehmerische Tätigkeit

¹⁸⁶ Vgl. IASB and FASB (Okt. 2007b), Par. 1 – 2. So auch IASB (2002).

¹⁸⁷ Vgl. IASB Framework, Par. 22. So auch *Wüstemann / Kierzek* (2006), S. 252.

¹⁸⁸ Vgl. *Wüstemann / Kierzek* (2006), S. 253.

bis zur Bekanntgabe eines erfolgreichen Auftragseinganges in manchen Branchen einen wesentlichen Bestandteil der Verkaufsaktivitäten darstellt.¹⁸⁹

Ein weiteres zu berücksichtigendes Ziel dieses Projektes ist es, dem Jahresabschlussadressaten detaillierte Informationen über die Unternehmenstätigkeit im Bereich der Ertragsrealisierung zu vermitteln.¹⁹⁰

Aus all den angeführten Zielen sind aus den gemeinsamen Diskussionen des FASB und des IASB die zwei nachfolgend dargestellten und kritisch gewürdigten Modelle hervorgegangen.

7.2.2 Ertragsrealisierung nach dem neuen „measurement“-Modell und kritische Würdigung

Die vom FASB und IASB gemeinsam im Oktober 2007 herausgegebene Information zu diesem Modell beschreibt folgendes: „... *revenue arises from recognising and explicitly measuring increases in specified assets and decreases in specified liabilities ...*, ... *the amount of revenue to be recognised is determined by considering how much assets and liabilities change in a period. The specified assets and liabilities in this model are those that arise directly from enforceable contracts with customers.*“¹⁹¹

Die Ertragsrealisierung wird dabei durch die Erhöhung der vertraglichen Vermögenswerte oder der Senkung der vertraglichen Verbindlichkeiten definiert und **auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen aufgeteilt**. Zu den vertraglichen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten sind sämtliche Verpflichtungen aus dem Vertrag hinzuzuzählen. Mit eingeschlossen sind auch Garantien und Rückgaberechte. Die **Bemessung** der einzelnen Leistungsverpflichtungen **erfolgt zum aktuellen Ausstiegspreis** („**exit price**“). Das entspricht dem Betrag, den das Unternehmen einem anderen Unternehmen für die rechtliche Ablösung der Leistungsverpflichtung bezahlen müsste.¹⁹²

¹⁸⁹ Vgl. Kühne (2006), S. 1395 – 1396.

¹⁹⁰ Vgl. Wüstemann / Kierzek (2006), S. 254.

¹⁹¹ IASB and FASB (Okt. 2007c), Par. 1 – 2.

¹⁹² Vgl. IASB and FASB (Okt. 2007b), Par. 21. So auch IASB and FASB (Okt. 2007e), S. 2.

Nach Ermittlung der Ausstiegspreise der einzelnen Leistungskomponenten sind diese zu addieren, um den Gesamtwert der Leistungsverpflichtung zu erhalten. Als Differenz zwischen der Summe aller einzelnen Ausstiegspreise (Gesamtwert der Leistungsverpflichtung) und dem vertraglich festgelegten Preis wird den **Verkaufsbemühungen** bei Abschluss des jeweiligen Vertrages zugeordnet. Damit ist bereits bei Vertragsabschluss, jedoch **vor Lieferung oder jeglicher Leistungserbringung eine Ertragsrealisierung möglich**. Der Grund dieser Regelung liegt darin, dass bei sofortiger Übertragung des Vertrages an ein anderes Unternehmen sich dieser nicht mehr um die Verkaufsbemühungen kümmern muss, sondern nur noch den Vertrag zu erfüllen hat.¹⁹³

An jedem Bilanzstichtag sind die vertraglichen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit den aktuell gültigen Ausstiegspreisen **neu zu bemessen**.¹⁹⁴

Probleme entstehen bei diesem Modell bei der Ermittlung der Ausstiegspreise durch die entpflichtende Übertragung der Verpflichtungen an ein anderes Unternehmen. Es kann unter Umständen vorkommen, dass einzelne Unternehmen existieren, welche die zu übertragende Verpflichtung erfüllen können. Prinzipiell ist jedoch in der Praxis davon auszugehen, dass dies eher nur in Ausnahmefällen vorkommt. Vielmehr wird es dazu kommen, dass andere Unternehmen durch den hohen Spezifizierungsgrad diese **Leistung gar nicht erfüllen können** oder aber der Kunde der **Übertragung der Leistung** an ein anderes Unternehmen **nicht zustimmt**.

Darüber hinaus existieren in vielen Fällen keine aktuellen Ausstiegspreise, was dazu führt, dass diese Preise überwiegend **mittels Bewertungsmodellen** ermittelt werden müssen. Aufgrund von fehlenden Erfahrungswerten aus der Vergangenheit wird es einerseits zu Schwierigkeiten bei der Wertermittlung kommen und andererseits werden dem Unternehmen **erhebliche Ermessensspielräume** eingeräumt.

Daher ist zu erwarten, dass die beiden Boards nach Veröffentlichung des Diskussionspapiers im dritten Quartal 2008 mit zahlreichen und teilweise sehr unter-

¹⁹³ Vgl. IASB and FASB (Okt. 2007c), Par. 31 – 35.

¹⁹⁴ Vgl. IASB and FASB (Okt. 2007c), Par. 41.

schiedlichen Diskussionsbeiträgen konfrontiert werden, dessen Ausgang heute noch nicht absehbar ist.¹⁹⁵

Zur Veranschaulichung des derzeit diskutierten „measurement“-Modelles wird auf das Beispiel in Kapitel 7.3 verwiesen.

7.2.3 Ertragsrealisierung nach dem neuen „allocation“-Modell und kritische Würdigung

Wie auch beim „measurement“-Modell erfolgt beim „allocation“-Modell die Ertragsrealisierung durch die Erhöhung der vertraglichen Vermögenswerte oder der Senkung der vertraglichen Verbindlichkeiten, welche auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen aufzuteilen sind. Jedoch erfolgt die Segmentierung nicht wie im „measurement“-Modell gemäß der Sichtweise des Unternehmens, sondern entsprechend der **Sichtweise des Kunden**. Die **Bemessung erfolgt zu dem Betrag, der vom durchschnittlichen Kunden zugesichert worden ist (Kundengegenwertsbetrag)**. Dieser Betrag ist auf die einzelnen vertraglich identifizierten Leistungsverpflichtungen auf Basis des Verkaufspreises der Lieferung bzw. Leistung zu verteilen. Die Summe der vertraglichen Leistungsverpflichtungen muss dabei immer dem Wert entsprechen, der vom durchschnittlichen Kunden zu Vertragsbeginn zugesichert worden ist.¹⁹⁶

Voraussetzung dafür ist, dass die entsprechenden Leistungen auch separat am Markt nachgefragt bzw. vom Kunden weiterveräußert werden können.¹⁹⁷

Dazu sind in einem ersten Schritt die **Marktpreise der einzelnen Leistungsverpflichtungen** zu ermitteln. Um diese feststellen zu können, ist ein **aktiver Markt** notwendig, zu dem die Leistung von diversen Unternehmen aktiv angeboten und nachgefragt wird. Dabei entspricht der Marktpreis dem Preis, den Kunden durchschnittlich dem Unternehmen für die Erfüllung der jeweiligen Leistungsverpflichtung bezahlen. Sollte das Unternehmen selbst nicht auf einem aktiven Markt diese Leistung handeln, wird der zwischen Konkurrenzunternehmen und deren Kunden in einem

¹⁹⁵ Vgl. FASB (23.06.2008), Revenue Recognition, in: http://www.fasb.org/project/revenue_recognition.shtml.

¹⁹⁶ Vgl. IASB and FASB (Okt. 2007d), Par. 3.

¹⁹⁷ Vgl. IASB and FASB (Okt. 2007d), Par. 11 – 17. So auch *Wüstemann / Kierzek* (2006), S. 259.

aktiven Markt durchschnittlich vereinbarte Preis als Basis herangezogen. Sollte auch ein solcher Maßstab nicht vorhanden sein, wird auf den zwischen irgendeinem Unternehmen und dessen Kunden in einem inaktiven Markt durchschnittlich vereinbarte Preis zurückgegriffen. Als letzte mögliche Alternative wird das Unternehmen den Preis auf der Grundlage der durchschnittlichen Erfüllungskosten zuzüglich einer üblicherweise zwischen Unternehmen vereinbarten Gewinnmarge bestimmen.¹⁹⁸

In einem zweiten Schritt ist der **Unterschiedsbetrag** aus der Summe der Marktpreise der einzelnen Leistungsverpflichtungen und dem vertraglich festgelegten Preis entsprechend der relativen Marktpreise der einzelnen Leistungsverpflichtungen zu verteilen.

Da **Gewährleistungen** und **Rückgaberechte** ebenfalls zu dem für den Kunden nutzenstiftenden Vertragsbestandteil zählen, sind sich das FASB und das IASB in der bisherigen Diskussion noch nicht darüber einig geworden, ob diese Leistungen zum Marktpreis oder in Einklang mit IAS 37 Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen zum beizuliegenden Zeitwert zu erfassen sind. Weiters sind sich die beiden Boards ebenfalls noch nicht darüber einig, ob diese Leistungen von der Verteilung des Unterschiedsbetrages ausgenommen werden sollen.¹⁹⁹

Die einzelnen Leistungsverpflichtungen und der dem Kunden nutzenstiftende Betrag sind im Gegensatz zum „measurement“-Modell **nur einmalig zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zu bemessen**. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn der Vertrag zweifelhaft wird.²⁰⁰

Bei Vertragsabschluss und damit vor Lieferung und Leistung **sind keine Erträge realisierbar**. Zu diesem Zeitpunkt wird der Vertrag als Ganzes zum Wert Null bemessen, da die Rechte und Verpflichtungen dem Betrag, der vom durchschnittlichen Kunden zugesichert worden ist, entsprechen.²⁰¹

¹⁹⁸ Vgl. IASB and FASB (Okt. 2007d), Par. 31. So auch *Wüstemann / Kierzek* (2005b), S. 2800.

¹⁹⁹ Vgl. IASB and FASB (Okt. 2007d), Par. 37 – 38. So auch *Wüstemann / Kierzek* (2006), S. 260 – 261.

²⁰⁰ Vgl. IASB and FASB (Okt. 2007d), Par. 34.

²⁰¹ Vgl. IASB and FASB (Okt. 2007d), Par. 39 – 40.

Probleme können in diesem Modell dadurch entstehen, dass die fast schon erzwungene Aufteilung auf einzelne Leistungsverpflichtungen für Leistungen, welche in den meisten Fällen **nicht einzeln veräußerbar** sind, wie beispielsweise die Gewährleistung, sich als schwierig herausstellen könnte.

Kritisch gesehen werden müssen in diesem Modell auch die Schwierigkeiten zur Feststellung der Einzelmarktpreise der einzelnen Leistungsverpflichtungen. Bewertungsmodelle werden auch in diesem Modell zur Anwendung kommen müssen, wobei den Unternehmen ebenfalls **erhebliche Ermessensspielräume** eingeräumt werden.

Auch zu diesem Modell der Ertragsrealisierung ist zu erwarten, dass die beiden Boards nach Veröffentlichung des Diskussionspapiers im dritten Quartal 2008 mit zahlreichen und teilweise sehr unterschiedlichen Diskussionsbeiträgen konfrontiert werden, dessen Ausgang heute noch nicht absehbar ist.²⁰²

Zur Veranschaulichung des derzeit diskutierten „allocation“-Modelles wird auf das nachfolgende Beispiel in Kapitel 7.2.4 verwiesen.

7.3 Beispiel zur Ertragsrealisierung nach dem „measurement“- und dem „allocation“-Modell

7.3.1 Sachverhalt und Annahmen zum „measurement“- und zum „allocation“-Modell

Das folgende Beispiel wurde den „Observer Notes“ des FASB und des IASB vom Oktober 2007 entnommen. Es behandelt den Verkauf von TV-Geräten mit einer über den gesetzlichen Rahmen hinausgehenden erweiterten Garantielaufzeit.²⁰³

Am 31. Dezember 2007 kauften 20 Kunden dasselbe TV-Gerät von einem Elektronikunternehmen zum Pauschalpreis von je 2.300 Geldeinheiten. Darin

²⁰² Vgl. FASB (23.06.2008), Revenue Recognition, in: http://www.fasb.org/project/revenue_recognition.shtml.

²⁰³ Vgl. IASB and FASB (Okt. 2007f), Par. 1, Pkt. 1.

inkludiert sind eine gesetzliche Garantiezeit von einem Jahr und eine darüber hinausgehende erweiterte Garantielaufzeit von zwei Jahren.

Die Verkaufspreise der einzelnen Leistungskomponenten liegen für das TV-Gerät bei 2.000 Geldeinheiten, inkl. der gesetzlichen Garantiezeit von einem Jahr, und für die erweiterte Garantiezeit von zwei Jahren bei 400 Geldeinheiten.

Sollten Garantieleistungen notwendig werden, erfüllt das Unternehmen die entsprechenden Reparaturen selbst. Erfahrungswerte des Unternehmens belegen, dass für 20 % aller verkauften TV-Geräte Garantieleistungen notwendig werden. Diese verteilen sich auf die gesamte Garantielaufzeit von drei Jahren. In diesem Fall entspricht das einer Zahl von vier TV-Geräten, wovon einer im ersten Garantiejahr, einer im zweiten Garantiejahr und zwei im dritten Garantiejahr zu reparieren sind. Die gesamten Kosten für die Reparatur belaufen sich auf 400 Geldeinheiten pro TV-Gerät. Sämtliche Reparaturen werden sofort nach bekannt werden durchgeführt.

Der Buchwert jedes einzelnen TV-Gerätes im Vorratsvermögen beträgt 1.600 Geldeinheiten.

In der Darstellung dieses Beispiels wird angenommen, dass der Kunde kein Recht auf Rückgabe des TV-Gerätes hat und die erweiterte Garantielaufzeit unkündbar ist.

7.3.2 Lösung nach dem „measurement“-Modell

Bilanzierung zum 31. Dezember 2007:

Das Unternehmen führt diverse Verkaufsaktivitäten vor Abschluss der 20 Kaufverträge durch. Die Kunden bezahlen mit dem Kaufvertrag den gesamten Pauschalbetrag von 2.300 Geldeinheiten, womit für das Unternehmen vertragliche Rechte entstehen. Zum selben Zeitpunkt erfüllt das Unternehmen einen Teil seiner vertraglichen Verpflichtungen durch die Lieferung der TV-Geräte an die Kunden. Darüber hinaus hat das Unter-

nehmen noch vertragliche Verpflichtungen für die kommenden drei Jahre aus dem Titel der Gewährleistung zu tragen.

Die vertragliche Verpflichtung wird mit dem Betrag bemessen, den ein Marktteilnehmer bereit ist zu bezahlen, um alle verbleibenden vertraglichen Verpflichtungen anzunehmen. Das entspricht dem Betrag, den das Unternehmen einem anderen Unternehmen für die rechtliche Ablösung der Leistungsverpflichtung bezahlen müsste.²⁰⁴

In diesem Beispiel geht man davon aus, dass Versicherungsunternehmen die jeweiligen Gewährleistungen für 120 Geldeinheiten pro Vertrag übernehmen würden. In diesem Beispiel würde der Ausstiegspreis 2.400 Geldeinheiten betragen (120 Geldeinheiten x 20 Verträge).

Damit ergibt sich eine Ertragsrealisierung von 43.600 Geldeinheiten. Dies ergibt sich durch die Kundenzahlungen in Höhe von 46.000 Geldeinheiten (2.300 Geldeinheiten als Pauschale pro TV-Gerät x 20 Verträge) abzüglich des Ausstiegspreises von 2.400 Geldeinheiten für die verbleibenden vertraglichen Verpflichtungen.

Gleichzeitig mit der Lieferung der TV-Geräte ist der Vorratsbestand um 32.000 Geldeinheiten zu vermindern und gegen den Materialaufwand zu buchen (1.600 Geldeinheiten Buchwert im Vorratsvermögen x 20 Verträge).

Als Ergebnis wird ein Gewinn in Höhe von 11.600 Geldeinheiten (43.600 Geldeinheiten abzüglich 32.000 Geldeinheiten) in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen.

Bilanzierung zum 31. Dezember 2008:

Während dieser Periode wird laut Angabe ein Gewährleistungsfall eintreten. Dieser verursacht Kosten in Höhe von 400 Geldeinheiten, welcher aufwandswirksam zu verbuchen ist.

²⁰⁴ Vgl. IASB and FASB (Okt. 2007b), Par. 21.

Um die entsprechenden Umsatzerlöse dieser Periode feststellen zu können, müssen die vertraglichen Verbindlichkeiten zum aktuellen Ausstiegspreis bemessen werden. Da Versicherungsunternehmen nur Preise für Gewährleistungen von neu verkauften TV-Geräten anbieten und die in diesem Beispiel verkauften Geräte bereits ein Jahr alt sind, existiert kein aktueller Marktpreis.

In diesem Beispiel wird daher vereinfacht angenommen, dass sich die unternehmenseigenen Erfahrungswerte (Gewährleistungskosten und Gewinnmargen) nicht von denen anderer Konkurrenzunternehmen unterscheiden. Daher geht das Unternehmen davon aus, dass es in 15 % aller verkauften Geräte in den beiden folgenden Gewährleistungsperioden zu Beschwerden kommen wird. Die daraus resultierenden Kosten pro Vertrag liegen aufgrund der Erfahrungswerte bei 60 Geldeinheiten (400 Geldeinheiten an Kosten pro Gewährleistungsfall x 15 %). Es wird hier einfach angenommen, dass die Gewinnmarge pro Vertrag für getätigte Gewährleistungstätigkeiten bei 35 Geldeinheiten liegt. Somit beträgt die aktuelle vertragliche Verbindlichkeit 1.900 Geldeinheiten (60 + 35 Geldeinheiten x 20 Verträge).

Die Verringerung der vertraglichen Verbindlichkeit von 2.400 Geldeinheiten auf 1.900 Geldeinheiten wird als Ertrag in Höhe von 500 Geldeinheiten realisiert.

Die beiden folgenden Jahre 2009 und 2010 sind sinngemäß anzuwenden.

Da das Unternehmen am Ende des Jahres 2010 sämtliche vertraglichen Verpflichtungen erfüllt hat, sind zum Abschluss die verbleibenden vertraglichen Verbindlichkeiten gegen die Umsatzerlöse vollständig aufzulösen.

7.3.3 Lösung nach dem „allocation“-Modell

Da die Summe der vertraglichen Leistungsverpflichtungen unter dem „allocation“-Modell immer dem Wert entsprechen, der vom durchschnittlichen Kunden zu Vertragsbeginn zugesichert worden ist, ist es nicht

möglich, vertragliche Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten bereits beim Abschluss des Vertrages zu bilanzieren.²⁰⁵

Das TV-Gerät und die Gewährleistungen repräsentieren potentielle Leistungsverpflichtungen und sind darüber hinaus zu unterschiedlichen Zeitpunkten zu erfüllen. Daher werden die beiden Leistungsverpflichtungen getrennt voneinander als separate Leistungsverpflichtungen behandelt.

Weiters darf nach dem „allocation“-Modell für die gesetzliche Gewährleistungsperiode von einem Jahr keine Ertragsrealisierung erfolgen, da diese nicht zwischen dem Unternehmen und dem Käufer verhandelbar ist. Stattdessen sind die entsprechenden Gewährleistungen nach den Regelungen des IAS 37 zu bilanzieren.

Der gesamte Kundengegenwertsbetrag, das ist der Betrag, der vom durchschnittlichen Kunden zugesichert worden ist, wird für die separaten Leistungsverpflichtungen aufgrund von beobachtbaren Preisen zu Beginn des Vertrages bemessen. Sollte ein solcher Preis nicht beobachtbar sein, müssen diese geschätzt werden. Limitiert sind die beobachtbaren Preise mit dem Kundengegenwertsbetrag.

Der beobachtbare Preis in diesem Beispiel liegt für das TV-Gerät bei 2.000 Geldeinheiten und für die gesamte Gewährleistungsperiode bei 400 Geldeinheiten. Da dem Kunden ein Rabatt in Höhe von 100 Geldeinheiten (2.000 + 400 = 2.400 Geldeinheiten abzüglich Pauschalpreis von 2.300 Geldeinheiten) gewährt worden ist, ist dieser Rabatt auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen entsprechend dem gewichteten durchschnittlichen Rabatt aufzuteilen.

	Einzelverkaufspreis	gewichteter durchschnittlicher Rabatt	zugeordneter Betrag
TV-Gerät	2.000	-83	1.917
Gewährleistung	400	-17	383
	2.400	-100	2.300

²⁰⁵ Vgl. IASB and FASB (Okt. 2007d), Par. 3 und 39 – 40.

Der gewichtete durchschnittliche Rabatt errechnet sich beispielsweise beim TV-Gerät durch die in Verhältnis zu setzenden Einzelverkaufspreise zur Gesamtsumme (2.000 dividiert durch 2.400 Geldeinheiten). Dies ergibt einen Prozentsatz von 83,3 %, welcher mit dem Rabatt in Höhe von 100 Geldeinheiten zu multiplizieren ist ($100 \times 83,3 \% = 83$ Geldeinheiten).

Die Ertragsrealisierung erfolgt für die einzelnen Leistungskomponenten im Zeitpunkt der Erfüllung der jeweiligen Verpflichtung. Das TV-Gerät ist in diesem Fall nach Lieferung der Ware und dem damit verbundenen Übergang der Eigentumsrechte als Ertrag zu realisieren.

Bilanzierung zum 31. Dezember 2007:

Bei Vertragsabschluss wird der von den Kunden erhaltene Betrag von 46.000 Geldeinheiten (2.300 Geldeinheiten x 20 Verträge) wie folgt auf die einzelnen vertraglichen Verbindlichkeiten aufgeteilt. 38.340 Geldeinheiten (1.917 Geldeinheiten als zugeordneter Betrag für das TV-Gerät x 20 Verträge) werden als Leistungsverpflichtung der Lieferung der TV-Geräte und 7.660 Geldeinheiten (383 Geldeinheiten x 20 Verträge) als Leistungsverpflichtung der gesamten Gewährleistung dargestellt.

Da mit 31. Dezember 2007 die Lieferung der TV-Geräte mit dem Übergang der Eigentumsrechte erfolgt ist, ergibt sich eine Ertragsrealisierung in Höhe von 38.340 Geldeinheiten.

Gleichzeitig ist der Vorratsbestand um 32.000 Geldeinheiten zu vermindern und gegen den Materialaufwand zu buchen (1.600 Geldeinheiten Buchwert im Vorratsvermögen x 20 Verträge).

Weiters wird für die gesetzliche Gewährleistungsperiode von einem Jahr eine Gewährleistungsrückstellung in Höhe von 400 Geldeinheiten gemäß IAS 37 dotiert. Dies ergibt sich aus den Erfahrungswerten, die besagen, dass in dieser Periode ein Gewährleistungsfall auftreten wird und Kosten in Höhe von 400 Geldeinheiten verursacht werden.

Bilanzierung zum 31. Dezember 2008:

Da in dieser Periode ein Gewährleistungsfall aufgetreten ist, der Kosten von 400 Geldeinheiten verursacht hat, wird als einziger Sachverhalt in dieser Periode ein Verbrauch der Gewährleistungsrückstellung in Höhe von 400 Geldeinheiten verbucht.

Bilanzierung zum 31. Dezember 2009 und 2010:

In diesen beiden Perioden werden Kosten für jeweils zwei Gewährleistungsfälle in Höhe von je 800 Geldeinheiten verursacht. Da in diesen beiden Jahren die Gewährleistung als separate Leistungsverpflichtung in der vollen Höhe von 7.660 Geldeinheiten erfüllt wird, ist diese als Ertrag zu realisieren. Dabei ist der Betrag entsprechend der ursprünglich vorgesehenen Erfahrungswerte von einem Gewährleistungsfall im zweiten Jahr und zwei Gewährleistungsfällen im dritten Jahre aufzuteilen. Damit ergibt sich für das Jahr 2009 eine Ertragsrealisierung von 2.553 Geldeinheiten ($7.660 \text{ Geldeinheiten} \times 1/3$) und für das Jahr 2010 eine Ertragsrealisierung von 5.107 Geldeinheiten ($7.660 \text{ Geldeinheiten} \times 2/3$).

7.3.4 Zusammenfassung des Beispiels zur Ertragsrealisierung nach dem „measurement“- und dem „allocation“-Modell

In der Betrachtung der beiden Modelle ergeben sich Unterschiede in den einzelnen Perioden der Jahre 2007 bis 2010. Der wesentlichste Unterschied zeigt sich dabei zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Jahr 2007. Hier werden nach dem „measurement“-Modell wesentlich höhere Erträge realisiert als nach dem „allocation“-Modell, da beim „measurement“-Modell Erträge für die Verkaufsbemühungen als auch für die Lieferung der TV-Geräte, jedoch beim „allocation“-Modell nur Erträge für die Lieferung der TV-Geräte realisiert werden. Der daraus resultierende Unterschied in der Ertragsrealisierung des ersten Jahres wird beim „allocation“-Modell in den Jahren 2009 und 2010 im Wesentlichen wieder aufgeholt.

8 Zusammenfassung

Die überragende Bedeutung der Ertragsrealisierung wird nicht nur dadurch aufgezeigt, dass die Umsatzerlöse als Kennzahl aus Sicht des internen und externen Rechnungswesens sehr wichtig erscheinen, sondern auch dadurch gekennzeichnet, dass zur Ertragsrealisierung eine Vielzahl von Richtlinien in den US-GAAP vorhanden sind.

Die Kehrseite dazu zeigt sich in den Rechnungslegungsvorschriften der IFRS, indem seit der Veröffentlichung der Vorschriften zur Ertragsrealisierung im IAS 11 und IAS 18 keine wesentliche Weiterentwicklung dieser Standards stattgefunden hat. Aus diesem Grund bieten seither die IFRS aus Mangel des Detaillierungsgrades zu den verschiedensten Geschäftsvorfälle und Sachverhalte die nicht gerade befriedigende Möglichkeit an, falls keine bzw. keine klaren Regeln zur Ertragsrealisierung für gewisse Geschäftssituationen vorhanden sind, entsprechend den Vorschriften des IAS 8 darüber entscheiden zu dürfen, welche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzuwenden sind. Ist kein Widerspruch mit dem IFRS-Rahmenkonzept bzw. den jeweiligen Standards zu erkennen, sind für die jeweilige Geschäftssituation die entsprechenden Regeln der US-GAAP anzuwenden.²⁰⁶

Aufgrund der bereits in der Einleitung dieser Arbeit beschriebenen Tatsache, dass den beiden Rechnungslegungssystemen (IFRS und US-GAAP) in der europäischen Union eine große Bedeutung zugemessen wird, ist es daher überaus wichtig, dass das FASB und das IASB im Zuge des im Jahr 2002 gestarteten Konvergenzprojektes gemeinsam an einer Verbesserung und Weiterentwicklung der bestehenden Ertragsrealisierungsvorschriften arbeiten.²⁰⁷

Ein Beitrag zur Verbesserung der Standards soll durch die Bereinigung von vorhandenen Bilanzierungswahlrechten und Widersprüchen in der Bilanzierung von diversen Sachverhalten zwischen den einzelnen Standards und dem Rahmenkonzept erfolgen. Den beiden Boards ist es jedoch bis heute nicht gelungen, den im Jahr 2002

²⁰⁶ Vgl. IAS 11.46 und IAS 18.37. So auch IAS 8.11.

²⁰⁷ Vgl. IASB (2002), S. 1. So auch KPMG (2004a), S. 2.

gestarteten Prozess zur Überarbeitung und Weiterentwicklung der Ertragsrealisierungsvorschriften eine entscheidende Richtung zu geben.

Das genannte Konvergenzprojekt befasst sich im Wesentlichen mit zwei Schwerpunkten. Einerseits sollen wie in den US-GAAP direkt in den IFRS alle wesentlichen Geschäftsvorfälle zur Ertragsrealisierung klar und eindeutig abgebildet werden. Damit sollte zukünftig ein ständiger Verweis auf die umfangreichen Regelungen der US-GAAP über den IAS 8 verzichtet werden. Auf der anderen Seite findet im Rahmen des Projektes des FASB und des IASB eine starke Fokussierung auf eine Neuausrichtung der Ertragsrealisierung statt, indem die Werte der einzelnen Leistungsverpflichtungen in den Vordergrund der Bewertung treten, welche eine Vorverlagerung der Ertragsrealisierung auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ermöglichen könnte.

Dabei stellt gerade dieser zweite Schwerpunkt das FASB und das IASB vor eine neue Herausforderung. Demnach wäre den Verkaufsbemühungen bei Abschluss des jeweiligen Vertrages ein gewisser Wert zuzuordnen, womit bereits bei Vertragsabschluss, jedoch vor Lieferung oder jeglicher Leistungserbringung eine Ertragsrealisierung möglich wird.²⁰⁸

Die Schwierigkeit dieser Herausforderung wird durch die laufende Verschiebung des Zeitplanes bis zur Veröffentlichung eines Diskussionspapiers bestätigt. Den beiden Boards ist es erst nach rd. fünf Jahren gelungen, sich auf zwei Bewertungsmethoden zu einigen.²⁰⁹ Die Fragen, die sich hier stellen, sind, ob das Diskussionspapier bis zum Ende des 3. Quartales 2008 auch tatsächlich veröffentlicht wird und ob die Reaktionen auf dieses Diskussionspapier das Zustandekommen neuer bzw. überarbeiteter Vorschriften zur Ertragsrealisierung ermöglicht oder nicht.

All diese Argumente bedeuten aber in keinsten Weise, dass die in dieser Arbeit dargestellten Ertragsrealisierungsvorschriften in den IFRS und US-GAAP durch das Konvergenzprojekt zunichte gemacht werden. Sei es die Ertragsrealisierung beim Verkauf von Gütern, bei der Erbringung von Dienstleistungen, bei Fertigungsaufträgen oder bei Mehrkomponentenverträgen. Erträge stellen weiterhin einen Bruttozufluss des wirtschaftlichen Nutzens, während der Berichtsperiode, aus der gewöhnlichen

²⁰⁸ Vgl. IAS 8.11. So auch IASB und FASB (Okt. 2007c), Par. 1 – 2.

²⁰⁹ Vgl. IASB and FASB (Okt. 2007b), Par. 1 – 2. So auch IASB (2002).

Geschäftstätigkeit, dar, welche in Form von Zuflüssen oder Erhöhungen von Vermögenswerten oder einer Abnahme von Schulden darzustellen sind.²¹⁰

Die Bewertung der Erträge erfolgt auch nach der Überarbeitung der Ertragsrealisierungsvorschriften zum beizulegenden Zeitwert der empfangenen oder zu beanspruchenden Gegenleistung.²¹¹

Einzig die in den einzelnen Sonderfällen dieser Arbeit beschriebenen spezifischen Kriterien zur Ertragsrealisierung könnten unter Umständen durch die Weiterentwicklung im Zuge des Konvegenzprojektes teilweise oder gänzlich abgeändert oder auch erweitert werden.

Tendenzen bzw. Richtungsentscheidungen für mögliche neue Bewertungsmodelle können jedoch erst nach einer gewissen Zeit nach der Veröffentlichung des Diskussionspapiers bestätigt werden.

²¹⁰ Vgl. IAS 18.1 und 18.7.

²¹¹ Vgl. IAS 18.9 und IAS 18.7.

Literaturverzeichnis

AICPA, SOP 81-1 (1981): Accounting for Performance of Construction-Type and Certain Production-Type Contracts.

AICPA, SOP 97-2 (1997): Software Revenue Recognition.

AICPA, Technical Practice Aid 5100.39 (1999), Software Revenue Recognition for Multiple-Element Arrangements.

Altenburger, Otto (2002), Stellungnahme zum Entwurf des Deutschen Rechnungslegungsstandard (E-DRS-17) Erlöse, in: <http://www.standardsetter.de/drsc/docs/comments/017/altenburger.pdf>, (16.12.2007).

Auer, Kurt (2000): IAS versus HGB, Ein Vergleich für Einzel- und Konzernabschluss, 2. Aufl., Wien 2000.

Baetge, Jörg / Roß, Heinz-Peter (2000): Was bedeutet „fair presentation“, in: *Ballwieser, Wolfgang* (2000): US-amerikanische Rechnungslegung, Grundlagen und Vergleiche mit dem deutschen Recht, 4. Aufl., Stuttgart 2000, S. 29 – 47.

Born, Karl (2002): Rechnungslegung international, Einzel- und Konzernabschlüsse nach IAS, US-GAAP, HGB und EG-Richtlinien, 3. Aufl., Stuttgart 2002.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (1999): Fraudulent Financial Reporting, 1987 – 1997, An Analysis of U.S. Public Companies, in: http://www.coso.org/publications/FFR_1987_1997.pdf, (17.08.2007).

Die Presse (15. April 2002): EU will Skandale à la Enron verhindern, in: <http://www.diepresse.com/home/wirtschaft/economist/251335/index.do>, (15.06.2007).

Die Presse (22. Mai 2002): US-Bilanzen systematisch gefälscht,

in: <http://www.diepresse.com/home/wirtschaft/boerse/257875/index.do>,

(15.06.2007).

Dobler, Michael (2006): Ertragsvereinnahmung bei Fertigungsaufträgen nach IAS 11 und den Vorschlägen des Projekts Revenue Recognition, Vergleich und kritische Würdigung, in: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Heft 6, 2006, S. 160 – 170.

DRS, E-DRS 17 (2002), Entwurf Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 17, Erlöse,

in: <http://www.Standardsetter.de/drsc/docs/drafts/17.pdf>, (28.10.2007).

Europäisches Parlament (2002): Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, in: Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften, L 243.

FASB (2002a): FASB report Dec. 2002, The revenue recognition project,

in: http://www.fasb.org/project/tfr_article_dec_2002.pdf, (09.08.2007).

FASB (2002b): Proposal of a New Agenda Project, Issue related to the recognition of revenues and liabilities, in: http://www.fasb.org/projects/Agenda_Proposal.pdf, (09.08.2007).

FASB, APB Opinion No. 29 (1973): Accounting for Nonmonetary Transactions.

FASB, ARB 45 (1955): Long-Term Construction Type Contracts.

FASB, FAS 48 (1981): Revenue Recognition when Right of Return exists.

FASB, SFAC (CON) No. 5 (1984): Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises.

FASB, SFAC (CON) No. 6 (1985): Elements of Financial Statements.

- Financial Times Deutschland (15. August 2002): Mehrheit der US-Firmenchefs
beeidigt Bilanzen, in: [http://www.ftd.de/politik/international/
1029268896685.html](http://www.ftd.de/politik/international/1029268896685.html), (12.09.2007).
- Hassler, Rainer / Kerschbaumer, Helmut* (2005): Praxisleitfaden zur internationalen
Rechnungslegung (IFRS), Fallbeispiele, Musterabschluss, Anhangcheckliste, 3.
Aufl., Wien 2005.
- IASB (2002): Joint Project, Revenue Recognition, in: [http://www.iasb.org/Current+
Projects/IASB+Projects/Revenue+Recognition/Revenue+Recognition.htm](http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Revenue+Recognition/Revenue+Recognition.htm),
(16.07.2007).
- IASB (2006a): A Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP 2006 –
2008, Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB,
in: [http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/874B63FB-56DB-4B78-B7AF-
49BBA18C98D9/0/MoU.pdf](http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/874B63FB-56DB-4B78-B7AF-49BBA18C98D9/0/MoU.pdf), (16.07.2007).
- IASB (2006b): International Financial Reporting Standards (IFRSs), Großbritannien,
2006.
- IASB (2007), Questions and Answers, Applying IFRIC 13 Customer Loyalty
Programmes, in: [http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/DE35E5B9-037A-4540-
B6B6-9785FD989AD8/0/IFRIC13QAsfinal.pdf](http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/DE35E5B9-037A-4540-B6B6-9785FD989AD8/0/IFRIC13QAsfinal.pdf), (18.04.2008).
- IASB, IAS 8 (2003): Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von
Schätzungen und Fehler.
- IASB, IAS 11 (1993): Fertigungsaufträge.
- IASB, IAS 18 (1993): Erträge.
- IASB, IFRIC 13 (2007): Kundentreueprogramm.

IASB, SIC 27 (2001): Behandlung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen.

IASB, SIC 31 (2001): Erträge - Tausch von Werbedienstleistungen.

IASB updates (2006 – 2007), in: <http://www.iasb.org/Updates/IASB+Updates/IASB+Updates.htm>, (30.09.2007).

IASB and FASB (Okt. 2007a): Meeting Summaries and Observer Notes, in: <http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Revenue+Recognition/Meeting+Summaries+and+Observer+Notes/IASB+and+FASB+October+2007.htm>, (23.01.2008).

IASB and FASB (Okt. 2007b): Observer Notes, Agenda paper 5A: Revenue Recognition: Due Process Document, in: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/C0BAE924-2B44-4227-A3C9-292AFC72C142/0/RR0710joint05aobs.pdf>, (23.01.2008).

IASB and FASB (Okt. 2007c): Observer Notes, Agenda paper 5B: Revenue Recognition: Measurement Model Summary, in: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/F5BEEFA9-F16A-4B8B-B1F8-81992CC51650/0/RR0710joint05bobs.pdf>, (23.01.2008).

IASB and FASB (Okt. 2007d): Observer Notes, Agenda paper 5C: Revenue Recognition: Allocation Model Summary, in: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/70116117-EE19-451D-8B54-B568387830DF/0/RR0710joint05cobs.pdf>, (23.01.2008).

IASB and FASB (Okt. 2007e): Observer Notes, Agenda paper 5D: Revenue Recognition: Summary of the Key Features of the Measurement and Allocation Models, in: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/4B6B85F6-E3F3-491C-B3DA-DD82260AE4C2/0/RR0710joint05dobs.pdf>, (23.01.2008).

IASB and FASB (Okt. 2007f): Observer Notes, Agenda paper 5E: Revenue Recognition Examples, in: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/C762F115-CAC6-4B28-B490-9C976C84A7C9/0/RR0710joint05eobs.pdf>, (23.01.2008).

IFRIC updates (2006 – 2007), in: <http://www.iasb.org/Updates/IFRIC+Updates/IFRIC+Updates.htm>, (30.09.2007).

Keitz, Isabel von (2004): Ertragserfassung, Anforderungen nach den Vorschriften des IASB und deren praktische Umsetzung, in: Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Heft 4, 2004, S. 118 – 127.

KPMG (2007): IFRS Briefing Sheet, IFRIC 13 Customer Loyalty Programmes, in: http://www.kpmg.co.uk/pubs/IFRSBriefing_69.pdf, (12.01.2008).

KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (2004a): IFRS aktuell, Neuregelungen 2004, IFRS 1 bis 5, Improvement Project, Amendments IAS 32 und 39, Stuttgart 2004

KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft (2004b): International Financial Reporting Standards, Eine Einführung in die Rechnungslegung nach den Grundsätzen des IASB, 2. Aufl., Stuttgart 2004.

Kühne, Mareike (2006): Ertragsvereinnahmung in der Diskussion des IASB, Hoffnung für das Realisationsprinzip?, in: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 22, 2006, S. 1393 – 1399.

Küting, Karlheinz / *Pillhofer*, Jochen (2002): „Miles & More“ und mehr, Verbuchung von Bonusleistungen aus Verkäufer- und Käufersicht im internationalen Vergleich, in: Betriebs-Berater, Heft 40, 2002, S. 2059 – 2065.

Küting, Karlheinz / *Turoswski*, Philipp / *Pillhofer*, Jochen (2001): Umsatzrealisation im Zusammenhang mit Mehrkomponentenverträgen, Aktuelle Entwicklungstendenzen in der US-amerikanischen Rechnungslegung, in: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 6, 2001, S. 305 – 317.

- Küting, Karlheinz / Weber, Claus-Peter / Pilhofer, Jochen (2002): Umsatzrealisation als modernes bilanzpolitisches Instrumentarium im Rahmen des Gewinnmanagements (earnings management), in: Finanz Betrieb, Heft 5, 2002, S. 310 – 329.*
- Levitt, Arthur (1998): The Numbers Game, NYU Center for Law and Business, New York 1998, in: <http://www.sec.gov/news/speech/speecharchive/1998/spch220.txt>, (22.10.2007).*
- Lüdenbach, Norbert / Hoffmann, Wolf-Dieter (2006a): Erlösrealisierung bei Mehrkomponentengeschäften nach IFRS und HGB, in: Deutsches Steuerrecht, Heft 4, 2006, S. 153 – 159.*
- Lüdenbach, Norbert / Hoffmann, Wolf-Dieter (2006b): Haufe IFRS-Kommentar, 4. Aufl., Freiburg 2006.*
- Peemöller, Volker H. / Hofmann, Stefan (2005): Bilanzskandale, Delikte und Gegenmaßnahmen, Berlin 2005.*
- Pottgießer, Gaby / Velte, Patrick / Weber, Stefan (2005): Die langfristige Auftragsfertigung nach IAS 11, Ausgewählte bilanzpolitische Gestaltungsspielräume, Auswirkungen auf den Grundsatz der Verlässlichkeit nach IAS/IFRS und Berücksichtigung des aktuellen Arbeitsprojekts des IASB/FASB zur Ertragsrealisierung, in: KoR, Heft 7/8, 2005, S. 310 – 318.*
- Richter, Martin (2000): Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung, in: Ballwieser, Wolfgang (2000): US-amerikanische Rechnungslegung, Grundlagen und Vergleiche mit dem deutschen Recht, 4. Aufl., Stuttgart 2000, S. 139 – 168.*
- Schildbach, Thomas (2002), Stellungnahme zum Entwurf des Deutschen Rechnungslegungsstandard (E-DRS-17) Erlöse, in: <http://www.standardsetter.de/drsc/docs/comments/017/schildbach.html>, (04.12.2007).*

Schreyvogel, Maximilian (2001): Aktuelle Entwicklungen in der Bilanzierung und Gewinnrealisierung von Software- und Internet-Leistungen nach US-GAAP, in: Österreichische Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, Heft 4, 2001, S. 115 – 119.

Schreyvogel, Maximilian (2003): Neuregelung der Umsatzrealisierung von „Multiple Element Arrangements“ nach US GAAP, in: Österreichische Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, Heft 4, 2003, S. 104.

SEC (2008): Historische Übersicht der Vorsitzenden der SEC, in: <http://sec.gov/about/sechistoricalsummary.htm>, (30.06.2008).

SEC, EITF 93-11 (1994): Accounting for Nonmonetary Transactions.

SEC, EITF 99-17 (2000): Accounting for Advertising Barter Transactions.

SEC, EITF 99-19 (2000): Reporting Revenue Gross as a Principal versus Net as an Agent.

SEC, EITF 00-21 (2003): Revenue Arrangements with Multiple Deliverables.

SEC, EITF 00-22 (2001): Accounting for Points and Certain Other Time Based or Volume Based Sales Incentive Offers, and Offers for Free Products or Services to be Delivered in the Future.

SEC, EITF 01-9 (2001): Accounting for Consideration Given by a Vendor to a Customer or a Reseller of the Vendor's Products.

SEC, SAB No. 101 (1999): Staff Accounting Bulletin, Topic 13, Revenue Recognition.

SEC, SAB No. 104 (2003): Staff Accounting Bulletin, Topic 13, Revenue Recognition.

Telekom Austria AG (2005): Geschäftsbericht 2005,
in: http://gb2005.telekom.at/dateien/TA05_Geschaeftsbericht.pdf, (19.02.2008).

- UPC Telekabel GmbH (2006): Geschäftsbericht 2006,
in: <http://www.upc.at/index.php?PageID=1085&&R=11662>, (15.11.2007).
- Wüstemann, Jens / Kierzek, Sonja* (2005a): Ertragsvereinnahmung im neuen Referenzrahmen von IASB und FASB, internationaler Abschied vom Realisationsprinzip?, in: Betriebs-Berater, Heft 8, 2005, S. 427 – 434.
- Wüstemann, Jens / Kierzek, Sonja* (2005b): Ertragsvereinnahmung im neuen Referenzrahmen von IASB und FASB, Update zu BB 2005, 427ff, in: Betriebs-Berater, Heft 52, 2005, S. 2799 – 2801.
- Wüstemann, Jens / Kierzek, Sonja* (2006): Das Projekt „Revenue Recognition“ von FASB und IASB, Notwendigkeit, Vorschläge und Bewertung möglicher Neufassungen von IAS 18 und IAS 11, in: Internationale Rechnungslegung, Standortbestimmung und Zukunftsperspektiven, hrsg. von Karl-Heinz Küting, Norbert Pfitzer / Claus-Peter Weber, Stuttgart 2006, S. 245 – 279.

Anhang

Abstract

Das Interesse zum Verfassen einer Diplomarbeit zum Thema der Ertragsrealisierung nach den IFRS unter Berücksichtigung der US-GAAP wurde bereits vor einigen Jahren durch die mediale Berichterstattung diverser Bilanzskandale in den USA und auch in Europa geweckt. Mit dieser Berichterstattung wurde auch die Suche nach diversen Schriften und Dokumentationen zur vergleichenden Darstellung der Ertragsrealisierung nach den IFRS und den US-GAAP gestartet. Da jedoch eine aktuelle Darstellung der bestehenden Ertragsrealisierungsvorschriften und eine gleichzeitige Aufarbeitung der Entwicklungen seit dem Aufkommen diverser Bilanzskandale in einem einzigen Buch bisher gefehlt hat, hat mir der Lehrstuhl für externes Rechnungswesen unter der Leitung von Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger die Möglichkeit gegeben, dies in einer Diplomarbeit aufzuarbeiten.

Der Hauptteil dieser Arbeit bildet wichtige bestehende theoretische Ansätze und Begriffsdefinitionen zum Thema der Ertragsrealisierung in den beiden Rechnungslegungssystemen der IFRS und der US-GAAP. Dabei konzentriert sich diese Arbeit auf die Darstellung der bestehenden Ertragsrealisierungsvorschriften beim Verkauf von Gütern, bei der Erbringung von Dienstleistungen, bei Fertigungsaufträgen und bei Mehrkomponentenverträgen.

Da sich die bestehenden Ertragsrealisierungsvorschriften teilweise seit mehr als 10 Jahren nicht mehr verändert haben und das FASB und das IASB seit Jahren an einer Weiterentwicklung arbeiten, erfolgt in dieser Arbeit ebenfalls eine Darstellung des Projektes der beiden Boards zur möglichen Neuausrichtung der Ertragsrealisierung. Das Projekt ist aufgrund der Sensibilität dieses Themas bis heute noch nicht abgeschlossen. Das Diskussionspapier wird nach derzeitigem Wissensstand voraussichtlich im 3. Quartal 2008 veröffentlicht. Durch das mehrmalige Verschieben dieses Veröffentlichungstermines ist es jedoch noch nicht sicher, ob dieser letztgültige Termin auch gehalten werden kann. Welchen Umfang die Kommentare zu diesem Diskussionspapier haben werden und mit welchem Ergebnis zu rechnen sein wird, kann zum heutigen Zeitpunkt noch nicht abgeschätzt werden.

Lebenslauf

PERSÖNLICHE INFORMATION

- Familienstand: verheiratet (2 Kinder)
- Staatsangehörigkeit: Österreich
- Geburtsdatum: 23.06.1974

SCHULBILDUNG

- Handelsakademie Deutschlandsberg, Steiermark
- Studium Internationale Betriebswirtschaft, Betriebswirtschaftszentrum, Wien
 - Schwerpunkte:
 - Externes Rechnungswesen und Controlling
 - Diplomarbeitsthema und -betreuung:
 - „Die Ertragsrealisierung nach den IFRS unter Berücksichtigung der US-GAAP“
 - Hr. Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger und
 - Fr. Mag. Magdalena Kuntner

BERUFSERFAHRUNG

1994 – 1995:

Mag. W. Kortschak (Steuerberater), Leibnitz
Steuersachbearbeiter

1995 – 2000:

Seefeld Immobilien GmbH, Wien
Bilanzbuchhalter

2000 – 2006:

KPMG Austria GmbH, Wien
Wirtschaftsprüfer Handel & Industrie

2006 – 2008:

Austrian Energy & Environment AG, Wien
Leiter Konzernbilanzierung

seit 2008:

Bundesimmobiliengesellschaft m.b.H., Wien
Stv. Leiter Finanzwesen & Treasury