



# Masterarbeit

Titel der Masterarbeit

## **„Die Neugestaltung der Umsatzrealisierung im Zuge des IASB-Projektes Revenue Recognition“**

Darstellung der Regelungen gemäß dem Re-Exposure Draft  
ED 2011/6 und Vergleich mit den aktuellen Regelungen gemäß  
IAS 18 und IAS 11

Verfasser

Bernhard Stöger, Bakk. rer. soc. oec.

angestrebter akademischer Grad

Master of Science (MSc)

Wien, 2013

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

A 066 915  
Magisterstudium Betriebswirtschaft  
Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger



# Inhaltsverzeichnis

<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	<b>VI</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>VII</b>
<b>1 Einleitung</b> .....	<b>1</b>
1.1 Problemstellung.....	1
1.2 Aufbau der Arbeit.....	3
1.3 Das IASB-Projekt Revenue Recognition .....	4
1.3.1 Ziele des Projektes .....	4
1.3.2 Projektverlauf und geplante Fertigstellung des Projektes .....	5
<b>2 Grundlagen zur Umsatzrealisierung</b> .....	<b>8</b>
2.1 Allgemeine Grundlagen zur Umsatzrealisierung .....	8
2.2 Bilanztheoretische Grundlagen zur Umsatzrealisierung .....	9
2.2.1 Allgemeines .....	9
2.2.2 Der Revenue-Expense-Approach .....	10
2.2.3 Der Asset-Liability-Approach.....	12
2.2.4 Vergleich.....	15
2.3 Verankerung bilanztheoretischer Grundlagen zur Umsatzrealisierung in Bestimmungen des UGB/HGB und den IFRS .....	17
<b>3 Aktuelle Regelungen zur Umsatzrealisierung gemäß IAS 18 und IAS 11</b> .....	<b>20</b>
3.1 Allgemeines und Aufteilung der Regelungen auf das Rahmenkonzept sowie IAS 18 und IAS 11 .....	20
3.2 Die Regelungen zur Umsatzrealisierung gemäß dem Rahmenkonzept .....	21
3.3 Die Regelungen zur Umsatzrealisierung gemäß IAS 18 .....	23
3.3.1 Allgemeines .....	23
3.3.2 Anwendungsbereich .....	24
3.3.3 Höhe des zu erfassenden Umsatzes .....	26
3.3.4 Zeitpunkt des Erfassens des Umsatzes.....	27
3.4 Die Regelungen zur Umsatzrealisierung gemäß IAS 11 .....	31

3.4.1	Allgemeines.....	31
3.4.2	Anwendungsbereich.....	32
3.4.3	Höhe des zu erfassenden Umsatzes.....	33
3.4.4	Zeitpunkt des Erfassens des Umsatzes .....	37
<b>4</b>	<b>Die Regelung zur Umsatzrealisierung gemäß dem „Re-Exposure Draft ED 2011/6“ .....</b>	<b>38</b>
4.1	Allgemeines .....	38
4.2	Geplante Änderungen zur Umsatzrealisierung gemäß den Regelungen des überarbeiteten Rahmenkonzeptes .....	39
4.3	Anwendungsbereich .....	40
4.3.1	Identifizierung eines Vertrages .....	40
4.3.2	Identifizierung von separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb eines Vertrages.....	44
4.4	Höhe des zu erfassenden Umsatzes .....	45
4.4.1	Bestimmung des Transaktionspreises.....	45
4.4.2	Aufteilung des Transaktionspreises auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen.....	51
4.5	Der Zeitpunkt des Erfassens des Umsatzes .....	53
<b>5</b>	<b>Vergleich zwischen den aktuellen Regelungen und der vorhergesehenen Neuregelung.....</b>	<b>60</b>
5.1	Unterschiedliche Regelungsinhalte, die den Anwendungsbereich der Standards betreffen .....	60
5.1.1	Unterschiede betreffend die Abgrenzung des Anwendungsbereiches gegenüber andere Standards.....	60
5.1.2	Unterschiede betreffend die Identifizierung eines Vertrages bzw. separater Leistungsverpflichtungen innerhalb eines solchen.....	61
5.2	Unterschiedliche Regelungsinhalte, welche die Höhe des zu erfassenden Umsatzes betreffen .....	63
5.3	Unterschiedliche Regelungsinhalte, die den Zeitpunkt des Erfassens des Umsatzes betreffen .....	66
<b>6</b>	<b>Conclusio .....</b>	<b>70</b>

<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>73</b>
<b>Abstract .....</b>	<b>79</b>
<b>Lebenslauf .....</b>	<b>81</b>

## **Abbildungsverzeichnis**

Abb. 1: Bestimmung der Methode zur Erfassung von Fertigungsaufträgen .....	34
Abb. 2: Fünf-Schritte-Modell zur Umsatzrealisierung .....	39
Abb 3: Vorgehensweise bei der Identifizierung der einzelnen Leistungsverpflichtungen und der anschließenden Verteilung des Transaktionspreises.....	51
Abb. 4: Kontrollübergang über einen bestimmten Zeitraum.....	55

## Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
B	Appendix B
bzw.	beziehungsweise
DP	Discussion Paper
etc.	et cetera
ED	Exposure Draft
EU	Europäische Union
F	Framework
f	folgende
FASB	Financial Accounting Standards Board
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
Hrsg.	Herausgeber
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
i.d.R.	in der Regel
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IN	Introduction
i.V.m.	in Verbindung mit
i.Z.m.	im Zuge mit
MoU	Memorandum of Understanding
o.a.	oben angeführt
Re-ED	revised Exposure Draft
S.	Seite

SIC	Standing Interpretations Committee
u.a.	unter anderem
USA	United States of America
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
Vgl.	Vergleiche
VW	Vermögenswert
z. B.	zum Beispiel

# 1 Einleitung

## 1.1 Problemstellung

Die steigende Globalisierung der Kapitalmärkte erfordert, dass Informationen, die gebraucht werden, um Entscheidungen über internationale Investitions- und Kapitalallokationen treffen zu können, kontinuierlich harmonisiert und vereinheitlicht werden. In diesem Kontext ist vor allem die allgemein verständliche Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu verstehen. Aus diesem Grund ist der Standardsetter IASB darum bemüht, Regelungen zur Rechnungslegung zu definieren, die eine international einheitliche Anwendbarkeit ermöglichen. Die damit erreichte Bereitstellung von homogenen Informationen macht es möglich, dass Berichte und Aussagen über wirtschaftliche Tatbestände unterschiedlicher Unternehmen global verglichen und bewertet werden können und zu einer länderübergreifenden Entscheidungsfindung beitragen.<sup>1</sup>

Zusätzlich wurde die weltweite Wirtschaft in den vergangenen Jahrzehnten immer wieder von schwerwiegenden Bilanzskandalen heimgesucht. Diese Ereignisse, oft verursacht durch betrügerische Verfälschungen bilanzieller Sachverhalte, brachten schwerwiegende wirtschaftliche Folgen mit sich und erschütterten das Vertrauen, das die Kapitalgeber in die bestehenden Regelungen der Rechnungslegung hatten.<sup>2</sup>

Durchgeführte Studien kamen zu dem Ergebnis, dass in vielen Fällen einer bilanziellen Falschdarstellung der Tatbestand der Ertragsrealisation eine zentrale Rolle spielt.<sup>3</sup> Anhand dieses Ergebnisses ist erkennbar, welche Bedeutung der in der GuV ausgewiesenen Position „Umsatzerlöse“ in der wirtschaftlichen Praxis zukommt. Die Ertragslage ist für die Attraktivität des Unternehmens auf den internationalen Kapitalmärkten von großer Bedeutung.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Vgl. FASB, 2012

<sup>2</sup> Vgl. COSO, 1999, S. 4

<sup>3</sup> Vgl. Zülch/Fischer/Willms, 2006, S. 2

<sup>4</sup> Vgl. Zdrowomyslaw /Kasch, 2002, S. 73

Doch auch die in den vergangenen Jahren speziell im Fokus wissenschaftlicher Debatten stehende variable Managementvergütung verstärkt die Bedeutung der Kennzahl „Umsatzerlöse“. In vielen Fällen wird diese als Bezugsgröße eines variablen Vergütungssystems verwendet und soll dazu beitragen, das Management<sup>5</sup> zu umsatzsteigernden Maßnahmen und erhöhten Arbeitseinsatz zu motivieren. Dabei kann jedoch die Beurteilung der Performance des Managers an der Höhe der Umsatzerlöse oder an Kennzahlen, die unmittelbar von den Umsatzerlösen beeinflusst werden, diesen dazu anregen, bilanzpolitische Optimierungsmaßnahmen zu tätigen und dadurch das Unternehmen nachhaltig zu schädigen.<sup>6</sup>

Eine Chance für mögliche Manipulationen und falsche Darstellungen von Informationen ist in der unzureichenden Regelung und den damit verbundenen Ermessensspielräumen im Bereich der Ertragsrealisation innerhalb der bestehenden Regelungen der IFRS zu begründen.<sup>7</sup> Vor allem die fehlende Konsistenz zwischen den Regelungen der einzelnen Standards und den grundlegenden Rahmenkonzepten stand in der Vergangenheit vermehrt in der Kritik.<sup>8</sup> Zudem wurde von Kritikern vermerkt, dass die bestehenden Regelwerke zu sehr darauf fokussiert seien, die Regelung von Einzelfällen vorzunehmen, anstatt übergreifende, auf fundierte Prinzipien aufbauende Regelungen, zu beinhalten.<sup>9</sup>

---

<sup>5</sup> Vgl. Alparslan, 2006, S. 13: Der hiergenannte Ausdruck des Managements ist mit dem Begriff des „Agenten“ aus der sogenannten Principal-Agent-Theorie gleichzusetzen. Untersuchungsgegenstand dieser Theorie ist die Vertragsbeziehung zwischen einem Auftraggeber (Prinzipal) und einem Auftragnehmer (Agent). Im o.a. Kontext stellt der Agent eine Person der Managementebene dar, die vom Eigenkapitalgeber (in diesem Fall Prinzipal) beauftragt wird, die Geschäfte des Unternehmens zu leiten.

<sup>6</sup> Vgl. Jensen, 2004, S. 396

<sup>7</sup> Vgl. Zülch/Fischer/Willms, 2006, S. 2

<sup>8</sup> Vgl. Fink/Ketterle/Scheffel, 2012, S. 3

<sup>9</sup> Vgl. Zülch/Fischer/Willms, 2006, S. 2

## 1.2 Aufbau der Arbeit

Die vorliegende Arbeit hat das Ziel, die Neuregelung der Umsatzrealisierung gemäß dem Re-Exposure-Draft ED/2011/6 umfassend darzustellen und sie mit den noch geltenden Regelungen zu vergleichen. Um dies auf übersichtliche Art und Weise durchführen zu können, wird in dieser Masterarbeit versucht, die Gliederung der Hauptkapitel einheitlich im Sinne einer klaren Gegenüberstellung bestehender und neuer Regelungen zu gestalten.

Nach anfänglicher Einführung in die Problemstellung und kurzer Beschreibung des zugrundeliegenden Projektes des IASB erfolgt in Kapitel zwei die nähere Erläuterung der bilanztheoretischen Grundlagen zur Umsatzrealisierung. Dabei wird dem Asset-Liability-Approach und dem abschließenden Vergleich mit dem Revenue-Expense-Approach besonderes Augenmerk geschenkt.

Den Hauptteil der Arbeit stellen die Kapitel drei, vier und fünf dar. In Kapitel drei erfolgt eine Darstellung der aktuellen Regelungen zur Umsatzrealisierung. Neben den speziellen Regelungen des IAS 18 und IAS 11 werden hierbei auch die im Framework angeführten Regelungsinhalte beleuchtet. Dabei wird in der Darstellung auf die Bestimmungen des ursprünglichen Frameworks, wie es der IAS-Verordnung beigelegt war, zurückgegriffen. Neuregelungen im Zuge des Projektes „Conceptual Framework“ werden in dieser Arbeit nicht berücksichtigt. Anzumerken ist hierbei außerdem, dass die aktuell gültigen Regelungen zur Erfassung von Dividendenerträgen außer Acht gelassen werden, da die entsprechenden Regelungen künftig in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fallen.<sup>10</sup>

Das Kapitel vier hat die Aufgabe, die Neuregelungen gemäß dem Re-Exposure-Draft ED/2011/6 darzustellen. Dabei wird der Fokus auf die wesentlichen Bestandteile des Regelwerkes gelegt. Ausnahmeregelungen, wie z.B. die buchhalterische Erfassung von Garantien, werden nicht berücksichtigt, um den Umfang dieser Arbeit begrenzt zu halten.

---

<sup>10</sup> Die Behandlung von Dividenden und Zinserträgen ist in Zukunft gemäß den Regelungen des IFRS 9 geregelt.

Als abschließendes Hauptkapitel beinhaltet der Abschnitt fünf einen Vergleich zwischen den in Kapitel drei erläuterten ursprünglichen Regelungen zur Umsatzrealisierung und den in Abschnitt 4 dargestellten Neuerungen. Dabei wird das Hauptaugenmerk darauf gelegt, die bedeutendsten Änderungen hervorzuheben und daraus resultierende Auswirkungen zu erklären.

Abgeschlossen wird diese Masterarbeit von einer Schlussbetrachtung, in welcher der Inhalt dieser Arbeit kurz zusammengefasst wird.

## **1.3 Das IASB-Projekt Revenue Recognition**

### **1.3.1 Ziele des Projektes**

Die Standardsetter IASB und FASB arbeiten seit dem Jahre 2002 daran, ihre jeweiligen Regelwerke einander anzugleichen und somit Konvergenz zwischen den IFRS und den US-GAAP herzustellen.<sup>11</sup> Um diese Absicht zu bestärken, wurde im Februar 2006 eine von beiden Parteien unterzeichnete Erklärung veröffentlicht, welche die ersten Schritte zur einheitlichen Gestaltung der Regelwerke definiert. Diese Erklärung, auch Memorandum of Understanding genannt, kurz MoU, beinhaltet einen Arbeitsplan bestehend aus zahlreichen, zur gemeinsamen Durchführung bestimmten Konvergenzprojekten. Gemeinsam mit zuständigen Gremien aus der EU und den USA wurden diese Projekte einem Zeitplan zugeordnet, der die notwendige Dauer zur Umsetzung der Absichten abbilden sollte.<sup>12</sup>

Das im Jahre 2002 gestartete Konvergenzprojekt „Revenue Recognition“ zur Angleichung der Normen zur Umsatzrealisierung wurde in diesem Zuge ebenfalls in das MoU eingegliedert und den Projekten mit mittelfristiger Durchführungsdauer zugeordnet. Zudem wurde angemerkt, dass die Entwicklung dieses Projektes einhergehend mit zeitgleich durchgeführten Projekten, wie z.B. dem

---

<sup>11</sup> Vgl. IFRS, 2012

<sup>12</sup> Vgl. FASB, 2008

Projekt „Conceptual Framework“, betrachtet werden muss, da Interdependenzen durchaus gegeben sind.<sup>13</sup>

Vor allem das Bestreben, die gemeinsamen Regelungen prinzipienorientiert zu gestalten, stellt für beide beteiligten Boards ein wichtiges Ziel dar.<sup>14</sup> Die neugestalteten Bestimmungen zur Umsatzrealisierung sollen eine Abkehr von Regelungen, die stark an der Erfüllung von Einzelfällen orientiert sind, bezwecken und die inhaltliche Konsistenz der Richtlinien innerhalb der Standards verbessern. Ziel ist die Schaffung einheitlicher Rechnungslegungsnormen, die sowohl rechtliche Durchsetzbarkeit als auch ein hohes Maß an Qualität vorweisen, aber auch eine vereinfachte Anwendung in der Bilanzierungspraxis fördern.<sup>15</sup> Zudem soll, nicht zuletzt durch die Mitaufnahme des Projektes in die Erklärung des MoU, eine einheitliche, mit den Regelungen des Rahmenkonzeptes inhaltlich stimmige theoretische Konzeption erreicht werden.<sup>16</sup>

Als ein weiteres Ziel des Projektes ist die Erweiterung und Verbesserung der Vorschriften zur Umsatzrealisierung bei Mehrkomponentenverträgen zu nennen. Die bestehenden Regelungen der IFRS weisen diesbezüglich Lücken auf und verlangen in der Praxis oftmals den Übergang zu Regelungen der US-GAAP. Aus diesem Grund liegt in diesem Themenschwerpunkt gemäß vorherrschender Meinung dringender Handlungsbedarf.<sup>17</sup>

### **1.3.2 Projektverlauf und geplante Fertigstellung des Projektes**

Das Project „Revenue Recognition“ wurde bereits im Jahre 2002 von den Boards IASB und FASB gestartet, um die im obigen Kapitel erwähnten Ziele zu erreichen.<sup>18</sup> Die Komplexität des Inhaltes und das Bestreben, Konvergenz zwischen den beiden vorherrschenden Normensystemen zu erreichen, beanspruchte einige Jahre, bis schlussendlich im Jahre 2008 das DP „Preliminary

---

<sup>13</sup> Vgl. Zülch/Fischer/Willms, 2006, S. 3

<sup>14</sup> Vgl. Fink/Ketterle/Scheffel, 2012, S. 2

<sup>15</sup> Vgl. Erchinger/Melcher, 2009, S. 96

<sup>16</sup> Vgl. Grote/Pilhofer, 2012a, S. 105

<sup>17</sup> Vgl. Fürwentsches, 2009, S. 3

<sup>18</sup> Vgl. Zülch/Fischer/Willms, 2006, S. 2

Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers“ erschien.<sup>19</sup> Auf die Veröffentlichung dieses Erstentwurfes hin gingen bei den zuständigen Boards über 200 Kommentare ein.<sup>20</sup> Die Adressatenkreise äußerten sich im Allgemeinen durchaus positiv zu den in dem DP angeführten Regelungsvorschlägen. Vor allem die Vereinheitlichung der Bestimmungen von IAS 18 und IAS 11 im Rahmen eines einzigen Standards und die angestrebte Übereinstimmung mit den Regelungen der US-GAAP stießen auf große Anerkennung.<sup>21</sup>

Nach abschließender Analyse der eingegangenen Meinungen erschien im Juni 2010 der ED „Revenue from Contracts with Customers“.<sup>22</sup> Die Änderungen zu den Inhalten des DP fielen nur sehr beschränkt aus, besonders vorherrschende Einwände zu konzeptionellen Inhalten wurden von Seiten der Boards nur teilweise berücksichtigt.<sup>23</sup>

Dementsprechend gelangten in der darauffolgenden Frist zur Stellungnahme zum vorgeschlagenen Entwurf beinahe 1000 Kommentierungen bei den zuständigen Behörden ein. Vor allem die geringe Vereinbarkeit der Inhalte der geplanten Neuregelungen mit der gängigen Vorgehensweise in der Praxis war zentraler Kritikpunkt an den vorgeschlagenen Reformvorhaben.<sup>24</sup> Aufgrund dieser Anliegen und der von der EFRAG durchgeführten Feldtests zur Anwendung der Neuregelungen wurde von Seiten des IASB und des FASB jedoch beschlossen, den Inhalt erneut zu überdenken, weitere Änderungen an den Entwürfen vorzunehmen und diese ein weiteres Mal zur möglichen Kommentierung zu veröffentlichen.<sup>25</sup>

Daraufhin erfolgte im Juni 2011 die Veröffentlichung des überarbeiteten Standardentwurfes Re-ED 2011/06, auf dessen Informationsstand diese Arbeit in-

---

<sup>19</sup> Vgl. DP „Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers“ Rz. S2

<sup>20</sup> Vgl. Wüstemann/Wüstemann, 2010, S. 2035

<sup>21</sup> Vgl. IAS Plus, 2012

<sup>22</sup> Vgl. ED 2010/6, IN 3

<sup>23</sup> Vgl. Fink/Ketterle/Scheffel, 2012, S. 3

<sup>24</sup> Vgl. Wüstemann/Wüstemann, 2011, S. 3117

<sup>25</sup> Vgl. Grote/Pilhofer, 2012a, S. 105

haltlich zurückgreift. Die erneut gewährte Kommentierungsfrist zu den Vorschlägen des Re-ED 2011/6 endete im März 2012.<sup>26</sup>

Die finale Veröffentlichung des fertigen Standards erfolgt von Seiten des IASB im ersten Halbjahr 2013. Eine verpflichtende Anwendung der neuen Richtlinien ist erst für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen, vorgesehen.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> Vgl. PWC, 2011, S. 4

<sup>27</sup> Vgl. Lühn, 2012, S. 2

## 2 Grundlagen zur Umsatzrealisierung

### 2.1 Allgemeine Grundlagen zur Umsatzrealisierung

Der Zeitraum der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Unternehmung umfasst die Zeitspanne zwischen Gründung und Liquidation. Dieser Abschnitt wird zur Datenbereitstellung und -beschaffung in einzelne gleichlange Teilabschnitte, sogenannte Perioden, unterteilt. Dadurch sollen vor allem unternehmensintern Informationen zur Steuerung und Planung zukünftiger Perioden, aber auch zur Beurteilung vergangener Perioden ermittelt werden. Zudem ist eine Unterteilung in Teilperioden erforderlich, um die Pflicht zur Rechenschaft nach außen hin zu erfüllen. Die Rechenschaftspflicht gilt in der Rechnungslegung als erforderlich, um gegenüber Anteilseignern laufend zu erläutern, wofür zur Verfügung gestelltes Kapital verwendet worden ist.<sup>28</sup>

Die Teilung einer Gesamtmenge erfordert grundsätzlich Regelungen, um bestimmen zu können, welche Einheiten welcher Teilmenge zuzuordnen sind. Im Falle der Umsatzrealisierung bestehen diese Bestimmungen, um zu regeln, welche Geschäftsfälle der Unternehmung welchen Perioden und somit welchen (Jahres-)Abschlüssen zuzuordnen sind. Dabei sind in diesem Zusammenhang zwei wesentliche Fragen abzuklären, nämlich, wann ein Umsatz zu erfassen ist, und in welcher Höhe dieser zu realisieren ist.

Mit der Bestimmung von Regelungsinhalten zur Umsatzrealisierung soll gewährleistet sein, den Zeitpunkt der Umsatzrealisation genau bestimmen und die Bewertung der zu erfassenden Umsatzerlöse durchführen zu können. Dabei ist es grundsätzlich erforderlich, die Regelungen auf jeden Geschäftsfall einzeln anzuwenden. Beinhaltet jedoch ein Geschäftsfall mehrere einzelne Vertragskomponenten, deren getrennte Behandlung die informative und wirtschaftliche Darstellung verbessern würde, so ist von dieser Regelung Abstand zu nehmen und eine getrennte Anwendung der Regelungen auf die einzelnen Vertragskomponenten durchzuführen. Zudem ist es gegebenenfalls notwendig, mehrere

---

<sup>28</sup> Vgl. Köhrmann, 2009, S. 76

einzelne Geschäftsvorfälle als einen zu betrachten, wenn die einzelne Erfassung die Verständlichkeit nicht gewährleisten und die wirtschaftliche Situation nicht eindeutig festhalten würde.<sup>29</sup>

## **2.2 Bilanztheoretische Grundlagen zur Umsatzrealisierung**

### **2.2.1 Allgemeines**

Die Bestimmungen der Rechnungslegung bestehen aus Regelungen, die auf Grundsätzen und Prinzipien basieren, und umfassen zudem einzelfallorientierte Bestimmungen. Während die allgemeinen Grundsätze die Aufgabe haben, die grundlegenden Zielsetzungen der Rechnungslegung zu bestimmen, haben die an einzelnen Sachverhalten orientierten Regelungen die Aufgabe, die spezifischen und genauen Einzelheiten des jeweiligen Geschäftsvorganges abzudecken und somit ein in sich stimmiges Rechnungslegungssystem darzustellen. Die Regelungen der detaillierten Bestimmungen sind dabei an der inhaltlichen Ausrichtung der grundlegenden Prinzipien orientiert, um eine gesamtheitliche Zielkonsistenz zu gewährleisten.<sup>30</sup>

Lediglich eine ausgeglichene Verknüpfung von prinzipien- und einzelfallorientierten Regelungen gewährleistet ein inhaltlich stimmiges und konsistentes Rechnungslegungssystem. Das Fehlen von Einzelfallregelungen würde in der Bilanzierungspraxis zu differierenden Auslegungen der grundlegenden Prinzipien führen und unterschiedliche buchhalterische Vorgehensweisen bei gleichen Sachverhalten zur Folge haben.<sup>31</sup>

Die für die grundlegende Ausgestaltung der Rechnungslegungssysteme verantwortlichen Prinzipien werden dabei aus wissenschaftlichen Theorien, die auf der Basis von historischen Erkenntnissen und Meinungen entwickelt werden,

---

<sup>29</sup> Vgl. IAS 18.13

<sup>30</sup> Vgl. Selchert/Erhart, 2003, S. 8

<sup>31</sup> Vgl. Hofmann, 2008, S. 179

abgeleitet. Diese zugrundeliegenden wissenschaftlichen Theorien beschäftigen sich mit der Ausgestaltung sowie dem Sinn und Zweck der Rechnungslegung.<sup>32</sup>

Einige Begründer solcher Theorien orientierten sich bei der Ausrichtung ihrer Theorien an dem für sie primären Zweck der Rechnungslegung, nämlich, den Periodengewinn ordnungsgemäß und korrekt zu ermitteln. Andere wiederum betrachten den Ausweis des Unternehmensvermögens und damit verbunden die Messung des Vermögenszuwachses einer Periode als Hauptaufgabe der Rechnungslegung. Diese unterschiedlichen theoretischen Ansätze konkurrieren darin, herauszufinden, wie das System von verschiedenen Regelungen zu gestalten ist, um den „richtigen“ Gewinn zu ermitteln.<sup>33</sup>

Dabei sind zwei zentrale, unterschiedliche Strömungen zu beobachten. Während erstere die Hauptaufgabe der Rechnungslegung in der Ermittlung der Ertragskraft der Unternehmung sieht und dabei die stromgrößenorientierte GuV in den Mittelpunkt des Betrachtens stellt, betrachtet die zweite Strömung die bestandorientierte Vermögensmessung als den zentralen Punkt der Rechnungslegung. Diese zwei unterschiedlichen Strömungen werden in der Literatur Revenue-Expense-Approach bzw. Asset-Liability-Approach genannt und in den folgenden drei Unterpunkten dieses Kapitels näher dargestellt.<sup>34</sup>

### **2.2.2 Der Revenue-Expense-Approach**

Die Begründer dieses Ansatzes, zu nennen sind hier vor allem Paton und Littleton<sup>35</sup>, betrachten den Periodenerfolg, der die Ertragskraft eines Unternehmens darstellt, als die wichtigste Information, die im Rahmen des Jahresabschlusses ermittelt wird. Sie sind der Meinung, dass der erwirtschaftete Gewinn den Wert des Unternehmens widerspiegelt, da bei

---

<sup>32</sup> Vgl. Moxter, 1984, S. 1

<sup>33</sup> Vgl. Haller, 1989, S. 125

<sup>34</sup> Vgl. Haller, 1989, S. 126

<sup>35</sup> Vgl. Paton/Littleton, „An Introduction to corporate accounting standards“, 1940

Unternehmensfortführung das Ergebnis der Geschäftstätigkeit im Vordergrund stehe.<sup>36</sup>

Zusätzlich ist die Bewertung der Vermögenswerte zu historischen Kosten für die Vertreter des Revenue-Expense-Approachs von zentraler Bedeutung, da ihrer Meinung nach nur diese Methode die Objektivität und die Zuverlässigkeit der Informationsermittlung gewährleistet. Diese Form der Bewertung ist zudem für eine Anwendung des Realisationsprinzips und somit auch für das Prinzip der sachlichen Abgrenzung maßgeblich.<sup>37</sup>

In der Konzeption des Revenue-Expense-Approachs stellt die GuV, in der durch die Erfassung von Erträgen und Aufwendungen der entsprechende Erfolg eines Beobachtungszeitraumes ermittelt wird, den wichtigsten Bestandteil des Jahresabschlusses dar.<sup>38</sup> Der Zeitpunkt der Erfassung von Erträgen wird in dieser Theorie durch das Realisationsprinzip bestimmt, welches das bestimmende Prinzip der Revenue-Expense-Methode darstellt.<sup>39</sup>

Gemäß diesem Prinzip dürfen Erträge erst dann erfasst werden, wenn der Vorgang des Verkaufes als abgeschlossen gilt und der Leistungsaustausch gegen Zahlungsmittel bzw. Zahlungsmitteläquivalente vollzogen wurde.<sup>40</sup> Für die Ermittlung eines Periodenergebnisses ist es zudem notwendig, dass diesen realisierten Erträgen die entsprechenden leistungsbezogenen Aufwendungen periodengerecht gegenüber gestellt werden.<sup>41</sup> Die Erfassung der Aufwendungen, die für die Erwirtschaftung dieser Erträge notwendig sind und aus dem Grund der zeitlichen Verschiebung, die durch den Leistungsprozess zu Stande kommt, oft vor den zugehörigen Erträgen entstehen, sind solange abzugrenzen, bis die dazugehörigen Erträge erfasst werden. Dieses Prinzip der sachlichen Abgren-

---

<sup>36</sup> Vgl. Antonakopoulos, 2008, S. 20

<sup>37</sup> Vgl. Haller, 1989, S. 128

<sup>38</sup> Vgl. Antonakopoulos, 2008, S. 18

<sup>39</sup> Vgl. Zülch/Fischer/Willms, 2006, S. 6

<sup>40</sup> Vgl. Haller, 1989, S. 131

<sup>41</sup> Vgl. Altenburger, 2011, S. 97

zung, das eng mit dem der periodengerechten Abgrenzung verbunden ist, wird als matching principle bezeichnet.<sup>42</sup>

Erträge, die am Ende der Periode noch nicht realisiert wurden und wirtschaftlich einer anderen Periode zuzurechnen sind, werden mit Hilfe von Abgrenzungsposten in der Bilanz angeführt und erst zum Realisationszeitpunkt in den zutreffenden Perioden als Ertrag erfasst.<sup>43</sup> Somit soll gewährleistet werden, dass der ermittelte Gewinn den tatsächlichen, in der Periode angefallen unternehmerischen Tätigkeiten und Transaktionen entspricht. Daraus lässt sich zudem auch ableiten, dass Wertsteigerungen keine Erträge darstellen, da eine entsprechende unternehmerische Leistung nicht vorhanden ist.<sup>44</sup>

Die Bilanz hat in diesem Ansatz nur eine nebengeordnete Rolle. Die darin zu historischen Kosten abgebildeten Vermögenswerte werden von den Vertretern des Revenue-Expense-Approachs lediglich als eine Ansammlung von noch nicht ergebniswirksamen verrechenbaren Aufwendungen betrachtet.<sup>45</sup> Sie geben Auskunft über das vorhandene Leistungspotential des Unternehmens und werden als Preisaggregate, jedoch nicht als Werte in der Bilanz erfasst, da der Nutzen des Vermögenswertes im Mittelpunkt steht und sein reiner Geldwert nicht von Bedeutung ist.<sup>46</sup> Die Bewertung der Vermögenswerte zu den historischen Kosten gewährleistet die Zuverlässigkeit der Rechnungslegung. Die Bewertung zu Zeitwerten würde gemäß dieser Theorie die Objektivität und Kontrolle negativ beeinflussen und dazu führen, dass ein Gewinn ausgewiesen würde, der noch nicht realisiert wurde.<sup>47</sup>

### **2.2.3 Der Asset-Liability-Approach**

Im Gegensatz zum Revenue-Expense-Approach steht beim Asset-Liability-Approach nicht die Ermittlung des Periodenerfolges im Vordergrund. Die Be-

---

<sup>42</sup> Vgl. Zimmermann/Werner/Hitz, 2011, S. 135

<sup>43</sup> Vgl. Antonakopoulos, 2008, S. 19

<sup>44</sup> Vgl. Antonakopoulos, 2008, S. 20

<sup>45</sup> Vgl. Haller, 1989, S. 133

<sup>46</sup> Vgl. Haller, 1989, S. 130

<sup>47</sup> Vgl. Haller, 1989, S. 133

gründer dieser Theorie, hier sind vor allem Sprouse und Moonitz<sup>48</sup> zu nennen, sind der Auffassung, dass der Ausweis des Unternehmensvermögens für Abschlussadressaten von zentraler Bedeutung ist, da dies den zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen am besten widerspiegelt.<sup>49</sup> Informationsinteressenten sind ihrer Meinung nach anhand der Vermögenswerte und Schulden in der Lage, das Zukunftspotential der Unternehmung richtig einschätzen und beurteilen zu können.<sup>50</sup> Vermögenswerte bilden im Gegensatz zum Revenue-Expense-Approach, wo sie als noch nicht realisierte Erträge bzw. Aufwendungen bezeichnet werden, Ressourcen zur Erwirtschaftung von zukünftigen Zahlungsströmen ab.<sup>51</sup>

Im Mittelpunkt des Asset-Liability-Approachs steht aus diesem Grund die Bilanz und damit verbunden der Ansatz bzw. die Bewertung der darin erfassten Vermögenswerte und Schulden.<sup>52</sup> Diese dürfen nur dann erfasst werden, wenn sie den Ansatzkriterien entsprechen. Als Kriterium ist bei Vermögenswerten u.a. das Vorhandensein eines zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens essentiell, bei Schulden entsprechend das Vorhandensein eines zukünftigen wirtschaftlichen Nutzenabflusses. Diese Kriterien sollen garantieren, dass ausschließlich Sachverhalte mit wirtschaftlicher Bedeutung in der Bilanz abgebildet und somit die Ressourcen der Unternehmung wahrheitsgetreu dargestellt werden. Bei Nichterfüllung der Kriterien dürfen Posten nicht aktiviert oder passiviert werden.<sup>53</sup>

Aus diesem Grund ist die Erfassung von Abgrenzungsposten, die Erträge gemäß dem Revenue-Expense-Approach lediglich periodisieren, in dieser Theorie nicht vorgesehen. Hier ist jedoch anzumerken, dass sich dies auf Abgrenzungsposten im engsten Sinne bezieht, wie z.B. Rückstellungen für künftige drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. Andere, wie z.B. vorausbe-

---

<sup>48</sup> Vgl. Sprouse/Moonitz, „A tentative set of broad accounting principles for business enterprises“, 1962

<sup>49</sup> Vgl. Zimmermann, Werner, Hitz, 2011, S. 138

<sup>50</sup> Vgl. Zülch/Fischer/Willms, 2006, S. 7

<sup>51</sup> Vgl. Zimmermann, Werner, Hitz, 2011, S. 138

<sup>52</sup> Vgl. Antonakopoulos, 2008, S. 21

<sup>53</sup> Vgl. Zimmermann, Werner, Hitz, 2011, S. 138

zahlte Zinsen oder Mieten, stellen ein Anrecht auf künftigen Nutzenzufluss dar und sind somit zu erfassen.<sup>54</sup>

Vermögenswerte und Schulden sind am Bilanzstichtag so anzusetzen, dass sie die wirtschaftliche und finanzielle Situation und den Wert des Unternehmens wahrheitsgetreu darstellen. Aus diesem Grund wird von den Vertretern dieser Theorie die Bewertung von Bilanzposten zu aktuellen Marktpreisen gefordert, da diese ihrer Meinung das zukünftige Nutzenpotential am besten abbilden.<sup>55</sup> Aus Wertzunahmen bzw. -abnahmen von Vermögenswerten resultierende Erträge und Aufwendungen werden in der GuV erfasst.<sup>56</sup> In der Revenue-Expense-Methode ist dieser Vorgang aufgrund des Fehlens einer unternehmerischen Tätigkeit nicht gestattet.

Erträge und Aufwendungen werden nach der Meinung der Begründer dieser Methode lediglich aus der Veränderung von Vermögenswerten und Schulden abgeleitet. Erträge resultieren aus der Vermehrung von Vermögenswerten bzw. der Verminderung von Schulden, Aufwendungen aus der Verminderung von Vermögenswerten und aus der Vermehrung von Schuldposten.<sup>57</sup>

Durch das oben erläuterte Ansatzverbot von Abgrenzungsposten im engsten Sinne werden die gesamten Erträge und Aufwendungen, die das Vermögen der Unternehmung bis zum Bilanzstichtag beeinflussen, in der jeweiligen Periode abgebildet. Somit spiegelt der mittels dieses Ansatzes ermittelte Periodenerfolg die Änderung zwischen Aktiva und Passiva zwischen dem Beginn und dem Ende der Periode wider und gibt somit Aufschluss über die Veränderung des Reinvermögens des Unternehmens am Bilanzstichtag.<sup>58</sup>

---

<sup>54</sup> Vgl. Antonakopoulos, 2008, S. 21

<sup>55</sup> Vgl. Zülch/Fischer/Willms, 2006, S. 7

<sup>56</sup> Vgl. Antonakopoulos, 2008, S. 22

<sup>57</sup> Vgl. Zülch/Fischer/Willms, 2006, S. 7

<sup>58</sup> Vgl. Zülch/Fischer/Willms, 2006, S. 7

## 2.2.4 Vergleich

Der Revenue-Expense-Approach und der Asset-Liability-Approach sind theoretische Konzepte, die das Themengebiet der Erfolgsmessung behandeln.<sup>59</sup> Obwohl die zwei Methoden einige gemeinsame Grundlagen haben, so berücksichtigen beide z.B. den Grundsatz der Pagatorik<sup>60</sup>, sind beide in ihrer Auslegung sehr verschieden.<sup>61</sup> Während beim Revenue-Expense-Approach das Ziel verfolgt wird, den Erfolg periodengerecht zu messen, steht beim Asset-Liability-Approach die periodengerechte Vermögensmessung im Mittelpunkt. Diese unterschiedliche Ausrichtung stellt unterschiedliche Anforderungen an die Rechnungslegung und birgt Vor- und Nachteile in sich.

Der periodengerechte Erfolgsausweis i.Z. des Revenue-Expense-Approachs soll Informationen über die Ertragskraft der Unternehmung ausdrücken und die Leistungsfähigkeit, die mit den im Unternehmen vorhandenen Ressourcen erwirtschaftet wurde, darstellen.<sup>62</sup> Die Berücksichtigung des Realisationsprinzips erlaubt deswegen lediglich die Erfassung bereits realisierter Erträge.

Das Ziel der Darstellung der Ertragskraft sowie die Bewertung der Vermögenswerte zu den historischen Kosten weisen daher darauf hin, dass es sich beim Revenue-Expense-Approach um einen eher auf die Vergangenheit orientierten Ansatz handelt.<sup>63</sup> Die Vertreter sehen dabei in der daraus resultierenden Objektivität und der besseren Kontrollierbarkeit, die vor allem den Informationsadressaten eines Jahresabschlusses zu Gute kommt, den Vorteil gegenüber zukunftsorientierten Gewinntheorien.<sup>64</sup>

Als ein weiterer Vorteil des Revenue-Expense-Approachs kann die Abgrenzung von Erträgen und Aufwendungen, die wirtschaftlich nicht der betrachteten Peri-

---

<sup>59</sup> Vgl. Antonakopoulos, 2008, S. 23

<sup>60</sup> Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, 2011, S. 124f: Der Grundsatz der Pagatorik besagt, dass im Jahresabschluss nur jene Sachverhalte abzubilden sind, die auf tatsächlichen Zahlungsströmen beruhen.

<sup>61</sup> Vgl. Zimmermann, Werner, Hitz, 2011, S. 132

<sup>62</sup> Vgl. Antonakopoulos, 2008, S. 23

<sup>63</sup> Vgl. Haller, 1989, S. 128

<sup>64</sup> Vgl. Haller, 1989, S. 133

ode zuzuordnen sind, gesehen werden. Eine Abgrenzung dieser Erträge und Aufwendungen trägt dazu bei, dass Schwankungen bei der Erfolgsermittlung vermieden werden und somit der ausgewiesene Gewinn eine nachhaltige, prognostizierbare Aussagekraft aufweist.<sup>65</sup>

Genau in dieser Tatsache wird von anderen Autoren ein Nachteil des Revenue-Expense-Approachs ausgemacht. Durch die Abgrenzung und die in den darauffolgenden Perioden durchgeführte Auflösung dieser Abgrenzungen kommt es gemäß Kritikern dieser Theorie lediglich zum Ausweis eines durchschnittlichen Erfolges. Erträge und Aufwendungen werden demnach von Perioden, in denen sie anfallen, ausgeklammert, und andere wiederum, die in vorangegangenen Perioden abgegrenzt wurden, berücksichtigt.<sup>66</sup>

Dem Revenue-Expense-Approach steht der Asset-Liability-Approach gegenüber. Im Mittelpunkt dieser Theorie steht die Bilanz mit den darin abgebildeten Vermögenswerten und Schulden und das Ziel, das Nettovermögen der Unternehmung und somit den Zuwachs des Nettovermögens im Vergleich zur Vorperiode darzustellen.<sup>67</sup>

Von zentraler Bedeutung in diesem Ansatz ist die Bewertung der Vermögenswerte und Schulden zu Marktwerten. Anhand dieser Bewertung soll das künftige Nutzpotezial der Unternehmung bestmöglich dargestellt werden, indem künftig erwartete Rückflüsse in der Bewertung berücksichtigt werden.<sup>68</sup> Dies verdeutlicht, dass es sich beim Asset-Liability-Approach um eine Theorie handelt, die zukunftsorientiert ausgerichtet ist.<sup>69</sup>

Befürworter dieser Theorie sind der Meinung, dass das Ansatzverbot von Abgrenzungsposten im engeren Sinn dazu führt, dass alle Erträge und Aufwendungen der Periode in die Ermittlung des Erfolges mit einbezogen werden. Durch die einheitliche Vorgehensweise werden Ermessensspielräume bei der

---

<sup>65</sup> Vgl. Zimmermann, Werner, Hitz, 2011, S. 134

<sup>66</sup> Vgl. Antonakopoulos, 2008, S. 26

<sup>67</sup> Vgl. Zülch/Fischer/Willms, 2006, S. 9

<sup>68</sup> Vgl. Zülch/Fischer/Willms, 2006, S. 6

<sup>69</sup> Vgl. Zimmermann/Werner/Hitz, 2011, S. 132

Erfolgsermittlung beseitigt, weil stets die gesamten Erträge und Aufwendung ohne mögliche Abgrenzungen erfasst werden müssen.<sup>70</sup>

Kritiker dieser Theorie betonen, dass der Periodenerfolg durch die Erfassung von Erträgen aus Wertänderungen von Vermögenswerten von der Bewertung der Vermögenswerte in der Vorperiode abhängig ist. Dies führt zur Schaffung von Ermessensspielräumen in der Ausgestaltung des Periodenerfolges und verringert die Objektivität und Zuverlässigkeit der Rechnungslegung. Zudem sehen Kritiker in der starken Fokussierung der Rechnungslegung auf zukünftige Entwicklung eine Beeinflussung der Verlässlichkeit und Spielräume zur bewussten Beeinflussung des Ergebnisses.<sup>71</sup>

### **2.3 Verankerung bilanztheoretischer Grundlagen zur Umsatzrealisierung in Bestimmungen des UGB/HGB und den IFRS**

Die Regelungen zur Umsatzrealisierung im deutschsprachigen Raum<sup>72</sup> ist überwiegend von der auf Eugen Schmalenbach<sup>73</sup> entwickelten dynamischen Bilanztheorie, die im Wesentlichen der internationalen Theorie des Revenue-Expense-Approachs entspricht, gekennzeichnet und enthalten nur teilweise Ansätze der statischen Bilanztheorie, die mit der internationalen Theorie des Asset-Liability-Ansatzes gleichzusetzen ist.<sup>74</sup> Die Anwendung des darin verfolgten primären Ziels der periodengerechten Erfolgsermittlung wird hier vor allem aus dem Beweggrund der Vermeidung fälschlich dargestellter Periodenerfolge sowie dem damit verbundenen Gläubigerschutz und dem Prinzip der Vorsicht verfolgt. Dieser wird zudem durch das Vorhandensein des von Schmalenbach bestärkten Kongruenzprinzips gefördert, das besagt, dass eine jegliche Veränderung von Vermögenswerten und Schulden, sofern diese nicht auf eine Transak-

---

<sup>70</sup> Vgl. Antonakopoulos, 2008, S. 22

<sup>71</sup> Vgl. Gros, 2010, S. 8

<sup>72</sup> Der deutschsprachige Raum steht in diesem Kontext für die Regelungsinhalte des österreichischen UGB und des deutschen HGB.

<sup>73</sup> Eugen Schmalenbach, „Grundlagen dynamischer Bilanzlehre“, 1919

<sup>74</sup> Vgl. Küting, 2006, S. 1442

tion zwischen Besitzer und dem Unternehmen zurückzuführen ist, erfolgswirksam erfasst werden muss. Aus diesem Zusammenhang lässt sich ableiten, dass die Summe der einzelnen Periodenerfolge dem Totalerfolg des Unternehmens entsprechen muss. Somit erweitert die Einhaltung des Kongruenzprinzips die Möglichkeit zur Kontrolle der richtigen Darstellung der Periodenerfolge.<sup>75</sup>

In den Regelwerken der deutschsprachigen Rechnungslegungsnormen erfährt das Kongruenzprinzip und das damit verbundene Ziel des Gläubigerschutzes große Bedeutung. Die Absicht der Erhaltung des vorhandenen Kapitals und die damit in Verbindung stehende notwendige Rechenschaft soll eine starke Objektivität der Informationen gewährleisten. Dementsprechend dürfen Erträge erst in jenem Periodenerfolg berücksichtigt werden, in dessen Zeitraum sie realisiert wurden. Diese Vorgehensweise entspricht der Theorie des Revenue-Expense-Approachs.<sup>76</sup>

Über den Einfluss der Bilanztheorien auf die bestehenden Regelungen der IFRS zum Themengebiet der Umsatzrealisierung ist in der vorherrschenden Literatur Uneinigkeit erkennbar. Erklärbar ist dies unter anderem dadurch, dass zwischen den Inhalten des Rahmenkonzeptes und den der jeweiligen Standards Inkonsistenzen vorhanden sind.<sup>77</sup> Einige Vertreter sind der Meinung, dass in den aktuellen Bestimmungen der IFRS der Einfluss des Revenue-Expense-Approachs überwiegt. Vor allem das durch die Standards IAS 18 und IAS 11 detailliert dargestellte Realisationsprinzip und das im Rahmenkonzept erwähnte matching principle sprechen dafür. Der Einfluss des Asset-Liability-Approachs ist mangels unmittelbarer Übereinstimmung nur ergänzend.<sup>78</sup>

Andere wiederum sind der Auffassung, dass die Regelungen der IFRS zur Umsatzrealisierung seit den achtziger Jahren vermehrt von der Theorie des Asset-Liability-Approachs beeinflusst werden. Vor allem die Definitionen im Rahmenkonzept, ein Ertrag führe zur Zunahme des wirtschaftlichen Nutzens und somit

---

<sup>75</sup> Vgl. Küting, 2006, S. 1443

<sup>76</sup> Vgl. Mahlstedt, 2007, S. 18

<sup>77</sup> Vgl. Küting, 2006, S. 1444

<sup>78</sup> Vgl. Zülch/Fischer/Willms, 2006, S. 10

auch zur Vermehrung eines Vermögenswertes, ist für diese Vertreter von ausschlaggebender Bedeutung. Die periodengerechte Erfassung von Erträgen und Aufwendung ist ihrer Meinung von zweitrangiger Bedeutung.<sup>79</sup>

Diese Meinung wird durch die neugestaltete Regelung zur Umsatzrealisierung bestärkt, da von Seiten der Boards eine vermehrte Konsistenz mit den Prinzipien des Rahmenkonzeptes angestrebt wurde. Somit ist im Zuge des Revenue Recognition Projects eine eindeutige Tendenz innerhalb der IFRS in Richtung der theoretischen Konzeption des Asset-Liability-Ansatzes festzustellen.<sup>80</sup>

---

<sup>79</sup> Vgl. Küting, 2006, S. 1444

<sup>80</sup> Vgl. Wüstemann/Wüstemann, 2010, S. 2040

### **3 Aktuelle Regelungen zur Umsatzrealisierung gemäß IAS 18 und IAS 11**

#### **3.1 Allgemeines und Aufteilung der Regelungen auf das Rahmenkonzept sowie IAS 18 und IAS 11**

Die aktuellen Bestimmungen zur Umsatzrealisierung gemäß den IFRS sind auf mehrere Bestandteile des Gesamtregelwerkes unterteilt und finden sich hauptsächlich im Rahmenkonzept bzw. in IAS 18 „Umsatzerlöse“ und IAS 11 „Fertigungsaufträge“ wieder. Das Rahmenkonzept beinhaltet grundlegende Definitionen und Angaben zu Prinzipien, die den Regelungen zu Grunde liegen, und beeinflusst somit auch die Regelungen der Umsatzrealisierung. Von Bedeutung sind im Kontext der vorliegenden Arbeit vor allem die Definitionen von Erträgen und Aufwendungen sowie die Erläuterungen zur zugrundeliegenden Annahme der Periodenabgrenzung.

IAS 18 und IAS 11 thematisieren dagegen konkretisierende Bestimmungen zur Umsatzrealisierung. Dabei beinhalten die Regelungen jedoch keine Angaben zu einzelnen spezifischen Sachverhalten und Tatbeständen. Vielmehr ist das Ziel der bestehenden Regelung zur Umsatzrealisierung, ein Gerüst von Regeln und Kriterien zu schaffen, auf deren Basis Entscheidungen für spezielle Geschäftsfälle der unternehmerischen Tätigkeit abzuleiten sind.<sup>81</sup>

IAS 18 beinhaltet allgemeine Regelungen zur Ertragsrealisation für Sachverhalte aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, die den Zeitpunkt der Ertragserfassung konkretisieren.<sup>82</sup> Dabei werden die genauen Regelungen je nach der Art des Umsatzaktes, wie z.B. den Verkauf von Gütern oder das Erbringen von Dienstleistungen, aufgeteilt. Von den Bestimmungen des IAS 18 sind, wie im unteren Punkt 3.4.1 genauer erläutert, zahlreiche Sachverhalte ausgeklammert, da andere Standards spezifischere Regeln beinhalten, die denen des IAS 18 vorzuziehen sind.

---

<sup>81</sup> Vgl. Buschhüter/Striegel, 2009, S. 290

<sup>82</sup> Vgl. Buschhüter/Striegel, 2011, S. 518

Vom Regelungsinhalt des IAS 18 ist außerdem der IAS 11 abzugrenzen. Der Inhalt dieses Standards ist auf Realisation von Erträgen anzuwenden, die aus der Erbringung von langfristigen Fertigungsaufträgen erwirtschaftet werden.<sup>83</sup> Zusätzlich zu den gerade genannten Standards enthalten zahlreiche veröffentlichte Interpretationen Regelungen zur Umsatzrealisierung für sehr spezifische Sachverhalte. Zu nennen sind hier u.a. IFRIC 13 „Kundenbindungsprogramme“ und SIC 31 „Erträge – Tausch von Werbeleistungen“.

Im Folgenden werden zuerst die Basiselemente und Definitionen des Frameworks erläutert, bevor die detaillierten Regelungen von IAS 18 und IAS 11 betrachtet werden. Auf die genaue Erörterung der Regelungsinhalte der oben genannten Interpretationen wird verzichtet, weil dies den Umfang dieser Arbeit überschreiten würde.

### **3.2 Die Regelungen zur Umsatzrealisierung gemäß dem Rahmenkonzept**

Wie bereits erwähnt, stellen die grundlegenden Begriffserläuterungen von Erträgen und Aufwendungen einen Teil des Rahmenkonzeptes dar. Erträge werden im Rahmenkonzept als Zunahme des wirtschaftlichen Nutzens in Form von Zuflüssen oder Werterhöhungen von Vermögenswerten oder der Verringerung von Schulden erklärt, die zu einer nicht von Anteilseignern verursachten Vermehrung des Eigenkapitales führen.<sup>84</sup>

Dabei ist der Begriff Ertrag gemäß dem Rahmenkonzept weiter zu unterteilen in Erlöse und in andere Erträge. Die separate Erfassung in der GuV soll einen detaillierteren Einblick in die Ertragslage des Unternehmens gewährleisten. Während die zuerst genannte Kategorie Erlöse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit umfasst, als Beispiele sind hier u.a. Umsatzerlöse oder Zinsentgelte zu nennen,

---

<sup>83</sup> Vgl. Zülch/Hendler, 2009, S. 524

<sup>84</sup> Vgl. F.70a

beinhalten die anderen Erträge vor allem unrealisierte Erträge aus Neubewertungen oder auch Erlöse aus dem Verkauf von langfristigem Vermögen.<sup>85</sup>

Erträge sind in der Gewinn- und Verlustrechnung zu realisieren, wenn der darstellende Sachverhalt die im Rahmenkonzept unter Paragraph F.83 beschriebenen Kriterien erfüllt. Gemäß der Definition ist ein Erlös zu erfassen, wenn

- „es wahrscheinlich ist, dass ein mit dem Sachverhalt verbundener künftiger wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen zufließen oder von ihm abfließen wird; und
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Wert des Sachverhaltes verlässlich bewertet werden können.“<sup>86</sup>

Zusätzlich zu der angeführten Definition verweist das Rahmenkonzept auf die strukturelle Verbindung zwischen den unterschiedlichen Abschlussposten verschiedener Abschlussbestandteile. Die Erfassung eines Ertrages in der Gewinn- und Verlustrechnung führt zu einer gleichzeitigen Zunahme eines Vermögenswertes bzw. zu einer Abnahme einer Schuld in der Bilanz.<sup>87</sup>

Die o.a. Definition zur Beschreibung der Ansatzkriterien gemäß F.83 ist auch für Aufwandsposten gültig. Aufwendungen führen, entgegengesetzt zu Erträgen, zu einer Abnahme des wirtschaftlichen Nutzens durch Verringerung von Vermögenswerten oder Zunahme von Schulden.<sup>88</sup>

Zusätzlich erfolgt, wie auch bereits bei Erträgen erwähnt, eine Aufteilung in Aufwendungen, die i.Z.m. der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit anfallen, und anderen Aufwendungen. Aufwendungen aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit umfassen z.B. Umsatzkosten und Gehälter bzw. Löhne. Unter dem Posten andere Aufwendungen sind z.B. Aufwendungen für die Veräußerung von lang-

---

<sup>85</sup> Vgl. F.74ff

<sup>86</sup> F.83: Diese angeführte Definition ist für die Erfassung Posten des Jahresabschlusses gültig.

<sup>87</sup> Vgl. F.92

<sup>88</sup> Vgl. F.94

fristigem Vermögen oder auch Aufwendungen aus einem Anstieg des Wechselkurses zu erfassen.<sup>89</sup>

Das Rahmenkonzept beinhaltet neben der Definition von Erträgen und Aufwendungen auch Angaben über Prinzipien und Konzepte, die in der Aufstellung eines Jahresabschlusses berücksichtigt werden müssen, um die Informationsansprüche der Adressaten bestmöglich zu erfüllen. In Anbetracht des vorliegenden Themas ist hier u.a. das Konzept der Periodenabgrenzung zu erwähnen, das im Rahmenkonzept unter F.22 erläutert wird. Dementsprechend sind Auswirkungen von geschäftlichen Tätigkeiten und sonstigen Vorfällen in der Periode auszuweisen, der sie zuzurechnen sind. Der Zeitpunkt der Entstehung von Auswirkungen geschäftlicher Tätigkeiten ist für die Erfassung eines Tatbestandes von Bedeutung, nicht der, an dem eine entsprechende Zahlung erfolgt.<sup>90</sup>

Eine nähere Definition des Realisationsprinzips ist im Rahmenkonzept nicht angeführt. Diesbezügliche Regelungsinhalte, die den Zeitpunkt der Realisation von Erträgen näher bestimmen, finden sich in IAS 18 und IAS 11 wieder. Im Gegensatz dazu verweist das Rahmenkonzept darauf, dass Aufwendungen gleichzeitig mit den dazugehörigen Erträgen zu erfassen sind. Diese Vorgehensweise der Aufwandsrealisation entspricht dem im Kapitel 2.2 erklärten matching principle.

### **3.3 Die Regelungen zur Umsatzrealisierung gemäß IAS 18**

#### **3.3.1 Allgemeines**

IAS 18 ist seit dem Jahre 1982 gültig und hat die Aufgabe, die Bestimmungen des Rahmenkonzeptes zur Ertragsrealisation zu konkretisieren.<sup>91</sup> Zwar beinhaltet das Rahmenkonzept, wie bereits oben erwähnt, allgemeine Regelungsinhalte und Voraussetzungen zur Erfassung von Erträgen, jedoch beschreiben diese

---

<sup>89</sup> Vgl. F.78-80

<sup>90</sup> Vgl. F.22

<sup>91</sup> Vgl. Buschhüter/Striegel, 2009. S 290

keine bestimmten Vorgaben zur Höhe bzw. zum Zeitpunkt der Umsatzrealisation, die zur Konkretisierung der Bestimmungen beitragen.<sup>92</sup>

IAS 18 ist zur näheren Definition von Bestimmungen und Kriterien in drei Hauptabschnitte geteilt. Neben konkretisierenden Begriffsdefinitionen und der Detaillierung des Anwendungsbereiches beinhaltet der Standard nähere Erläuterungen zur Bestimmung des Betrages, zu dem Erträge erfasst werden, und zum Zeitpunkt der Realisation des Ertrages. Das Kapitel 3.4 folgt weiters dieser Aufteilung.

### **3.3.2 Anwendungsbereich**

Der Anwendungsbereich dieses Standards wird zu Beginn erläutert und ist auf die Behandlung von Umsatzerlösen eingegrenzt.<sup>93</sup> Diese werden im Standard wie folgt definiert: „Umsatzerlös ist der aus der gewöhnlichen Tätigkeit eines Unternehmens resultierende Bruttozufluss wirtschaftlichen Nutzens während der Berichtsperiode, der zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führt, soweit er nicht aus Einlagen der Eigentümer stammt.“<sup>94</sup>

Diese Definition folgt der allgemeinen Begriffserläuterung von Erträgen und dem damit verbundenen Verlangen nach Zunahme des wirtschaftlichen Nutzens im Rahmenkonzept. Jedoch grenzt die Betonung auf den Bruttozufluss aus der gewöhnlichen Tätigkeit den Anwendungsbereich des IAS 18 unmittelbar nur auf betriebstypische Sachverhalte ein und umfasst neben Umsatzerlösen auch Nutzungsentgelte, Zinsen und Dividenden. Diese Erträge sind in der Periode ihres Entstehens stets erfolgswirksam zu erfassen.<sup>95</sup>

Die in der Ertragsdefinition im Rahmenkonzept erwähnten anderen Erträge entsprechen nicht der Definition von Erträgen gemäß IAS 18. Eine Anwendung des

---

<sup>92</sup> Vgl. Zülch/Hendler, 2009, S 526

<sup>93</sup> Vgl. IAS 18.1

<sup>94</sup> IAS 18.7

<sup>95</sup> Vgl. Zülch/Hendler, 2009, S. 527

IAS 18 auf andere Erträge ist jedoch möglich, sollten diese nicht durch spezielle Regelungen anderer Standards geregelt werden.<sup>96</sup>

Zudem erfolgt eine Eingrenzung des Anwendungsbereiches des IAS 18 durch das Vorhandensein von Regelungen anderer Standards. Demzufolge werden Erlöse aus Sachverhalten, für die spezifische Einzelregelungen in anderen Standards existieren, vom Anwendungsbereich ausgegrenzt, da diesfalls die Bestimmungen des jeweiligen Standards den Regelungen des IAS 18 vorzuziehen sind. Somit kann der Umkehrschluss getroffen werden, dass IAS 18 für Sachverhalte der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit anzuwenden ist, für die keine spezielleren Vorschriften vorhanden sind.<sup>97</sup>

Aus dieser Eingrenzung des Anwendungsgebietes resultierend, befasst sich dieser Standard gemäß IAS 18.6 nicht mit Umsätzen aus

- Leasingverträgen;
- Dividenden für Anteile, die nach der Equity-Methode bilanziert werden;
- Versicherungsverträgen im Anwendungsbereich von IFRS 4;
- Änderungen des beizulegenden Zeitwertes finanzieller Vermögenswerte oder finanzieller Verbindlichkeiten bzw. deren Veräußerung (IAS 39);
- Wertänderungen bei anderen kurzfristigen Vermögenswerten;
- dem erstmaligen Ansatz und aus Änderungen des beizulegenden Zeitwertes der biologischen Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehen;
- dem erstmaligen Ansatz landwirtschaftlicher Erzeugnisse; und
- dem Abbau von Bodenschätzen.<sup>98</sup>

Diese Aufzählung ist nicht als abschließend zu betrachten, da diese zu erweitern ist, wenn neu entwickelte Standards spezielle Regelungen zur Erfassung von Erträgen und Aufwendungen beinhalten.<sup>99</sup>

---

<sup>96</sup> Vgl. Buschhüter/Striegel, 2011, S. 518

<sup>97</sup> Vgl. Pellens/Fülbier/Gassen/Sellhorn, 2011, S. 248

<sup>98</sup> IAS 18.6

### 3.3.3 Höhe des zu erfassenden Umsatzes

IAS 18 definiert als Ertrag die für eine erbrachte Leistung erhaltene bzw. beanspruchte Gegenleistung.<sup>100</sup> Dieser Betrag ist gemäß dem Standard zum beizulegenden Zeitwert zu bemessen.<sup>101</sup> Der beizulegende Zeitwert wird in IAS 18 wie folgt definiert: „Der beizulegende Zeitwert ist der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.“<sup>102</sup>

Diese Erläuterung des beizulegenden Zeitwertes folgt der in den IFRS allgemein gültigen Definition, die z.B. auch IAS 32 und IAS 39 zu finden ist und den Richtlinien des aktuell veröffentlichten IFRS 13. Der Betrag des Umsatzerlöses entspricht regelmäßig dem Entgelt, das zwischen den in einer Geschäftsbeziehung tätigen Vertragsparteien vertraglich vereinbart wurde.<sup>103</sup>

Preisnachlässe, die den Verkaufspreis bzw. den Ertrag schmälern, sind bei der Ermittlung des Umsatzbetrages reduzierend zu berücksichtigen. Als Beispiele sind hier gewährte Rabatte und Preisnachlässe zu nennen. Zudem sind Beträge, die das Unternehmen i.Z.m. dem Verkaufsprozess für Dritte oder im Auftrag eines Geschäftspartners einhebt, gemäß IAS 18 nicht als Erträge zu erfassen. Hier ist u.a. die Einhebung der Umsatzsteuer als Beispiel zu nennen. Der Erlösbetrag ist stets exklusive der Umsatzsteuer zu erfassen.<sup>104</sup>

Kommt es i.Z.m. Verkaufstätigkeiten zur Gewährung von längeren Zahlungszielen, sind alle in der Zukunft zu erwartenden Erträge dieses Geschäftsvorganges abzuzinsen und somit der Barwert der Gegenleistung heranzuziehen.<sup>105</sup> Der Barwert ist mit dem Zinssatz zu berechnen, der für einen Finanzierungsvorgang

---

<sup>99</sup> Vgl. Pellens/Fülbier/Gassen/Sellhorn, 2011, S. 248

<sup>100</sup> Vgl. IAS 18.9

<sup>101</sup> Vgl. IAS 18.10

<sup>102</sup> Vgl. IAS 18.7

<sup>103</sup> IAS 18.11

<sup>104</sup> Vgl. IAS 18.8

<sup>105</sup> Vgl. Pellens/Fülbier/Gassen/Sellhorn, 2011, S. 248

in ähnlicher Höhe eines Schuldners mit vergleichbarer Bonität herangezogen wird, oder dem Zinssatz, der notwendig wäre, den erhaltenen Verkaufspreis auf den in der Gegenwart zu erhaltenden Barzahlungspreis zu diskontieren.<sup>106</sup>

Zudem definiert IAS 18.12 die Vorgehensweise zur Bestimmung von Erträgen aus Tauschgeschäften. Ein Tauschgeschäft liegt vor, wenn der für eine erbrachte Leistung erhaltene Erlös nicht monetärer Natur ist und stattdessen als Gegenleistung ebenfalls eine Ware oder Dienstleistung erbracht wird. In diesem Fall ist gemäß der Regelungen des IAS 18 zu prüfen, ob der Wert der Gegenleistung gleich dem Wert der ursprünglichen Leistung ist. Ist dies der Fall, liegt kein Geschäftsvorfall vor, der eine Umsatzerfassung bewirkt. Sind die untereinander getauschten Waren und Dienstleistungen jedoch wertmäßig unterschiedlich, so ist ein Umsatz zu erfassen, der dem beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Tauschleistung entspricht. Ist der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Gutes unzureichend verlässlich bestimmbar, ist der Zeitwert des eigenen Tauschaufwandes des aufgegebenen Gutes als Ertrag zu erfassen.<sup>107</sup>

### **3.3.4 Zeitpunkt des Erfassens des Umsatzes**

Zusätzlich zu den Bestimmungen, in welcher Höhe ein Erlös zu erfassen ist, beinhaltet IAS 18 Regelungen, die den Zeitpunkt der Ertragsrealisation definieren. Die genaue Bestimmung, wann und unter welchen Voraussetzungen Erträge erfasst werden dürfen, stellt das Hauptziel des Standards dar.

Dabei werden die Regelungen zur genaueren Bestimmungen des Zeitpunktes in Abhängigkeit von der zugrundeliegenden Umsatzart konkretisiert. Die Unterteilung erfolgt gemäß IAS 18 in den Verkauf von Gütern, das Erbringen von Dienstleistungen sowie das Erwirtschaften von Erträgen durch Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden. Erträge aus den zuletzt genannten Zinsen und Dividenden werden, wie bereits eingangs im Kapitel 1.2 erwähnt, künftig durch den Regelungsinhalt des IFRS 9 geregelt und somit in dieser Arbeit nicht genauer behandelt.

---

<sup>106</sup> Vgl. IAS 18.11

<sup>107</sup> Vgl. IAS 18.12

## Verkauf von Gütern

Ein erwirtschafteter Ertrag aus dem Verkauf von Gütern ist gemäß IAS 18.14 zu realisieren, wenn die nachfolgenden Faktoren als erfüllt gelten:

- das Unternehmen hat die maßgeblichen Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum der verkauften Waren und Erzeugnisse verbunden sind, auf den Käufer übertragen;
- dem Unternehmen verbleibt weder ein weiter bestehendes Verfügungsrecht, wie es gewöhnlich mit dem Eigentum verbunden ist, noch eine wirksame Verfügungsgewalt über die verkauften Waren und Erzeugnisse;
- die Höhe der Umsatzerlöse kann verlässlich bestimmt werden;
- es ist wahrscheinlich, dass der wirtschaftliche Nutzen aus dem Geschäft dem Unternehmen zufließt; und
- die im Zusammenhang mit dem Verkauf angefallenen oder noch anfallenden Kosten können verlässlich bestimmt werden.<sup>108</sup>

Für die Erfassungen eines Ertrages ist eine kumulative Erfüllung der o.a. Kriterien erforderlich.

Besonderes Augenmerk verlangt das Kriterium der Übertragung von Chancen und Risiken des Gutes auf den Käufer. Erfolgt diese Übertragung zum gleichen Zeitpunkt wie bei der rechtlichen Eigentumsübertragung auf den Käufer, wird vom verkaufenden Unternehmen ein Erlös erfasst.<sup>109</sup> Eine Umsatzrealisation ist zu letzterem Zeitpunkt jedoch nicht gestattet, wenn das verkaufende Unternehmen wesentliche Eigentumsrisiken behält. Diese Regelung kommt zur Anwendung, wenn der Vertrag ein für den Käufer bestimmtes Rücktrittsrecht beinhaltet und das verkaufende Unternehmen die Wahrscheinlichkeit des Rücktritts nicht eindeutig bestimmen kann.<sup>110</sup> Zudem ist dies der Fall, wenn die Realisation des Erlöses von dem noch nicht getätigten Weiterverkauf seitens des Kunden ab-

---

<sup>108</sup> Vgl. IAS 18.14

<sup>109</sup> Vgl. IAS 18.15

<sup>110</sup> Vgl. IAS 18.16

hängig ist oder das Unternehmen Verpflichtungen für Gewährleistungen behält, die das übliche Maß überschreiten. Sind die vom Verkäufer behaltenen Eigentumsrisiken jedoch unwesentlich, darf ein Erlös erfasst werden. Dies ist z.B. der Fall, wenn der Verkauf mit Eigentumsvorbehalt erfolgt, um entsprechende Forderungsansprüche abzusichern.<sup>111</sup>

Eng damit verbunden ist das Kriterium, dass der Verkäufer kein weiter existierendes Verfügungsrecht bzw. keine weiter bestehende Verfügungsgewalt über das verkaufte Gut behalten darf. Dieses ist dann gegeben, wenn der Verkäufer trotz des Verkaufes des Vermögensgegenstandes weiter auf dessen zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen zugreifen kann. Ein verbleibendes Verfügungsrecht führt wie die fehlende Übergabe der wesentlichen Chancen und Risiken zu einem Nichterfassen von Erträgen.<sup>112</sup>

Des Weiteren setzt IAS 18 eine verlässliche Bestimmbarkeit des Umsatzes sowie der damit verbundenen Kosten für eine Ertragsrealisation voraus. Das bereits oben unter Punkt 2.2 erwähnte matching principle kommt hier zur Anwendung. Eine unzureichende Verlässlichkeit bei der Bestimmung der Höhe des Ertrages kann der Fall sein, wenn ein Vertrag variable Preisbestandteile beinhaltet. Ist dann der Ertrag auch aufgrund von Erfahrungswerten nicht eindeutig bestimmbar, ist die Erfassung des Umsatzes untersagt.<sup>113</sup>

### **Erbringung von Dienstleistungen**

Ein weiterer Regelungsinhalt des IAS 18 umfasst die genaue Bestimmbarkeit des Zeitpunktes, an dem ein Ertrag realisiert wird, der durch das Erbringen von Dienstleistungen erwirtschaftet wird. Unter einer Dienstleistung wird die Erfüllung eines vertraglich festgelegten Dienstes über einen definierten Zeitraum verstanden.<sup>114</sup> Da sich dieser Zeitraum durchaus über mehrere Perioden erstrecken kann, sind Erträge aus der Erbringung von Dienstleistungen gemäß IAS 18.20 nach dem Grad der Fertigstellung des Geschäftes am Bilanzstichtag

---

<sup>111</sup> Vgl. IAS 18.17

<sup>112</sup> Vgl. Buschhüter/Striegel, 2009. S 290

<sup>113</sup> Vgl. IAS 18.19

<sup>114</sup> Vgl. IAS 18.4

zu erfassen. Bei dieser Methode, die auch im IAS 11 Anwendung findet, werden die Erträge und Aufwendungen in der Periode erfasst, in der die Dienstleistungserfüllung anteilig erbracht wurde.

Grundsätzlich dürfen Erträge aus der Erbringung von Dienstleistungen gemäß IAS 18.20 erfasst werden, wenn die folgenden Bedingungen allesamt erfüllt sind:

- die Höhe der Umsatzerlöse kann verlässlich bestimmt werden;
- es ist wahrscheinlich, dass der wirtschaftliche Nutzen aus dem Geschäft dem Unternehmen zufließt;
- der Fertigstellungsgrad des Geschäftes am Abschlussstichtag kann verlässlich bestimmt werden; und
- die für das Geschäft angefallenen und bis zu seiner vollständigen Abwicklung zu erwartenden Kosten können verlässlich bestimmt werden.<sup>115</sup>

Die genaue Bestimmbarkeit der Erträge etc. ist von großer Bedeutung. Die Verlässlichkeit der Berechnungen und Schätzungen sind besonders durch das Vorhandensein von geeigneten Berichts- und Informationsinstrumenten innerhalb der Unternehmung zu gewährleisten. Zudem beeinflusst eine genaue Vertragsausgestaltung und das Vorhandensein von durchsetzbaren Rechten in Bezug auf die zu empfangenden Gegenleistungen eine verlässliche Bestimmbarkeit der Erlöse.<sup>116</sup> Ist es jedoch nicht möglich, die Erträge aus der Erbringung eines mehrperiodigen Dienstleistungsauftrages genau zu schätzen, sind Erlöse in der Höhe der angefallenen Kosten anzusetzen.<sup>117</sup>

Vorgenommene Schätzungen zur Berechnung von Erträgen sind im Laufe des Leistungszeitraumes zu beobachten und gegebenenfalls anzupassen. Erscheint ein bereits erfasster Ertrag nachträglich als uneinbringlich, darf dieser nicht kor-

---

<sup>115</sup> Vgl. IAS 18.20

<sup>116</sup> Vgl. IAS 18.23

<sup>117</sup> Vgl. IAS 18.26

rigiert werden. Stattdessen ist eine aufwandswirksame Buchung in der Höhe des nicht einbringlichen Betrages in der laufenden Periode durchzuführen.<sup>118</sup>

Bei der Erfassung von Erträgen aus der Erbringung von Dienstleistungen ist vor allem die Identifikation der Leistung an sich von großer Bedeutung. Wird die Dienstleistung i.Z.m. einem Fertigungsauftrag durchgeführt, kommen die Regelungen des IAS 18 nicht zur Geltung. In diesem Fall werden die daraus resultierenden Erlöse gemäß den Bestimmungen des IAS 11 erfasst.

Zudem sind Verträge, die sowohl den Verkauf von Gütern, als auch das Durchführen von damit verbundenen Dienstleistungen umfassen, besonders zu beachten.<sup>119</sup> Ein Ertrag aus der Erbringung von Dienstleistungen ist dann separat zu erfassen, wenn die Dienstleistung einen wesentlichen Teil des Gesamtvertrages darstellt. Ansonsten sind diese Erlöse gemeinsam mit dem Ertrag aus dem Verkauf des Gutes zu erfassen. Diese Art von Verträgen ist vor allem bei Waren üblich, die nach dem Verkauf regelmäßig vom verkaufenden Unternehmen gewartet und betreut werden.<sup>120</sup>

### **3.4 Die Regelungen zur Umsatzrealisierung gemäß IAS 11**

#### **3.4.1 Allgemeines**

Die Regelungen des IAS 11 sind seit 1. Januar 1980 in Kraft. Der Standard beinhaltet spezifische Bestimmungen zur Umsatzrealisierung, die zur Anwendung kommen, wenn der Tatbestand eines Fertigungsauftrages gegeben ist.<sup>121</sup> Liegt ein Fertigungsauftrag vor und generiert ein Unternehmen daraus Erträge und Aufwendungen, sind die Bestimmungen dieses Standards denen des IAS 18 vorzuziehen. Der Aufbau ähnelt dem des IAS 18, zusätzlich beinhalten die Regelungen Beschreibungen zur buchhalterischen Vorgehensweise i.Z.m. unterschiedlichen Vertragsarten.

---

<sup>118</sup> Vgl. IAS 18.22

<sup>119</sup> Vgl. IAS 11.5

<sup>120</sup> Vgl. IAS 18.13

<sup>121</sup> Vgl. IAS 11.1

Erwähnenswert ist außerdem, dass die im vorigen Kapitel genannten Regelungen zur Umsatzrealisierung im Zuge von Dienstleistungsgeschäften stark den Bestimmungen des IAS 11 ähneln. Dies ist vor allem bei der Bestimmung des Erlösbetrages der Fall, auf den anschließenden Ausweis und die zu tätigen Anhangangaben ist dies nicht zutreffend.<sup>122</sup>

Der Zeitraum der Erstellung bei Fertigungsaufträgen nimmt in vielen Fällen mehrere Perioden in Anspruch. Ist dies der Fall, erstreckt sich die Dauer der Fertigstellung des Auftrages über zumindest einen Bilanzstichtag hinaus. Um den im Rahmenkonzept angeführten Zielen des Jahresabschlusses, nämlich der Bereitstellung von Information über die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens, gerecht zu werden, sind die angefallenen Aufwendungen und somit auch Erträge periodengerecht zu erfassen. Dies entspricht dem Konzept der Teilgewinnrealisierung, nach dem die durch die fort-dauernde Fertigung erbrachte Wertschöpfung nach wirtschaftlicher Ansicht gemäß dem Leistungsfortschritt über die Perioden verteilt wird.<sup>123</sup>

### **3.4.2 Anwendungsbereich**

Ein Fertigungsauftrag gemäß IAS 11 umfasst die kundenspezifische Herstellung eines Gegenstandes. Die Fertigung von mehreren Gegenständen wird bilanziell als ein einziger Fertigungsvertrag behandelt, wenn die Gegenstände in Bezug auf ihre Funktion oder ihren Anwendungsbereich aufeinander abgestimmt sind.<sup>124</sup> Umfasst ein Auftrag die Fertigung mehrerer kundenspezifischer Gegenstände, die hinsichtlich Funktion und Verwendung nicht aufeinander abgestimmt sind, sind diese als getrennte Fertigungsaufträge zu erfassen.<sup>125</sup>

Zusätzlich ergänzt die Literatur, dass die explizite Ausverhandlung des Vertrages für die kundenspezifische Fertigung von großer Bedeutung ist, da dies für die Abgrenzung zu den Regelungen des Standards IAS 2 „Vorräte“ sorgt. So ist z.B. die Fertigung eines Autos nicht den Regelungen dieses Standards zuzu-

---

<sup>122</sup> Vgl. Lüdenbach/Hoffmann, 2012, S. 910

<sup>123</sup> Vgl. Zülch/Hendler, 2009, S. 443

<sup>124</sup> Vgl. IAS 11.3

<sup>125</sup> Vgl. IAS 11.4

ordnen, da diesem Fall kein speziell ausverhandelter Vertrag zu Grunde liegt, sondern i. d. R. eine Massenfertigung vorliegt.<sup>126</sup>

Die unter die Regelungen des IAS 11 fallenden typischen Beispiele sind das Fertigen einer Brücke oder die Errichtung einer Straße. Aber auch Restaurationen bzw. Arbeiten, die zur Wiederherstellung eines Vermögenswertes beitragen, zählen zu den Beispielen für einen Fertigungsauftrag. Dem Umfang eines solchen Fertigungsauftrages sind zudem sämtliche begleitende Dienstleistungen und Renovierungsarbeiten, die i.Z.m. der Erstellung eines Vermögenswertes anfallen, zuzuordnen.<sup>127</sup>

Ein Vertrag über die Fertigung eines oder mehrerer Gegenstände kann in Form eines Festpreisvertrages, eines Kostenzuschlagsvertrages oder eines Vertrages in Gestalt einer Mischform aus beiden abgeschlossen werden. Bei Ersterem wird der Auftragnehmer für die erbrachte Leistung durch einen festgelegten Preis oder Preis pro Outputseinheit entlohnt. Im Falle eines Kostenzuschlagsvertrages bekommt der Auftragnehmer vertraglich vereinbarte Kosten und eine zusätzliche Marge vergütet. Diese Marge kann in Form eines festgeschriebenen Fixbetrages, aber auch als Prozentsatz der abgerechneten Kosten ermittelt werden.<sup>128</sup>

### **3.4.3 Höhe des zu erfassenden Umsatzes**

Zur Durchführung der den Perioden entsprechenden Aufteilung der Erträge und Aufwendungen sieht IAS 11 zwei unterschiedliche Verfahren vor. Ist das Ergebnis des Fertigungsauftrages verlässlich zu schätzen, ist die periodengerechte Erfassung der Umsatzerlöse mittels der Percentage-of-Completion-Methode durchzuführen. Bei dieser Methode werden die Aufwendungen und Erträge entsprechend dem Leistungsfortschritt, der in der jeweiligen Periode vollbracht wird, erfasst, und somit wird laufend ein Gewinn ausgewiesen.<sup>129</sup>

---

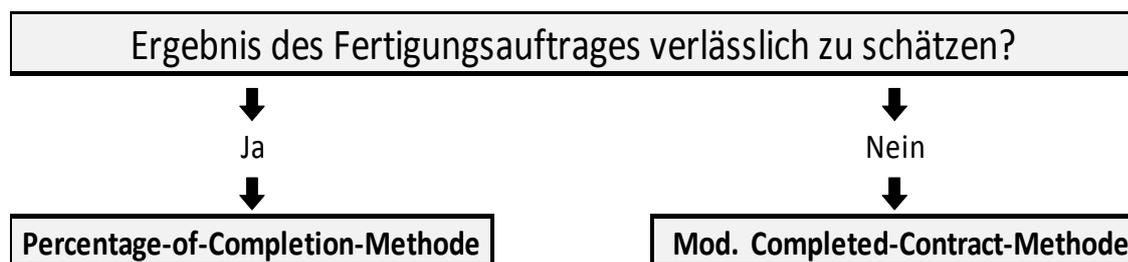
<sup>126</sup> Vgl. Zülch/Hendler, 2009, S. 440

<sup>127</sup> Vgl. IAS 11.5

<sup>128</sup> Vgl. IAS 11.6

<sup>129</sup> Vgl. Althoff, 2012, S. 159

Ist das Ergebnis jedoch nicht verlässlich zu schätzen, kommt es zur Anwendung der modifizierten Completed-Contract-Methode.<sup>130</sup> Gemäß dieser Methode kommt es zwar auch zur Erfassung von Erlösen, jedoch entspricht die Höhe der zu erfassenden Erlöse nur dem Ausmaß der angefallenen Kosten.<sup>131</sup> Somit kommt es gemäß der Completed-Contract-Methode zu keinem Gewinnrealisierung.<sup>132</sup> Erst ab dem Zeitpunkt, an dem das Ergebnis des Fertigungsauftrages verlässlich geschätzt werden kann, dürfen die Erträge, die aus der Leistungserstellung erwartet werden, erfasst werden.<sup>133</sup>



**Abb. 1: Bestimmung der Methode zur Erfassung von Fertigungsaufträgen<sup>134</sup>**

Ob das Ergebnis verlässlich bestimmbar ist, hängt davon ab, ob die für den entsprechenden Vertragstyp notwendigen Kriterien als erfüllt zu betrachten sind. Dabei setzt IAS 11 eine kumulative Erfüllung aller jeweiligen Kriterien voraus.

Im Rahmen eines Festpreisvertrages ist das Ergebnis verlässlich zu schätzen, wenn der Zufluss des wirtschaftlichen Nutzens aus der Fertigung des Gegenstandes wahrscheinlich ist und die Summe der Auftragserlöse sowie -kosten verlässlich bewertet werden können. Zudem ist es erforderlich, dass der Fertigungsgrad eindeutig bestimmt werden kann.<sup>135</sup>

Liegt der Fertigung ein Kostenzuschlagsvertrag zu Grunde, ist die kumulative Erfüllung von lediglich zwei Kriterien notwendig. Ausschlaggebend dafür ist das

<sup>130</sup> Vgl. Althoff, 2012, S. 160

<sup>131</sup> Vgl. IAS 11.32

<sup>132</sup> Vgl. Althoff, 2012, S. 160

<sup>133</sup> Vgl. IAS 18.35

<sup>134</sup> In Anlehnung an Althoff, 2012, S. 156

<sup>135</sup> Vgl. IAS 18.23

geringere Risiko für den Auftragnehmer, da eventuelle Kostenanstiege während der Dauer der Fertigung vom Auftraggeber getragen werden.<sup>136</sup> Die zu erfüllenden Kriterien sind im Falle eines Kostenzuschlagsvertrages der wahrscheinliche wirtschaftliche Nutzenzufluss sowie die verlässliche Bestimmbarkeit der Auftragskosten.<sup>137</sup>

Bei Vorliegen einer Mischung eines Festpreisvertrages und eines Kostenzuschlagsvertrages müssen sowohl die Kriterien des Ersteren als auch die des Zweiteren kumulativ erfüllt sein.<sup>138</sup>

Bei Anwendung der Percentage-of-Completion-Methode ist es erforderlich, den Leistungsfortschritt zu messen. Dafür wird der Fertigstellungsgrad der zutreffenden Periode ermittelt.<sup>139</sup> Dieser Grad kann auf unterschiedliche Art und Weise bestimmt werden, nämlich

- durch den Prozentsatz, der sich aus dem Verhältnis der Auftragskosten der betreffenden Periode zu den geschätzten Gesamtkosten des Projektes ergibt;
- durch die Fertigstellung einer physischen Teilleistung oder eines Abschnittes, oder
- durch eine örtliche Begutachtung des Ergebnisses bzw. des Leistungsfortschrittes.<sup>140</sup>

Die dem ermittelten Fertigstellungsgrad entsprechenden Auftragskosten der jeweiligen Periode werden den Erlösen zugeordnet und anschließend als Aufwendungen bzw. Erträge am Bilanzstichtag erfasst.<sup>141</sup> Ist es jedoch wahrschein-

---

<sup>136</sup> Vgl. Kümpel, 2005, S. 115

<sup>137</sup> Vgl. IAS 11.24

<sup>138</sup> Vgl. Zülch/Hendler, 2009, S. 447

<sup>139</sup> Vgl. IAS 11.25

<sup>140</sup> Vgl. IAS 11.30

<sup>141</sup> Vgl. Althoff, 2012, S. 157

lich, dass die Gesamtkosten die Gesamterlöse des Fertigungsauftrages übersteigen, ist sofort dieser drohende Verlust als Aufwand zu erfassen.<sup>142</sup>

Entsprechend dem Fertigstellungsgrad setzen sich die Auftragserlöse u.a. aus Erlösen zusammen, die direkt mit dem der Fertigung zu Grunde liegenden Vertrag zusammenhängen. Als Beispiele sind hier vor allem Fertigungs- und Materialeinzelkosten sowie Kosten für technische Gerätschaft zu nennen. Zusätzlich umfassen die Auftragskosten Kostenbestandteile, die dem Vertrag allgemein zuzurechnen sind, wie z.B. Fertigungsgemeinkosten oder Kosten für Versicherungen. Allgemeine Verwaltungskosten dürfen nur dann in der Berechnung berücksichtigt werden, wenn der Vertrag eine dementsprechende Klausel beinhaltet und sie somit in Rechnung gestellt werden dürfen.<sup>143</sup>

Die den Auftragskosten zuzuordnenden Erlöse werden zum beizulegenden Zeitwert bewertet und beinhalten zusätzlich neben dem im Vertrag vereinbarten Entgelt gegebenenfalls auch Prämien und Zahlungen für abweichende Leistungen, sofern deren Bestimmung verlässlich durchgeführt werden kann.<sup>144</sup>

Abweichungen in der vertraglichen Ausgestaltung, z.B. Änderungen des Designs, können in den Erlösen berücksichtigt werden, wenn der Kunde die Abweichung wünscht und beide Parteien der inhaltlichen, aber auch der wertmäßigen Änderung zustimmen. Bei Ansprüchen des Auftragnehmers für Kosten, die angefallen sind, jedoch nicht im Vertrag berücksichtigt wurden, ist es nicht eindeutig, ob sie in den Vertragserlösen zu berücksichtigen sind, da es oft vom Ausgang von Verhandlungen abhängig ist, ob der Kunde diese akzeptiert. Eine Erfassung als Vertragserlöse ist nur dann erlaubt, wenn eine Akzeptanz seitens des Kunden als hinreichend wahrscheinlich gilt.<sup>145</sup>

---

<sup>142</sup> Vgl. IAS 11.36

<sup>143</sup> Vgl. IAS 11.16ff

<sup>144</sup> Vgl. IAS 11.11f

<sup>145</sup> Vgl. IAS 11.13f

#### **3.4.4 Zeitpunkt des Erfassens des Umsatzes**

Wie bereits erwähnt, erfordert eine mehrperiodige Dauer eines Fertigungsauftrages die periodengerechte Aufteilung der Erträge und Aufwendungen, um dem im Rahmenkonzept vorgesehenen Prinzip der Periodenabgrenzung zu entsprechen. Aus diesem Grund stellt bei beiden Methoden zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades, nämlich der Percentage-of-Completion Methode und der modifizierten Completed-Contract-Methode, der entsprechende Bilanzstichtag den Zeitpunkt der Umsatzerfassung dar.

Somit kommt es zum Ausweis eines Umsatzes, und damit einhergehend, eines Gewinnes, obwohl die Fertigung noch nicht abgeschlossen ist.<sup>146</sup> Diese in der Literatur als Teilgewinnrealisierung bezeichnete Vorgehensweise bildet die wirtschaftliche Betrachtungsweise des Auftrages. Aus rechtlicher Sicht wäre die Realisierung der Erträge und Aufwendungen und somit des Gewinns mit dem Gefahrenübergang nach der Fertigstellung möglich.<sup>147</sup>

---

<sup>146</sup> Vgl. Althoff, 2012, S. 155

<sup>147</sup> Vgl. Zülch/Hendler, 2009, S. 443

## 4 Die Regelung zur Umsatzrealisierung gemäß dem „Re-Exposure Draft ED 2011/6“

### 4.1 Allgemeines

Der neue Standard „Revenue from contracts with customers“ soll die aktuellen IFRS-Regelungen zur Umsatzrealisierung gänzlich ersetzen und in einem einzigen Regelwerk vereinen. Aus diesem Grund verlieren mit der Veröffentlichung des künftigen Standards nicht nur die bestehenden IAS 18 und IAS 11, sondern auch sämtliche veröffentlichte Interpretationen hierzu, wie z.B. IFRIC 13 und SIC 31, ihre Gültigkeit.<sup>148</sup>

Die Regelungen des neuen Standards sollen gewährleisten, dass den Adressaten des Jahresabschlusses Informationen über die Art, den Umfang sowie die Risiken des erwirtschafteten Umsatzes eines Unternehmens bestmöglich zur Verfügung stehen.<sup>149</sup> Dabei ist der Fokus bei der Ausgestaltung des Standards auf einen konsistenten, auf Prinzipien orientierten Aufbau des Regelwerkes gelegt worden. Diese Prinzipien sollen zudem starke Konvergenz mit den im Rahmenkonzept verankerten Prinzipien aufweisen.<sup>150</sup>

Den Mittelpunkt des neuen Standards bildet ein Prozess bestehend aus fünf Schritten, der den anwendenden Unternehmen die notwendige Anleitung zur den Regelungen entsprechenden Umsatzerfassung darstellen soll.<sup>151</sup> Dementsprechend soll der Vorgang der Umsatzerfassung aus folgenden Arbeitsschritten bestehen:

- Identifizierung des Vertrages, der mit dem Kunden abgeschlossen wurde;
- Bestimmung der einzelnen Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrags;

---

<sup>148</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 2

<sup>149</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 8

<sup>150</sup> Vgl. Zülch/Fischer/Willms, 2006, S. 2

<sup>151</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 4

- Erhebung des Transaktionspreises;
- Verteilung des Transaktionspreises auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen; und
- Realisierung des Umsatzes nach Erfüllung der Leistungsverpflichtung.<sup>152</sup>

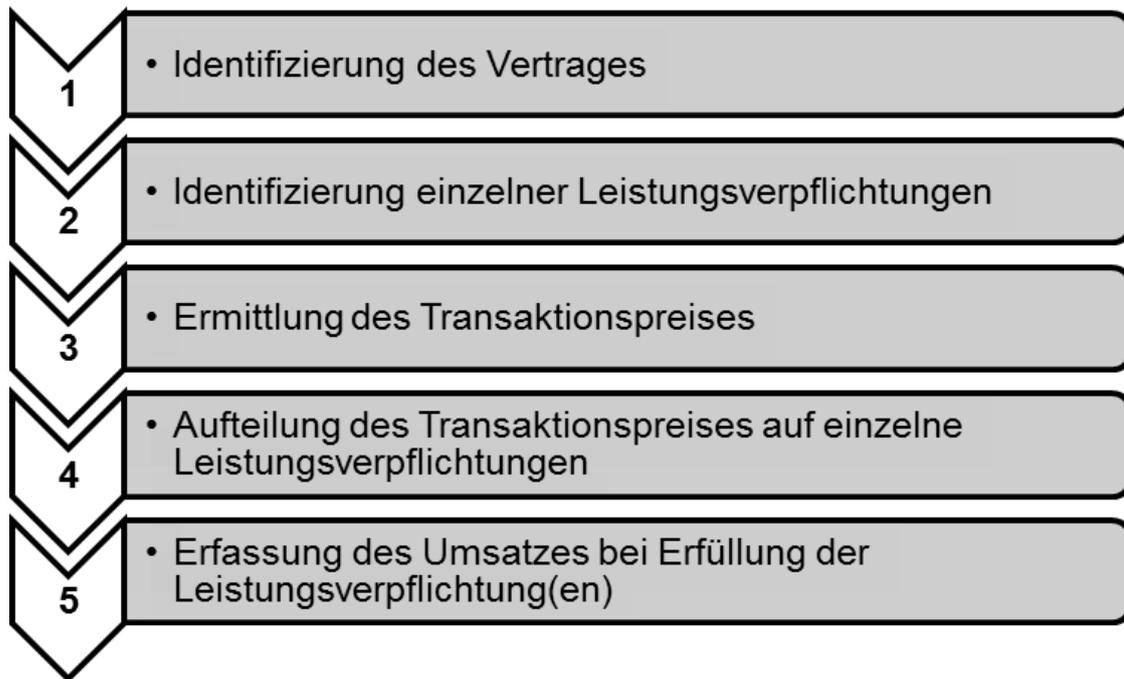


Abb. 2: Fünf-Schritte-Modell zur Umsatzrealisierung<sup>153</sup>

Das Unternehmen soll anhand dieser Schritte in der Lage sein, darzustellen, welchen Umsatz es für welche zu erbringende Leistung erwartet.

#### 4.2 Geplante Änderungen zur Umsatzrealisierung gemäß den Regelungen des überarbeiteten Rahmenkonzeptes

Die Neuregelung zur Umsatzrealisierung soll zur steigenden Konsistenz zwischen den entsprechenden Standards sowie den Regelungen innerhalb der jeweiligen Rahmenkonzepte der IFRS und der US-GAAP beitragen. Zeitgleich arbeiten die beiden Boards IASB und FASB deswegen auch an einem gemein-

<sup>152</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 3

<sup>153</sup> In Anlehnung an KPMG, 2011a, S. 3

samen Konvergenzprojekt zur einheitlichen Gestaltung der Rahmenkonzepte.<sup>154</sup>

Um die Konsistenz zwischen den Standards und den Rahmenkonzepten gewährleisten zu können, sollen die grundlegenden Prinzipien, die zur Gestaltung des Inhaltes zur Umsatzrealisierung bestimmt werden, in die Regelungen des zukünftigen Rahmenkonzeptes einfließen.<sup>155</sup> Der Umfang des Einflusses und das daraus resultierende Ergebnis sind jedoch erst bei abschließender Veröffentlichung des neuen Rahmenkonzeptes erkennbar.

Zudem sollen die künftigen Richtlinien zur Umsatzerfassung dem bilanztheoretischen und im Rahmenkonzept vorherrschenden Modell des Asset-Liability-Approachs entsprechen.<sup>156</sup> Folglich ist die Realisation von Umsatzerlösen an die Bildung und Bewertung von vertraglichen Verpflichtungen und zu erwartenden Gegenleistungen geknüpft.<sup>157</sup> Die daraus resultierende Bildung von Vermögenswerten und Schulden lässt erkennen, dass mit der Neuregelung die Bilanz in den Mittelpunkt der Umsatzrealisation rückt und die Erfassung von Aufwendungen und Erträgen ein mit diesen Positionen in Zusammenhang hängendes Ergebnis darstellt.<sup>158</sup> Erfüllt das Unternehmen z.B. eine Leistung, zu der sie gemäß Vertrag verpflichtet ist, ist es aus der daraus resultierenden Reduktion der Schuld dazu berechtigt, Umsatzerlöse im Zuge der daraus zu erwartenden Gegenleistung zu verbuchen.<sup>159</sup>

## **4.3 Anwendungsbereich**

### **4.3.1 Identifizierung eines Vertrages**

Gemäß den Bestimmungen des Standardentwurfs sind die darin angeführten Regelungen auf alle Umsätze eines Unternehmens, die aus Verträgen mit Kun-

---

<sup>154</sup> Vgl. Zülch/Fischer/Willms, 2006, S. 3

<sup>155</sup> Vgl. Zülch/Fischer/Willms, 2006, S. 2

<sup>156</sup> Vgl. Grote/Pilhofer, 2012a, S. 105

<sup>157</sup> Vgl. Wüstemann, Wüstemann, 2010, S. 2036

<sup>158</sup> Vgl. Zülch/Fischer/Willms, 2006, S. 11

<sup>159</sup> Vgl. Wüstemann/Wüstemann, 2010, S. 2036

den realisiert werden, anzuwenden. Dabei umfassen die Inhalte solcher Verträge die Lieferung von Gütern an den Abnehmer oder das Erbringen von Dienstleistungen für die gegenüberliegende Vertragspartei.<sup>160</sup> Der Standard weist darauf hin, dass lediglich Verträge, die mit Kunden des Unternehmens geschlossen werden, in den Anwendungsbereich der vorliegenden Regelungen fallen. Für Kontrakte, die mit Mitarbeitern oder geschäftlichen Partnern geschlossen werden, sind die vorliegenden Bestimmungen nicht anzuwenden.<sup>161</sup>

Die Regelungen des Standardentwurfs zur Erfassung eines Umsatzes, der aus einem Vertrag mit einem Kunden resultiert, dürfen nur dann angewandt werden, wenn beide Parteien den Vertrag akzeptieren, der Vertrag an sich wirtschaftliche Bedeutung vorweist und beide Parteien ihre Rechte und Pflichten sowie die Bedingungen, die den Zahlungsvorgang betreffen, eindeutig identifizieren können.<sup>162</sup> Wirtschaftliche Substanz liegt dabei vor, wenn sich die künftigen Cashflows des Unternehmens auf Grund des abgeschlossenen Vertrages wahrscheinlich ändern werden.<sup>163</sup>

Haben beide Vertragsparteien das einseitige Recht, einen noch nicht erfüllten Vertrag ohne jeglichen Aufwand bzw. Gegenleistung zu kündigen, liegt gemäß den Bestimmungen des Standardentwurfs kein Vertrag vor.<sup>164</sup> Von dieser Regelung ist jedoch Abstand zu nehmen, wenn lediglich eine Vertragspartei das Kündigungsrecht bei einem noch gänzlich unerfüllten Vertrag hat. In diesem Fall kommen die Bestimmungen dieses Standardentwurfs zur Anwendung.<sup>165</sup>

Ein Vertrag wird in den Bestimmungen des Regelungsinhaltes als ein Übereinkommen zwischen zwei oder mehreren Parteien definiert, aus dem Rechte und Pflichten für diese entstehen.<sup>166</sup> So erhält die Partei, die sich auf Grund des abgeschlossenen Vertrages etwa dazu verpflichtet, ein Gut an den Kunden zu

---

<sup>160</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 6

<sup>161</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 10

<sup>162</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 14

<sup>163</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 12

<sup>164</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 11

<sup>165</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 13

<sup>166</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 13

liefern, die Pflicht, diese Leistung zu erfüllen, im Gegenzug dazu entsteht jedoch auch das Recht für den Lieferanten, die entsprechende Gegenleistung vom Kunden zu fordern. Gemäß den Regelungen des Standardentwurfs wird eine Übereinkunft in schriftlicher, mündlicher als auch in einer anderen, in einer speziellen Branche üblichen Form akzeptiert.<sup>167</sup>

Kommt es zwischen denselben Vertragsparteien zum Abschluss mehrerer Verträge, und liegen die Zeitpunkte der Vertragsabschlüsse eng beieinander, so darf das leistende Unternehmen diese einzelnen Kontrakte als einen einzigen bilanzieren, wenn eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:

- die Verträge wurden als Bündel verhandelt und haben ein gemeinsames wirtschaftliches Ziel;
- die entsprechenden Gegenleistungen der einzelnen Verträge sind abhängig vom Preis bzw. der Leistung der anderen Kontrakte;
- die Güter und Dienstleistungen der einzelnen Verträge stellen eine gemeinsame Leistungsverpflichtung dar.<sup>168</sup>

Ist keines dieser Kriterien erfüllt, hat das leistende Unternehmen die Bestimmungen zur Umsatzrealisierung auf jeden Vertrag separat anzuwenden.<sup>169</sup>

Zudem enthält der Standard Regelung dafür, wie ein Unternehmen vorzugehen hat, sollte es während einer Vertragsbeziehung zu Änderungen des zugrundeliegenden Kontraktes kommen. Die Art und der Umfang der Modifikationen bestimmen die notwendige buchhalterische Vorgehensweise, nämlich, ob die Vertragsänderung als neuer, separater Vertrag anzusehen ist oder nicht.

Grundsätzlich bedarf es für eine gültige Abänderung des Kontraktes der Zustimmung beider Vertragsparteien. Liegt eine Übereinstimmung vor, sind die Regelungen des Standardentwurfs auf den modifizierten Vertrag anzuwenden, besteht jedoch keine beiderseitige Bestätigung, ist der Anwendungsbereich des Standardentwurfs weiter auf den ursprünglichen Vertrag begrenzt. Ist lediglich

---

<sup>167</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 13

<sup>168</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 17

<sup>169</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 6

die inhaltliche Vertragsmodifikation beschlossen, der anzupassende Preis jedoch noch nicht bestätigt, so ist die verkaufende Vertragspartei dazu verpflichtet, die Regelungen des zukünftigen Standards auf den modifizierten Vertrag anzuwenden, sofern die Erwartung besteht, dass der abgeänderte Preis von der gegenüberliegenden Partei bestätigt wird.<sup>170</sup>

Zudem ist es für die buchhalterische Vorgehensweise bei der Erfassung der Änderungen von Bedeutung, abzuklären, ob durch die Änderungen ein eigener Vertrag, der getrennt vom ursprünglichen Kontrakt zu erfassen wäre, entstanden ist.<sup>171</sup> Ist lediglich der Transaktionspreis von der Modifikation des Vertrages betroffen, entsteht kein separat zu erfassender Vertrag.<sup>172</sup> Eine Vertragsmodifikation ist jedoch als separater, eigenständiger Vertrag zu erfassen, wenn die darin enthaltenen Güter oder Dienstleistungen von den ursprünglichen Gütern einzeln abgrenzbar sind und das liefernde Unternehmen dazu berechtigt ist, eine angepasste Gegenleistung einzufordern, die den Einzelveräußerungspreisen der abgeänderten Güter bzw. Dienstleistungen entspricht.<sup>173</sup>

Sind die o.a. Kriterien nicht erfüllt, ist durch die Änderung des ursprünglichen Vertrages kein neuer Kontrakt entstanden und die Modifikationen sind auf den bestehenden Vertrag anzuwenden. Sind die noch nicht erbrachten Güter oder Dienstleistungen von den bis zum Zeitpunkt der Änderung erbrachten Leistungen einzeln abzugrenzen, sind die noch nicht erfassten Umsatzerlöse auf die verbleibenden Leistungsverpflichtungen aufzuteilen. Ist eine Abgrenzung zwischen bereits erbrachten Leistungen und noch zu erbringenden Leistungen nicht möglich, ist die durch die Änderung notwendige Anpassung auf den kompletten ursprünglichen Vertrag kumuliert anzuwenden.<sup>174</sup>

Ausgenommen vom Anwendungsbereich des Standardentwurfes sind lediglich Umsätze aus Kontrakten, deren wirtschaftlicher Sachverhalt von anderen Stan-

---

<sup>170</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 18f

<sup>171</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 21

<sup>172</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 20

<sup>173</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 14

<sup>174</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 15

dards geregelt wird. Hier sind vor allem Umsätze, die aus Leasing- und Versicherungsverträgen erwirtschaftet werden, zu nennen. Des Weiteren sind vertragliche Rechte und Pflichten, die mit Finanzinstrumenten in Verbindung stehen, und nicht in Geld bemessene Tauschgeschäfte zwischen Unternehmen derselben Branche von den Regelungen des neuen Standardentwurfs ausgenommen.<sup>175</sup>

Zudem bestimmt das Regelwerk dezidiert, dass lediglich Umsätze, die i.Z.m. einem Vertrag mit einem Kunden erwirtschaftet werden, in den Anwendungsbereich des Standardentwurfs fallen. Erträge oder Aufwendungen, die z.B. aus der Auf- bzw. Abwertung von Vermögenswerten entstehen, sind von den Bestimmungen dieses Standardentwurfs ausgenommen.<sup>176</sup>

#### **4.3.2 Identifizierung von separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb eines Vertrages**

Zusätzlich zur grundlegenden Identifikation des Vertrages hat das leistende Unternehmen genauer festzustellen, wie sich die gemäß dem Vertrag zu erfüllende Leistung zusammensetzt bzw. aus welchen verschiedenen Bestandteilen diese besteht.<sup>177</sup> Von Bedeutung ist dies deswegen, da die Bestimmungen des Standardentwurfs vorsehen, dass die Regelungen zur Umsatzrealisierung nur in gewissen Fällen gesamtheitlich auf den betrachtenden Vertrag anzuwenden sind. Viel mehr geben die Neuregelungen vor, dass die Richtlinien auf jede einzeln abgrenzbare Leistungsverpflichtung des Gesamtvertrages anzuwenden sind.<sup>178</sup>

Eine Leistungsverpflichtung wird gemäß den Regelungen als eine Zusicherung von Seiten des leistenden Unternehmens an die gegenüberliegende Kontraktpartei gesehen, die vertraglich festgelegte Leistung zu erbringen. Diese Leistung in Form von Zusendung von Gütern oder Erbringung von Dienstleistungen

---

<sup>175</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 9

<sup>176</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 2

<sup>177</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 19

<sup>178</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 27

entspricht regelmäßig der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens.<sup>179</sup>

Von dieser Detailierung ausgehend definieren die Regelungen des Standardentwurfs diese Vertragsinhalte als einzeln abgrenzbar, wenn

- das Produkt oder die Dienstleistung regelmäßig vom leistenden Unternehmen als alleinstehende Leistung angeboten bzw. veräußert wird, oder
- wenn der Kunde die Möglichkeit hat, mit dieser einzeln erbrachten Leistung einen Ertrag für sich zu generieren.<sup>180</sup>

Stellt das leistende Unternehmen bei der Identifikation der Vertragsinhalte separate, eine der beiden zuvor genannten Kriterien entsprechende Leistungsverpflichtung fest, sind diese als individuelle Bilanzierungseinheit darzustellen.<sup>181</sup>

Von der bilanziellen Erfassung einzeln abgrenzbarer Leistungsverpflichtungen ist gemäß den Regelungen des Standardentwurfs Abstand zu nehmen, wenn die separaten Teilleistungen betreffend ihren Nutzen und ihre Verwendung in starker Abhängigkeit zueinander stehen und das Unternehmen für ihre Instandsetzung bzw. ihre erstmalige Verwendung eine damit verbundene Dienstleistung erbringen muss, oder wenn es für die Vertragserfüllung notwendig war, die Leistungen speziell auf die Bedürfnisse des Kunden anzupassen.<sup>182</sup>

## **4.4 Höhe des zu erfassenden Umsatzes**

### **4.4.1 Bestimmung des Transaktionspreises**

Mit der Erfüllung der Leistungsverpflichtung ist das Unternehmen dazu berechtigt, den dafür als Gegenleistung zu erhaltenden Betrag als Umsatz zu erfassen. Dabei ist gemäß dem neuen Standardentwurf als Gegenleistung jener Be-

---

<sup>179</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 24

<sup>180</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 28

<sup>181</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 21

<sup>182</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 29

trag definiert, den das Unternehmen der Leistungsverpflichtung bei der Erfassung dieser zuordnet.<sup>183</sup>

Der einer Leistungsverpflichtung zuzuordnender Transaktionspreis ist vom Unternehmen aus dem für die Lieferung eines Gutes oder für die Erbringung einer Dienstleistung geschlossenen Vertrag zu bestimmen. Dementsprechend ist dieser als der vom Unternehmen für die erbrachte Tätigkeit als Gegenleistung zu erwartende Betrag definiert.

Bei der Bestimmung des Transaktionspreises hat das Unternehmen davon auszugehen, dass die festgelegte Leistung wie vereinbart erbracht wird und es anschließend dadurch berechtigt ist, die vertraglich vereinbarte Gegenleistung einzufordern.<sup>184</sup> Ausgenommen davon sind gemäß den Regelungen Beträge, die vom Unternehmen für Dritte eingehoben werden, sowie Beträge, die das Kreditrisiko des Vertragspartners abbilden.<sup>185</sup> Die Komplexität der Bestimmung des Transaktionspreises variiert stark mit den vertraglichen Vereinbarungen und den branchenabhängigen Zahlungsgepflogenheiten.

Ist eine festgeschriebene, monetäre Summe als Gegenleistung vorgesehen und erfolgt die Zahlung in unmittelbarer Folge auf die vollbrachte Lieferung oder Erbringung der Dienstleistung, ist die Ermittlung des Transaktionspreises durchaus problemlos durchzuführen.<sup>186</sup> Gegenstand der Entlohnung kann jedoch auch eine variable, monetäre Entlohnung, oder aber eine nicht monetäre Gegenleistung sein. Zudem kann sich der Zeitraum zwischen der Erbringung der Leistung und dem Erhalt der Gegenleistung über eine längere Dauer erstrecken.<sup>187</sup> Diese in der Ermittlung des Transaktionspreises zu berücksichtigenden Sachverhalte erschweren die Bestimmung des Betrages und tragen zur stei-

---

<sup>183</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 49

<sup>184</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 51

<sup>185</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 50

<sup>186</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 30

<sup>187</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 52

genden Komplexität bei.<sup>188</sup> Aus diesem Grund werden im folgenden Abschnitt Vertragsinhalte, die zur komplexeren Bestimmung beitragen, näher erläutert.

Liegt der zu erbringenden Leistung eine variable Gegenleistung gegenüber, so hat das zu berichtende Unternehmen den Transaktionspreis anhand der zur Verfügung stehenden Informationen bestmöglich zu schätzen. Als Beispiele für variable Bestandteile einer erwartenden Gegenleistung nennt der Standardentwurf u.a. Rabatte, Rückzahlungen sowie Straf- bzw. Bonuszahlungen, die von der zu erbringenden Leistung des Unternehmens abhängig sind.<sup>189</sup>

Für die Durchführung der Schätzungen beinhalten die Regelungen des neuen Standardentwurfs zwei vorgeschlagene Methoden, deren sich die Unternehmen bedienen können.<sup>190</sup> Zum einen erwähnt der Standard die Methode des Erwartungswertes, anhand derer das Unternehmen den Transaktionspreis aus der Summe von unterschiedlich wahrscheinlichen Vertragsentgelten, denen Wahrscheinlichkeitsgewichtungen zugeordnet sind, ermittelt. Zum anderen sieht der Standard die Methode des wahrscheinlichsten Wertes vor. Diese Methode, vom Standard im Falle von nur zwei möglichen Wahrscheinlichkeiten als besonders geeignet empfohlen, sieht vor, den Betrag, dessen Eintrittswahrscheinlichkeit als höher einzustufen ist, als Transaktionspreis zu erfassen.<sup>191</sup>

Die Regelungen des Standardentwurfs fordern, dass das Unternehmen die einmal gewählte Methode auf sämtliche Verträge anzuwenden hat, deren Gegenleistung variable Bestandteile vorweist.<sup>192</sup> Zudem ist es erforderlich, dass das Unternehmen die geschätzten Transaktionspreise laufend überprüft und gegebenenfalls Anpassungen vornimmt, sollte es in den für die Schätzung maßgeblichen Informationen oder getroffenen Annahmen Änderungen geben.<sup>193</sup>

---

<sup>188</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 30

<sup>189</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 53

<sup>190</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 55

<sup>191</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 30

<sup>192</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 56

<sup>193</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 54

Der durch Schätzungsverfahren ermittelte und somit zu erfassende Transaktionspreis darf jenen Wert nicht überschreiten, den das Unternehmen mit Sicherheit erwarten darf. Dabei legt der Standardentwurf fest, dass die Bestimmung dieses Wertes vor allem aus Erfahrungen seitens des Unternehmens aus ähnlichen Geschäftsfällen abzuleiten ist.<sup>194</sup> Als Faktoren, die eine umfassende Bestimmbarkeit dieses Betrages beeinträchtigen können, nennt der Standard vor allem äußere Umwelteinflüsse, die vom leistenden Unternehmen nicht beeinflussbar sind, bzw. fehlende Erfahrungswerte. Zudem erschwert sich die Berechnung des mit Sicherheit zu erwarteten Betrages mit der ansteigenden Höhe an variablen Teilgegenleistungen.<sup>195</sup> Ist die Realisation des geschätzten Betrages nicht eindeutig sicher, ist das Unternehmen nur zur Erfassung jenes Betrages berechtigt, der ihm hinreichend sicher zusteht.<sup>196</sup>

Neben variablen Bestandteilen der zu erwartenden Gegenleistung kann der Zeitwert des Geldes zur Komplexität der Bemessung des Transaktionspreises beitragen. Durch eine mögliche zeitliche Trennung der Durchführung der Leistung und der Erbringung der Gegenleistung kann es der Fall sein, dass der zugrundeliegende Vertrag einen Finanzierungsbestandteil beinhaltet. Dies ist z.B. der Fall, wenn der Verkäufer dem Kunden ein langes Zahlungsziel gewährt, mit Hilfe dessen der Käufer in der Lage ist, den Kauf zu finanzieren. Das verkaufende Unternehmen hat gemäß dem neuen Standard eine derartige Finanzierungskomponente im Transaktionspreis zu berücksichtigen, wenn sie gemäß der Prüfung zahlreicher Faktoren zu dem Entschluss kommt, dass sie einen wesentlichen Bestandteil des Vertrages darstellt.<sup>197</sup> Das Regelwerk nennt als Faktoren zur Prüfung der Wesentlichkeit u.a.

- den zu erwartenden Zeitraum zwischen Leistungserbringung und Zahlung,
- die Tatsache, ob der Betrag der Gegenleistung unterschiedlich wäre, würde der Kunde zum Zeitpunkt der Lieferung bar zahlen,

---

<sup>194</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 81

<sup>195</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 82

<sup>196</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 61

<sup>197</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 58

- und den im Kontrakt angegebenen Zinssatz in Relation zu den marktüblichen Zinssätzen.<sup>198</sup>

Die Regelungen des neuen Standardentwurfs sehen vor, dass das zu leistende Unternehmen nur dann prüfen muss, ob ein Finanzierungsgeschäft Teil des Vertrages ist, wenn der Zeitraum zwischen Leistungserfüllung und der Erbringung der Gegenleistung die Dauer von mehr als einem Jahr überschreitet.<sup>199</sup> Stellt das Unternehmen auf Grund von geprüften Kriterien fest, dass eine Finanzierungstätigkeit Teil des Vertrages ist, hat es diese gesondert von den Umsatzerlösen zu erfassen und den Transaktionspreis zum Barwert der Leistungsverpflichtung anzuführen. Dabei ist gemäß den Regelungen vorgesehen, dass das Unternehmen einen Zinssatz verwendet, der bei einem separaten Finanzierungsgeschäft mit diesem Kunden zur Anwendung kommen würde. Somit ist nach Erfüllung der Leistungsverpflichtung lediglich der Barwert der Gegenleistung als Umsatz zu erfassen und bei nachträglicher Zahlung die Finanzierungs-komponente gemäß den Regelungen des IFRS 9 oder IAS 39 als Zinsertrag zu realisieren. Kommt es zu einer Vorauszahlung des Kunden, stellt die Finanzierungs-komponente in diesem Fall einen Zinsaufwand dar.<sup>200</sup>

Neben variablen Bestandteilen oder der Gewährung längerer Zahlungsziele kann die Bestimmung des Transaktionspreises erschwert werden, wenn die Gegenleistung nicht monetärer Natur ist. Die Regelungen sehen vor, dass ein Unternehmen die Gegenleistung als nicht zahlungswirksames Entgelt zu erfassen hat, sofern sie die Verfügungsgewalt über diese erlangt.<sup>201</sup> Die Bewertung des erhaltenen Gutes oder der erbrachten Dienstleistung erfolgt zum beizulegenden Zeitwert, oder, ist dieser für das Unternehmen nicht zu ermitteln, zum Einzelveräußerungspreis.<sup>202</sup> Dieser ist gemäß den Bestimmungen als jener Be-

---

<sup>198</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 34

<sup>199</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 60

<sup>200</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 34

<sup>201</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 36

<sup>202</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 63

trag definiert, den das Unternehmen regelmäßig erzielt oder erzielen würde, wenn es die entsprechende Leistung separat an einen Kunden erbrächte.<sup>203</sup>

Zudem kann es der Fall sein, dass das Unternehmen bei der Ermittlung des Transaktionspreises Zahlungen berücksichtigen muss, die es selber an den Kunden leistet. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn das Unternehmen Leistungen in Form von Gutscheinen oder Barzahlungen leistet, um Kaufanreize zu fördern oder Stellplätze für die eigenen Produkte zu erhalten.

Die Regelungen des Standardentwurfs sehen eine unterschiedliche bilanzielle Behandlung solcher Vorgänge vor. Erfolgt diese Zahlung oder Erstattung von Rabatten bzw. Gutscheinen i.Z. einer Leistungsverpflichtung an den Kunden, so ist diese als Verminderung des Transaktionspreises der ursprünglichen Leistung zu bilanzieren. Die Zahlung kann auch i.V.m. einer späteren Leistungsverpflichtung und somit durch Verringerung eines zukünftigen Transaktionspreises berücksichtigt werden.<sup>204</sup> Ausschlaggebend dafür ist der unmittelbare Zusammenhang zwischen der Leistung in Form einer Lieferung an sich und die Leistung in Form einer Zahlung oder der Gewährung eines Rabattes.<sup>205</sup>

Erfolgt diese an den Kunden zu erbringende Gegenleistung jedoch separat in Form eines eigenen Kaufes oder der Erbringung einer eigenständigen Dienstleistung von Seiten des Kunden, so hat das Unternehmen bei der Erfassung so vorzugehen, wie es bei einem anderen Lieferanten üblich wäre. Bezüglich der Beurteilung, ob eine Leistung als eigenständig anzusehen ist, sind hier die im Kapitel 4.3.2 dargestellten Regelungen zur Identifizierung einzelner Leistungsverpflichtungen anzuwenden.<sup>206</sup>

Das Unternehmen ist gemäß den Regeln stets dazu aufgefordert, den vertraglich zu erwartenden Transaktionspreis als Umsatzerlös auszuweisen. Entsprechende Abweichungen, welche auf die Einbringlichkeit der Gegenleistung i.Z.m. einem Forderungsausfall auf Grund der Zahlungsunfähigkeit des Kunden zu-

---

<sup>203</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 71

<sup>204</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 67

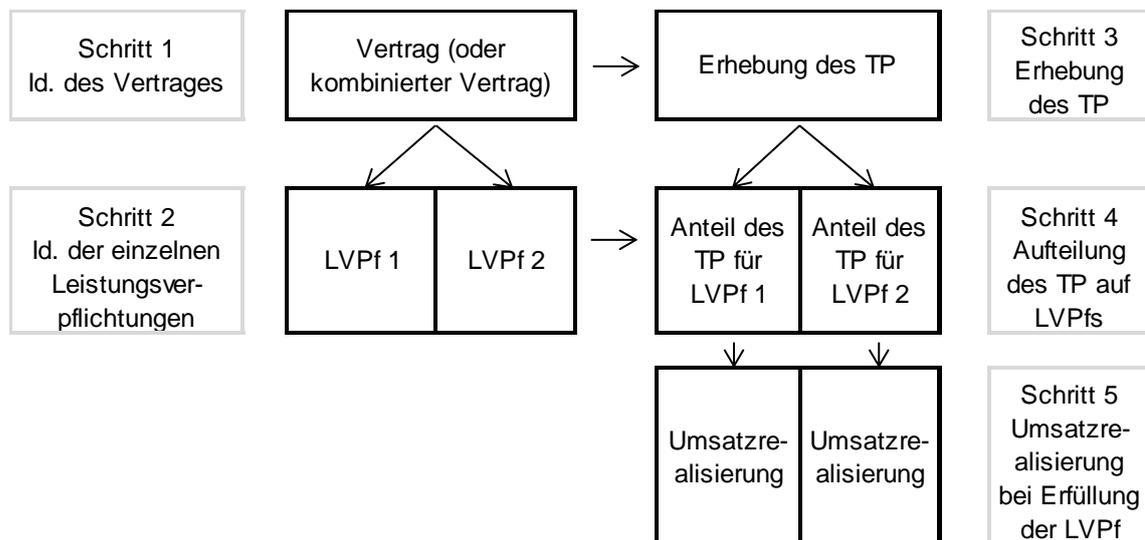
<sup>205</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S 37

<sup>206</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 66

rückzuführen wären, sind gemäß der Regelungen des IFRS 9 bzw. des IAS 39 in der GuV unterhalb des Postens Umsatzerlöse separat zu erfassen.<sup>207</sup>

#### 4.4.2 Aufteilung des Transaktionspreises auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen

Nach der Ermittlung des vertraglich zu erwartenden Transaktionspreises ist das Unternehmen gemäß den Regelungen des Standardentwurfs dazu aufgefordert, den ermittelten Betrag auf die einzelnen zu erbringenden Leistungsverpflichtungen, sofern vorhanden, aufzuteilen. Dieser vorzunehmende Prozessschritt steht in unmittelbarem Zusammenhang mit der im Kapitel erläuterten Identifikation einzelner Leistungsverpflichtungen und ist nicht vorzunehmen, wenn der vertragliche Inhalt als eine alleinige Leistung anzusehen ist.<sup>208</sup>



LVPf Leistungsverpflichtung  
 TP Transaktionspreis  
 Id. Identifizierung

**Abb 3: Vorgehensweise bei der Identifizierung der einzelnen Leistungsverpflichtungen und der anschließenden Verteilung des Transaktionspreises<sup>209</sup>**

Ist der Einzelveräußerungspreis für das Unternehmen nicht eindeutig ermittelbar, da es die separate Leistung nicht einzeln erbringt, ist es gemäß den Rege-

<sup>207</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 85

<sup>208</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 71

<sup>209</sup> In Anlehnung an KPMG, 2011b, S. 7

lungen dazu aufgefordert, diesen zu schätzen. Dabei sind vom Unternehmen bei der Durchführung der Schätzung jegliche Informationen in Betracht zu ziehen, die zur Genauigkeit der Berechnung beitragen.

Zudem sieht der Standard mögliche Methoden zur Bestimmung eines noch nicht vorhandenen Transaktionspreises vor. Neben der Vorgehensweise, den Preis mittels Analysen des vorhandenen Marktes und der damit verbundenen Nachfrage der potentiellen Kunden zu ermitteln, sehen die Regelungen vor, die für die Leistung angefallenen Kosten plus einer zusätzlich dazu zu verlangenden Marge in Betracht zu ziehen. Als dritte Methode erwähnt der Standard die Anwendung der Residualmethode. Bei dieser Methode wird ein nicht bekannter Einzelveräußerungspreis dadurch ermittelt, dass zuerst die dem Unternehmen bekannten Einzelveräußerungspreise der anderen im Vertrag vereinbarten Leistungsverpflichtungen vom Gesamttransaktionspreis subtrahiert werden und der dadurch verbleibende Transaktionspreis auf die Leistungen entsprechend ihrer Wertigkeit aufgeteilt wird.<sup>210</sup>

Bei der Aufteilung des Transaktionspreises auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen ist darauf zu achten, dass die nach der Aufteilung entstehende Summe der einzelnen Transaktionspreise nicht den Gesamttransaktionspreis des Vertrages übersteigt. Dies ist durchaus möglich, wenn der Kunde bei Vertragsabschluss oder nachträglich Rabatte erhält oder das Unternehmen Preisnachlässe gewährt. Die Regelungen sehen grundsätzlich vor, dass ein Nachlass auf den Gesamttransaktionspreis gemäß der Methode des relativen Einzelveräußerungspreises auf alle einzelnen Leistungsverpflichtungen aufgeteilt wird.<sup>211</sup> Der Standard erlaubt jedoch zusätzlich, dass es in Ausnahmefällen zulässig ist, den Preisnachlass lediglich einer einzelnen Leistung zuzuordnen, wenn das Urteil von Seiten des Unternehmens getroffen wird, dass der Rabatt spezifisch für diese einzelne Leistungsverpflichtung gewährt wurde.<sup>212</sup>

---

<sup>210</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 73

<sup>211</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 74

<sup>212</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 50

Wie bereits in diesem Kapitel erläutert, hat das Unternehmen den ermittelten Transaktionspreis laufend auf dessen Aktualität zu prüfen. Dies ist vor allem dann unabdingbar, wenn die vertraglich vereinbarte Gegenleistung variable Bestandteile beinhaltet. Kommt es zu einer nachträglichen Änderung des geschätzten Transaktionspreises, ist diese Anpassung ebenso durchzuführen, wie es im vorigen Absatz beschrieben wurde. Eine Änderung eines einzelnen Einzelveräußerungspreises hat jedoch keine Folgen für die Verteilung des Transaktionspreises. Somit bleibt die einmalige Verteilung des Gesamttransaktionspreises bei Vertragsabschluss bestehen.<sup>213</sup>

#### **4.5 Der Zeitpunkt des Erfassens des Umsatzes**

Die Regelungen des Standardentwurfs sehen vor, dass ein Unternehmen erst dann zur Erfassung eines Umsatzes berechtigt ist, wenn es die damit verbundene Leistungsverpflichtung erfüllt. Eine Leistungsverpflichtung gilt gemäß den Bestimmungen als erfüllt, wenn der Kunde die Verfügungsgewalt über das gelieferte Gut oder die vom Unternehmen erbrachte Dienstleistung übernimmt.<sup>214</sup>

Die Verfügungsgewalt gilt als übertragen, wenn der Kunde das Recht hat, über dessen Verwendung zu bestimmen und den damit verbundenen wirtschaftlichen Nutzen des Gutes oder der Dienstleistung zu vereinnahmen. Der wirtschaftliche Nutzen wird im Standard als das Recht dargestellt, die zukünftigen Cash Flows, die das Gut oder die Dienstleistung zum Beispiel durch die Verwendung, den Weiterverkauf oder das Halten erwirtschaftet, zu erhalten.<sup>215</sup> Zudem bekommt der Kunde gemäß den Bestimmungen die Verfügungsgewalt, wenn er anderen Unternehmen die Nutzung oder die Vereinnahmung des wirtschaftlichen Nutzens des Gutes untersagen kann. Somit hat der Kunde ab dem Zeitpunkt des Erlangens der Verfügungsgewalt sämtliche Rechte an dem Gut für dessen restliche Nutzungsdauer erlangt.

---

<sup>213</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 52

<sup>214</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 31

<sup>215</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 32

Das leistende Unternehmen hat zu Beginn eines Vertrages für jede einzelne Leistungsverpflichtung festzustellen, ob es die vereinbarte Leistung über einen Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt erbringt. Davon abhängig erfolgt die Erfassung des Umsatzes ebenfalls über einen Zeitraum oder zum entsprechenden Zeitpunkt, an dem die Verfügungsgewalt übertragen wird.<sup>216</sup>

Eine Leistung wird über einen Zeitraum erbracht, wenn

- durch die Tätigkeit des Unternehmens ein Vermögenswert hergestellt oder verändert wird und der Kunde während des Leistungsvorganges die Verfügungsgewalt erhält, oder
- wenn das Unternehmen durch die Leistung einen Vermögenswert herstellt, für den es keinen alternativen Verwendungszweck vorweisen kann.<sup>217</sup>

Das zweitgenannte Kriterium erfordert zudem die Erfüllung einer von drei weiteren Bedingungen. Das Unternehmen erbringt die Leistung über einen Zeitraum, wenn es für den erstellten Vermögenswert keinen alternativen Nutzen hat und der Kunde schon während der Leistungserbringung einen Nutzenzufluss daraus erlangt, ein anderes Unternehmen die bereits erbrachte Leistung bei Wechsel des Lieferanten nicht nochmal erbringen müsste, oder das leistende Unternehmen einen Zahlungsanspruch für die bis zu dem Zeitpunkt erbrachte Leistung hätte.<sup>218</sup> Dabei wird der alternative Nutzen für die erbrachte Leistung gemäß den Regelungen als solcher definiert, dass das leistende Unternehmen nicht die Möglichkeit besitzt, den bereits erstellten Vermögenswert an einen anderen Kunden zu liefern. Somit würde der Nutzen, eine Gegenleistung zu erwirtschaften, entfallen.<sup>219</sup>

---

<sup>216</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 53

<sup>217</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 35

<sup>218</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 35

<sup>219</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 36

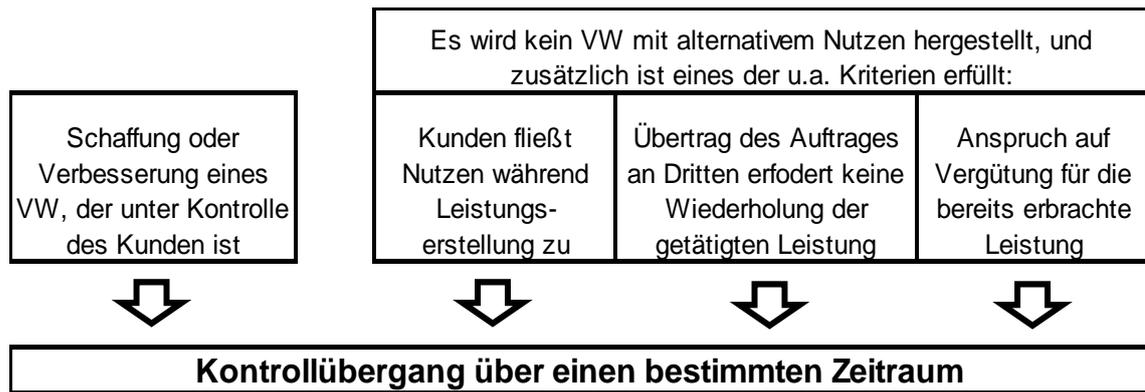


Abb. 4: Kontrollübergang über einen bestimmten Zeitraum<sup>220</sup>

Erfolgt die Erfüllung der vereinbarten Leistungsverpflichtung über einen Zeitraum, so hat das Unternehmen den Umsatz nach Leistungsfortschritt zu erfassen. Hintergrund dafür ist die Tatsache, dass die kontinuierliche Übertragung der Verfügungsmacht und die damit im Einklang stehende Entlohnung des leistenden Unternehmens wahrheitsgetreu abgebildet werden.<sup>221</sup> Von Bedeutung ist dabei, dass in der Berechnung des Leistungsfortschrittes lediglich jene Teilleistungen, deren Verfügungsgewalt bereits übertragen wurde, berücksichtigt werden.<sup>222</sup>

Für die Feststellung des Leistungsfortschrittes hat das Unternehmen eine geeignete Methode anzuwenden, die den fortschreitenden Schaffungsverlauf bestmöglich abbildet. Eine einmalig gewählte Methode ist anschließend auf sämtliche ähnlich aufgebauten Geschäftsfälle anzuwenden.<sup>223</sup>

Die Regelungen des Standardentwurfs sehen für die Ermittlung des Leistungsfortschrittes zwei unterschiedliche Methoden vor, nämlich die output- und die inputorientierte Methode. Bei der outputorientierten Vorgehensweise wird der Leistungsfortschritt gemessen, indem betrachtet wird, welchen Erfolg das leistende Unternehmen durch die Übertragung von Vermögenswerten in Form von gelieferten Gütern oder erbrachten Dienstleistungen bis zu einem bestimmten

<sup>220</sup> In Anlehnung an KPMG, 2011a, S. 2

<sup>221</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 38

<sup>222</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 39

<sup>223</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 40

Zeitpunkt im Verhältnis zur Gesamtleistung erfüllt hat.<sup>224</sup> Bei der inputbasierten Methode wird der Leistungsfortschritt gemessen, in dem eruiert wird, welcher Arbeitsaufwand im Verhältnis zum gesamt zu erwartenden Leistungsaufwand bis zu diesem Zeitpunkt erbracht wurde. Die Messung erfolgt dabei meist anhand der Feststellung der erbrachten Arbeitsstunden oder der angefallenen Gesamtkosten.<sup>225</sup>

Von den Regelungen des Standardentwurfs wird keine der beiden Methoden präferiert. Es wird lediglich erwähnt, wo die Nachteile der einzelnen Methoden zu sehen sind. Während bei der outputbasierten Methode die Beobachtbarkeit des Leistungserfolges in gewissen Fällen bemängelt wird, ist es bei der inputbasierten Methode in Frage zu stellen, wie der relative, im Verhältnis zum Gesamtaufwand betrachtete Teilaufwand mit der tatsächlichen Übertragung von Vermögenswerten und der damit verbundenen Verfügungsgewalt in Verbindung steht.<sup>226</sup>

Die Wahl der zu präferierenden Methode ist von den vorliegenden Gegebenheiten abhängig und vom Unternehmen den Umständen entsprechend auszuwählen. Der Standard schreibt jedoch vor, dass eine einmal gewählte Methode auch auf ähnlich aufgebaute Geschäftsfälle anzuwenden ist.<sup>227</sup>

Erbringt das Unternehmen die Leistung nicht über einen Zeitraum, erfüllt es die vertraglich festgelegte Verpflichtung daraus folgend automatisch zu einem bestimmten Zeitpunkt. Wie bereits in diesem Kapitel erwähnt, ist der Zeitpunkt der Übertragung der Verfügungsgewalt für die Erfüllung der Leistungsverpflichtung entscheidend. Um in komplexen Sachverhalten bestimmen zu können, wann dieser Zeitpunkt eintritt, nennen die Regelungen des Standardentwurfs neben den eingangs in diesem Kapitel erwähnten Grunddefinitionen zahlreiche Kriterien, die den Übergang der Verfügungsgewalt andeuten.

---

<sup>224</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 41

<sup>225</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 44

<sup>226</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 43, 45

<sup>227</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 56

Ein Indikator für den Übergang der Verfügungsgewalt ist der für das leistende Unternehmen entstehende Anspruch auf Gegenleistung, die der Kunde für den Erhalt der Leistung erbringen muss. Als weiteres Kriterium nennen die Regelungen des Standardentwurfs den Übergang des physischen Besitzes des Vermögenswertes. Aus dem Übergang des physischen Besitzes sind oft auch der Übergang der Verfügungsgewalt und somit auch das Recht, den Nutzen aus der erbrachten Leistung zu ziehen, abzuleiten.

Als ein weiterer Indikator gilt der Übergang der wesentlichen Chancen und Risiken auf den Kunden. Dieses Kriterium wurde von den zuständigen Gremien entgegen vorangegangenen Entwürfen wieder in die Bestimmungen des ED 2011/6 aufgenommen.<sup>228</sup> Zudem ist die Übertragung des Eigentumsrechtes auf den Kunden ebenfalls als Indikator genannt. Die Aufzählung der im Regelwerk des Standardentwurfs angeführten Kriterien ist jedoch nur als Anführung von zahlreichen Beispielen und als nicht abschließend zu verstehen.<sup>229</sup>

Wurde der gegenüberliegenden Vertragspartei bei Abschluss des Kontraktes ein Rückgaberecht für die im Laufe der Vertragserfüllung zu erbringenden Gesamt- oder Teilleistung eingeräumt, ist das Unternehmen nur zur Erfassung jenes Umsatzes berechtigt, der als hinreichend sicher einzustufen ist. Dies ist der Fall, wenn es aus Sicht des berichtenden Unternehmens unwahrscheinlich ist, dass der Kunde vom Recht der Rückgabe Gebrauch macht. Ansonsten ist anstelle des Anteils des Umsatzes, für den es möglich ist, dass der Kunde die Ware retourniert, eine entsprechende Verbindlichkeit zu erfassen.<sup>230</sup>

Ist der gesamte Umsatz durch das Rückgaberecht als unwahrscheinlich zu betrachten bzw. kann das Unternehmen die Höhe des Wertes, den das Rückkaufrecht darstellt, und die Wahrscheinlichkeit, mit der dieser Sachverhalt eintritt, nicht eindeutig bestimmen, ist das Unternehmen zu dem Zeitpunkt der ursprünglichen Leistungsverpflichtung zu keiner Umsatzerfassung berechtigt.<sup>231</sup>

---

<sup>228</sup> Vgl. Wüstemann/Wüstemann, 2011, S. 3118

<sup>229</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. 37

<sup>230</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. B5

<sup>231</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 65

Somit kommt es zu einer Verschiebung des Zeitpunktes, an dem das Unternehmen die Umsatzrealisation tätigt. Das Unternehmen hat die vorgenommenen Schätzungen zur Höhe und der Wahrscheinlichkeit der Rückgaberechte zum Ende jeder Berichtsperiode zu aktualisieren und gegebenenfalls Anpassungen vorzunehmen.<sup>232</sup>

Neben der Möglichkeit eines Rückgaberechts seitens des Kunden kann ein Vertrag Bestimmungen beinhalten, die das leistende Unternehmen zu einem Rückkauf der erbrachten oder einer dieser entsprechenden Leistung verpflichtet oder berechtigt.<sup>233</sup> Eine entsprechende Rückkaufklausel, die sich auf eine Leistungsverpflichtung eines Vertrages bezieht, kann, muss jedoch nicht Teil des grundlegenden Vertrages sein. Es ist durchaus möglich, dass diese eine separate Leistungsverpflichtung darstellt.<sup>234</sup>

Von der jeweiligen vertraglichen Ausgestaltung dieser Verpflichtung bzw. dieses Rechtes machen es die Bestimmungen des Standardentwurfs abhängig, ob die Verfügungsgewalt an der erbrachten Leistung an den Kunden übergeht und, damit verbunden, wie sie vom erbringenden Unternehmen zu bilanzieren sind. Die Regelungen des Standardentwurfs beschreiben in diesem Zusammenhang drei unterschiedliche Möglichkeiten, nämlich

- die leistende Partei ist unbedingt dazu verpflichtet, die erbrachte Leistung zurückzukaufen;
- das leistende Unternehmen ist im Besitz eines unbedingten Rechtes, die erfüllte Leistung zurückzuerlangen bzw.
- das leistende Unternehmen besitzt die unbedingte Verpflichtung, auf Wunsch des Kunden die erbrachte Leistung zurückzuerwerben.<sup>235</sup>

Entspricht die Rückkaufvereinbarung einer bedingungslosen Verpflichtung oder einem unbedingten Recht des erbringenden Unternehmens, die Leistung zu-

---

<sup>232</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. B6

<sup>233</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. B38

<sup>234</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 67

<sup>235</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. B39

rückzukaufen, kommt es zu keiner Übertragung der Verfügungsgewalt. Ausschlaggebend dafür ist die beschränkte Möglichkeit des Kunden, über die Verwendung und den daraus entstehenden Nutzen der erhaltenen Leistung zu entscheiden. In diesem Fall sehen die Regelungen des Standardentwurfs eine Behandlung des Geschäftsfalles als Leasinggeschäft, oder, sollte der Wiederkaufpreis gleich hoch oder höher als der ursprüngliche Verkaufspreis sein, als Finanzierungsgeschäft vor.<sup>236</sup>

Anders ist vorzugehen, wenn der Vertrag eine Klausel enthält, der dem Kunden das Recht einräumt, den Rückkauf von Seiten des leistenden Unternehmens zu fordern. In diesem Fall hat das leistende Unternehmen abzuwägen, wie wahrscheinlich es ist, dass der Kunde von diesem Recht Gebrauch macht. Wird die Wahrscheinlichkeit als hoch eingeschätzt, ist bei der bilanziellen Erfassung wie soeben o.a. entsprechend den Regelungen, die bei Leasingverhältnissen angewendet werden, vorzugehen.<sup>237</sup> Wenn das leistende Unternehmen der Auffassung ist, dass es unwahrscheinlich ist, dass es zum Rückkauf der erbrachten Leistung gebeten wird, ist der Geschäftsfall gemäß den o.a. Bestimmungen, die bei Tatbeständen eines Rückgaberechtes angewendet werden, zu erfassen.<sup>238</sup>

---

<sup>236</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. B40

<sup>237</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. B43

<sup>238</sup> Vgl. ED/2011/6 Rz. B45

## **5 Vergleich zwischen den aktuellen Regelungen und der vorhergesehenen Neuregelung**

### **5.1 Unterschiedliche Regelungsinhalte, die den Anwendungsbereich der Standards betreffen**

#### **5.1.1 Unterschiede betreffend die Abgrenzung des Anwendungsbereiches gegenüber andere Standards**

Der zukünftige Standard soll die derzeit geltenden Regelungen zur Umsatzrealisierung vollständig ersetzen und die bisherigen Anwendungsbereiche gänzlich abdecken. Somit verlieren IAS 18 „Umsatzerlöse“, IAS 11 „Fertigungsaufträge“, IFRIC 13 „Kundenbindungsprogramme“, IFRIC 15 „Verträge über die Errichtung von Immobilien“, IFRIC 18 „Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden“ und SIC 31 „Umsatzerlöse – Tausch von Werbedienstleistungen“ mit Inkrafttreten des zukünftigen Standards ihre Gültigkeit.<sup>239</sup>

Die Regelungen des neuen Standards umfassen die bilanzielle Behandlung von Umsatzerlösen, die aus Verträgen mit Kunden erwirtschaftet werden. Dabei wird explizit darauf verwiesen, dass es sich bei dem Vertragspartner um einen Kunden, also um eine dritte Partei, mit der auf vertraglicher Basis der Transfer von Gütern oder Dienstleistungen vereinbart wurde, handeln muss.<sup>240</sup> Ertragsgenerierende Sachverhalte, bei denen ein Geschäftspartner den Platz des vertraglichen Gegenübers im Zuge einer Kooperation einnimmt, sind vom Anwendungsbereich des neuen Standards ausgeschlossen.<sup>241</sup> Außerdem lässt die im neuen Standard angeführte Definition eines Kunden weiterhin offen, wie im Falle von mehreren Kontraktparteien, die als Kunden auftreten, vorzugehen ist.<sup>242</sup>

Entsprechend den aktuellen Regelungen des IAS 18 definiert auch der zu erwartende Standard den Anwendungsbereich für Umsätze, die aus der gewöhn-

---

<sup>239</sup> Vgl. KPMG, 2011a, S. 1

<sup>240</sup> Vgl. Wüstemann/Wüstemann, 2010, S. 2035

<sup>241</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 7

<sup>242</sup> Vgl. Fink/Ketterle/Scheffel, 2012, S. 4

lichen Geschäftstätigkeit erwirtschaftet werden.<sup>243</sup> Zudem sehen auch die zukünftigen Regelungen vor, dass spezielle Umsätze, wie z.B. jene aus Leasing- bzw. Versicherungsverträgen, weiterhin durch den Anwendungsbereich anderer Standards abgedeckt werden. Somit ist die von den Standardsettern angestrebte weitgehende branchenunabhängige Anwendbarkeit auf jegliche Umsätze aus Verträgen mit Kunden als nicht gegeben anzusehen.<sup>244</sup> Die beiden zuständigen Gremien IASB und FASB erklären diese Divergenz dadurch, dass spezielle Regelungen zu bestimmten Sachverhalten, die in anderen gültigen Standards vorgesehen sind, den allgemeinen Regelungen dieses Regelwerkes vorzuziehen sind.<sup>245</sup>

Außerdem ist entgegen den aktuellen Regelungen die Behandlung von Erträgen im Zuge der Vereinnahmung von Zinsen und Dividenden in diesem Standard nicht vorgesehen.<sup>246</sup> Entsprechend vorherrschender Literatur wird dies auf Grund der im künftigen Standard vorgesehenen Spezifikation von Kunden als Vertragspartei, mit der ein Kontrakt über die Übermittlung eines Gutes oder der Erbringung einer Dienstleistung abgeschlossen wurde, aus dem Regelungsinhalt des neuen Standards ausgegliedert.<sup>247</sup> Die Bestimmungen dazu werden künftig im Standard IFRS 9 aufzufinden sein.<sup>248</sup>

### **5.1.2 Unterschiede betreffend die Identifizierung eines Vertrages bzw. separater Leistungsverpflichtungen innerhalb eines solchen**

Die Regelungen des zukünftigen Standards beinhaltet ein neuartiges 5-Stufen-Modell, anhand dessen das anwendende Unternehmen die Umsatzrealisierung für den entsprechenden Sachverhalt durchführen soll. Eine ähnlich aufbereitete Auflistung und Anleitung zur Vorgehensweise ist in den bisherigen Bestimmungen der aktuellen Standards nicht vorhanden. Die genaue Erläuterung ist Be-

---

<sup>243</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 6

<sup>244</sup> Vgl. Fink/Ketterle/Scheffel, 2012, S. 3

<sup>245</sup> Vgl. Wüstemann/Wüstemann, 2010, S. 2035

<sup>246</sup> Vgl. Fink/Ketterle/Scheffel, 2012, S. 4

<sup>247</sup> Vgl. Wüstemann/Wüstemann, 2010, S. 2035

<sup>248</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 6

standteil des vierten Abschnitts dieser Arbeit, in diesem Kapitel werden lediglich die bedeutenden Neuerungen hervorgehoben.

Entsprechend dieser Richtlinien des vorgeschlagenen Modells ist eine eindeutige Identifizierung des zu Grunde liegenden Vertrages und den damit verbunden durchsetzbaren Rechten und Pflichten vorzunehmen. Aus den in Kapitel 4.3.1 angeführten Kriterien, deren Erfüllung für eine Anwendung der Bestimmungen notwendig ist, ist vor allem das Kriterium der wirtschaftlichen Substanz hervorzuheben.<sup>249</sup> Diese Bedingung wurde zusätzlich aufgenommen, um Transaktionen zwischen Unternehmen, deren Ziel ein erhöhter Ausweis der Umsatzerlöse war, zu verhindern.<sup>250</sup>

Grundsätzlich werden die Regelungen gleich wie in den aktuellen Regelungen auf jeden einzelnen Geschäftstatbestand separat angewendet. Die Erfordernisse für eine zusammengefasste Betrachtung mehrerer Verträge entsprechen zudem im Großen und Ganzen den zurzeit geltenden Bestimmungen.<sup>251</sup> Lediglich der Umfang der Tatbestände, die eine gemeinsame Betrachtung einzelner Kontrakte erfordern, wurde durch die Aufnahme weiterer Kriterien erweitert. Somit werden in Zukunft mehr Unternehmen als bisher gebündelte Kontrakte verwalten müssen.<sup>252</sup>

Zusätzlich zu den Änderungen für die gemeinsame Abwicklung einzelner Verträge beinhalten die künftigen Regelungen im Gegensatz zu den bestehenden Richtlinien Bestimmungen, wie ein Unternehmen vorzugehen hat, wenn es im Laufe der Vertragserfüllung zu Anpassungen bzw. Änderungen dieser Kontrakte kommt.<sup>253</sup> Die im Kapitel 4.3.1 genauer erläuterte Vorgehensweise zur Behandlung von Vertragsänderungen wird von den Unternehmen einen bedeutenden Mehraufwand im Vertragsmanagement verlangen. Vor allem die in den Regelungen vorgesehene abweichende Behandlung einzelner Arten von Ände-

---

<sup>249</sup> Vgl. Fink/Ketterle/Scheffel, 2012, S. 5

<sup>250</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 13

<sup>251</sup> Vgl. Wüstemann/Wüstemann, 2010, S. 2036

<sup>252</sup> Vgl. Fink/Ketterle/Scheffel, 2012, S. 6

<sup>253</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 18

rungen in Art und Umfang wird eine einheitliche Vorgehensweise zur Abwicklung von Verträgen weiter erschweren.<sup>254</sup>

Eine weitere bedeutende Erweiterung zu den aktuellen Regelungen stellt die notwendige Identifizierung einzelner Leistungsverpflichtungen innerhalb eines Vertrages dar.<sup>255</sup> Damit reagieren die zuständigen Gremien IASB und FASB auf das zunehmende Bedenken bezüglich fehlender Bestimmungen, die regeln, wie vorzugehen ist, wenn mehrere separate Einzelleistungen Inhalt eines einzelnen Vertrages sind. Die Behandlung dieser sogenannten Mehrkomponentenverträge wurde seitens Anwender von IFRS-Normen oftmals durch die Zuhilfenahme von Bestimmungen aus den US-GAAP erledigt.<sup>256</sup>

Diese erweiternden Neuregelungen, die im Abschnitt 4.3.2 dieser Arbeit genau dargestellt wurden, sollen diese vorhandenen Lücken nun schließen. Aus der getrennten Abbildung der einzeln zu erfassenden Leistungsverpflichtungen und der anschließend einhergehenden separaten Umsatzrealisierung soll vor allem die Darstellung der wirtschaftlichen Momentaufnahme verbessert werden, da dadurch branchenübergreifende Tatbestände, die in einem Gesamtkontrakt abgebildet sind, getrennt abgewickelt werden.<sup>257</sup>

## **5.2 Unterschiedliche Regelungsinhalte, welche die Höhe des zu erfassenden Umsatzes betreffen**

Das zu berichtende Unternehmen hat jenen Betrag als Umsatzerlös zu erfassen, den es durch das Erbringen der Leistungsverpflichtung zu erwarten hat. Dabei beläuft sich dieser Betrag üblicherweise auf den im Vertrag festgelegten Preis. Beinhaltet dieser keine variablen Bestandteile und erfolgt die Zahlung unmittelbar in zeitlicher Abfolge zur erbrachten Leistung, entsprechen die Regelungen des neuen Standardentwurfs den Bestimmungen der aktuell gültigen

---

<sup>254</sup> Vgl. Fink/Ketterle/Scheffel, 2012, S. 7

<sup>255</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 20

<sup>256</sup> Vgl. Erchinger/Melcher, 2009, S. 100

<sup>257</sup> Vgl. Grote/Pilhofer, 2012a, S. 105

Standards. Zudem ist, ident den derzeitigen Richtlinien, eine verlässliche Bestimmbarkeit der Umsatzerlöse für die Realisierung erforderlich.<sup>258</sup>

Entsprechend beinhaltet der künftige Standard kaum Änderungen, wenn als Entgelt für die erbrachte Leistungsverpflichtung eine nicht-monetäre Gegenleistung zu erwarten ist. Gleich zu den bisherigen Regelungen sind diese weiterhin zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten und in die Bestimmung des Transaktionspreises miteinzubeziehen.<sup>259</sup>

Ebenso gibt es in der bilanziellen Behandlung von Sachverhalten, in denen das Unternehmen Leistungen an Kunden in Form von Gutscheinen oder Gratismustern erbringt, kaum Unterschiede zu den bisherigen Richtlinien. Eine Änderung in der Vorgehensweise ist hingegen dann anzumerken, wenn diese Leistung als eigenständige Leistungsverpflichtung zu deklarieren ist.<sup>260</sup>

Die Regelungen des zukünftigen Standards sind im Vergleich zu den Regelungen von IAS 18 und IAS 11 hingegen deutlich ausführlicher, wenn der Transaktionspreis bei Abschluss des Kontraktes noch nicht feststeht. Dies ist der Fall, wenn variable Bestandteile einen Teil der vereinbarten Gegenleistung darstellen und die Höhe der endgültig zu erfassenden Umsatzerlöse von künftigen Ereignissen abhängig ist.<sup>261</sup>

Ist der Betrag des Transaktionspreises auf Grund von variablen Bestandteilen in Form von Rabatten oder nachträglich gewährten Preisnachlässen beim Übereinkommen des Kontraktes noch nicht eindeutig bestimmbar, hat das Unternehmen den als Gegenleistung zu erwartenden Betrag zu schätzen.<sup>262</sup> Die Berechnungen dazu sind, wie bereits unter Punkt 4.4.1 erläutert, auf Basis des

---

<sup>258</sup> Vgl. Wüstemann/Wüstemann, 2010, S. 2039

<sup>259</sup> Vgl. Fink/Ketterle/Scheffel, 2012, S. 9

<sup>260</sup> Vgl. Ernst & Young, 2011, S. 4

<sup>261</sup> Vgl. Wüstemann/Wüstemann, 2010, S. 2039

<sup>262</sup> Vgl. Lühn, 2012, S. 5

Erwartungswertes oder des am wahrscheinlichsten zu erwartenden Betrages zu ermitteln.<sup>263</sup>

Entsprechende Regelungen sind in den derzeit gültigen Bestimmungen nicht vorhanden. Bislang wurde als Umsatzerlös meistens nur jener Betrag erfasst, der unabhängig von variablen Bestandteilen war. Aus diesem Grund kann die Neuregelung dazu führen, dass variable Umsätze früher realisiert werden. Eingeschränkt wird die Schätzung bzw. die frühere Erfassung von variablen Bestandteilen nur insoweit, sofern die Realisierbarkeit dieses Umsatzes unwahrscheinlich ist.<sup>264</sup>

Die Regelungen des künftigen Standards betreffend die Abwicklung eines integrierten Finanzierungsgeschäftes entsprechen im Großen und Ganzen den aktuellen Bestimmungen. Eine Diskontierung der zukünftigen Zahlungen und eine Ermittlung des Barwertes der zu erwartenden Gegenleistung sind entsprechend den zukünftigen Richtlinien nur dann erforderlich, wenn der zeitliche Abstand zwischen der Leistungserfüllung und der Zahlung der Gegenleistung größer als ein Jahr ist.<sup>265</sup> Eine dementsprechende Bestimmung ist in den Regelungen des IAS 18 nicht enthalten.

### **Verteilung des Transaktionspreises**

Die im vorigen Kapitel erwähnte notwendige Identifizierung der einzelnen vertraglichen Leistungsverpflichtungen erfordert im Anschluss an die Ermittlung des Transaktionspreises die Aufteilung dieses Betrages auf die separaten Teilleistungen. Damit wird gewährleistet, dass mit der getrennten Erfüllung der einzelnen Leistungsverpflichtungen die Realisation des zuzuordnenden Teilumsatzes getätigt wird.<sup>266</sup>

Aufgrund der Tatsache, dass zurzeit unzureichende Regelungsinhalte zu Mehrkomponentenverträgen vorhanden sind, ist gleichzeitig zu erkennen, dass diese

---

<sup>263</sup> Vgl. Fink/Ketterle/Scheffel, 2012, S. 10

<sup>264</sup> Vgl. Ernst & Young, 2012, S. 31

<sup>265</sup> Vgl. Ernst & Young, 2011, S. 4

<sup>266</sup> Vgl. Wüstemann/Wüstemann, 2010, S. 2039

Anwendungsrichtlinie als vierter Teilschritt des fünfstufigen Modells eine bedeutende Neuerung gegenüber den aktuellen Vorschriften darstellt. Lediglich IFRIC 13 beinhaltet zurzeit Bestimmungen, aus denen eine derartige Vorgehensweise abzuleiten ist.<sup>267</sup>

Der künftige Standard sieht eine Aufteilung des Transaktionspreises anhand des Verhältnisses der Einzelveräußerungspreise der separaten Leistungsverpflichtungen vor. Sind die notwendigen Informationen zu den Einzelveräußerungspreisen unternehmensintern nicht vorhanden, hat das Unternehmen diese mittels Schätzungsverfahren zu ermitteln.<sup>268</sup> Zwar beinhalten die künftigen Bestimmungen die in den Regelungen des derzeit gültigen IFRIC 13 erwähnte Residualmethode, doch im Vergleich dazu wird das Angebot möglich anzuwendender Schätzungsmethoden deutlich gesteigert. Den Unternehmen wird dementsprechend die Möglichkeit geboten, die Einzelveräußerungspreise mittels Marktpreise ähnlicher Produkte oder anhand der zu erwartenden Kosten des Produktes zu ermitteln. Eine hierarchische Anordnung der zu wählenden Methode beinhalten die neuen Regelungen nicht.<sup>269</sup>

### **5.3 Unterschiedliche Regelungsinhalte, die den Zeitpunkt des Erfassens des Umsatzes betreffen**

In diesem Abschnitt ist die zukünftig vereinheitlichte Regelung zur Thematik der Umsatzrealisierung durch die angestrebte Zusammenlegung von IAS 18 und IAS 11 sehr deutlich zu erkennen. Die prinzipienorientierten Neuregelungen sollen zu einer brachen- und sachverhaltsunabhängigen Detaillierung der Vorschriften zur Bestimmung des Zeitpunktes beitragen und eine steigende Konsistenz gewährleisten.<sup>270</sup>

Die Bestimmungen des künftigen Standards beinhalten entgegen anfänglichen Entwürfen, die in den Bestimmungen des ersten Standardentwurfes vorgese-

---

<sup>267</sup> Vgl. Ernst & Young, 2011, S. 41

<sup>268</sup> Vgl. Fink, Ketterle, Scheffel, 2012, S. 11

<sup>269</sup> Vgl. Ernst & Young, 2011, S. 42

<sup>270</sup> Vgl. Wüstemann/Wüstemann, 2010, S. 2037

hen waren, unterschiedliche Regelungen, die den Zeitpunkt des Erfassens des Umsatzes betreffen. Unterschieden wird dabei, ob die Erfassung des Umsatzes über einen Zeitraum durchzuführen ist, oder ob eine zeitpunktbezogene Umsatzrealisierung vorzunehmen ist.<sup>271</sup>

Grundsätzlich ist gemäß den neuen Regelungen der Umsatz dann zu erfassen, wenn die zu erbringende Leistungsverpflichtung vom Unternehmen erfüllt wird. Im Unterschied zu den aktuellen Bestimmungen ist für die Erfüllung der Leistungsverpflichtung nicht mehr der Übergang der wesentlichen Chancen und Risiken, sondern die Übertragung der Verfügungsmacht und der damit verbundenen Kontrolle an der erbrachten Leistung auf den Vertragspartner von übergeordneter Bedeutung.<sup>272</sup>

Ob der zu realisierende Umsatz über einen Zeitraum oder zu einem Zeitpunkt zu erfassen ist, hat das Unternehmen entgegen den aktuellen Regelungen anhand von Kriterien festzustellen.<sup>273</sup> Mittels dieser Bedingungen ist zuerst zu erheben, ob eine zeitraumbezogene Umsatzrealisierung vorzunehmen ist. Die in dieser vorliegenden Arbeit unter Punkt 4.5 erläuterten Kriterien lassen jedoch erahnen, dass die Geschäftsfälle, die in den Anwendungsbereich einer zeitraumbezogenen Umsatzrealisierung fallen, überwiegend denjenigen entsprechen, die schon gemäß den aktuellen Bestimmungen zur Realisierung eines Umsatzes aus Dienst- oder Fertigungsvertrages der zeitraumbezogenen Umsatzrealisierung zuzuordnen sind.<sup>274</sup>

Ausschlaggebend dafür ist, dass gemäß den Regelungen des ED 2011/6 nicht konsequent an der Bedingung des Kontrollüberganges als ausschlaggebendes Kriterium festgehalten wird. Wäre dies der Fall, wie es in den Regelungen des ursprünglichen Standardentwurfes bereits vorgesehen war, wäre bei Fertigungsaufträgen eine Umsatzrealisierung erst mit vollendeter Leistung möglich

---

<sup>271</sup> Vgl. Wüstemann/Wüstemann, 2011, S. 3118

<sup>272</sup> Vgl. KPMG, 2011a, S. 1

<sup>273</sup> Vgl. Fink/Ketterle/Scheffel, 2012, S. 12

<sup>274</sup> Vgl. Wüstemann/Wüstemann, 2011, S. 3118

gewesen.<sup>275</sup> Auf Grund von zahlreichen kritischen Äußerungen wurden jedoch die im ED 2011/6 veröffentlichten Kriterien zur zeitraumbezogenen Umsatzerfassung im Vergleich zum ursprünglichen Standardentwurf abgeändert und erlauben nunmehr in den Fällen von Fertigungsaufträgen wieder überwiegend eine Umsatzrealisierung über den Zeitraum der Leistungserbringung.<sup>276</sup> Somit ist in den neugeregelten Bestimmungen zur Umsatzrealisierung der Verbleib der Percentage-of-Completion-Methode weiter vorgesehen. Mit dieser inhaltlichen Wiederaufnahme der zeitraumbezogenen Umsatzerfassung für Fertigungsaufträge wird jedoch das von den Boards angestrebte Ziel der einheitlichen, an Prinzipien orientierten Gestaltung der Regelungen verfehlt und die innere Konsistenz der Bestimmungen vernachlässigt.<sup>277</sup>

Ist die Umsatzerfassung anhand der Beurteilung der Kriterien nicht über einen Zeitraum durchzuführen, ist gemäß den Richtlinien die Realisierung des Umsatzes zu einem Zeitpunkt vorzunehmen. Dieser Zeitpunkt ist vom Übergang der Verfügungsmacht geprägt und vom Unternehmen anhand von in den Regelungen genannten Indikatoren zu ermitteln. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass, wie bereits oben erläutert, die Bedingung des Überganges der wesentlichen Chancen und Risiken wieder einen Bestandteil des Kriterienkataloges zur Bestimmung des Kontrollüberganges zu einem bestimmten Zeitpunkt darstellen.<sup>278</sup>

Hinzuzufügen ist, dass die von der Beurteilung von Kriterien abhängige Entscheidung, ob ein Umsatz über einen Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt zu erfassen ist, die angestrebte Vereinfachung des Regelwerkes zur Umsatzrealisierung erheblich beeinträchtigt, da das berichtende Unternehmen erhöhten Aufwand in der Beurteilung und in der Abwicklung wenig standardisierter Verträge hat. Zudem ist die Berücksichtigung von zahlreichen zusätzlichen Bedingungen in der Bemessung des vorhandenen Sachverhaltes von umfangreichen Ermessensspielräumen gekennzeichnet. Diese weiterhin vorhandenen

---

<sup>275</sup> Vgl. Wüstemann/Wüstemann, 2010, S. 2039

<sup>276</sup> Vgl. Fink/Ketterle/Scheffel, 2012, S. 15

<sup>277</sup> Vgl. Fink/Ketterle/Scheffel, 2012, S. 21

<sup>278</sup> Vgl. Wüstemann/Wüstemann, 2011, S. 3118

Beurteilungs- und Bewertungsspielräume, die im Vergleich zu den aktuellen Regelungen zum Teil sogar erweitert wurden, lassen eine zunehmende Komplexität bei der Anwendung erwarten.<sup>279</sup>

---

<sup>279</sup> Vgl. Fink/Ketterle/Scheffel, 2012, S. 12

## 6 Conclusio

Die von IASB und FASB verfolgten Bestrebungen zur Neuregelung der Umsatzrealisierung waren von Beginn an von großem Interesse und breiter Zustimmung begleitet. Die vorgesehene Konvergenz zwischen den Regelungen der IFRS und der US-GAAP und die angestrebte Vereinigung der Regelungen zur Umsatzrealisierung von IAS 18 und IAS 11 in einem einzigen Standard, dessen Inhalt auf einheitlichen Prinzipien aufgebaut und mit dem im Rahmenkonzept vorherrschenden theoretischen Ansatz des Asset-Liability-Approach im Einklang sein sollte, fanden großen Zuspruch.<sup>280</sup>

Der überaus lang andauernde Entwicklungsprozess brachte jedoch nur in bestimmten Teilbereichen des Regelungsinhaltes umfassende Änderungen mit sich. Gravierende Neuerungen waren von Seiten der zuständigen Gremien zwar oftmals angedacht, mussten schlussendlich aber auf Grund von vermehrt auftretender Kritik der praxisnahen Anwenderkreise unterlassen werden.<sup>281</sup>

Bemerkbar war dies vor allem in der Abschaffung der Percentage-of-Completion-Methode, die noch im ersten Standardentwurf vorgesehen war. Das für die Umsatzrealisation ausschlaggebende übergeordnete Prinzip der Übertragung der Verfügungsmacht hätte eine zeitraumbezogene Ertragsrealisation bei langfristigen Fertigungsaufträgen nicht ermöglicht und hätte eine Erfassung des Umsatzes nach der vollendeten Leistungserfüllung zur Folge gehabt. Der übermäßigen Kritik zufolge war dies jedoch nicht durchsetzbar, und aus diesem Grund wurden die Boards dazu gezwungen, die einheitlich prinziporientierte Gestaltung, die von Anfang an ein angedachtes Ziel darstellte, für gewisse Ausnahmen zu unterbrechen.<sup>282</sup> Aus dieser Tatsache lässt sich die Folgerung ableiten, dass es hinsichtlich praktischer Durchführbarkeit als nicht vollumfäng-

---

<sup>280</sup> Vgl. Grote/Pilhofer, 2012, S. 105

<sup>281</sup> Vgl. Wüstemann/Wüstemann, 2011, S. 3119

<sup>282</sup> Vgl. Fink/Ketterle/Scheffel, 2012, S. 21

lich möglich erscheint, die bilanzielle Erfassung von Umsätzen durch ein einheitliches theoretisches Konzept zu begründen.<sup>283</sup>

Eine wesentliche Neuerung stellt das von den Boards vorgestellte fünfstufige Modell, das zur einheitlichen Vorgehensweise bei der Umsatzerfassung beitragen soll, dar. Die daraus resultierenden Schritte beinhalten oftmals eine Konkretisierung der aktuellen Regelungsinhalte und erweitern diese unter anderem betreffend den Anwendungsbereich bedeutend. So umfassen die künftigen Regelungen detaillierte Bestimmungen, wie das berichtende Unternehmen im Falle von Vertragsänderungen vorzugehen hat. Zudem werden bilanzielle Spielräume durch die Aufnahme des Kriteriums der wirtschaftlichen Substanz eingedämmt.

Als eine weitere bedeutende Änderung im Vergleich zu den aktuellen Regelungen sind vor allem die zusätzlichen Bestimmungen, die die Erfassung von Mehrkomponentenverträgen regeln sollen, zu nennen. Die im fünfstufigen Modell beschriebenen Schritte zur Identifikation einzelner Leistungsverpflichtungen, die eine separate Anwendung der Richtlinien erfordern, und die anschließend geregelte Abhandlung einzelner Vertragsbestandteile soll die vorhandenen Regelungslücken der aktuellen Bestimmungen schließen und zur Konvergenz zwischen den IFRS und den US-GAAP beitragen.<sup>284</sup>

Die aus den Bestimmungen des künftigen Standards resultierenden Neuerungen für die bilanzielle Erfassung von Umsätzen sind überschaubar. Vor allem aber wird ein weiteres angestrebtes Ziel, nämlich, den Regelungsinhalt und den damit verbundenen Arbeitsaufwand der Anwender grundsätzlich zu vereinfachen, nur teilweise erfüllt. Für die Bilanzierungspraxis wird es notwendig sein, ein zusätzliches Maß an Entscheidungen zu treffen und sich mit wachsenden Ermessensspielräumen zu befassen. Zusätzlich dazu wird auch die prozessuale Vorgehensweise bei der unternehmensinternen Vertragsabwicklung größere Auswirkungen zeigen.<sup>285</sup> Vor allem durch die neugeregelte Erfassung von

---

<sup>283</sup> Vgl. Grote/Pilhofer, 2012b, S. 177

<sup>284</sup> Vgl. Hommel/Schmitz/Wüstemann, 2009, S. 374

<sup>285</sup> Vgl. Fink/Ketterle/Scheffel, 2012, S. 21

Mehrkomponentenverträgen wird es in zahlreichen Branchen zu erheblichem Mehraufwand kommen, da dies eine Anpassung der internen Prozesslandschaft erforderlich machen wird.<sup>286</sup>

Zwar werden die gesteckten Ziele der Boards mit den im Standardentwurf ED 2011/6 angeführten Bestimmungen nur zum Teil erreicht, umfangreiche Anpassungen werden in der bilanziellen und prozessualen Anwendung dennoch erforderlich sein. Das genaue Maß der Auswirkungen wird erst bei Inkrafttreten der neuen Regelungen ersichtlich werden.<sup>287</sup>

Die im Moment stattfindenden Arbeitsschritte der zuständigen Gremien umfassen abschließende Analysen der Stellungnahmen, die im Zuge der Kommentierungsfrist zum ED 2011/6 von Seiten der Adressaten abgegeben wurden, um gegebenenfalls noch letzte Änderungen an den Regelungsinhalten vorzunehmen. Die endgültige Fassung des Standards soll noch im zweiten Quartal des Jahres 2013 veröffentlicht werden.

---

<sup>286</sup> Vgl. Grote/Pilhofer, 2012b, S. 177

<sup>287</sup> Vgl. Fink/Ketterle/Scheffel, 2012, S. 20

## Literaturverzeichnis

- Alparslan, Adem (2006): Strukturalistische Prinzipal-Agent-Theorie, Deutscher Universitäts-Verlag, 2006
- Altenburger, Otto A. (2011): Gewinnrealisierung, Rückstellungen und Matching Principle, in: Gewinnrealisierung – Wiener Bilanzrechtstage 2011, hrsg. von Romuald Bertl, Eva Eberhartinger, Anton Egger, Susanne Kalss, Michael Lang, Christian Nowotny, Christian Riegler, Josef Schuch, Linde Verlag, 2011, S. 91 – 102
- Althoff, Frank (2012): Einführung in die internationale Rechnungslegung, Springer Gabler Verlag, 2012
- Antonakopoulos, Nadine (2008): Gewinnkonzeptionen und Erfolgsdarstellung nach IFRS, Deutscher Universitäts-Verlag, 2008
- Baetge, Jörg / Kirsch, Hans-Jürgen / Thiele, Stefan (2011): Bilanzen, 11. Auflage, IDW Verlag, 2011
- Buschhüter, Michael / Striegel, Andreas (2009): Internationale Rechnungslegung – IFRS Praxis, Gabler Verlag, 2009
- Buschhüter, Michael / Striegel, Andreas (2011): Kommentar Internationale Rechnungslegung IFRS, Gabler Verlag, 2011
- COSO (1999): Fraudulent Financial Reporting 1987 – 1997: An Analysis of U.S. Public Companies, online abrufbar unter: [http://www.coso.org/publications/ffr\\_1987\\_1997.pdf](http://www.coso.org/publications/ffr_1987_1997.pdf), (Zugriff am 27.11.2012)
- Erchinger, Holger / Melcher, Winfried (2009): Die Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften – Aktuelle Entwicklungen vor dem Hintergrund des IASB Discussion Paper „Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers“, in: Internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Heft 2 (2009), S. 89 – 100
- Ernst & Young (2011): Das überarbeitete Modell zur Umsatzrealisierung, online abrufbar unter: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Das\\_%C3%](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Das_%C3%)

[BCbearbeitete Modell zur Umsatzrealisierung/\\$FILE/IFRS Entwicklungen Umsatzrealisierung.pdf](#), (Zugriff am 30.12.2012)

Ernst & Young (2012): Umsatzrealisierung bei Verträgen mit Kunden – Der überarbeitete Standardentwurf, online abrufbar unter: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying\\_IFRS - Umsatzrealisierung bei Vetr%C3%A4gen mit Kunden/\\$FILE/Applying%20IFRS%20-%20Umsatzrealisierung%20bei%20Vertraegen%20mit%20Kunden.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_-_Umsatzrealisierung_bei_Vetr%C3%A4gen_mit_Kunden/$FILE/Applying%20IFRS%20-%20Umsatzrealisierung%20bei%20Vertraegen%20mit%20Kunden.pdf), (Zugriff am 12.09.2012)

FASB (2008): Completing the February 2006 Memorandum of Understanding – A progress report and timetable for completion, online abrufbar unter: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobwhere=1175819018778&blobheader=application%2Fpdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs>, (Zugriff am 03.01.2013)

FASB (2012): International Convergence of Accounting Standards – Overview: IASB – FASB Update Report to the Financial Stability Board Plenary on Accounting Convergence, Update April 2012, online abrufbar unter: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156245663>, (Zugriff am 27.11.2012)

Fink, Christian / Ketterle, Günter / Scheffel, Steve (2012): Revenue Recognition: Bilanzpolitische, -analytische und prozessuale Auswirkungen des Re-Exposure Draft auf die Bilanzierungspraxis, in: Der Betrieb, Heft 36 (2012), S. 1997 – 2006

Fürwentsches, Jan (2009): Gewinnrealisierung für Mehrkomponentenverträge nach IFRS – Bilanzierungsgrundsätze und ihre Konkretisierung für Softwareverträge, Gabler Verlag, 2010

Gros, Martin (2010): Rechnungslegung in Deutschland und den USA – Implikationen für eine zweckadäquate Fortentwicklung der deutschen Rechnungslegungskonzeption, Gabler Verlag, 2010

Grote, Andreas / Pilhofer, Jochen (2012a): Führt der Re-Exposure Draft ED/2011/6 zu gravierenden Änderungen der Umsatzrealisierung oder

- wird der Berg eine Maus gebären?, Teil1, in: Internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Heft 3 (2012), S. 105 – 113
- Grote, Andreas / Pilhofer, Jochen (2012b): Führt der Re-Exposure Draft ED/2011/6 zu gravierenden Änderungen der Umsatzrealisierung oder wird der Berg eine Maus gebären?, Teil 2, in: Internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Heft 4 (2012), S. 170 – 177
- Haller, Axel (1989): Die Grundlagen der externen Rechnungslegung in den USA, Poeschel Verlag, 1989
- Hofmann, Stefan (2008): Handbuch Anti-Fraud-Management – Bilanzbetrug erkennen – vorbeugen – bekämpfen, Erich Schmidt Verlag, 2008
- Hommel, Michael / Schmitz, Stefanie, Wüstemann, Sonja (2009): Discussion Paper „Revenue Recognition“ – Misstrauensvotum gegen den Fair Value?, in: Betriebs-Berater, Heft 8 (2009), S. 374 – 379
- Jensen, Ove (2004): Kundenorientierte Vergütungssysteme, in: Perspektiven der marktorientierten Unternehmensführung, hrsg. von Christian Homburg, Deutscher Universitätsverlag, 2004, S. 393 – 408
- IAS Plus (2012): IASB Agenda Projekt Erlöserfassung, online abrufbar unter: [http://www.iasplus.com/de/meeting-notes/agenda\\_0907/agenda971](http://www.iasplus.com/de/meeting-notes/agenda_0907/agenda971), (Zugriff am 24.11.2012)
- IFRS (2012): Convergence between IFRSs and US-GAAP, online abrufbar unter: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Global-convergence/Convergence-with-US-GAAP/Pages/Convergence-with-US-GAAP.aspx>, (Zugriff am 24.01.2013)
- Köhrmann, Hannes (2009): Die Rechnungslegung kommunaler Gebietskörperschaften – Eine Analyse der Regelungen des NKF und der IPSAS, Josef Eul Verlag, 2009
- KPMG (2011a): Die geplanten Neuregelungen zur Umsatzrealisierung, online abrufbar unter: [http://kpmg.de/docs/IFRS\\_Rev\\_Recogn.pdf](http://kpmg.de/docs/IFRS_Rev_Recogn.pdf), (Zugriff am 12.11.2011)

- KPMG (2011b): New on the Horizon – Revenue from contracts with customers, online abrufbar unter: <http://www.kpmg.com/Global/en/-IssuesAndInsights/ArticlesPublications/New-on-the-Horizon/Documents/NOTH-revenue-from-contracts-a.pdf>, (Zugriff am 13.11.2011)
- Kümpel, Thomas (2005): Vorratsbewertung und langfristige Auftragsfertigung nach IFRS, Franz Vahlen Verlag, 2005
- Küting, Karlheinz (2006): Auf der Suche nach dem richtigen Gewinn, in: Der Betrieb, Heft 27/28 (2006), S. 1441 – 1450
- Lüdenbach, Norbert / Hoffmann, Wolf-Dieter (2010): Fertigungsaufträge, in: IFRS Kommentar – Das Standardwerk, 10. Auflage, Haufe-Lexware Verlag, 2012, S. 907 – 956
- Lühn, Michael (2012): Re-Exposure Draft zur Umsatzrealisierung von IASB und FASB: Kritische Würdigung der Änderungen gegenüber dem ersten Standardentwurf, in: Praxis der internationalen Rechnungslegung, Heft 1 (2012), S. 8 – 23
- Mahlstedt, Dirk (2007): IFRS und Bilanzrating, Josef Eul Verlag, 2007
- Moxter, Adolf (1984): Bilanzlehre – Einführung in die Bilanztheorie, 3. Auflage, Gabler Verlag, 1984
- Pellens, Bernhard / Fülbier, Rolf Uwe / Gassen, Joachim / Sellhorn, Thorsten (2011): Internationale Rechnungslegung, 8. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, 2011
- PWC (2011): IFRS aktuell, online abrufbar unter: <http://www.pwc.com/at/de/newsletter/ifrs/2011/international-accounting-news-ifrs-aktuell-dezember-2011.pdf> (Zugriff am 30.11.2012)
- Selchert, Friedrich / Erhardt, Martin (2003): Internationale Rechnungslegung: Der Jahresabschluss nach HGB, IAS und US-GAAP, 3. Auflage, Oldenbourg Wirtschaftsverlag, 2003

- Wüstemann, Jens / Wüstemann, Sonja (2010): Umsatzerlöse aus Kundenverträgen nach IFRS – Neuausrichtung an der Erfüllung von Verpflichtungen in ED/2010/6, in: Betriebs-Berater, Heft 34 (2010), S. 2035 – 2040
- Wüstemann, Jens / Wüstemann, Sonja (2011): Expousre Draft ED/2011/6 „Revenue from Contracts with Customers“ – Überarbeitung als Kompromiss, in: Betriebs-Berater, Heft 50 (2011), S. 3117 – 3119
- Zdrowomyslaw, Norbert / Kasch, Robert (2002): Betriebsvergleiche und Benchmarking für die Managementpraxis, Oldenbourg Wissenschaftsverlag, 2012
- Zimmermann, Jochen / Werner, Jörg Richard / Hitz, Jörg-Markus (2011): Buchführung und Bilanzierung nach IFRS, 2. Auflage, Pearson Verlag, 2011
- Zülch, Henning / Fischer, Daniel / Willms, Jesco (2006): Die Neugestaltung der Ertragsrealisation nach IFRS im Lichte der „Asset-Liability-Theory“, in: Internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Heft 3 (2006), S. 1 – 22
- Zülch, Henning / Hender, Matthias (2009): Bilanzierung nach International Financial Reporting Standards (IFRS), Wiley-VCH Verlag, 2009



## **Abstract**

In der vorliegenden Masterarbeit wird die Neuregelung zur Umsatzrealisierung in den IFRS, die im Zuge des Konvergenzprojektes von IASB und FASB angestrebt wird, erläutert, und mit den bestehenden Bestimmungen verglichen. Die ausführliche Darstellung erfolgt auf Basis des im November 2011 veröffentlichten Re-Exposure Draft ED/2011/6.

Die vorgesehene Neuregelung sieht die Vereinigung von IAS 18 und IAS 11 in nunmehr einem einzigen Standard vor. Somit sollen die zurzeit vorhandenen Inkonsistenzen zwischen den Regelungsinhalten der einzelnen Standards aufgehoben werden.

Die bedeutendsten Änderungen im Vergleich zu den bestehenden Bestimmungen stellen das neuartige fünfstufige Modell zur Umsatzrealisierung, das den schrittweisen Prozessverlauf bei der Vertragserfüllung konkretisieren soll, sowie die zusätzlichen Richtlinien zur Erfassung von Umsätzen aus Mehrkomponentenverträgen dar. Außerdem wurde der Übergang der Verfügungsmacht und der damit verbundene Nutzenzufluss über die an den Kunden gelieferten Güter oder erbrachten Dienstleistungen als das für die Realisation des Umsatzes zumeist ausschlaggebende Kriterium festgelegt.

Das von den Boards angestrebte Ziel der einheitlich prinzipienorientierten Gestaltung des Regelwerkes wurde dennoch nur zum Teil erreicht. Die Erkenntnis, dass eine konsequente Umsetzung des Prinzips der Übertragung der Verfügungsmacht als maßgebliches Kriterium nicht durchsetzbar ist, zeigt vor allem die Beibehaltung der zeitraumbezogenen Umsatzerfassung bei Fertigungsaufträgen. Zudem ist zu befürchten, dass der prozessuale Aufwand zur Abwicklung der Verträge durch den Anstieg an notwendigen Ermessensentscheidungen weiter ansteigt.



# Lebenslauf

## Persönliche Daten

---

<b>Name</b>	Bernhard Stöger
<b>Geburtsort</b>	Mistelbach
<b>Staatsangehörigkeit</b>	Österreich
<b>Anschrift</b>	Am Weidenbach 25, 2191 Höbersbrunn

## Ausbildung

---

<b>10/2010–01/2013</b>	Masterstudium Wirtschaftswissenschaften an der Universität Wien mit den Schwerpunkten Controlling und Externe Unternehmensrechnung
<b>10/2007–09/2010</b>	Bakkalaureatsstudium Wirtschaftswissenschaften an der Universität Wien
<b>09/2003–09/2004</b>	Präsenzdienst im Krankenhaus Mistelbach
<b>09/1998–06/2003</b>	Handelsakademie Mistelbach

## Berufserfahrung

---

<b>2009–2010</b>	Office Mitarbeiter am Postgraduate Center der Universität Wien
<b>11/2004–11/2007</b>	Xerox Austria GmbH - Bids & Tenders Manager Assistent - Abteilung Marketing & Vertrieb
<b>08/2002, 07–08/2003</b>	Praktikum Europäische Reiseversicherung AG