

# Verbundprodukte

Schmalenbach-Gesellschaft

2022

ISBN 978-3-8006-6828-1

Vahlen

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

individuelle Anpassungen der Software in einer Zusage zur Erbringung von Software-Implementierungsleistungen) eigenständige Leistungsverpflichtungen darstellen mit Unterschieden in der Erfassung der Erlöse. Über die Nutzung von Ermessensspielräumen berichtet beispielsweise die Roche AG in ihrem Geschäftsbericht 2018: „Es ist *nicht eindeutig und ermessensbehaftet*, ob die Verpflichtungen einzelne oder separate Leistungsverpflichtungen sind oder überhaupt unter IFRS 15 fallen. Abhängig von der Beurteilung kann dies dazu führen,

- dass der gesamte Erlös bei Inkrafttreten des Vertrags ermittelt und sofort erfasst wird oder
- über den Zeitraum einer länger laufenden Leistungsverpflichtung verteilt wird.

Es liegt im *Ermessen*, wann Verpflichtungen erfüllt werden sowie ob durchsetzbare Verpflichtungen für weitere Abnahmen bestehen und wann diese fällig sind“ (Roche [Geschäftsbericht] 50).

Auch die Lösung des Problems, ob untervergebene Aufträge eigene Leistungen eines Unternehmens sind (Unternehmen als Auftraggeber = Prinzipal) oder ob fremde Leistungen vermittelt werden (Unternehmen als Vermittler = Agent), ist nur innerhalb eines gewissen Ermessensspielraums möglich, der durch die Art und Qualität der Leistung und die Haftung bei Leistungsschäden bestimmt wird.

**Schritt 3: Bestimmung des Transaktionspreises.** Die Gegenleistung eines Kunden aus einem Geschäft – der Transaktionspreis – ist als Umsatz zu erfassen, sobald eine einzelne Leistungsverpflichtung aus einem Vertrag erfüllt wird. Der Transaktionspreis ist auf Grundlage der bestehenden vertraglichen Vereinbarungen sowie den der Leistungserbringung zugrunde liegenden Praktiken, wie z. B. Erlösminderungen in Form von Skonto, zu bestimmen. Grundsätzlich gleicht der Transaktionspreis der erwarteten Gegenleistung vom Kunden für seine Belieferung, gemindert um Dritten zustehende Beträge. Bei seiner Ermittlung sind im Einzelfall allerdings noch einige Konkretisierungen erforderlich:

- *Variable Bestandteile* der Gegenleistungen sind zu berücksichtigen. Diese können mit positiver wie negativer Wirkung entstehen, wenn der Erlös aus Geschäften in einem funktionalen Zusammenhang zu einem Ereignis steht (Erlösermittlung mittels Kaufpreisformeln) oder wenn Erlöse von nach Vertragsabschluss eintretenden Bedingungen abhängen. Die Beträge variabler Gegenleistungen müssen bereits bei der erstmaligen Bestimmung des Transaktionspreises *geschätzt* und bis zum Abschluss von Geschäften regelmäßig überprüft werden. Als Schätzverfahren kommen gem. IFRS 15.53 in Frage: der Erwartungswert in Form der Summe der mit ihren Wahrscheinlichkeiten gewichteten möglichen Beträge einer variablen Gegenleistung oder der Ansatz des Wertes, der von mindestens zwei eingeschätzten Beträgen die höchste Eintrittswahrscheinlichkeit besitzt. Wird beispielsweise ein Geschäftsgebäude im Wert von 2 Mio. € errichtet, kann der Preis in Abhängigkeit vom Zeitpunkt der Fertigstellung variieren. So könnte pro Tag einer Einsparung an Bauzeit ein Betrag von zusätzlich 6.000 € vereinbart werden, während eine verspätete Fertigstellung zu 6.000 € pro Tag Umsatzminderung führt; zusätzlich winkt bei der durch einen Gutachter bescheinigten Einhaltung der vereinbarten Qualitätsanforderungen ein Bonus von 90.000 €. Für die Auswirkung von Einsparung bzw. Ausweitung der Bauzeit kommt die Berechnung eines Erwartungswertes in Frage, während für den

Qualitätsbonus nur zwei Ergebnisse möglich sind, von denen das wahrscheinlichere zu wählen ist. Die Anwendung beider Methoden basiert auf Schätzungen und damit Unsicherheiten und Spielräumen für die mit der Umsatzbestimmung betrauten Personen. Die Vorschrift des IFRS 15.56, dass variable Gegenleistungen nur auf einem sehr wahrscheinlichen Niveau erfasst werden dürfen, das auch bei Entfall der Unsicherheit bestehen bleibt, um damit eine nachträgliche durch Schätzfehler verursachte negative Korrektur zu verhindern, soll Willkür bei der Zahlenbestimmung eindämmen, gründet aber selbst wieder auf Einschätzungen über zukünftige Entwicklungen. Besondere Probleme der Erfassung variabler Umsatzbestandteile treten bei Lizenzverträgen mit der Vereinbarung von Stücklizenzen sowie bei Rückerstattungsansprüchen von Kunden auf.

- *Wesentliche Finanzierungskomponenten* sind zu berücksichtigen. Wesentlich sind Finanzierungskomponenten, wenn die vereinbarten Zahlungszeitpunkte bei einer der Vertragsparteien zu einem bedeutenden Nutzen führen, wie dies bei Kundenanzahlungen und längeren Zahlungszielen der Fall sein kann. Für das *Auto-/Dachbox-Beispiel* bedeutet dies Folgendes: Der Transaktionspreis beträgt 40.800 € (40.500 + 300). Da der Kaufpreis jedoch erst im Juli 02, also ein halbes Jahr nach dem Abschluss des Vertrages, fällig wird, ist der Betrag von 40.800 € zu diskontieren. Weil die Car AG Darlehen zu 5% vergeben würde, beträgt der Diskontierungszinssatz  $(1 + 0,05)^{1/2} = 1,0247$  und die diskontierte Gesamtvergütung mithin 39.817 €.
- *Gegenleistungen an Kunden* in unterschiedlichen Formen, wie Geldzahlungen oder Gutschriften sind in die Umsatzbestimmung einzubeziehen. Die mit solchen Vorgängen verbundene Umsatzminderung ist entweder auszuweisen, wenn der Umsatz für die Erfüllung der eigenen Leistungsverpflichtung erfasst wird oder wenn die Gegenleistung an den Kunden erbracht oder zugesagt wird. Dafür ist der spätere der beiden Zeitpunkte maßgeblich.

**Schritt 4: Aufteilung des Transaktionspreises auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen des Vertrages.** Besteht ein Vertrag aus mehreren Leistungsverpflichtungen, ist der Transaktionspreis den einzelnen Leistungsverpflichtungen im Verhältnis der jeweiligen *Einzelveräußerungspreise* zuzuordnen. Dies soll eine Allokation der Umsatzerlöse entsprechend den *Marktverhältnissen* und nicht entsprechend einzelvertraglicher Regelungen bewirken und entspricht damit der „Fair Value“-Philosophie.

Bei der Aufteilung des Transaktionspreises handelt es sich um die Problematik der Zurechnung eines Gemeinerlöses auf verschiedene Einzelleistungen und darüber hinaus eventuell auch auf unterschiedliche Perioden. Im Sinne des Beitrags von Riezler/Währisch (siehe S. 146 ff.) handelt es sich um Produkt-Gemeinerlöse bzw. Perioden-Gemeinerlöse.

Im *Auto-/Dachbox-Beispiel* liegt ein Gemeinerlös mit dem Transaktionspreis von 39.817 € vor. Die Einzelveräußerungspreise betragen 40.000 € für den PKW und 1.000 € für die Dachbox. Der Transaktionspreis muss zum Zweck der Umsatzermittlung zu den jeweiligen Lieferzeitpunkten den beiden Teilleistungen im Verhältnis der Einzelveräußerungspreise zugerechnet werden:

	Einzelveräußerungspreise	Aufteilung in %	Allokation
Auto	(1) 40.000 €	97,6 % (1) / (3)	38.846 (0,976 · 39.817)
Dachbox	(2) 1.000 €	2,44 % (2) / (3)	971 (0,244 · 39.817)
Summe	(3) 41.000 €		39.817

Sofern beide Umsätze in der gleichen Periode realisiert werden, liegt ein *Produkt-Gemeinerlös* vor; werden beide Umsätze in verschiedenen Perioden realisiert, handelt es sich zusätzlich um einen *Perioden-Gemeinerlös*.

Geht es lediglich um die Zuordnung von Produkt-Gemeinerlösen zu Lieferungen innerhalb eines Geschäftsjahres, so hat dies Auswirkungen auf die Verteilung des Gemeinerlöses auf Erlösträger in der Erlös-Berichterstattung oder in der Segmentberichterstattung dieser Periode. Die Allokation von *Perioden-Gemeinerlösen* betrifft hingegen die Periodengerechtigkeit des Ergebnisausweises. Verträge zu Geschäften mit mehreren Leistungsverpflichtungen und mehrjährigen Laufzeiten führen immer zu *Perioden-Gemeinerlösen*. Beispiel: Der Kunde eines Telekommunikationsunternehmens schließt am 1.1. eines Geschäftsjahres einen Vertrag über ein Mobiltelefon und eine monatliche Servicegebühr über 24 Monate ab. Für das Telefon zahlt er 100 € und für den Service 70 € im Monat bzw. 840 € pro Jahr (insgesamt also 1.780 €). Das Telefon hat einen Einzelveräußerungspreis von 720 € und die Abgabe für nur 100 € erfolgt aus Marketinggründen. Der Einzelveräußerungspreis des monatlichen Service beträgt 45 €. Nach IFRS 15 ist von dieser vertraglich vereinbarten Zahlungsreihe abzuweichen, und die Umsätze sind stattdessen entsprechend den Einzelveräußerungspreisen auszuweisen. Über die Laufzeit des Vertrages wird danach insgesamt ein Umsatz von 1.800 € erzielt (720 € + 45 € / Monat · 24 Monate), von dem 40 % auf das Telefon und 60 % auf den Service entfallen. Diesem Verhältnis entsprechend ist der tatsächliche Umsatz von 1.780 € aufzuteilen. Danach entfallen 712 € Umsatz in der Periode des Vertragsabschlusses auf das Telefon und 44,50 € je Monat auf den Serviceumsatz.

Die von den Zahlungsvorgängen abweichende Periodisierung der Umsätze nach IFRS 15 kann starke Unterschiede in der Auswirkung von Transaktionen auf Liquidität und Periodenergebnis verursachen, wie das obige Beispiel der Telekommunikationsbranche zeigt:

Jahr	1	2	Summe
Einnahmen	940 (100 + 840)	840	1.780
Umsätze	1.246 (712 + 534)	534	1.780
Veränderung sonstige Forderungen zum 31.12.	306	- 306	0

Ein ähnliches Beispiel ist die Zusammenfassung von Verträgen zur Lieferung von Werkzeugen zu Beginn einer Vertragsbeziehung und der anschließenden mehrjährigen Lieferung von Bauteilen, die mit den Werkzeugen bearbeitet werden sollen. Während die Preisstellung für die Werkzeuge lediglich auf die Deckung der Herstellungskosten abzielt, soll mit den Bauteillieferungen eine Gewinnmarge verdient werden. In diesem Fall werden die realisierbaren Umsatzerlöse im Verhältnis der Einzelveräußerungspreise zeitlich verschoben zugunsten des früher zu realisierenden Werkzeugumsatzes

und zu Lasten des späteren Umsatzes durch den Verkauf der Serienteile, wiederum mit der Folge, dass die Umsatzerlöse nicht mit den vereinbarten und erhaltenen Zahlungen korrespondieren.

IFRS 15 folgt bei der Aufteilung des Transaktionspreises dem Konzept der *Umsatzaufgliederung* (vgl. Breidenbach/Währisch [Umsatzerlöse] 210), nach dem die Gegenleistung auf die einzelnen Leistungen aus einem Geschäft aufgeteilt wird (IFRS 15.73-15.90). Für Perioden-Gemeinerlöse könnte auch das Konzept der Kostenabgrenzung angewendet werden, wenn das gesamte Geschäft aus einer Hauptleistung und unwesentlichen Nebenleistungen besteht; der Umsatz wird dann erfasst, wenn die Hauptleistung vollständig erbracht wurde, während in Höhe des Aufwands für die noch zu erbringenden Nebenleistungen eine Rückstellung gebildet wird.

Im günstigsten Fall können als Aufteilungsmaßstäbe *beobachtbare Preise* herangezogen werden: Preise, für die das jeweilige Gut einzeln unter vergleichbaren Umständen an ähnliche Kunden verkauft werden würde. Kann kein Preis direkt beobachtet werden, muss ein Einzelveräußerungspreis geschätzt werden. In IFRS 15.79 werden die folgenden *Schätzmethode*n aufgeführt:

- die Methode der angepassten Marktbeurteilung: Nutzung der Daten des Marktes, auf dem das Unternehmen seine Leistungen anbietet zur Abschätzung eines Preises, den ein Kunde auf diesem Markt bezahlen würde; Ableitung aus Preisen von Wettbewerbern als Anbietern ähnlicher Leistungen,
- die Methode der erwarteten Kosten zuzüglich einer Gewinnmarge,
- die Residualwertmethode: Ein nicht bekannter Einzelveräußerungspreis wird dadurch ermittelt, dass die dem Unternehmen bekannten Einzelveräußerungspreise der anderen im Vertrag vereinbarten Leistungsverpflichtungen vom Gesamttransaktionspreis subtrahiert werden. Voraussetzung dafür ist: (1) Entweder sind die Preisunterschiede bei Verkäufen an unterschiedliche Kunden so stark, dass aus vergangenen Transaktionen kein eindeutiger Einzelveräußerungspreis abgeleitet werden kann, oder (2) es wurde noch kein Preis festgesetzt und das Gut wurde noch nicht einzeln veräußert.

Für die Anwendung der Schätzmethode wird keine Prioritätenrangfolge vorgegeben, was Ermessensspielräume bei der Preisermittlung eröffnet.

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 Transaktionspreis (sodass dieser geringer ist als die Summe der Einzelveräußerungspreise) gemäß den relativen Einzelveräußerungspreisen auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen aufgeteilt wird. Der Standard erlaubt jedoch auch, in Ausnahmefällen Bündelrabatte den einzelnen Leistungen zuzuordnen, wenn von Seiten des Unternehmens das Urteil getroffen wird, dass der Rabatt spezifisch für diese einzelne Leistungsverpflichtung gewährt wurde. Damit wird eine Quersubventionierung zwischen Leistungsverpflichtungen vermieden und die Umsatzdaten können weiterhin zur internen Steuerung genutzt werden (vgl. Breidenbach/Währisch [Umsatzerlöse] 95).

**Schritt 5: Erfassung des Umsatzes bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung.** In diesem letzten Schritt ist der Zeitpunkt zu bestimmen, zu dem ein Umsatz zu erfassen ist. Die Erfassung erfolgt grundsätzlich bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung und der damit verbundenen Übertragung eines Vermögenswertes auf den Kunden. Der Kunde erlangt so die *Kontrolle* über den Vermögenswert, was ihm ermöglicht, dessen Nutzung zu bestimmen und den Nutzen aus dem Vermögenswert zu ziehen bzw. Dritte davon auszuschließen. Der Nutzen besteht in der Erzielung künftiger Einnahmen bzw. der Vermeidung von Ausgaben.

Für jede separate Leistungsverpflichtung ist bereits bei Vertragsabschluss festzulegen, ob sie zu einem Zeitpunkt oder während eines Zeitraums erfüllt wird. Zunächst wird überprüft, ob die Leistungserfüllung über einen Zeitraum erfolgt; fällt diese Überprüfung negativ aus, wird die Erfüllung zu einem Zeitpunkt angenommen.

Die Umsatzerfassung über einen *Zeitraum* wird bei Vorliegen folgender Voraussetzungen angenommen:

- Erhalt und Verbrauch des Nutzens aus einer Leistung durch den Kunden erfolgt gleichzeitig mit der Leistungserbringung durch das liefernde Unternehmen (Dienstleistung),
- der Kunde kontrolliert bereits während der Erstellung den Vermögenswert,
- durch die Leistungserstellung entsteht ein Vermögenswert ohne alternative Verwendungsmöglichkeit für das herstellende Unternehmen, und dieses hat einen durchsetzbaren Zahlungsanspruch gegenüber dem Abnehmer für die bis zum Bilanzierungszeitpunkt fertig gestellte Leistung (langfristige Auftragsfertigung).

Sofern mindestens eines der Kriterien erfüllt ist, werden Umsatzerlöse über einen Zeitraum mit einer Methode erfasst, durch die der Kontrollübergang auf den Kunden bestmöglich dargestellt wird. Dies ist entweder eine am Output oder eine am Input orientierte Methode.

Die unterschiedlichen Methoden lassen sich beispielhaft anhand ihrer Nutzung durch einen Anbieter einer Pauschalreise darstellen:

- *Output-Methode „Over time“*: Die Umsatzrealisierung erfolgt auf der Grundlage der direkten Bewertung des bis zum Bilanzstichtag übertragenen Gesamtwerts in Relation zum noch unerfüllten vertraglichen Leistungsversprechen. Häufig wird die sukzessive Übertragung der Dienstleistung am besten dargestellt, wenn der Umsatz mit gleichbleibenden Zuwächsen im Zeitablauf angesetzt wird. Damit wird unterstellt, dass die Kontrolle mit dem Reisefortschritt auf den Kunden übergeht.
- *Output-Methode „Bisher erbrachte Leistung“*: Realisation des Umsatzes auf der Basis des bislang entstandenen Erholungswertes. Da sich der Erholungswert mit im Zeitablauf zunehmenden Zuwächsen aufbaut, spiegelt sich dies auch in sukzessiv zunehmenden Umsatzzuwächsen wider.
- *Input-Methode „Kostenbasierte Erlösrealisierung“*: Es wird unterstellt, dass der Umsatz entsprechend den im Zeitablauf anfallenden Kosten realisiert wird. Nach IFRS 15.B19 bilden Input-Methoden ggf. den Kontrollübergang auf den Kunden nicht zutreffend ab.

Wird eine Leistung nicht während eines Zeitraums erbracht, liegt eine Leistungserbringung zu einem *Zeitpunkt* vor; dieser wird danach bemessen, wann die Kontrolle über den Vermögenswert auf den Kunden übergeht. Dieser Zeitpunkt ist häufig nicht

eindeutig bestimmbar, so dass man sich in praxi an den Indikatoren orientieren kann, die in IFRS 15.38 für den Zeitpunkt des Kontrollübergangs (nicht abschließend) aufgezählt werden:

- Es besteht ein Zahlungsanspruch gegenüber dem Kunden,
- der Kunde ist rechtlicher Eigentümer des Vermögenswertes. Ein Eigentumsvorbehalt des liefernden Unternehmens schließt dies nicht aus, da es letztlich auf die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums ankommt,
- der physische Besitz an dem Vermögenswert wurde auf den Kunden übertragen; Ausnahmen bilden Rückkaufvereinbarungen und Kommissionsgeschäfte,
- die wesentlichen Chancen und Risiken sind dem Kunden zuzurechnen,
- der Kunde hat den Vermögenswert abgenommen.

Trotz dieser Präzisierung durch Indikatoren bleibt der wirtschaftliche Kontrollübergang ein unbestimmter Begriff, dessen Auslegung in der Praxis Gestaltungsspielräume eröffnet.

Im *Auto-/Dachbox-Beispiel* sind die Realisationszeitpunkte klar bestimmbar:

- Noch im Jahr 01 wird die Dachbox an den Kunden ausgeliefert, sodass sie sich in seinem Verfügungsbereich befindet; damit kann er die Verwendung bestimmen, Dritte davon ausschließen und selbst den gesamten Nutzen ziehen, sodass der Umsatz von 971 € realisiert wird.
- Im März 02 wird das Auto ausgeliefert mit den gleichen Folgen für den Kunden, wie oben für die Dachbox dargestellt. Der Autoumsatz von 38.846 € kann nun realisiert werden.

#### d) Ergänzende Angaben zu Umsätzen im Anhang

Neben die Vorschriften zur Ermittlung der Umsatzerlöse für die Ergebnisrechnung treten weitere Vorschriften zu Angaben über Umsatzerlöse im *Anhang*. Grundsätzlich zielen diese Angabepflichten darauf ab, den Abschlussadressaten weitere Informationen zu Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit der Umsatzerlöse sowie der damit verbundenen Zahlungsströme zu vermitteln. Dabei besteht einerseits die Möglichkeit einer so starken Komprimierung der Informationen, dass wesentliche Tatbestände nicht zum Ausdruck kommen, während andererseits die Gefahr besteht, dass durch ein Übermaß an Informationen für den Informationsempfänger Wesentliches verdeckt wird. Der Standardsetter hat die Lösung dieses Konflikts in die Hände der publizierenden Unternehmen gelegt, indem diese selbst über den Grad der Detailliertheit entscheiden können. Damit wird in Kauf genommen, dass die Vergleichbarkeit von Konzernabschlüssen beeinträchtigt wird.

Quantitative und qualitative Angaben sind zu folgenden Bereichen auszuweisen:

- Verträge mit Kunden (insbesondere Aufgliederung von Umsatzerlösen nach unterschiedlichen Merkmalen sowie Informationen zu Forderungen und Lieferverbindlichkeiten),
- wesentliche Ermessensentscheidungen und Informationen zur Ermittlung der Transaktionspreise,
- aktivierte Kosten für die Erlangung oder Erfüllung von Verträgen mit Kunden.

### Zusammenfassende Beurteilung der Regelungen des IFRS 15

Ein genereller Kritikpunkt betrifft die *mangelnde Konsistenz* der Regelungen des IFRS 15, die dadurch dem selbst gesetzten Anspruch eines konsistenten Ansatzes zur Ermittlung von Umsatzerlösen nicht gerecht werden. Verglichen mit der Umsatzrealisierung nach den handelsrechtlichen GoB ist es den Standardsettern nicht gelungen, einen prinzipienorientierten Ansatz zu entwickeln (vgl. Baetge/Celik [Umsatzerlöse] 365 ff.). Dies erschwert insbesondere Vergleiche von Umsatzzahlen zwischen unterschiedlichen Branchen. Mangelnde Konsistenz kommt auch darin zum Ausdruck, dass der Grundsatz des Kontrollübergangs als Kriterium für den Zeitpunkt der Umsatzrealisation mit der Beibehaltung der Percentage-of-completion-Methode durchbrochen wird.

Wie die vorherige Regelung zur Umsatzrealisierung sehen auch die neuen Vorschriften des IFRS 15 die traditionell geltende Trennung zwischen den Zeitpunkten der Umsatzentstehung und des Zuflusses der Kundenzahlung vor. Der Standardsetter hat der Umsatzbestimmung zwar den Asset-Liability-Ansatz zugrunde gelegt. Die Unterschiede zwischen diesem Ansatz und dem explizit auf einen periodengerechten Erfolgsausweis ausgerichteten Revenue-Expense-Ansatz sind jedoch nicht so groß, dass unter dem Asset-Liability-Ansatz ein periodengerechter Erfolgsausweis verhindert würde.

Charakteristisch für die Regelungen des IFRS 15 ist die Absicht, Verbundbeziehungen aufzulösen und Gemeinerlöse, soweit wie möglich, Absatzobjekten oder Perioden durch entsprechende Allokation zuzuordnen. Betroffen sind davon insbesondere Branchen, in denen *Mehrkomponentenverträge* eine große Rolle spielen, wie Telekommunikation, Automobil, Software, Pharma oder Touristik.

Angestrebt wird eine Verbesserung gegenüber den bisherigen Vorschriften zum produkt- wie auch periodenbezogenen Umsatzausweis:

- Die Separation von Leistungsverpflichtungen aus komplexen Verträgen zur jeweils getrennten Bestimmung der Umsatzrealisation soll zu einem verbesserten Ausweis von Produkt-Gemeinerlösen und damit zu einer sachgerechteren Zurechnung auf einzelne Absatzobjekte führen.
- Der periodengerechte Umsatzausweis, unabhängig von abweichenden einzelvertraglichen Regelungen, soll zu einer sachgerechteren Zurechnung von Perioden-Gemeinerlösen führen.

Der Grundgedanke für die Allokation des Transaktionspreises des Produktverbundes auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen ist mit der Verwendung der Einzelveräußerungspreise der einzelnen Leistungsverpflichtungen eine Verteilung nach marktlichen Gesichtspunkten. Dies stößt immer dann an seine Grenzen, wenn ein Markt für einzelne Leistungen nicht feststellbar ist.

Zur Allokation von Produkt-Gemeinerlösen ist zu sagen, dass jede getrennte Zurechnung von echten Gemeinerlösen dem wesentlichen Merkmal des Verbundes, dem Entstehen eines neuen einzigartigen Sachverhalts, entgegenwirkt. Die Allokation der Gemeinerlöse macht eine Schlüsselung erforderlich, die sachgerechte Entscheidungen verhindert und auch in produktergebnisbezogenen Rechnungen zur Performance-messung und -Incentivierung große Probleme bereitet.

Die Schlüsselung von Perioden-Gemeinerlösen ist nur dann überflüssig, wenn Periodenbündel betrachtet werden, wie dies in mehrperiodigen Lebenszyklusrechnungen der Fall ist. Sofern einzelne Perioden im Fokus stehen, ist eine periodische Schlüsselung unvermeidlich. Durch die neuen Regelungen liegt hier eine verbesserte Berücksichtigung aller Geschäftsvorgänge mit Perioden-Gemeinerlösen vor, da dem „matching principle“, nach dem zur Ermittlung aussagekräftiger Periodenergebnisse die Leistung

einer Periode mit dem entsprechenden für die Leistungserstellung notwendigen Ressourcenverbrauch zu verknüpfen ist, besser Rechnung getragen wird.

Bestehen eindeutige, strikte Regelungen zum Umsatzausweis, sind der Ausnutzung informationeller Vorteile durch Mitglieder von Organisationen enge Grenzen gesetzt. Bestehen jedoch für den Ausweis von Informationen *Ermessensspielräume* oder erfolgt der Ausweis auf der Grundlage von *Schätzungen* über zukünftige ungewisse Entwicklungen, eröffnen sich Gestaltungsspielräume für die von asymmetrischer Informationsverteilung Bevorteilten. Ermessen spielt in fast allen der fünf Schritte zur Umsatzbestimmung eine Rolle, sei es bei der Bestimmung der wirtschaftlichen Substanz von Verträgen, der Separierung von Leistungen, der Bestimmung von Einzelveräußerungspreisen oder der Methodenwahl bei der Umsatzerfassung über einen Zeitraum wie auch zu einem Zeitpunkt. Schätzungen sind vorzunehmen bei der Bestimmung der Einbringlichkeit von Entgelten oder variabler Gegenleistungen.



beck-shop.de  
DIE FACHBUCHHANDLUNG