

## Entwicklungen bei der Umsatzerfassung



**Prof. Dr. Peter Leibfried** ist geschäftsführender Direktor des Instituts für Accounting, Controlling und Auditing an der Universität St. Gallen (ACA-HSG) und Inhaber des KPMG-Lehrstuhls für Audit und Accounting. Er hat in Deutschland, den USA und in der Schweiz studiert und verfügt über langjährige praktische Erfahrungen bei einer grossen Revisionsgesellschaft und in einer von ihm gegründeten Unternehmensgruppe. Er ist Autor zahlreicher Veröffentlichungen und in verschiedenen fachbezogenen Verbänden engagiert, unter anderem als Präsident der Fachkommission Swiss GAAP FER. Ferner ist er Verwaltungs-/Aufsichtsrat mehrerer Gesellschaften. Seine Interessenschwerpunkte liegen auf den Gebieten nationale und internationale Rechnungslegung, Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance.



**Marc Sager** (M.A. HSG, CMA) ist Doktorand und wissenschaftlicher Mitarbeiter am KPMG-Lehrstuhl für Audit und Accounting an der Universität St. Gallen (ACA-HSG). Er hat in der Schweiz und Frankreich studiert und verfügt über erste praktische Erfahrungen bei einer grossen Revisionsgesellschaft sowie im Bereich der strategischen Unternehmensberatung. Seine Forschungsschwerpunkte liegen im Bereich der nationalen und internationalen Rechnungslegung.

## Inhaltsverzeichnis

<b>1.</b>	<b>Veränderte Bedeutung von Umsatzerlösen</b> .....	45
<b>2.</b>	<b>Häufige Problemstellungen</b> .....	46
2.1	Aufteilung von Umsatzerlösen .....	46
2.2	Bewertung von Umsatzerlösen .....	48
2.3	Darstellung von Umsatzerlösen .....	50
2.4	Handlungsbedarf für Standard-Setter .....	51
<b>3.</b>	<b>Bisherige Umsatzerfassung nach IFRS</b> .....	51
3.1	IAS 18 .....	53
3.2	IAS 11 .....	56
3.3	Probleme der bisherigen Regelungen .....	61
<b>4.</b>	<b>Zukünftige Umsatzerfassung nach IFRS 15</b> .....	65
<b>5.</b>	<b>Neuerungen bei den Swiss GAAP FER</b> .....	70
5.1	Anpassungen im Rahmenkonzept .....	71
5.2	Anpassungen in FER 3 .....	72
5.3	Anpassungen in FER 6 .....	73
<b>6.</b>	<b>Zusammenfassende Schlussfolgerungen</b> .....	74
	<b>Literaturverzeichnis</b> .....	75
	<b>Normenverzeichnis</b> .....	76

## 1. Veränderte Bedeutung von Umsatzerlösen

Wie beurteilen wir den Erfolg eines Unternehmens? Traditionell spielte hierbei der erzielte Gewinn die zentrale Rolle. Analytisch etwas weiter fortentwickelt, wird der Gewinn um nichtbetriebliche Einflüsse bereinigt und um Sondereffekte korrigiert. Es resultiert ein betriebliches Ergebnis (earnings before interest and tax EBIT) aus ordentlicher Geschäftstätigkeit. Noch weiter gehende Konzepte setzen das Ergebnis dann in Relation zum für den Geschäftsbetrieb notwendigen Kapital (z.B. return on capital employed ROCE). Auch die modernen Übergewinnmodelle (z.B. economic value added EVA) fallen in diese Kategorie, ziehen im Sinne besserer Vergleichbarkeit vom betrachteten Ergebnis aber jeweils noch eine anderweitig erzielbare Rendite des eingesetzten Vermögens ab.

Alle diese Ansätze haben eine Gemeinsamkeit: Sie basieren auf dem in einer bestimmten Periode erzielten Gewinn. Nun hat diese Methodik ihre Grenzen. Wie soll beispielsweise ein Unternehmen bewertet werden, das gegenwärtig Verluste erzielt? Ist es also einfach nichts wert? Insbesondere in Wachstumsunternehmen ist der Gewinn der Vergangenheit selten repräsentativ für die Zukunft, geht es doch darum, möglichst rasch einen Markt zu erobern, um dann anschliessend umso höhere Gewinnmargen zu erreichen. Und praktisch alle Märkte sind in den letzten Jahren dynamischer geworden, weshalb Unternehmen wesentlich schneller wachsen oder schrumpfen können.

Hierin liegt nun die Ursache dafür, dass Umsatzerlöse bei der Beurteilung von Unternehmen heute eine höhere Bedeutung besitzen als im relativ stabilen wirtschaftlichen Umfeld der Vergangenheit: Umsatzerlöse dienen als relativ früher Indikator dafür, wie sich ein Unternehmen entwickeln wird. Sie sind damit quasi Vorläufer zukünftiger Gewinne. Die Umsatzentwicklung deutet an, ob und wie schnell eine Innovation vom Markt angenommen wird, und ob sie sich – auch im Vergleich zu anderen, konkurrierenden Konzepten – durchsetzen kann. Die hieraus resultierenden Gewinne laufen dann oftmals um Jahre hinterher. Dass auch bei sehr guter Umsatzentwicklung möglicherweise niemals Gewinne geschrieben werden, muss in Kauf genommen werden: Wer als Investor so lange wartet, bis Gewinne bereits entstehen, hat den grössten Teil der Entwicklung des Unternehmenswerts verpasst. Als Folge bildet heute in vielen Fällen nicht der Gewinn die entscheidende Grundlage für eine

Unternehmensbewertung, sondern der Umsatz.<sup>1</sup> Wo möglich wird sogar auf noch weiter vorne in der Wertschöpfungskette liegende Faktoren geschaut, wie beispielsweise Auftragsbestände oder Bestelleingang. Gelegentlich ist zwar noch nicht einmal klar, wie konkret der spätere Gewinn erwirtschaftet werden soll, wie es derzeit z.B. bei einigen der sozialen Netzwerke zu beobachten ist. Oder das Geschäftsmodell ist über Jahre defizitär, wie bei einigen grossen Online-Versandhändlern. Angesichts fehlender Alternativen scheinen viele Investoren dieses Risiko jedoch einzugehen. Wichtig ist zunächst, dass die angebotene Leistung vom Markt angenommen wird – und somit ist Umsatz die zentrale Grösse für die Erfolgsbeurteilung.

Mit dem so veränderten Fokus der Kapitalgeber ändert sich auch der Fokus buchhalterischer Kreativität: Standen in der Vergangenheit vor allem Gewinn- und Eigenkapitalmanipulationen im Mittelpunkt der Jahresabschlusspolitik, hat die gestiegene Bedeutung von Umsatzerlösen in den vergangenen Jahren dazu geführt, dass zunehmend die Frage der richtigen Umsatzerfassung in das Blickfeld von Erstellern, Prüfern und Aufsichtsinstanzen geraten ist. Die Beispiele sind vielfältig und reichen von noch zulässiger Bilanzpolitik bis hin zum offensichtlichen Bilanzbetrug.

## 2. Häufige Problemstellungen

Die bei der Umsatzerfassung in der Vergangenheit aufgetretenen Problemkreise sind so vielfältig wie die verfolgten Geschäftsmodelle und nur durch die Kreativität der handelnden Personen begrenzt. Über die Jahre haben sich jedoch einige häufig anzutreffende Konstellationen herausgebildet.

### 2.1 Aufteilung von Umsatzerlösen

Im reinen Handelsgeschäft ist es häufig einfach: Die Vertragspartner einigen sich über die Konditionen, dann wird die Ware übergeben, der Gefahrenübergang ist erfolgt, und die Transaktion ist abgeschlossen. Immer seltener geben sich Kunden heute jedoch damit zufrieden. Statt der schlichten Lieferung von Produkten sind «Lösungen» gefragt, die den

---

1 Vgl. die Beispiele bei Ante/Macmillan (2013).

Kunden grössere Problembereiche ganz oder teilweise abnehmen. So möchte niemand eine umfangreiche Software kaufen, um sich anschliessend selbst um deren Anpassung und Anbindung kümmern zu müssen – das System soll fertig installiert werden, quasi schlüsselfertig funktionieren. Und auch danach möchte der Kunde nicht alleine gelassen werden: Der anschliessende laufende Betrieb muss sichergestellt sein und auf dem aktuellen Stand der Technik funktionieren.

Aus traditionell einfachen, isoliert zu betrachtenden Waren- und Dienstleistungsgeschäften sind so in den vergangenen Jahren vielfach komplexe, langfristige und aus vielen Bestandteilen bestehende Mehr-Komponenten-Vereinbarungen geworden. Die Beispiele sind vielfältig und in vielen Branchen stehen die bereits dargestellten integrierten Produkt- und Serviceangebote im Mittelpunkt: einfache Standardsoftware mit anschliessendem umfangreichen Customizing, Kopiergeräte mit darauffolgendem monatlichen Unterhalt, haustechnische Anlagen wie Aufzüge mit anschliessender Wartung, Fahrzeuge mit inkludierten regelmässigen Inspektionen. Aber auch erst auf den zweiten Blick als Mehr-Komponenten-Geschäfte erkennbare Vereinbarungen sind denkbar: So fallen auch viele der häufigen Treueprogramme unter diesen Problembereich; erwirbt der Kunde mit dem Kauf eines ersten Produkts doch gleichzeitig auch Rabattansprüche auf das nächste Angebot. Ebenfalls unter diesen Bereich fallen möglicherweise Absatzgeschäfte mit gleichzeitiger Gewährung eines sehr langfristigen Zahlungsziels: Hier ist der Verkäufer nicht nur als Warenlieferant tätig, sondern zusätzlich auch noch als Finanzier. Sofort bezahlt gäbe es die Ware nämlich vermutlich billiger, der Kaufpreis enthält also auch eine Zinskomponente.

Aus Sicht von Kunden und Lieferanten sind Mehr-Komponenten-Geschäfte meist überaus sinnvoll und wünschenswert. Aus Sicht der Rechnungslegung hingegen ergibt sich eine Fülle offener Fragen: Handelt es sich um einen einzigen bilanzierungspflichtigen Sachverhalt, oder ist die Vereinbarung für Zwecke der Rechnungslegung in mehrere Bestandteile zu zerlegen? Welche Rolle spielen hierbei die Art der Vereinbarung (z.B. ein Vertrag vs. mehrere Verträge) und die Art und Weise des Zustandekommens (z.B. Verhandlung en bloc vs. Verhandlung in mehreren Tranchen)? Und falls es zu einer Aufteilung kommt, was sind hierfür die geeigneten Kriterien (z.B. Kosten vs. Marktwerte)? Und wie sind die einzelnen Bestandteile zu bewerten? Oder kann man anstatt der Aufteilung

der Erlöse nicht einfach auch eine Rückstellung für noch anfallende Kosten bilden?

Wie immer in der Rechnungslegung ist die Beantwortung all dieser Fragen dann kein grosses Problem, wenn der Bilanzierende sich völlig interessenneutral nur der *true and fair view* verpflichtet fühlt und auch dementsprechend handeln kann. In der Realität wird aber praktisch jede Bilanzierungsmassnahme von irgendwelchen Einzelinteressen geleitet. Diese reichen von der Erreichung persönlicher Budgetziele bis hin zur Vermeidung einer bilanziellen Überschuldung und sorgen dafür, dass insbesondere in kritischen Situationen die *true and fair view* gelegentlich auf der Strecke bleibt. Bezogen auf den hiesigen Problembereich sei lediglich an das Beispiel von *Xerox* erinnert:<sup>2</sup> Um die Erwartungen der Investoren zu erfüllen, wurden über Jahre hinweg die Erlöse aus dem Verkauf von Hardware zu hoch angesetzt und dafür die anschliessenden Wartungs- und Finanzierungsleistungen zu gering bewertet. Und nicht nur bei Fluglinien, sondern auch in vielen anderen Branchen war es über Jahre hinweg üblich, die Kunden gutgeschriebenen Bonusmeilen mit den bei Erfüllung zu erwartenden variablen Kosten als Aufwandsposition in die Rückstellungen zu buchen, anstatt eine entsprechende Aufteilung der Erlöse vorzunehmen. Da die variablen Kosten oftmals sehr gering sind, fielen auch die Gewinnkorrekturen kaum ins Gewicht. Die Liste der (schlechten) Vorbilder liesse sich beliebig verlängern.

## 2.2 Bewertung von Umsatzerlösen

In traditionellen Geschäftsmodellen ebenfalls recht einfach zu beantworten ist die Frage der Bewertung von Umsatzerlösen. Dabei wurde in der Regel der im Rahmen der Transaktion zufließende Gegenwert angesetzt, also zumeist der Kaufpreis. Auch hier haben innovative Geschäftsmodelle und die Kreativität von Anwendern zu neuen Problemen geführt. Wie ist es beispielsweise zu bewerten, wenn Produkte oder Leistungen nicht bezahlt, sondern nur getauscht worden sind? Und wie ist damit umzugehen, wenn ein Unternehmen die Produkte gar nicht selbst erworben hat, sondern sie lediglich quasi vermittelt? Und haben langfristige Zahlungsziele einen Einfluss auf den Umsatzerlös?

---

2 Vgl. Securities and Exchange Commission (2002b).

So war es während der «New Economy» zu beobachten, dass Internetunternehmen Werbeflächen miteinander tauschten und diese «Leistung» als Umsatzerlöse ausweisen wollten. Diesem Schema folgend vermeldete etwa *Star Media Network* im Jahre 2000 eine Umsatzsteigerung von knapp 50%, allerdings stammten diese Umsatzerlöse zu einem wesentlichen Teil aus dem Tausch von Online- gegen Fernsehwerbung.<sup>3</sup> Ebenfalls recht bekannt wurde der Fall der beiden Telekommunikationsunternehmen *Global Crossing* und *Qwest Communications*, die zum Aufbausehen der Umsatzerlöse Kapazitäten von Glasfaserleitungen miteinander tauschten – die aber keiner von beiden wirklich benötigte.<sup>4</sup> Dass es sich in diesen Fällen nicht um eine wirklich am Markt erarbeitete Absatzleistung handelt, die als Indikator für den Erfolg des Leistungsangebotes eines Unternehmens angesehen werden kann, liegt auf der Hand.

Ähnlich problematisch ist auch die Frage des sogenannten Brutto- vs. Nettoausweises von Transaktionen, wobei diese Bezeichnung sich nicht auf eine umsatzsteuerliche Problematik bezieht. Gemeint ist vielmehr, ob bei einer Transaktion deren Kosten und Erlöse zum vollen Wert in der Erfolgsrechnung darzustellen sind («brutto») oder nur die mit dem Geschäft erzielte Gewinnmarge angemessen ist («netto»). Im Kern geht es darum, ob der Verkäufer wirtschaftlich als ein echter Händler anzusehen ist oder in Wirklichkeit nur als Vermittler auftritt. So beispielsweise der Onlinehändler Amazon.com: «*Generally, we recognize gross revenue from items we sell from our inventory as product sales and recognize our net share of revenue of items sold by other sellers as services sales.*»<sup>5</sup> Die Grenzen sind häufig fließend: Ist es für eine Bruttodarstellung beispielsweise schädlich, wenn der Verkäufer die Ware nicht selbst an den Kunden liefert, sondern sie von seinem eigenen Lieferanten im Auftrag liefern lässt (und also kein Lagerrisiko trägt)? Auch hier geht es gar nicht um die Frage nach dem richtigen Ergebnis; die Auswahl aus den beiden Darstellungsformen ist nämlich ergebnisneutral. Es ändert sich nur die Höhe des ausgewiesenen Umsatzes und des Wareneinsatzes.

---

3 Vgl. Securities and Exchange Commission (2006).

4 Vgl. Securities and Exchange Commission (2005).

5 Vgl. Amazon.com (2013), S. 28.

Bereits bei der Aufteilung der Umsatzerlöse angesprochen wurde das Problem der langfristigen Zahlungsziele; es kann aber auch als Frage der Bewertung angesehen werden. Wird nämlich ein langfristiges Zahlungsziel gewährt, besteht eigentlich nur ein Teil des vereinbarten Betrages aus operativen Umsatzerlösen. Der sich aus der barwertigen Betrachtung ergebende Effekt stellt einen Zinsertrag dar, der nicht im betrieblichen Ergebnis zu zeigen wäre, sondern im Finanzertrag. Auch hier ergeben sich vielfältige Anwendungsfragen; so beispielsweise nach den anzuwendenden Zinssätzen oder der Festlegung «üblicher» Zahlungsziele. Auch wird es aus interner vertrieblicher Sicht oft nicht gerne gesehen, wenn Umsatzerlöse zu Finanzerträgen werden (Provisionierung).

### 2.3 Darstellung von Umsatzerlösen

Auch in der Darstellung von Umsatzerlösen bestehen verschiedene Probleme. Im Unterschied zu den teilweise exotisch anmutenden obigen Anwendungsfällen sind diese recht häufig und auch in vielen kleinen und mittleren Unternehmen anzutreffen.

Vielfach unklar ist die richtige Behandlung von Wertberichtigungen auf Debitoren. Handelt es sich hierbei um einen Abzugsposten von den Erlösen oder um eine Aufwandsposition? Für einen Abzug von den Umsatzerlösen spricht, dass für den Anteilseigner nur dann ein wirklicher Wert geschaffen wurde, wenn die für eine Leistung vereinbarte Vergütung auch tatsächlich fließt. Für eine Behandlung als Aufwandsposition spricht, dass der Wert einer Leistung unabhängig davon erbracht worden ist, ob der Kunde zu einem späteren Zeitpunkt dann bezahlen kann. Auch technische Fragen stellen sich: Wie wäre bei einem Abzug vom Umsatz zu verfahren, wenn der Forderungsausfall erst in einer späteren Periode erkennbar wird? Wäre es richtig, quasi die heutige Leistung um eine Korrektur aus Vorperioden zu schmälern? Und falls der Ausweis als Aufwandsposition erfolgt, wo ist diese richtig aufgehoben? Handelt es sich um einen sonstigen Aufwand, um einen Vertriebsaufwand, oder allenfalls sogar um einen periodenfremden Aufwand?

Ein ebenfalls sehr häufiger Problembereich ist die Abgrenzung von Umsatzerlösen und sonstigen betrieblichen Erträgen. Ist es beispielsweise den Umsatzerlösen zuzurechnen, wenn Verkäufe von Anlagevermögen stattfinden? Einerseits haben diese mit dem eigentlichen Geschäft des

Unternehmens nichts zu tun – das Anlagevermögen soll ja normalerweise zur Leistungserbringung eingesetzt werden. Andererseits kommen solche Transaktionen immer wieder einmal vor, sie gehören auf jeden Fall zum betrieblichen Bereich. Ähnlich verhält es sich mit Mieterlösen aus leerstehenden Liegenschaften bei einer Nicht-Immobilien-gesellschaft – während sie bei einer Immobilien-gesellschaft sicherlich den Umsatzerlösen zuzurechnen sind.

## 2.4 Handlungsbedarf für Standard-Setter

Die dargestellten Probleme haben dazu geführt, dass sich in den vergangenen Jahren international vielfältige Regelungen zur Umsatzerfassung herausgebildet haben. Dabei waren nach IFRS insbesondere die Standards IAS 11 und IAS 18 zu beachten, die jedoch noch als aus einer anderen Zeit stammend angesehen werden müssen und vielfach als lückenhaft wahrgenommen wurden. Nach US-GAAP gab es zwar ein zeitgemässeres, allerdings kaum mehr durchdringliches Dickicht an Einzelfallregelungen. Im Zuge des Konvergenzprojekts zwischen IFRS und US-GAAP wurde im Frühjahr 2014 nun der neue IFRS 15 vorgelegt, der die zuvor bestehenden Probleme beseitigen soll und in Form des ASC Topic 606 auch von den US-GAAP umgesetzt worden ist. Auch die Swiss GAAP FER verfügten bis vor Kurzem über praktisch keine explizit auf die Umsatzerfassung ausgerichteten Regelungen, haben jedoch 2014 nun ebenfalls einige entsprechende Bestimmungen erlassen.

## 3. Bisherige Umsatzerfassung nach IFRS

Die Erfassung von Erträgen (und korrespondierenden Aufwendungen) folgt nach der IFRS-Logik einem Zwei-Stufen-Modell. Hiernach müssen die zu erfassenden Sachverhalte in einem ersten Schritt auf die Erfüllung entsprechender Definitionskriterien untersucht werden.<sup>6</sup> Grundsätzlich werden Erträge im IFRS-Rahmenkonzept (*IFRS-Framework*) wie folgt definiert: «Erträge<sup>7</sup> stellen eine Zunahme des wirtschaftlichen Nutzens in der Bilanzierungsperiode in Form von Zuflüssen oder Erhöhungen von Ver-

6 Vgl. Fischer et al. (2006), S. 9.

7 Umfassen sowohl Erlöse in Form von Umsatzerlösen, Dienstleistungsentgelten, Zinsen, Mieten, Dividenden und Lizenzerträgen, welche im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit anfallen, als auch andere Erträge, welche bspw. aus der Veräußerung von langfristigen Vermögenswerten oder aus der Neubewertung von Wertpapieren in Form von nicht realisierten Gewinnen resultieren. Andere Erträge können auch nicht im Rahmen der gewöhnlichen Tätigkeit anfallen. Vgl. Rahmenkonzept für die Rechnungslegung (*The Conceptual Framework for Financial Reporting, RK*), 4.29–4.31.

mögenswerten oder einer Abnahme von Schulden dar, die zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führen, welche nicht auf eine Einlage der Anteilseigner zurückzuführen ist.»<sup>8</sup> Die Erfüllung der Definitionskriterien auf der ersten Stufe ist notwendig, jedoch noch nicht hinreichend, um einen Sachverhalt in der Bilanz oder der Erfolgsrechnung zu berücksichtigen. In einem zweiten Schritt muss die Erfüllung der Ansatzkriterien überprüft werden.<sup>9</sup> Ein definitionsgerechter Sachverhalt ist zu erfassen, sofern es wahrscheinlich ist, dass ein damit verbundener wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen in Zukunft auch tatsächlich zufließt und die Anschaffungs- oder Herstellkosten (alternativ auch Wert) des Sachverhaltes verlässlich ermittelt werden können.<sup>10</sup> Aus der Zielsetzung<sup>11</sup> der Rechnungslegung nach den IFRS entspringt das Konzept der Periodenabgrenzung (*accrual basis*), wonach Auswirkungen auf die wirtschaftlichen Ressourcen eines und Ansprüche gegen ein bilanzierendes Unternehmen in jener Periode abzubilden sind, in welcher diese auch auftreten, unabhängig davon, ob die damit verbundenen Ein- und Auszahlungen in der gleichen Periode erfolgen. Die so erfassten Sachverhalte sollen ein besseres Bild über die bisherige und zukünftige Ertragslage des Unternehmens vermitteln, als dies Informationen ausschliesslich über die Geldströme einer Periode zu tun imstande wären.<sup>12</sup> Als Basis für eine periodengerechte Erfolgsermittlung dienen das Realisationsprinzip (*realisation principle*), die Zuordnung von sachlich direkt verbundenen Erträgen und Aufwendungen (*matching principle*) sowie die Erfassung von zeitraumbezogenen Erträgen und Aufwendungen (*deferrals*).<sup>13</sup> Während die Prinzipien des *matching*<sup>14</sup> und der *deferrals*<sup>15</sup> im Rahmenkonzept abgehandelt werden, erfolgt die Konkretisierung des Realisationsprinzips durch die entsprechenden Standards, namentlich IAS 18 (*Umsatzerlöse*) und IAS 11 (*Fertigungsaufträge*).<sup>16</sup>

8 RK, 4.25, lit. a.

9 Vgl. Fischer et al. (2006), S. 9.

10 Vgl. RK, 4.38.

11 «Die Zielsetzung der Rechnungslegung [...] besteht darin, Finanzinformationen über das berichtende Unternehmen zur Verfügung zu stellen, die für bestehende und potenzielle Investoren, Kreditgeber und andere Gläubiger nützlich sind, um Entscheidungen für die Bereitstellung von Ressourcen an das Unternehmen zu treffen.» Vgl. RK, OB2.

12 Vgl. RK, OB17.

13 Vgl. Fischer et al. (2006), S. 9.

14 Vgl. RK, 4.50.

15 Vgl. RK, 4.51.

16 Vgl. Fischer et al. (2006), S.9.

Gegenwärtig wird die Umsatzerfassung für den Verkauf von Gütern, die Erbringung von Dienstleistungen sowie die Vereinnahmung von Zinsen, Nutzungsentgelten und Dividenden durch IAS 18 und die Umsatzrealisierung bei Fertigungsaufträgen durch IAS 11 geregelt. Weiter wurden im Verlauf der Zeit verschiedene Spezialinterpretationen<sup>17</sup> entwickelt.

### 3.1 IAS 18

Der ursprüngliche IAS 18 (*Erfassung von Umsatzerlösen*) wurde von der Vorgängerorganisation des International Accounting Standards Board (IASB), dem International Accounting Standards Committee (IASC)<sup>18</sup> im Dezember 1982 verabschiedet und trat per 1. Januar 1984 zur prospektiven Anwendung in Kraft.<sup>19</sup> Der im Rahmen des «*Comparability of Financial Statements' project*»<sup>20</sup> überarbeitete IAS 18 wurde im Dezember 1993 verabschiedet und trat per 1. Januar 1995 für eine prospektive Anwendung in Kraft.<sup>21</sup> Schliesslich wurde der inhaltlich unveränderte IAS 18 unter neuem Namen (*Umsatzerlöse*) vom IASB im April 2001 verabschiedet.<sup>22</sup>

Explizit von der Anwendung des IAS 18 ausgenommen sind Leasingverträge (IAS 17), Dividenden aus Beteiligungen, welche nach der Equity-Methode bilanziert werden (IAS 28), Versicherungsverträge aus dem Anwendungsbereich von IFRS 4, Neubewertungen von Finanzinstrumenten (IFRS 9), Wertänderungen von anderen kurzfristigen Vermögenswerten, die Bilanzierung von biologischen und landwirtschaftlichen Erzeugnissen (IAS 41) sowie der Abbau von Bodenschätzen.<sup>23</sup> IAS 18 regelt die Erfassung von Umsatzerlösen durch den Verkauf von Gütern, dem Erbringen von Dienstleistungen und der Nutzung von Vermögenswerten des Unternehmens durch Dritte gegen Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden.<sup>24</sup> In Übereinstimmung mit dem Rahmenkonzept wird Umsatzerlös

17 IFRIC 12, 13, 15, 18 sowie SIC-27/-31.

18 Gründung 1973 durch Berufsverbände im Bereich der Rechnungslegung aus den Ländern Australien, Deutschland, Frankreich, Grossbritannien, Irland, Japan, Kanada, Mexiko, Niederlande und den USA und Ablösung durch die Nachfolgeorganisation IASB per 1. April 2001. Vgl. Deloitte (2014c).

19 Vgl. IAS 18, A803 und IAS 18.27 (1982).

20 Vgl. Deloitte (2014e).

21 Vgl. ebd. und IAS 18.37.

22 Vgl. IAS 18, A803.

23 Vgl. IAS 18.6.

24 Vgl. IAS 18.1.

gemäss IAS 18 als «*Bruttozufluss wirtschaftlichen Nutzens während der Berichtsperiode*»<sup>25</sup> definiert, welcher aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit resultiert und zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führt, welche nicht aus Einlagen von Anteilseignern stammt.<sup>26</sup> Als «*Wertmassstab*»<sup>27</sup> für Umsatzerlöse definiert IAS 18 den «*beizulegenden Zeitwert des [...] zu erhaltenden Entgelts*».<sup>28</sup> Sofern die Gegenleistung nicht aus Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten besteht, wird das erhaltene Gut oder die empfangene Dienstleistung zum Zeitwert bewertet. Ist dieser Zeitwert nicht hinreichend verlässlich ermittelbar, wird der beizulegende Zeitwert der hinzugebenden Güter oder Dienstleistungen als Wertmassstab angewendet.<sup>29</sup> Als vertiefende Erläuterung zum «*Konzept der Periodenabgrenzung*»<sup>30</sup> umschreibt IAS 18.13 auch die vorzunehmende Abgrenzung und Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen. Hiernach muss der «*wirtschaftliche Gehalt*»<sup>31</sup> zutreffend abgebildet werden. Ist es beispielsweise möglich, den Verkaufspreis eines Farblaser-Multifunktionsgerätes auf das Gerät sowie auf «*nachfolgend zu erbringende Servicedienstleistungen*»<sup>32</sup> (z.B. jährliche Reinigung der Transfer- und Trommleinheit, Software-Updates etc.) zu allozieren, so wird der bestimmbare Betrag für die Servicedienstleistungen passivisch abgegrenzt und über den Zeitraum der Leistungserbringung als Erlöse vereinnahmt.

Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Gütern sind zu erfassen, sofern die wesentlichen Risiken und Chancen des Eigentums der Güter auf den Verkäufer übertragen worden sind. Weiter darf dem Verkäufer kein Verfügungsrecht und keine Verfügungsmacht an den Gütern verbleiben, und die Höhe der Erlöse muss verlässlich bestimmt werden können. Es muss wahrscheinlich sein, dass der Nutzen aus dem Geschäft dem berichtenden Unternehmen zufließt, und alle mit dem Verkauf verbundenen Kosten müssen verlässlich bestimmbar sein. Diese fünf Kriterien müssen kumulativ erfüllt sein, damit eine Erfassung zulässig ist.<sup>33</sup>

---

25 IAS 18.7.

26 Vgl. ebd.

27 Fischer et al. (2006), S. 10.

28 IAS 18.9.

29 Vgl. IAS 18.11 und 18.12.

30 RK, OB17.

31 IAS 18.13.

32 Ebd.

33 Vgl. IAS 18.14.

Die Erfassung von Umsatzerlösen aus Dienstleistungsgeschäften erfolgt, sofern die Höhe dieser Erlöse verlässlich ermittelbar ist und der wirtschaftliche Nutzen dem Unternehmen wahrscheinlich zufließt. Wie bei dem Verkauf von Gütern müssen auch hier die Gesamtkosten, welche mit dem Geschäft verbunden sind, verlässlich bestimmbar sein. Da sich die Abwicklung von Dienstleistungsgeschäften oftmals auch über mehrere Berichtsperioden hinweg erstreckt, muss in solchen Fällen als viertes Kriterium auch der Fertigstellungsgrad per Abschlussstichtag verlässlich bestimmt werden können.<sup>34</sup> Durch die Anwendung der «*Methode der Gewinnrealisierung nach dem Fertigstellungsgrad*»<sup>35</sup> werden Umsatzerlöse und damit verbundene Aufwendungen in dieser Berichtsperiode erfasst, in welcher die jeweilige (Teil-)Dienstleistung auch erbracht wurde. IAS 18 verweist hier auch explizit auf die zulässige Anwendung von IAS 11 auf solche Dienstleistungsgeschäfte.<sup>36</sup> Die Schätzverfahren für den Fertigstellungsgrad entsprechen jenen, welche nach IAS 11 zur Anwendung kommen, und werden weiter unten näher erläutert. Die Erfassung von Umsatzerlösen aus Dienstleistungen, welche in direktem Zusammenhang zu Fertigungsaufträgen stehen (z.B. Projektmanagement und Architektur), werden explizit durch IAS 11 geregelt.<sup>37</sup> Sofern das Ergebnis (Umsatzerlöse und/oder Fertigstellungsgrad) per Stichtag nicht verlässlich bestimmbar ist, es jedoch wahrscheinlich ist, dass die dem Unternehmen bis anhin angefallenen Kosten erstattet werden, so werden Umsatzerlöse nur in Höhe dieser Aufwendungen erfasst, und die Berücksichtigung eines allfälligen Gewinns verschiebt sich nach hinten.<sup>38</sup> Wenn es nicht hinreichend wahrscheinlich ist, dass die Kosten gedeckt werden, so werden gar keine Umsatzerlöse erfasst, sondern nur die Kosten als Aufwand gebucht.<sup>39</sup>

Die Ansatzkriterien für Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden entsprechen jenen, welche bereits im Rahmenkonzept definiert sind. Demnach muss der Nutzenzufluss hinreichend wahrscheinlich sein und die Höhe der Erlöse verlässlich bestimmt werden können.<sup>40</sup> Zinsen müssen

---

34 Vgl. IAS 18.20.

35 Vgl. IAS 18.21.

36 Vgl. ebd.

37 Vgl. IAS 18.4.

38 Vgl. IAS 18.26.

39 Vgl. IAS 18.28.

40 Vgl. IAS 18.29.

gemäss der Effektivzinsmethode (IAS 39, *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*) erfasst werden. Nutzungsentgelte sind periodengerecht entsprechend vertraglichen Vereinbarungen zu erfassen.<sup>41</sup> Illustrativ kann für die Erfassung der Nutzungsentgelte der Erwerb einer Renditeliegenschaft (IAS 40, *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien*) herangezogen werden. Kauft das berichtende Unternehmen ein Mietobjekt Mitte Monat, so werden die Mietzahlungen per Ende Monat nur zur Hälfte als Erlöse erfasst. Der Rest (Mieten für die erste Hälfte des Monats vor dem Erwerb) müssen erfolgsneutral verbucht werden – z.B. durch den Ansatz einer Schuld, sofern vertraglich vereinbart ist, dass der Betrag noch an den ehemaligen Eigentümer abgeführt wird. Hinsichtlich Dividenden dürfen diese erst nach der Entstehung eines Rechtsanspruchs als Umsatzerlöse erfasst werden.<sup>42</sup>

Für die Angaben im Anhang sind sämtliche für die Erfassung der Umsatzerlöse angewendeten Methoden (inkl. für die Ermittlung des Fertigstellungsgrades) offenzulegen. Weiter müssen die Umsatzerlöse nach bedeutsamen Kategorien (Verkauf von Gütern, Dienstleistungen, Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden) aufgeschlüsselt werden. Zuletzt ist auch jener Betrag von Umsatzerlösen, welcher durch Tauschgeschäfte entstanden ist, für jede bedeutsame Kategorie anzugeben.<sup>43</sup>

### 3.2 IAS 11

Bereits im März 1979 wurde der Vorläufer des heutigen Standards als IAS 11 (*Bilanzierung von Fertigungsaufträgen*) durch das IASC für die prospektive Anwendung ab 1. Januar 1980 herausgegeben.<sup>44</sup> Auch IAS 11 gehörte zu der Gruppe von im Zuge des «*Comparability of Financial Statements' project*» überarbeiteten Standards und wurde im Dezember 1993 unter neuem Namen (*Fertigungsaufträge*) von dem IASC Board für eine prospektive Anwendung per 1. Januar 1995 herausgegeben.<sup>45</sup> Schliesslich verabschiedete das IASB den unveränderten und gleichnamigen Standard per 1. April 2001.<sup>46</sup>

41 Vgl. IAS 18.30.

42 Vgl. IAS 18.30, lit. c.

43 Vgl. IAS 18.35, lit. a, b und c.

44 Vgl. IAS 11(1979),49 und IAS 11, A697.

45 Vgl. Deloitte (2014d) und IAS 11.46.

46 Vgl. IAS 11, A697.

IAS 11 ist auf die Ertragsvereinnahmung bei kundenspezifischer Fertigung von einzelnen Gegenständen (z.B. Bau von Brücken oder Tunnels) oder mehreren Gegenständen, welche hinsichtlich Design, Technologie und Funktion oder hinsichtlich der endgültigen Verwendung in einem Zusammenhang zueinander stehen (z.B. Bau von Raffinerien), anzuwenden.<sup>47</sup> IFRIC 15 (*Verträge über die Errichtung von Immobilien*) interpretiert primär die Erstellung von Immobilien, doch dient diese Richtlinie auch als eigentliche Unterscheidungshilfe zwischen der Anwendung von IAS 11 und IAS 18 auf einen spezifischen Vertrag für die Lieferung und Erbringung anderer Güter und Dienstleistungen.<sup>48</sup> Abhängig davon, inwieweit der Kunde das Design (z.B. Bauplan bei Immobilien) vor und/oder während der Erstellung des Gutes beeinflussen kann, fällt der Vertrag in den Anwendungsbereich von IAS 11 oder IAS 18.<sup>49</sup> Nach herrschender Meinung handelt es sich bei Massenfertigung, wo vorgegebene Ausstattungsmenüs angeboten werden, um keine kundenspezifische Fertigung, und in diesem Sinne fallen solche Verträge in die Unterkategorie über den Verkauf von Gütern des IAS 18. Umsatzerlöse werden entsprechend nicht über den Zeitraum realisiert. Hingegen fallen Verträge, wo der Kunde Einfluss auf «strukturelle Hauptelemente»<sup>50</sup> (z.B. tragende Wände in einer Wohnung) hat, gemäss IFRIC 15.11 in den Anwendungsbereich von IAS 11.<sup>51</sup>

Ob der Standard auf einzelne Bestandteile eines Vertrages oder auf eine zusammengefasste Gruppe von Verträgen Anwendung findet, wird in IAS 11.8 bzw. 11.9 geregelt. Sofern für jeden Bestandteil des Vertrages «getrennte Angebote»<sup>52</sup> unterbreitet werden, über jeden Bestandteil einzeln verhandelt wird und der Kunde jeden dieser Bestandteile einzeln akzeptieren oder ablehnen kann sowie die Kosten und Erlöse für jeden Bestandteil einzeln ermittelbar sind, ist die Fertigung eines jeden solchen Bestandteils als eigener Fertigungsauftrag zu behandeln.<sup>53</sup> Hingegen wird eine Gruppe von Verträgen als ein einziger Fertigungsauftrag behandelt, sofern diese Verträge als Paket verhandelt werden, die Verbundenheit

47 Vgl. IAS 11.2, 11.3 und 11.4.

48 Vgl. IFRIC 15.5 und 15.BC6.

49 Vgl. IFRIC 15.11.

50 IFRIC 15.11.

51 Vgl. ebd., 15.12, und Lüdenbach (2010), S. 200–201.

52 IAS 11.8, lit. a.

53 Vgl. ebd., b und c.

zwischen den Verträgen so stark ist, dass diese ein Projekt mit einer einzigen Gesamtgewinnmarge bilden, sowie die Verträge im gleichen Zeitraum oder nahe aufeinanderfolgend erfüllt werden.<sup>54</sup> Folgeaufträge sind nur dann als eigenständiger Fertigungsauftrag zu behandeln, wenn sich dieser hinsichtlich wichtiger Merkmale (Design, Technologie und/oder Funktion) wesentlich vom ursprünglichen Vertrag unterscheidet oder die Verhandlungen über den Preis keinerlei Bezug zum Preis des ursprünglichen Vertrages haben.<sup>55</sup>

Hinsichtlich der Erfassung von Umsatzerlösen und Aufwendungen aus Fertigungsaufträgen unterscheidet IAS 11 zwischen sogenannten «Festpreisverträgen»<sup>56</sup> und «Kostenzuschlagsverträgen»<sup>57</sup>. Die Auftrags Erlöse und -kosten sind «entsprechend dem Leistungsfortschritt am Abschlussstichtag»<sup>58</sup> zu erfassen, sofern das Ergebnis verlässlich bestimmbar ist.<sup>59</sup> Hierzu muss es bei beiden Vertragstypen wahrscheinlich sein, dass der wirtschaftliche Nutzen dem Unternehmen zufließt und die gesamten Auftragskosten müssen verlässlich bestimmbar sein. Zusätzlich gelten beim Festpreisvertrag die Bedingungen, dass sowohl die gesamten Auftrags Erlöse sowie der Fertigstellungsgrad und die bis zur Fertigstellung noch anfallenden Kosten am Abschlussstichtag verlässlich bewertet werden können.<sup>60</sup> Verlässliche Schätzungen sind im Allgemeinen dann möglich, wenn jede Vertragspartei durchsetzbare Rechte und Pflichten hat und die gegenseitigen Entgelte sowie Abwicklungs- und Erfüllungsmodalitäten vertraglich geregelt sind. Für die verlässliche Bestimmung der einzelnen Parameter (Fertigstellungsgrad, Kosten etc.) ist in der Regel auch ein effektives Projektcontrolling erforderlich.<sup>61</sup>

Betreffend Ermittlung des Fertigstellungsgrades beschreibt IAS 11.30 drei zulässige Verfahren, wobei einmal die bis zum Stichtag angefallenen Kosten in Relation zu den Gesamtkosten gesetzt werden (*Cost-to-Cost*)

54 IAS 11.9, lit. a, b und c.

55 Vgl. IAS 11.10, lit. a und b.

56 Fertigungsauftrag, für den ein fester Preis bzw. ein festgelegter Preis pro Outputseinheit vereinbart ist (Koppelung an Preisgleitklausel möglich). Vgl. IAS 11.3.

57 Fertigungsauftrag, bei dem der Preis als Kosten zur Abwicklung zuzüglich eines festen Prozentsatzes oder Entgelts vereinbart ist. Vgl. ebd.

58 IAS 11.22.

59 Vgl. ebd.

60 Vgl. IAS 11.23, lit. a, b, c und d, und 11.24, lit. a und b.

61 Vgl. IAS 11.29.

sowie einmal die erbrachte Arbeitsleistung (*Efforts-Expended*) oder die physische Vollendung eines Auftragsbestandteils (*Units Produced or Delivered*, *Physische Teilleistung* oder *Contract Milestones*) festgestellt wird.<sup>62</sup> Systematisch lassen sich die Methoden in zwei Klassen einteilen (siehe auch *Abbildung 1*): «*Inputverfahren, die den in Kosten (Geldeinheiten) oder anderen Grössen [bspw. Arbeitsstunden] gemessenen Faktoreinsatz bis zum Stichtag in Relation zum insgesamt erwarteten Faktoreinsatz setzen, und Outputverfahren, deren Perspektive die bereits erbrachte Leistung im Verhältnis zur geschuldeten Gesamtleistung ist.*»<sup>63</sup> Oftmals führen outputorientierte Methoden nicht zu einer akkuraten Abbildung der bisher erbrachten Leistung. Z.B. führt die Bemessung des Leistungsfortschritts bei einem Tunnelbau anhand der bereits gebohrten Kilometer dann zu einer nicht verlässlichen Schätzung, wenn durch unterschiedliche Gesteinsschichten die Arbeitsleistung auf unterschiedlichen Teilstreckenabschnitten nicht gleich ist. Hier zeichnet der Faktoreinsatz (z.B. geleistete Arbeitsstunden oder Lohnkosten) ein verlässlicheres Bild des Fertigstellungsgrades. In der Praxis dominieren daher die inputorientierten Verfahren und insb. der Kostenansatz.<sup>64</sup> *Abbildung 2* zeigt illustrativ die Ermittlung der zu erfassenden Periodenerlöse nach der *Cost-to-Cost*-Methode, welche auch in IAS 11.30, lit. a beschrieben wird.

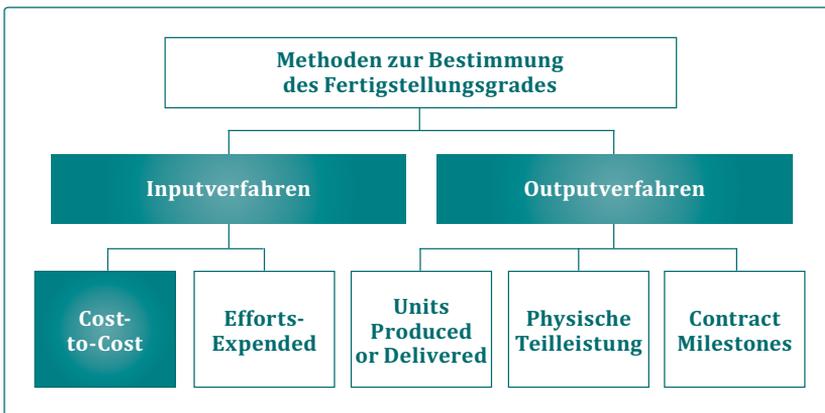


Abb. 1: Methodik zur Bestimmung des Fertigstellungsgrades<sup>65</sup>

62 Vgl. IAS 11.30.

63 Vgl. Lüdenbach (2010), S. 202.

64 Vgl. ebd., S. 203–204.

65 Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an: Lüdenbach (2010), S. 203.

Analog zu den Regelungen von IAS 18 betreffend der Umsatzerfassung bei Mehrperiodendienstleistungsgeschäften werden Umsatzerlöse bei Fertigungsaufträgen nur in Höhe der wahrscheinlich gedeckten Kosten angesetzt, sofern das Ergebnis (Fertigstellungsgrad, Umsatzerlöse etc.) nicht verlässlich geschätzt werden kann.<sup>66</sup> Sofern es wahrscheinlich ist, dass die Gesamtkosten die Gesamterlöse übersteigen, so muss der erwartete Verlust unverzüglich als Aufwand erfasst werden.<sup>67</sup> Verändern sich Schätzungen hinsichtlich der zu ermittelnden Parameter, so werden diese auf die Periode der Schätzänderung sowie die darauffolgenden Perioden angewendet.<sup>68</sup>

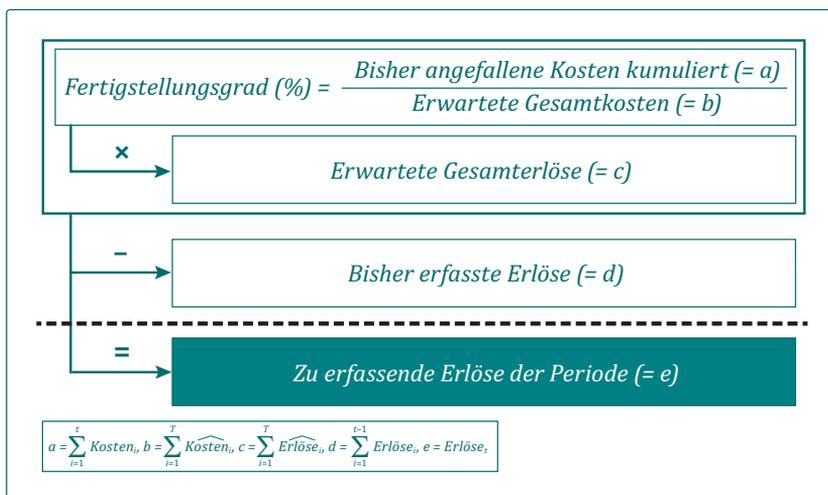


Abb. 2: Ermittlung der zu erfassenden Periodenerlöse anhand der Cost-to-Cost-Methode<sup>69</sup>

Zu den offenzulegenden Angaben im Anhang gehören insbesondere die erfassten Umsatzerlöse der Periode, die bis zum Stichtag angefallenen Kosten und realisierten Gewinne/Verluste sowie die bis anhin erhaltenen Anzahlungen und Einbehalte<sup>70</sup> aus allen laufenden Fertigungsaufträgen. Weiter müssen die Methoden zur Ermittlung der Periodenerlöse und des

66 Vgl. IAS 18.32, lit. a und b.

67 Vgl. IAS 11.36.

68 Vgl. IAS 11.38.

69 Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an: Lüdenbach (2010), S. 204, und Fülbier et al. (2011), S. 266.

70 Beträge von Teilabrechnungen, welche erst nach Erfüllen von vertraglich festgelegten Bedingungen oder bspw. nach erfolgter Fehlerbehebung erstattet werden. Vgl. IAS 11.41.

Fertigungsgrades sowie Fertigungsaufträge mit aktivischem<sup>71</sup> oder passivischem<sup>72</sup> Saldo gegenüber Kunden angegeben werden.<sup>73</sup>

### 3.3 Probleme der bisherigen Regelungen

In dem vom IASB und FASB<sup>74</sup> gemeinschaftlich erarbeiteten und im Dezember 2008 veröffentlichten Discussion Paper (*Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers, DP/2008*<sup>75</sup>) wurden als die wichtigsten Problemfelder bei der IFRS-Umsatzerfassung das Fehlen von ausreichenden Detailregelungen, die Inkonsistenz der bestehenden Regelungen mit den im Rahmenkonzept ausgeführten Definitionen von Vermögenswerten und Schulden sowie die Inkonsistenz zwischen Regelungen nach IAS 11 und IAS 18 identifiziert.<sup>76</sup>

Die grosse Schwäche der «*fehlenden Detailregelungen*»<sup>77</sup> führt zu einem hinsichtlich vieler Anwendungsfälle bestehenden «Regelungs-Vakuum». Die Problematik der dadurch bestehenden Ermessensspielräume muss insbesondere im Lichte der hier bereits erwähnten gestiegenen Bedeutung von Umsatzerlösen für die Berichterstattung und die daraus erwachsene Anfälligkeit für Manipulation beurteilt werden. Beispielhaft dient hier das Ansatzkriterium des wahrscheinlichen Zuflusses künftigen Nutzens.<sup>78</sup> Nach einer Konkretisierung, was denn genau unter «wahrscheinlich» zu verstehen ist, sucht man in IAS 11 und IAS 18 sowie in sämtlichen Interpretationen<sup>79</sup> und Begleitdokumenten (*Grundlage für Schlussfolgerungen und Erläuternde Beispiele*<sup>80</sup>) vergebens. Im Gegensatz dazu wird z.B. beim Ansatz von Rückstellungen ein expliziter Grenzwert

71 [Angefallene Kosten + ausgewiesene Gewinne] > [Ausgewiesene Verluste + Teilabrechnungen], vgl. IAS 11.43.

72 [Angefallene Kosten + ausgewiesene Gewinne] < [Ausgewiesene Verluste + Teilabrechnungen], vgl. IAS 11.44.

73 Vgl. IAS 11.39, lit. a, b und c, 11.40, lit. a, b und c, und 11.42, lit. a und b.

74 Seit 1973 ist das Financial Accounting Standards Board (FASB) der offiziell anerkannte nationale Standardsetzer in den USA. Vgl. Deloitte (2014b).

75 Diente als Grundlage für die im Anschluss erarbeiteten Vorschläge (Exposure Drafts) sowie für die im Mai 2014 veröffentlichten und per 1. Januar 2017 in Kraft tretenden Neuregelungen der Umsatzerfassung nach IFRS (IFRS 15) und US-GAAP (ASC Topic 606).

76 DP/2008/1.10–1.16.

77 Vgl. Freisleben/Leibfried (2004), S. 107.

78 Vgl. RK, 4.38, lit. a, IAS 11.23, lit. b, 11.24, lit. a, und IAS 18.14, lit. d.

79 IFRIC 12, 13, 15, 18, sowie SIC-27/-31.

80 IAS 11(IE) und IAS 18(IE).

in Form von mehr als 50% («*more likely than not*»<sup>81</sup>) definiert. Als weiteres Beispiel kann die fehlende Präzisierung hinsichtlich einer verlässlichen Bewertung der Auftragskosten von Fertigungsaufträgen<sup>82</sup> beleuchtet werden. IAS 11.29 konkretisiert zwar die Anforderungen an «*verlässliche Schätzungen*», doch in Bezug auf die Auftragskosten wird auf die Notwendigkeit verwiesen, über ein «*effektives Budgetierungs- und Berichtssystem*» zu verfügen. Eine Präzisierung von «*effektiv*» findet sich hingegen nirgends. Hinsichtlich fehlender Detailregelungen führte das IASB selber an, dass es in Bezug auf die Separierung eines Geschäftsvorfalles in abzugrenzende Bestandteile (siehe Beispiel des Farblaser-Multifunktionsgerätes weiter oben) an klaren Richtlinien mangle, für welche Transaktionen und wie genau eine solche Separierung durchgeführt werden sollte.<sup>83</sup> IAS 18.13 besagt nur, dass es «*unter bestimmten Umständen*» erforderlich sei, eine Separierung vorzunehmen. Entsprechend sucht man auch vergeblich nach Detailregelungen für die Bewertung einzelner abgegrenzter Bestandteile innerhalb eines Geschäftsvorfalles. Dies führt zu einer geringeren Vergleichbarkeit, da Unternehmen ähnliche Transaktionen unterschiedlich bewerten.<sup>84</sup> An dieser Stelle kann auch das Fehlen einer klaren Unterscheidung zwischen Gütern und Dienstleistungen ins Feld geführt werden.<sup>85</sup> Abschliessend kann man auch die Frage aufwerfen, wie sich ein Rechtsanspruch auf Zahlung, welcher gemäss IAS 18.30, lit. c für die Erlösvereinnahmung aus Dividenden gefordert wird, im Einzelfall konkretisiert. Nach Schweizer Recht obliegt die Festsetzung der Dividende bei Aktiengesellschaften unübertragbar der Generalversammlung der Aktionäre und somit entsteht ein formalrechtlicher Dividendenanspruch erst nach deren Durchführung.<sup>86</sup> In der Kommentarliteratur sind auch abweichende Interpretationen zu finden, wonach eine phasengleiche Erlöserfassung zulässig ist, sofern das bilanzierende Unternehmen einen beherrschenden Einfluss auf das ausschüttende Unternehmen ausüben kann.<sup>87</sup>

---

81 IAS 37.23.

82 Vgl. IAS 11.23, lit. d, und 11.24, lit. b.

83 Vgl. DP/2008/1.12.

84 Vgl. DP/2008/1.13.

85 Vgl. DP/2008/1.14.

86 Vgl. OR 698 II 4.

87 Vgl. Fülbier et al., S. 259.

Das Rahmenkonzept definiert einen Vermögenswert unter anderem als *«eine in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehende Ressource»*<sup>88</sup>. Gemäss IAS 18.14 sind, nebst weiteren Bedingungen, Erlöse aus dem Verkauf von Gütern zu erfassen, sofern *«das Unternehmen [...] die wesentlichen Risiken und Chancen [...] bezüglich des Eigentums [...] auf den Käufer übertragen [hat]»*<sup>89</sup>. Die hieraus entstehende Inkonsistenz wird vom IASB mit folgendem Beispiel erörtert: Um den Absatz zu steigern, werden Werkzeuge mit einer Option verkauft, diese innerhalb der ersten 30 Tage nach Verkaufsdatum zurückzubringen und den gesamten Verkaufspreis zurückerstattet zu erhalten. Im Zeitpunkt des Verkaufs geht die vollständige Verfügungsmacht über die Werkzeuge an den Kunden über.<sup>90</sup> Gemäss Rahmenkonzept erfüllen diese Werkzeuge die Definitionskriterien von Vermögenswerten somit nicht mehr und können entsprechend nicht weiter in der Bilanz (als Vorräte) angesetzt werden. Dem Verkäufer verbleiben jedoch wesentliche Risiken. Es besteht das Risiko, dass die Werkzeuge innerhalb der ersten 30 Tage wieder zurückgebracht werden und dem Kunden der volle Verkaufspreis zurückerstattet werden muss. Weiter besteht das Risiko, dass die retournierten Werkzeuge für den Verkäufer nicht mehr die gleiche Werthaltigkeit besitzen wie noch im Zeitpunkt des ursprünglichen Verkaufs.<sup>91</sup> Gemäss IAS 18.14 ist daher die Erfassung von Umsatzerlös aus diesem Verkauf in den ersten 30 Tagen ausgeschlossen. Wie bereits erwähnt dürfen die Werkzeuge jedoch auch nicht mehr als Vorräte in der Bilanz verbleiben und schweben daher bildlich gesprochen temporär in der Luft.

Die grundsätzliche Inkonsistenz zwischen IAS 11 und IAS 18 besteht in Bezug auf die Ansatzkriterien. Während gemäss IAS 18.14 Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Gütern nur erfasst werden dürfen, sofern alle wesentlichen Risiken und Chancen auf den Kunden übergegangen sind, wird gemäss IAS 11 Umsatzerlös, entsprechend dem Leistungsfortschritt, auch dann bereits erfasst, wenn sowohl die Verfügungsmacht als auch sämtliche Chancen und Risiken des Eigentums noch immer beim Verkäufer verbleiben.<sup>92</sup> Da gemäss IAS 18.20 Dienstleistungsgeschäfte, die

---

88 RK, 4.4.

89 IAS 18.14.

90 Vgl. DP/2008/4.11 und 4.12.

91 Vgl. DP/2008/4.13.

92 Vgl. DP/2008/1.16.

gewisse Kriterien erfüllen, auch «nach Massgabe des Fertigstellungsgrads» zu behandeln sind, existiert somit nicht nur eine Inkonsistenz zwischen den Standards IAS 11 und IAS 18, sondern sogar innerhalb von IAS 18. Folgendes Beispiel verdeutlicht die Problematik: Ein Unternehmen verpflichtet sich vertraglich zur Lieferung und Installation einer Maschine. Sofern die Installation einen «wesentlichen Vertragsbestandteil» ausmacht, verbleiben gemäss IAS 18.16, lit. c wesentliche Eigentumsrisiken beim Unternehmen, und Umsatzerlöse dürfen hiernach gemäss IAS 18.14 vor der Endmontage nicht erfasst werden. Hingegen würde ein Vertrag über die Erstellung, Lieferung und Installation der gleichen Maschine unter gewissen Voraussetzungen gemäss IAS 11 bilanziert und dementsprechend Umsatzerlöse nach dem Leistungsfortschritt und bereits vor dem Übergang der wesentlichen Chancen und Risiken vereinnahmt.<sup>93</sup> Je nach vertraglicher Ausgestaltung identischer Geschäftsvorfälle ergeben sich somit unterschiedliche Erlösvereinnahmungsmuster. Auch die bereits erläuterte Unterscheidungshilfe zwischen IAS 11 und IAS 18 in Form von IFRIC 15 vermag die herrschenden Inkonsistenzen nicht restlos auszuräumen. Gemäss IFRIC 15.10 muss zur Entscheidung, ob ein Vertrag in den Anwendungsbereich von IAS 11 oder IAS 18 fällt, auch «nach Ermessen beurteilt werden». Ein weiteres Beispiel für die Inkonsistenz innerhalb von IAS 18 besteht im Bereich von Standardgewährleistungen (-garantien) (*standard warranties*). Standardgewährleistungen sind Dienste, welche nicht separat, also unabhängig vom dazugehörigen Gut, verkauft werden. Wird ein Produkt inkl. einer solchen Gewährleistung verkauft, so werden Umsatzerlöse in voller Höhe erfasst, obwohl eine entsprechende Gewährleistung gar (noch) nicht erbracht wurde. Entsprechend wird auf Basis von Erfahrungswerten hinsichtlich der vom Kunden in Zukunft wahrscheinlich in Anspruch genommenen Gewährleistungen im Zeitpunkt der Erlöserfassung eine Rückstellung gebildet.<sup>94</sup> Hingegen werden Gewährleistungspflichten, welche auch separat angeboten werden, entsprechend IAS 18.13 als separater Bestandteil des Vertrages behandelt und der auf diesen Teil allozierte Transaktionspreis wird beim Verkauf passiviert und entsprechend über den Zeitraum der Leistungserbringung als Erlös erfasst.<sup>95</sup>

---

93 Vgl. Kierzek/Wüstemann (2005), S. 82.

94 Vgl. DP/2008/6.26, 6.27, und IAS 18.17.

95 Vgl. IAS 18.13.

## 4. Zukünftige Umsatzerfassung nach IFRS 15

Der eigentliche Startschuss hin zu einer Neuregelung der Umsatzerfassung erfolgte durch die im Oktober 2002 erlangte Übereinkunft von IASB und FASB, dass auf mehr Konvergenz zwischen IFRS und US-GAAP hingearbeitet werden sollte (*Norwalk-Agreement*).<sup>96</sup> Schliesslich wurde im Dezember 2008 das Discussion Paper veröffentlicht. Nach der Auswertung der 211 eingegangenen Comment Letters wurde im Juni 2010 der erste Exposure Draft (*Revenue from Contracts with Customers*, ED/2010/6) herausgegeben. Aufgrund der immensen Rückmeldungen (986 Comment Letters) wurde entschieden, einen zweiten (Re-)Exposure Draft (ED/2011/6) im November 2011 zu veröffentlichen. Wiederum gingen 357 Comment Letters ein. Schliesslich wurden am 28. Mai 2014, rund zwölf Jahre nach der Initialzündung, die neuen Standards zur Umsatzerfassung IFRS 15 und ASC Topic 606 (*beide: Revenue from Contracts with Customers*) veröffentlicht.<sup>97</sup>

IFRS 15 muss für Berichtsperioden beginnend am oder nach dem 1. Januar 2017 angewendet werden. Eine frühere Anwendung ist zulässig.<sup>98</sup> IFRS 15 ersetzt IAS 11 und 18, IFRIC 13, 15 und 18 sowie SIC-31.<sup>99</sup> Der Standard findet auf sämtliche Verträge mit Kunden Anwendung, jedoch nicht auf Verträge im Anwendungsbereich von IAS 17 (*Leasingverhältnisse*), 27 (*Einzelabschlüsse*) und 28 (*Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen*) sowie IFRS 4 (*Versicherungsverträge*), 9 (*Finanzinstrumente*), 10 (*Konzernabschlüsse*) und 11 (*Gemeinschaftliche Vereinbarungen*).

Weiter sind nichtmonetäre Tauschgeschäfte aus dem gleichen unternehmerischen Umfeld (bspw. Tausch von Erdöl an verschiedenen Lagerstätten) von der Anwendung des IFRS 15 ausgeschlossen.<sup>100</sup>

96 Vgl. O'Kelly (2009), S. 20.

97 Vgl. IASB (2014).

98 Vgl. IFRS 15.C1.

99 Vgl. IFRS 15.IN3.

100 Vgl. IFRS 15.5.

Im Kern der Neuregelung handelt es sich um ein tendenziell prinzipienorientiertes Erlösrealisierungskonzept, welches sich in bilanztheoretischer Hinsicht an der Veränderung von Vermögenswerten und Verpflichtungen orientiert.<sup>101</sup> Die Umsatzerfassung soll künftig den Übergang von Gütern oder Dienstleistungen auf den Kunden abbilden, und dies in einer Höhe, welche die erwartete Gegenleistung des Kunden reflektiert.<sup>102</sup> Dieser Prozess erfolgt in fünf Teilschritten (*siehe Abbildung 3*).<sup>103</sup>

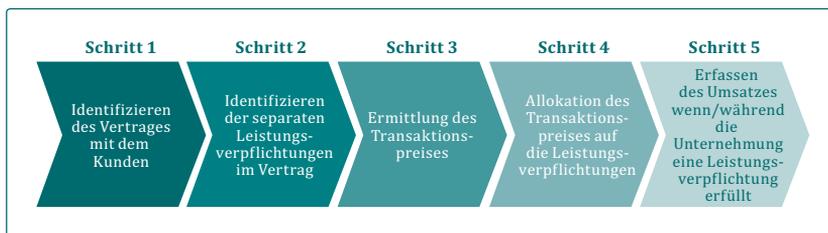


Abb. 3: Fünf-Schritte-Modell zur Umsatzerfassung<sup>104</sup>

Ausgangspunkt ist das Identifizieren eines Vertrages mit einem Kunden (Schritt 1). Ein Vertrag wird als Vereinbarung zwischen zwei oder mehr Parteien definiert, welcher durchsetzbare Rechte und Pflichten kreiert. Ein solcher Vertrag kann in schriftlicher oder mündlicher Form sein oder wird durch die üblichen Geschäftspraktiken des Unternehmens impliziert. Weiter ist die Unternehmung imstande, die einzelnen Rechte und Pflichten der Vertragsparteien sowie die Zahlungsvereinbarungen zu identifizieren. Ein solcher Vertrag hat auch wirtschaftliche Substanz dergestalt, als dass dieser einen Einfluss auf die zukünftigen Cashflows der Unternehmung ausübt. Zuletzt muss es auch wahrscheinlich sein, dass die Unternehmung die ihr vertraglich zustehende Gegenleistung für den Übergang der Güter oder Dienstleistungen an den Kunden einbringen kann. Zu diesem Zweck wird die Fähigkeit und die Absicht des Kunden, die Gegenleistung zu erbringen, zum Zeitpunkt, wenn diese fällig ist, eingeschätzt.<sup>105</sup> Sofern ein Bündel an Verträgen mit demselben Kunden und

101 Man spricht hier in der Literatur auch von der *Asset-Liability-Theory* (Sprouse/Moonitz) oder als deutsches Äquivalent die *statische Bilanztheorie* (Simon), welche dem Ansatz der *Revenue-Expense-Theory* (Paton/Littleton) oder dem deutschen Ansatz der *dynamischen Bilanztheorie* (Schmalenbach) entgegensteht. Für eine fundierte Gegenüberstellung der Ertragsrealisation im Kontext der beiden Ansätze siehe Fischer et al. (2006).

102 Vgl. IFRS 15.2.

103 Vgl. IFRS 15.IN7, lit. a, b, c, d und e.

104 Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an Deloitte (2014a).

105 Vgl. IFRS 15.9, lit. a, b, c, d und e, und 15.10.

zeitlich nahe beieinander liegend als Paket mit einem einzigen kommerziellen Ziel verhandelt wurde, die zu erhaltende Gegenleistung vom Kunden von dem Preis oder der Erfüllung eines anderen Vertrages abhängt oder die zu übertragenden Güter/Dienstleistungen in den Verträgen einer einzigen Leistungsverpflichtung entsprechen, so werden diese Verträge zu einem einzigen Vertrag kombiniert.<sup>106</sup>

In einem zweiten Schritt gilt es, die einzelnen Leistungsverpflichtungen seitens der Unternehmung innerhalb des Vertrages zu identifizieren. Als einzelne Leistungsverpflichtungen gelten abgrenzbare Güter oder Dienstleistungen oder eine Folge solcher Güter und Dienstleistungen, die auf den Kunden zu übertragen sind.<sup>107</sup> Diese vom Unternehmen über die Vertragslaufzeit zu erfüllenden Leistungsverpflichtungen entsprechen der «Pflicht zur Leistungserbringung» in *Abbildung 4*.

	Zeitpunkt t=0		Zeitpunkt t=1																			
	Leistungsfortschritt	Nettoposition Bilanz	Leistungsfortschritt	Nettoposition Bilanz																		
<b>Variante 1</b> Unternehmen erfüllt (Teil-)Leistungspflicht	Recht auf Gegenleistung = Pflicht zur Leistungserbringung	<table border="1"> <tr><td>Recht</td><td>Pflicht</td></tr> <tr><td>A</td><td>P</td></tr> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;">▲</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">↓</td><td style="text-align: center;">↓</td></tr> </table>	Recht	Pflicht	A	P	▲		↓	↓	Recht auf Gegenleistung > Pflicht zur Leistungserbringung	<table border="1"> <tr><td>Recht</td><td>Pflicht</td></tr> <tr><td>A</td><td>P</td></tr> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;">▲</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">↓</td><td style="text-align: center;">↓</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">Asset</td><td style="text-align: center;">Liability</td></tr> </table>	Recht	Pflicht	A	P	▲		↓	↓	Asset	Liability
Recht	Pflicht																					
A	P																					
▲																						
↓	↓																					
Recht	Pflicht																					
A	P																					
▲																						
↓	↓																					
Asset	Liability																					
<b>Variante 2</b> Kunde leistet Anzahlung	Recht auf Gegenleistung = Pflicht zur Leistungserbringung	<table border="1"> <tr><td>Recht</td><td>Pflicht</td></tr> <tr><td>A</td><td>P</td></tr> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;">▲</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">↓</td><td style="text-align: center;">↓</td></tr> </table>	Recht	Pflicht	A	P	▲		↓	↓	Recht auf Gegenleistung < Pflicht zur Leistungserbringung	<table border="1"> <tr><td>Recht</td><td>Pflicht</td></tr> <tr><td>A</td><td>P</td></tr> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;">▲</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">↓</td><td style="text-align: center;">↓</td></tr> <tr><td style="text-align: center;">Asset</td><td style="text-align: center;">Liability</td></tr> </table>	Recht	Pflicht	A	P	▲		↓	↓	Asset	Liability
Recht	Pflicht																					
A	P																					
▲																						
↓	↓																					
Recht	Pflicht																					
A	P																					
▲																						
↓	↓																					
Asset	Liability																					

**Abb. 4: Umsatzerfassung durch Veränderung von Vermögenswerten und Verpflichtungen<sup>108</sup>**

In einem dritten Schritt muss der Transaktionspreis ermittelt werden. Der Transaktionspreis umfasst die vollständige Gegenleistung des Kunden, welche eine Unternehmung durch die Erfüllung ihrer Leistungsverpflichtungen erwartet. Diese Gegenleistung kann als fixe oder variable

106 Vgl. IFRS 15.17, lit. a, b und c.

107 Vgl. IFRS 15.22, lit. a und b.

108 Quelle: eigene Darstellung.

Beträge oder auch als Kombination solcher ausgestaltet sein.<sup>109</sup> Die Gegenleistung zur Erfüllung der Leistungsverpflichtungen entspricht dem «*Recht auf Gegenleistung*» in *Abbildung 4*. Im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ( $t=0$ ) entspricht die Höhe der identifizierten Leistungsverpflichtungen genau den erwarteten Gegenleistungen des Kunden und somit dem zu ermittelnden Transaktionspreis. Die vertragliche Nettoposition seitens des Unternehmens ist in diesem Zeitpunkt 0, da noch keinerlei Leistungen für den Kunden erbracht noch von diesem irgendwelche Gegenleistungen erhalten wurden. Bildlich gesprochen halten sich das Gewicht der Vertragsrechte und -pflichten im Zeitpunkt  $t=0$  die Waage, und somit werden betreffend diesen Vertrag (noch) keine Vermögenswerte und/oder Verpflichtungen angesetzt.

Nach der Ermittlung des Transaktionspreises muss dieser im vierten Schritt entsprechend auf die identifizierten Leistungsverpflichtungen (Schritt 2) aufgeschlüsselt werden. Diese Allokation erfolgt anhand der relativen Einzelveräusserungspreise der Leistungsverpflichtungen. Der Einzelveräusserungspreis entspricht jenem Preis, zu welchem das Unternehmen die einzelne Leistungsverpflichtung (Güter oder Dienstleistungen) dem Kunden verkaufen würde. Sofern der Preis nicht direkt beobachtbar ist (Marktpreis von gleichen Transaktionen des Unternehmens), werden zur Ermittlung grundsätzlich drei Methoden vorgeschlagen (andere sind zulässig). Einerseits können beobachtbare Marktpreise von ähnlichen Transaktionen der Unternehmung oder von Wettbewerbern herangezogen werden (*adjusted market assessment approach*). Weiter könnte die Unternehmung die zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung erwarteten Kosten zuzüglich einer angemessenen Marge schätzen (*expected cost plus a margin approach*) oder der Einzelveräusserungspreis ergibt sich als Residualgrösse aus dem gesamten Transaktionspreis abzüglich der identifizierten Einzelveräusserungspreise anderer Leistungsverpflichtungen (*residual approach*).<sup>110</sup> Vereinfachend ist in *Abbildung 4* dargestellt (Unterschied von grossen und kleinen schwarzen Pfeilen), dass der Vertrag genau zwei Leistungsverpflichtungen umfasst, welche gleich hohe Einzelveräusserungspreise haben.

---

109 Vgl. IFRS 15.47.

110 Vgl. IFRS 15.73, 15.77, 15.78 und 15.79, lit. a, b und c.

Im fünften und letzten Schritt erfolgt die Umsatzerfassung gemäss der Erfüllung der in Schritt 2 identifizierten Leistungsverpflichtungen. Eine Leistungsverpflichtung gilt hiernach als erfüllt, sofern der Kunde die Kontrolle über die zu übertragenden Güter/Dienstleistungen (Vermögenswerte) erlangt hat.<sup>111</sup> Der Kunde erlangt Kontrolle, sofern er imstande ist, über den Ver-/Gebrauch des Vermögenswertes zu bestimmen (also somit Dritte von diesem auszuschliessen) und über die wesentlichen noch verbleibenden Nutzenpotenziale (Cashflows), welche aus dem Vermögenswert erwachsen, verfügen kann.<sup>112</sup> Für jede einzelne Leistungsverpflichtung hat das Unternehmen bei Vertragsabschluss zu entscheiden, ob es diese über einen Zeitraum erfüllt. Ist dies nicht der Fall, so wird angenommen, dass die Verpflichtung in einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt wird.<sup>113</sup> Die Übertragung der Kontrolle auf den Kunden erfolgt über einen Zeitraum hinweg, sofern der Kunde den Nutzen aus der Leistungsverpflichtung simultan zu deren Erfüllung «konsumiert» (bspw. Reinigungsdienste).<sup>114</sup> Der zeitraumbezogene Kontrolltransfer ist auch dann gegeben, wenn die bis anhin erbrachte Leistung von einem Dritten bei dessen Übernahme der Restverpflichtung gegenüber dem Kunden in wesentlichen Teilen nicht nochmals erbracht werden müsste. Bspw. muss die bereits zurückgelegte Transportstrecke nicht noch einmal gefahren werden, wenn nach der ersten Hälfte des Transports das Logistikunternehmen wechselt.<sup>115</sup> Wenn ein Vermögenswert (bspw. Gebäude) auf dem Grundstück des Kunden erstellt wird, erlangt dieser bereits während der Erstellung die Kontrolle über die errichteten Teilstücke.<sup>116</sup> Abschliessend ist eine zeitraumbezogene Leistungserfüllung auch dann gegeben, wenn der erstellte Vermögenswert für das Unternehmen keinen alternativen Verwendungszweck erfüllt und ein durchsetzbarer Rechtsanspruch auf die Vergütung der bis anhin erbrachten Leistung besteht.<sup>117</sup> Zur Ermittlung der zu erfassenden Umsatzerlöse bei zeitraumbezogener Erfüllung von Leistungsverpflichtungen wird der auf diese Leistungsverpflichtungen allozierte Transaktionspreis (Schritt 3) entsprechend dem

---

111 Vgl. IFRS 15.31.

112 Vgl. IFRS 15.33.

113 Vgl. IFRS 15.32.

114 Vgl. IFRS 15.35 und 15.B3.

115 Vgl. IFRS 15.B4 und 15(BC).126.

116 Vgl. IFRS 15.35 und 15.B5.

117 Vgl. IFRS 15.35 und 15.37.

Leistungsfortschritt hinsichtlich der Erfüllung bestimmt.<sup>118</sup> IFRS 15 beschreibt als mögliche Methoden zur Messung des Leistungsfortschritts die bereits weiter oben erläuterten Input- und Outputverfahren (siehe *Abbildung 1*).<sup>119</sup> In *Abbildung 4* wird unterstellt, dass die Erfüllung der beiden Leistungsverpflichtungen nicht zeitraumbezogen erfolgt. Gemäss Variante 1 erlangt der Kunde zum Zeitpunkt  $t=1$  die Kontrolle über den durch die zeitpunktbezogene Erfüllung einer Leistungsverpflichtung entstandenen Vermögenswert. In diesem Sinne reduziert sich das «Gewicht» der vertraglichen Pflichten für das Unternehmen und die Nettoposition wird positiv. Hier erfasst das Unternehmen Erlöse in Höhe des auf die erfüllte Leistungsverpflichtung (siehe schwarz gestrichelte Linie in *Abbildung 4*) verteilten Anteils des ermittelten Transaktionspreises. In der Bilanz wird entsprechend ein Vermögenswert angesetzt (siehe Asset in *Abbildung 4*). Demgegenüber wird in Variante 2 unterstellt, dass das Unternehmen bis zum Zeitpunkt  $t=1$  noch keinerlei Leistungsverpflichtungen erfüllt hat, der Kunde jedoch in  $t=1$  bereits eine Anzahlung für die erste Leistungsverpflichtung leistet. Bildlich gesprochen reduziert sich nun das «Gewicht» der vertraglichen Rechte für das Unternehmen und die Nettoposition wird negativ. Es erfolgt keine Umsatzerfassung, sondern der Ansatz einer Schuld in Höhe der geleisteten Anzahlung (Buchung an Bank, Kasse oder ähnlich), welche hier als identisch mit dem anteilig auf die erste Leistungsverpflichtung aufgeschlüsselten Transaktionspreis angenommen wird. Die Umsatzerfassung erfolgt somit entsprechend der Veränderungen von Vermögenswerten und Verpflichtungen.

## 5. Neuerungen bei den Swiss GAAP FER

Ausgehend von den internationalen Entwicklungen sowie entsprechenden Wünschen der Anwender in der Schweiz hat die hierfür zuständige Fachkommission Swiss GAAP FER im Herbst 2012 ein Projekt zur Umsatzerfassung ins Leben gerufen. Hierbei wurde zunächst anhand illustrativer Einzelfälle der Handlungsbedarf identifiziert, dieser dann prinzipienbasiert auf wenige zentrale Fragen verdichtet, und hierauf aufbauend wurden an wenigen einzelnen Stellen der Swiss GAAP FER konkrete Anpassungen und Erweiterungen vorgenommen. Ihrem bisherigen Stil folgend, lag das Anliegen der Swiss GAAP FER im Unterschied zu den

<sup>118</sup> Vgl. IFRS 15.39.

<sup>119</sup> Vgl. IFRS 15.41 und 15.B14-19.

IFRS nicht darin, jeden Einzelfall zu erfassen und den Ermessensspielraum des Anwenders so weit wie möglich zu beschneiden. Vielmehr ging es vor allem darum, die wichtigsten Gefässe für die eingangs skizzierten Problembereiche zur Verfügung zu stellen und so den Anwendern eine Orientierungshilfe für eine Bilanzierung im Sinne der *true and fair view* an die Hand zu geben. Dementsprechend wurden beispielsweise sowohl die Problematik der Mehr-Komponenten-Geschäfte wie auch des Brutto-/Nettoausweises erfasst, allerdings mit wenigen Sätzen umschrieben. Die sachgerechte Anwendung liegt damit weiterhin in der Verantwortung des einzelnen Erstellers und der Revisionsstelle. Das Projekt wurde bereits nach relativ kurzer Zeit im Frühjahr 2014 abgeschlossen. Nachfolgend werden die Neuerungen im Einzelnen dargestellt.

## 5.1 Anpassungen im Rahmenkonzept

In Ziff. 12 des Rahmenkonzepts wurde die oben dargestellte Problematik der Aufteilung von Umsatzerlösen adressiert. Hierzu wurde am Ende ein neuer Satz eingefügt: *«Bei Geschäftsvorfällen mit abgrenzbaren Bestandteilen sind diese separat zu erfassen und zu bewerten. Als abgrenzbare Bestandteile können beispielsweise Verkäufe von Produkten und damit verbundene Dienstleistungen angesehen werden.»*

Die Formulierung gilt aufgrund der Positionierung im Rahmenkonzept für alle FER-Anwender, also auch für diejenigen Unternehmen, die lediglich die Kern-FER anwenden müssen. Wie in Ziff. 29 des Rahmenkonzepts festgelegt, sind jedoch sämtliche Vorgaben der Standards nur für jeweils wesentliche Sachverhalte zu berücksichtigen. Dies gilt selbstverständlich auch hier. Das im letzten Satz der Ziff. 12 genannte Beispiel kann als illustrativ angesehen werden und ist ganz klar nicht abschliessend, damit stellt sich auch bei den eingangs geschilderten Kundenbindungsprogrammen oder Transaktionen mit langfristigem Zahlungsziel grundsätzlich die Frage nach der Notwendigkeit einer Aufteilung. Aufgrund der Verortung der Regelung im Rahmenkonzept erschien es jedoch unpassend, weitere detaillierte Beispiele aufzunehmen. Welche Massstäbe im konkreten Fall zu berücksichtigen sind (Bewertung), wird nicht explizit geregelt. Es liegt jedoch nahe, dass eine andere als am Marktwert aus Sicht des Abnehmers orientierte Bewertung dem Grundgedanken der *true and fair view* zuwiderlaufen würde; schliesslich drücken Umsatzerlöse gerade aus, welcher Wert einer Leistung aus Kundensicht zuzuschreiben ist.

## 5.2 Anpassungen in FER 3

In FER 3 wurde zunächst in Ziff. 17 neu eine Definition von Umsatzerlösen eingefügt, um diese von den sonstigen betrieblichen Erträgen abzugrenzen: *«Als Nettoerlös aus Lieferungen und Leistungen gelten diejenigen Erlöse, welche aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit resultieren.»* Zusätzlich wurde in der neuen Ziff. 21 (zuvor Ziff. 18) das betriebsfremde Ergebnis neu nicht mehr als sich *«von der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit»* unterscheidende Aktivität definiert, sondern es kommt neu auf eine Unterscheidung zur *«betrieblichen Geschäftstätigkeit»* an. Anzumerken ist, dass es sich bei den Anpassungen offensichtlich um eine Mischform aus Definition und Gliederungsfrage handelt – es wäre auch durchaus eine Regelung im Rahmenkonzept denkbar gewesen. Da FER 3 jedoch verschiedene einzelne Positionen der Gliederung der Jahresrechnung erläutert, passt die jetzt gewählte Stelle wohl durchaus besser. Insgesamt sind zukünftig also vier Fälle zu unterscheiden:

- Ausserordentliches Ergebnis (keine Veränderung);
- Betriebsfremdes Ergebnis, umfasst klar nicht aus der betrieblichen Geschäftstätigkeit resultierende Aufwendungen und Erträge;
- Betriebliches Ergebnis aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit (= Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen);
- Betriebliches Ergebnis nicht aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (= andere betriebliche Erträge).

Als nicht der gewöhnlichen, aber sehr wohl der betrieblichen Geschäftstätigkeit zuzurechnende Aktivitäten sind damit zukünftig beispielsweise Verkäufe von Sachanlagen sowie Mieterlöse aus leerstehenden Betriebsliegenschaften als andere betriebliche Erträge auszuweisen und dürften nicht unter den Nettoerlösen aus Lieferungen und Leistungen (= Umsatzerlösen) erscheinen. Ob die gewählte Terminologie nun wirklich eindeutig ist, bleibt abzuwarten – um nicht dem angelsächsischen Vorbild einer Einzelfallregelung zu verfallen, kommt eine prinzipienbasierte Rechnungslegung um die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe nun einmal nicht herum.

Ebenfalls in FER 3 neu eingefügt wurde die zukünftige Ziff. 18: *«Nettoerlöse umfassen den Wert der erbrachten Leistung, nach Abzug von Erlösminderungen wie Skonti und Rabatten.»* Dies dürfte an sich eine Selbst-

verständlichkeit darstellen; lediglich vereinzelt dürften diese Positionen noch als Finanzertrag oder Aufwandsposten verbucht worden sein. In der Vorlage für die Vernehmlassung in dieser Ziffer noch enthalten, aufgrund zahlreicher kritischer Kommentare dann jedoch herausgefallen war eine Regelung des Ausweises von Debitorenverlusten. Hierbei zeigte sich eine in der Schweiz recht uneinheitliche Praxis, diese entweder von den Umsatzerlösen abzuziehen oder als Aufwandsposten zu buchen. Da es sich im Grunde jedoch nicht um eine Frage der Bewertung, sondern der Offenlegung handelt, wurde von einer Regelung abgesehen. Im Einzelfall bestehen für die Anwender auf freiwilliger Basis bei jeder Darstellungsform Möglichkeiten, die gewünschten Informationen aufzunehmen.

Als weitere Neuregelung in FER aufgenommen wurde die zukünftige Ziff. 19: «Bei Vermittlungsgeschäften ist nur der Wert der selbst erbrachten Leistung auszuweisen.» Diese Regelung erfasst die eingangs dargestellte Problematik des Brutto-/Nettoausweises, lässt jedoch dem Anwender einen recht grossen Ermessensspielraum für die Frage, wann bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise denn ein Vermittlungsgeschäft vorliegend ist. Auf die im angelsächsischen Raum übliche Diskussion von unternehmerischen Einzelrisiken wurde bewusst verzichtet, allerdings ist davon auszugehen, dass die Anwendung in der Praxis durchaus einen ähnlichen Weg einschlagen wird. Wichtig erschien jedoch an dieser Stelle – wie auch bei der Frage der Mehr-Komponenten-Geschäfte – die Bereitstellung eines grundsätzlichen Gefässes. Nicht selten ist in entsprechenden Diskussionen sonst nämlich festzustellen, dass die Existenz rechtlich entgegenstehender Vereinbarungen ins Feld geführt wird, um eine Dominanz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu verhindern (z.B. rechtlich eindeutige Kauf- und Verkaufsverträge anstatt von Vermittlungsvereinbarungen). Es ist jedoch gerade eine der besonderen Eigenschaften der Rechnungslegung nach der *true and fair view*, sich nicht in allen Fällen von den rechtlichen Grundlagen leiten zu lassen, sondern eine gesamthafte, an den wirtschaftlichen Verhältnissen orientierte Einschätzung vorzunehmen.

### 5.3 Anpassungen in FER 6

Insbesondere aufgrund der Vielzahl der denkbaren Geschäftsmodelle und der weiterhin bestehenden Ermessensspielräume erschien es notwendig, auf jeden Fall sicherzustellen, dass über die jeweils angewende-

ten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden im Anhang berichtet wird. Dem derzeit sehr zurückhaltenden Stil von FER 6 folgend, wurde hierzu lediglich die folgende neue Ziff. 8 eingefügt: *«Die Offenlegungen zur Erfolgsrechnung umfassen: Die wichtigsten Erlösquellen und deren Erfassung sind zu erläutern.»*.

Entsprechende Sorgen im Zuge der Vernehmlassung, hier werde quasi durch die Hintertüre eine neue Segmentrechnung eingeführt, entbehren jeglicher Grundlage. Aufgrund der Verwendung des Begriffs *«erläutern»* ist ausreichend klargestellt, dass quantitative Angaben nicht notwendig sind. Gleichzeitig wird erwartet, dass der Abschluss eine beschreibende Darstellung der Geschäftsmodelle aller wichtigen Erlösquellen enthält und verständlich macht, nach welchen Methoden diese im Abschluss abgebildet sind. Es bleibt abzuwarten, inwiefern die Praxis diese Vorgaben mit Verantwortung und Augenmass erfüllt.

## 6. Zusammenfassende Schlussfolgerungen

Bei der Frage nach den Herausforderungen der modernen Rechnungslegung landet die Umsatzerfassung regelmässig auf einem der vorderen Plätze. Neben Finanzinstrumenten und Unternehmenszusammenschlüssen ist wohl kaum einer der Bereiche in den letzten Jahren mit so viel regulatorischem Eifer bearbeitet worden. Das zu erfassende Gebiet ist gewiss nicht einfach: von hoher praktischer Bedeutung, im Vergleich zwischen den einzelnen Unternehmen überaus individuell, von sehr grosser Dynamik geprägt, und im Gegensatz zu vielen Positionen der Bilanz (*«Zählen, Messen, Wiegen»*) aufgrund der Stromgrössenbasis auch nur schwer einer nachträglichen Prüfung zugänglich.

Die auf allen Ebenen jetzt neu vorgelegten Regelungen können viele Fehlentwicklungen sicherlich adressieren und Teile des bislang gelegentlich zu beobachtenden groben Unfugs verhindern. Dass die IFRS auf den heutigen Stand gebracht worden sind, das Regelungsdickicht der US-GAAP ein wenig konzeptionelle Sortierung erfahren hat und die bisherige völlige Abstinenz der Swiss GAAP FER zu dieser Frage nun ein Ende gefunden hat, ist durchwegs als positive Entwicklung zu werten. Kein Regelwerk der Welt wird uns jedoch von der unternehmerischen Eigenverantwortung befreien, wenn es darum geht, die Adressaten der Rech-

nungslegung *true and fair* über den operativen Leistungserfolg eines Unternehmens zu informieren. Von daher werden wir sicherlich auch in Zukunft und unter allen Regelwerken von Problemen mit der Umsatzerfassung hören, und eine laufende Weiterentwicklung der soeben verabschiedeten Regelungen dürfte unumgänglich sein.

## Literaturverzeichnis

**Amazon.com** (2013). Geschäftsbericht.

**Ante, S., Macmillan, D.** (2013, November). Cloud-Dienst Dropbox dürfte 8 Milliarden Dollar wert sein. *The Wall Street Journal online*. Aufgerufen am 26. August 2014, auf: <http://www.wsj.de/nachrichten/SB10001424052702303985504579207431701685064?mg=reno64-wsjde>.

**Deloitte** (2014a). Heads Up – Boards issue guidance on revenue from contracts with customers. *IASPlus*. Aufgerufen am 3. August 2014, auf: <http://www.iasplus.com/en/publications/us/heads-up/2014/revenue>

**Deloitte** (2014b). Financial Accounting Standards Board (FASB). *USGAAPPlus*. Aufgerufen am 1. August 2014, auf: <http://www.iasplus.com/en-us/resources/faf/fasb>.

**Deloitte** (2014c). International Accounting Standards Committee (IASC). *IASPlus*. Aufgerufen am 31. Juli 2014, auf: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource25>.

**Deloitte** (2014d). IAS 11. *IASPlus*. Aufgerufen am 31. Juli 2014, auf: <http://www.iasplus.com/de/standards/ias/ias11>.

**Deloitte** (2014e). IAS 18. *IASPlus*. Aufgerufen am 31. Juli 2014, auf: <http://www.iasplus.com/de/standards/ias/ias18>.

**Fischer, D., Willms, J. und Zülch, H.** (2006). Die Neugestaltung der Ertragsrealisation nach IFRS im Lichte der «Asset-Liability-Theory». *Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*.

**Freisleben, N. und Leibfried, P.** (2004). Warum IAS/IFRS-Abschlüsse nicht (miteinander) vergleichbar sind. *Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*.

**Fülbier, U., Gassen, J., Pellens, B. und Sellhorn, Th.** (2011). *Internationale Rechnungslegung*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.

**IASB** (2014). Revenue Recognition. Aufgerufen am 2. August 2014, auf: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Pages/Revenue-Recognition.aspx>.

**Kierzek, S. und Wüstemann, J.** (2005). Revenue Recognition under IFRS Revisited: Conceptual Models, Current Proposals and Practical Consequences. *Accounting in Europe*.

**Lüdenbach, N.** (2010). IFRS. Freiburg: Haufe Mediengruppe.

**O'Kelly, B.** (2009). Convergence in Crisis Global Accounting Standards: Pipe-dream or Realistic Goal? *Accountancy Ireland*.

**Securities and Exchange Commission** (2006). Litigation Release No. 19627. Aufgerufen am 26. August 2014, auf: <http://www.sec.gov/litigation/litreleases/lr19627.htm>.

**Securities and Exchange Commission** (2002a). Complaint SEC vs. Qwest Communications Inc. Aufgerufen am 26. August 2014, auf: <http://www.sec.gov/litigation/complaints/comp18936.pdf>.

**Securities and Exchange Commission** (2002b). Complaint SEC vs. Xerox Corporation. Aufgerufen am 26. August 2014, auf: <http://www.sec.gov/litigation/complaints/complr17465.htm>.

## Normenverzeichnis

### Gesetze

Bundesversammlung der Schweizerischen Eidgenossenschaft	OR	Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schwei- zerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationen- recht)	2014
---	----	---	------

### US-GAAP

FASB	ASC Topic 606	Revenue from Contracts with Customers	2014
------	---------------	--	------

### Swiss GAAP FER

FER		Rahmenkonzept	2014
FER	FER 3	Darstellung und Gliederung	2014
FER	FER 6	Anhang	2014

**IFRS**

IASB	DP/2008	Discussion Paper – Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers	2008
IASB	ED/2010/6	Revenue from Contracts with Customers	2010
IASB	ED/2011/6	Revenue from Contracts with Customers	2011
IASB	RK	Rahmenkonzept für die Rechnungslegung	2010
IASB	IAS 11/11(IE)	Fertigungsaufträge und Erläuternde Beispiele	2007/2009
IASB	IAS 11 (1979)	Bilanzierung von Fertigungsaufträgen	1979
IASB	IAS 18/18 (IE)	Umsatzerlöse und Erläuternde Beispiele	2010/2013
IASB	IAS 18 (1982)	Erfassung von Umsatzerlösen	1982
IASB	IAS 37	Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen	2010
IASB	IAS 39	Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung	2013
IASB	IAS 40	Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	2013
IASB	IFRS 15/15(BC)/15(IE)	Erlöse aus Verträgen mit Kunden, Grundlagen für Schlussfolgerungen und Erläuternde Beispiele	2014
IFRIC	IFRIC 12	Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen	2013
IFRIC	IFRIC 13	Kundenbindungsprogramme	2013
IFRIC	IFRIC 15	Verträge über die Errichtung von Immobilien	2009
IFRIC	IFRIC 18	Übertragungen von Vermögenswerten durch Kunden	2009
IFRIC	SIC-27	Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen	2013
IFRIC	SIC-31	Umsatzerlöse Tausch von Werbedienstleistungen	2013

