

Ertragsvereinnahmung

IASB diskutiert revolutionären Ansatz

Beim Thema Ertragsvereinnahmung bestehen derzeit Regelungslücken. Die gegenwärtig von IASB und FASB geführte Diskussion ist ein Versuch, das Thema Ertragsrealisation von Grund auf neu anzugehen. Grundsätzlich soll eine Vereinnahmung von Ertrag schon bei Vertragsabschluss denkbar sein. Ob sich aus dem Projekt tatsächlich radikale Änderungen der Ertragsvereinnahmung ergeben werden, ist bisher nicht abzusehen.

Im Geschäftsalltag können zunehmend Transaktionen beobachtet werden, bei denen nicht nur ein einzelnes Produkt, sondern eine Kombination von Gütern oder Dienstleistungen zum Paketpreis veräußert wird. Derartige Vorgänge werden als Mehrkomponenten-Geschäfte bezeichnet. Ein Beispiel: Frau Schmidt kauft am 20. Dezember eine Stereoanlage. Die Anlage ist mit verschiedenen, auch separat erhältlichen Boxen lieferbar.

Der Set-Preis ist geringer, als der bei Einzelkauf zu zahlende. Da ihr mit Kauf der Anlage auf einen passenden DVD-Player 30 Prozent Nachlass gewährt wird, kauft sie auch diesen. Frau Schmidt bezahlt und nimmt die Anlage gleich mit. Leider waren weder die gewünschten Boxen noch der DVD-Player vorrätig. Der Verkäufer verspricht, beides in drei Wochen nachzuliefern. Wann kann der Ertrag vereinnahmt werden?

Hätte das Unternehmen die einzelnen Komponenten separat veräußert, so wäre die Antwort (relativ) klar. Im vorliegenden Fall sind jedoch der Verkauf von Anlage, Boxen und DVD-Player miteinander verknüpft. Möglicherweise kann die Kundin die Anlage zurückgeben, sollte der Rest nicht lieferbar sein. Führt dies dazu, dass der Umsatz erst nach erfolgter Lieferung aller Komponenten ausgewiesen werden kann oder ist eine

stufenweise Realisierung des Ertrags mit Teil-Lieferung möglich?

IAS 18.13 erklärt für derartige Mehrkomponenten-Geschäfte lediglich, dass es unter bestimmten Umständen erforderlich ist, die Kriterien der Ertragsrealisation auf „einzelne abgrenzbare Bestandteile eines Geschäftsvorfalles anzuwenden“. IAS 18 eröffnet damit zwar die Möglichkeit eines separaten Umsatzausweises für einzelne Teilleistungen – Leitlinien zur Separierung bleibt der Standard jedoch schuldig. In Abwesenheit einer verbindlichen Regelung greifen IFRS-Anwender bezüglich der Bilanzierung derartiger Transaktionen auf US-GAAP-Verlautbarungen zurück – eine Möglichkeit, die durch IAS 8.12 eröffnet wird. Im System der IFRS kann dieser Rückgriff auf US-GAAP letztlich jedoch kein befriedigender Zustand sein.

Nicht zuletzt deshalb arbeitet der IASB seit Juni 2002 gemeinsam mit dem US-amerikanischen Financial Accounting Standards Board (FASB) an einem Projekt zur Überarbeitung der Vorschriften zur Ertragsvereinnahmung.

Das Projekt soll aus Sicht des IASB zur Veröffentlichung eines neuen Standards zur Ertragsvereinnahmung führen, mit dessen Hilfe bestehende Regelungslücken geschlossen werden. Gleichzeitig sollen die zu entwickelnden Grundsätze robust genug sein, um zukünftigen Fallgestaltungen einen angemessenen Lösungsraum zu bieten. Auf konzeptioneller Ebene sollen darüber hinaus vorhandene Inkonsistenzen zwischen IAS 18 und dem Rahmenkonzept beseitigt werden.

Auch für den FASB besteht dringender Handlungsbedarf. Unter US-GAAP sind Vorschriften zur Ertragsrealisation auf rund 140 Quellen verteilt. Diverse einzelfallbezogene bzw. branchenspezifische Probleme werden in separaten Verlautbarungen behandelt. Die Fülle dieser Vorschriften geht inhaltlich über den durch IFRS abgedeckten Bereich hinaus. Die US-GAAP-Verlautbarungen folgen dabei jedoch durchaus unterschiedlichen und zum Teil sogar widersprüchlichen Prinzipien.

Es ist erklärtes Ziel von IASB und FASB, für den Bereich der Ertragsvereinnahmung weitgehend übereinstimmende Vorschriften zu entwickeln. Insofern kann dieses Projekt als ein weiterer Schritt in Richtung Konvergenz von IFRS und US-GAAP angesehen werden.

Bilanzierung nach aktuell gültigen Vorschriften (IAS 11 und IAS 18)

Ertrag wird in IAS 18.7 gegenwärtig definiert als der aus der gewöhnlichen Tätigkeit eines Unternehmens resultierende Bruttozufluss wirtschaftlichen Nutzens während der Berichtsperiode, der zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führt und nicht aus Einlagen der Anteilseigner stammt. Ertrag soll „zum beizulegenden Zeitwert der erhaltenen oder zu beanspruchenden Gegenleistung“ bemessen werden (IAS 18.9).

Der Verkauf eines Autos ist bezüglich der Frage, wann der hiermit verbundene Ertrag ausgewiesen werden kann, jedoch nicht unmittelbar vergleichbar mit zum Beispiel der Vermietung einer Büroimmobilie. Wesentlichen Unterschieden in der Struktur von Transaktionen wird deshalb in IAS 18 durch konkretisierende Vorschriften Rechnung getragen. Entsprechend enthält IAS 18 Spezialvorschriften zur Ertragsvereinnahmung bei:

- Verkauf von Gütern,
- Erbringen von Dienstleistungen,
- Zufluss von Zinsen, Nutzungsentgelten, Dividenden.

In IAS 11 wird darüber hinaus die Vereinnahmung des aus Fertigungsaufträgen resultierenden Ertrags geregelt.

Gemäß IAS 18.14 ist der Ertrag aus dem Verkauf von Gütern dann zu erfassen, wenn alle der folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Übertragung der maßgeblichen Chancen und Risiken auf den Käufer
- Weder Verbleib eines fortführenden Verfügungsrechts noch einer wirksamen Verfügungsmacht über die veräußerten Waren
- Erlöse verlässlich bestimmbar
- Zufluss wirtschaftlichen Nutzens hinreichend wahrscheinlich
- Angefallene und noch anfallende Kosten verlässlich bestimmbar.

Im Fall der Erbringung von Dienstleistungen (IAS 18) und im Fall von Fertigungsaufträgen (IAS 11) sind die Erlöse entsprechend dem Fertigstellungsgrad zu erfassen. Dies gilt jedoch nur, wenn das Ergebnis der Dienstleistung bzw. des Fertigungsauftrages verlässlich geschätzt werden kann. Die „percentage of completion“-Methode berücksichtigt bei Langfristfertigung, dass der Erfolgsbei-



Dr. MAREIKE KÜHNE ist Projektmanagerin beim DRSC e.V. Sie ist Mitglied der EFRAG Working Group zum Thema „Revenue Recognition“. Die Autorin gibt ihre persönliche Meinung wieder.

trag nicht erst bei Endabnahme entsteht, sondern über die Dauer des Projekts. Entsprechend führt die Anwendung der „percentage of completion“-Methode zu einer Glättung des Ertragsausweises über die Zeit.

Kritik an den gültigen Vorschriften zur Ertragsvereinnahmung

Aus konzeptioneller Sicht stehen die in IAS 18 enthaltenen Vorschriften zur Ertragsvereinnahmung bzw. der hier angelegte Rückgriff auf das Realisationsprinzip im Widerspruch zu der im Rahmenkonzept enthaltenen Definition von Erträgen. Laut Rahmenkonzept sollen Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden, „wenn es zu einer Zunahme des künftigen wirtschaftlichen Nutzens in Verbindung mit einer Zunahme bei einem Vermögenswert oder einer Abnahme bei einer Schuld gekommen ist, die verlässlich ermittelt werden kann“ (RK.92). Eine Verknüpfung des Ertragsausweises mit dem Realisationsprinzip ist hier zunächst nicht vorgesehen. Dieser Widerspruch wird im Framework thematisiert bzw. relativiert. Er wird mit der Notwendigkeit begründet, „die Erfassung von Erträgen auf diejenigen Sachverhalte zu beschränken, die verlässlich ermittelt werden können und die einen ausreichenden Grad an Sicherheit aufweisen“ (RK.93). Da jedoch die Anwendung von IAS 18 zum Ausweis von Abgrenzungsposten in der Bilanz führen kann, obwohl diese nicht der Definition von Vermögenswerten bzw. Verbindlichkeiten entsprechen, sieht der IASB Bedarf, die Vorschriften zur Ertragsvereinnahmung konzeptionell zu überarbeiten.

Neben den konzeptionellen Widersprüchen wird darauf verwiesen, dass das

Realisationsprinzip nicht ausreichend konkretisiert ist bzw. auch nicht ausreichend konkretisiert werden kann. Das abstrakte Realisationsprinzip soll durch die in IAS 18 enthaltenen Spezialvorschriften z. B. für den Verkauf von Gütern mit Leben gefüllt werden. Dass trotz der konkretisierenden Detailregelungen noch Zweifelsfragen offen bleiben, wird anhand der Fülle der im Anhang zu IAS 18 gegebenen Beispiele offensichtlich. Im Anhang zu IAS 18 werden Lösungsansätze für die Bilanzierung von typischerweise auftretenden Einzel- und Grenzfällen skizziert. Beispiele hierfür sind „Bill and

werten und Verbindlichkeiten definiert werden. Dieses Vorgehen wird als *assets-liabilities*-Ansatz bezeichnet. Der IASB diskutiert, ob zumindest für den Fall einer vollständigen Vorauszahlung durch den Kunden schon bei Vertragsabschluss Ertrag in Höhe der Differenz aus erhaltenem Vermögenswert und eingegangener Leistungsverpflichtung ausgewiesen werden kann. Bedingung hierfür wäre, dass tatsächlich ein Anstieg des Reinvermögens zu verzeichnen ist und dass dieser verlässlich geschätzt werden kann.

Nach heute gültigen IFRS ist ein derartiges schwebendes Geschäft grundsätzlich

Ertrag als messbare Reinvermögensänderung

Ertrag soll nach der neuen Denkweise zu realisieren sein, wenn eine messbare Änderung des Reinvermögens eingetreten ist. Dies führt jedoch nicht automatisch zu einer Vereinnahmung von Ertrag bereits bei Vertragsabschluss. Vielmehr würde realisierbarer Ertrag zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung nur entstehen, wenn der mit Vertragsabschluss entstandene bilanzielle Vermögenswert wertmäßig die eingegangene bilanzielle Leistungsverpflichtung übersteigt. Zum jetzigen Zeitpunkt hat der IASB noch nicht entschieden, wie der mit Vertragsabschluss entstandene Vermögenswert beziehungsweise die entsprechende Leistungsverpflichtung definiert und bemessen werden. Hiervon hängt jedoch ab, wie revolutionär der neue Ansatz tatsächlich sein wird.

Die vom IASB bisher verwendeten Beispiele gehen durchweg von einer vollständigen Vorauszahlung durch den Kunden aus. Dies erleichtert die gegenwärtig vom IASB getroffene Annahme, dass der entstandene Vermögenswert wertmäßig dem vertraglich vereinbarten (und bereits gezahlten) Preis entspricht. Ein Anstieg des Reinvermögens ist entsprechend nur zu verzeichnen, wenn die erhaltene Anzahlung größer ist als die eingegangene Leistungsverpflichtung. Damit hängt unter den vom IASB getroffenen Annahmen der Zeitpunkt der Ertragsvereinnahmung maßgeblich davon ab, wie die eingegangene Leistungsverpflichtung bemessen wird.

Möglichkeiten der Bewertung der eingegangenen Leistungsverpflichtung

Mit Vertragsabschluss geht das Unternehmen eine Leistungsverpflichtung gegenüber dem Kunden ein. Im Fall eines Automobilherstellers ist es die Verpflichtung, ein Auto zu liefern. Folgende Ansätze der Bewertung der Leistungsverpflichtung sind unter anderem denkbar:

(a) *Rückzahlungsbetrag bei Nichterfüllung*

Es könnte argumentiert werden, dass bei Nichtlieferung die gesamte Anzahlung – möglicherweise plus Vertragsstrafe – zurückzuzahlen ist:

Bei geplanter Neuregelung droht Abschaffung des Realisationsprinzips

hold“-Transaktionen oder die Behandlung von mit der Lieferung von Waren verbundenen Rechten oder Pflichten, wie z. B. der vertraglich vereinbarten Pflicht zur Installation und Endkontrolle. Ohne derartige Hilfestellungen wäre es möglich, dass Unternehmen gleiche Sachverhalte unterschiedlich bilanzieren – jeweils unter Einhaltung der in IAS 18 enthaltenen Grundsätze.

Besonderheiten des gegenwärtig von IASB und FASB diskutierten neuen Ansatzes

Der IASB will das Thema Ertragsrealisation von Grund auf neu und damit weitgehend unabhängig von existierenden Standards angehen. Es handelt sich in diesem Stadium um die Diskussion eines Ansatzes, der sich stärker als bisher an der im Rahmenkonzept enthaltenen Definition von Ertrag orientiert und das Realisationsprinzip als ansatzrelevantes Kriterium (zunächst) aus den Augen lässt. Der IASB möchte dazu Ende des Jahres ein Diskussionspapier veröffentlichen.

Aufgabe des Realisationsprinzips und Bilanzierung schwebender Geschäfte?

IASB und FASB diskutieren, den Ertragsausweis vom heute bekannten Realisationsprinzip zu lösen. Ertrag soll vielmehr – in Anlehnung an die im Rahmenkonzept gegebene Definition – als messbare Änderung von Vermögens-

nicht zu bilanzieren (Ausnahmen sind Finanzinstrumente (IAS 39) und Fertigungsaufträge (IAS 11)). Erhält ein Automobilhersteller den Auftrag eines Kunden zur Lieferung eines Autos, so wird der bloße Auftragseingang im Fall eines erwarteten Gewinns grundsätzlich weder in der Bilanz noch in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Der Ertrag aus der Herstellung bzw. dem Verkauf des Autos kann nach IAS 18 erst ausgewiesen werden, wenn der Liefer- und Leistungsprozess im Wesentlichen abgeschlossen ist. Der Ertragsausweis folgt dem Realisationsprinzip.

Für den Automobilhersteller besitzt der verbindliche Auftrag des Kunden jedoch einen Wert. Wenn das Unternehmen weniger aufwenden muss, als es vom Kunden als Kaufpreis bekommt, könnte argumentiert werden, dass dem Abschluss des Vertrages aus Reinvermögensperspektive eine ertragsrelevante Bedeutung zukommt. Mit Abschluss des Vertrages ist ein (vielleicht sogar veräußerbarer) Vermögenswert entstanden. Entsprechend diskutiert der IASB, ob ein Teil des Ertrags – nämlich der, der den Verkaufsaktivitäten zuzuordnen ist – bereits bei Vertragsunterzeichnung realisiert werden sollte. Damit könnte nicht nur wie bisher der Produktion bzw. Lieferung durch das Unternehmen ausweisrelevante Bedeutung zukommen, sondern bereits dem für den Unternehmenserfolg äußerst relevanten Akt der Kundenakquisition.

Wert der Leistungsverpflichtung = Höhe der Anzahlung des Kunden (eventuell plus Vertragsstrafe)

oder

(b) *Aufwand bei Erfüllung durch Dritten (Zukauf und Weitergabe der Leistung)*

Das Unternehmen würde eine Nichterfüllung des Vertrags unter ökonomischen Gesichtspunkten auf jeden Fall vermeiden. Könnte es selbst nicht produzieren, würde es das Auto zum Beispiel von einem Händler (rück-)erwerben und an den Kunden weitergeben.

Wert der Leistungsverpflichtung = (Großhandels-)Marktpreis bzw. hypothetischer Entpflichtungsbetrag (legal layoff amount)

oder

(c) *Aufwand bei Leistung*

Da das Unternehmen selbst produzieren wird, muss es nur die Produktionskosten aufwenden:

Wert der Leistungsverpflichtung = Produktionsaufwand (plus Marge).

Der IASB hatte sich zunächst vorläufig für den hypothetischen Entpflichtungsbetrag (b) als Wertmaßstab entschieden. Dies geschah in Übereinstimmung mit der grundsätzlichen Hinwendung zur Zeitwert-Bewertung (*fair value measurement*), die mit dem Ziel der Vermittlung zeitnaher Informationen über die Vermögenslage einhergeht. Die Diskussion über den zu verwendenden Wertmaßstab für die Bewertung eingegangener Leistungsverpflichtungen wurde allerdings im Dezember 2004 wieder aufgenommen. Die Debatte ist insofern keineswegs abgeschlossen; die Frage unter welchen konkreten Umständen Ertrag bereits bei Vertragsabschluss realisierbar sein soll, ist weiterhin offen. Der IASB muss in

seinen Überlegungen sowohl Fragen des Informationsnutzens als auch Fragen der Verlässlichkeit der Schätzungen bzw. der Praktikabilität berücksichtigen. Die Verwendung zum Beispiel des hypothetischen Entpflichtungsbetrags würde eine Fülle notwendiger Einzelbetrachtungen und Schätzungen nach sich ziehen. Großhandelspreise wären zu ermitteln, Vergleichsangebote einzuholen. Von Anwenderseite wird dieser Ansatz insbesondere unter Verweis auf die mangelhafte Praktikabilität bzw. das schlechte Kosten-Nutzen-Verhältnis der Generierung der geforderten Informationen abgelehnt.

Kritische Würdigung

Der IASB fokussiert in seinem aktuellen Projekt wie gezeigt einen stärker vermögens- und damit bilanzorientierten Ansatz. Ertrag soll sich aus der Ermittlung von Vermögenswerten und Schulden beziehungsweise ihrer Änderung ergeben. Dies führt zu zwei Problemen: Zum einen ist zu konkretisieren, wann bilanzierbare Vermögenswerte und Schulden entstehen. Zum anderen ist festzulegen, wie diese zu bewerten sind. Zu beiden Punkten hat der IASB bisher noch nicht abschließend Stellung bezogen.

Der vom IASB diskutierte Ansatz stellt jedoch die Frage nach der Abschaffung des Grundsatzes der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte. Der Auftragsbestand wird bisher grundsätzlich nicht ausgewiesen, obwohl ihm zweifelsohne ökonomische Relevanz zukommt. Wird zum Beispiel ein Unternehmen mit gutem Auftragsbestand von einem Dritten erworben, wird sich der aus dem Auftragsbestand erwartete Nutzen im Kaufpreis niederschlagen. Im Rahmen

der Bilanzierung des Unternehmenserwerbs nach IFRS 3 sind darüber hinaus alle identifizierbaren Vermögenswerte getrennt vom Goodwill auszuweisen. Hierzu gehört auch ein (bewertbarer) Auftragsbestand. Nach Erwerb durch ein anderes Unternehmen ist der Auftragsbestand damit aktivierbar, nicht jedoch davor. In der aktuellen Standardisierung der Rechnungslegung durch den IASB ist die Tendenz zu beobachten, die Bilanzierung des normalen Geschäftsablaufs mit der im Rahmen eines Unternehmenserwerbs gleichzuschalten. Dies zu Grunde legend wäre es nur konsequent, die Änderung der Vermögenslage des Unternehmens durch Auftragseingänge aufzuzeigen. Ob dies jedoch zwingend in der Bilanz zu erfolgen hat (und mit einer Ertragsvereinnahmung einhergehen muss), bleibt zu diskutieren.

Neben Fragen des Ansatzes ist die Bewertung von Vermögenswerten und korrespondierenden Verpflichtungen bei Verwendung von Zeitwerten problematisch. Nicht zuletzt aufgrund zweifelhafter Objektivierbarkeit wird dem IASB von verschiedenen Stellen vorgeworfen, mit der diskutierten radikalen Neuausrichtung des Ertragsausweises über das Ziel hinauszuschießen.

Dabei darf jedoch nicht aus den Augen verloren werden, dass es sich zum jetzigen Zeitpunkt lediglich um eine Diskussion möglicher Ansätze handelt. Der IASB hat in seiner Sitzung im Dezember 2004 zwar nochmals bekräftigt, das Potenzial eines auf der Änderung des Reinvermögens basierenden Ansatzes der Ertragserfassung zu untersuchen. Ob sich hieraus jedoch tatsächlich radikal neue Vorschriften der Ertragsvereinnahmung ergeben, ist bisher nicht abzusehen.

Zentrale Aussagen:

- IAS 11 und IAS 18 regeln das Thema Ertragsvereinnahmung nicht abschließend. Regelungslücken existieren zum Beispiel für die Bilanzierung von Mehrkomponenten-Geschäften. Die gegenwärtig von IASB und FASB geführte Diskussion ist ein Versuch, das Thema Ertragsrealisation von Grund auf neu anzugehen.
- Der IASB diskutiert, den Ertragsausweis vom heute bekannten Realisationsprinzip zu lösen. Ertrag soll als messbare Änderung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten definiert werden.
- Grundsätzlich soll eine Vereinnahmung von Ertrag – zumindest für den Fall der vollständigen Vorauszahlung durch den Kunden – schon bei Vertragsabschluss (in Höhe der Differenz aus entstandenem Vermögenswert und eingegangener Leistungsverpflichtung) denkbar sein. Allerdings nur, wenn tatsächlich ein Anstieg des Reinvermögens zu verzeichnen und verlässlich zu schätzen ist.
- Ob zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses Ertrag vereinnahmt werden kann, hängt maßgeblich davon ab, wie die Leistungsverpflichtung gegenüber dem Kunden bewertet wird.
- Die Diskussion des IASB ist keineswegs abgeschlossen. Ob sich aus dem Projekt tatsächlich radikale Änderungen der Ertragsvereinnahmung ergeben werden, ist bisher nicht abzusehen.