

IASB/FASB Joint Project: Revenue
Recognition

Wird der Berg eine Maus gebären?

Thomas Nösberger



Dr. rer. pol. **Thomas Nösberger**, CPA, Partner Ernst & Young AG, Lehrbeauftragter an der Universität Fribourg, Schweiz. Email: thomas.noesberger@ch.ey.com

Im Jahr 2002 begannen die Arbeiten des IASB und des FASB an einem gemeinsamen Projekt zum Thema Umsatzerfassung. Für Oktober/November 2008 steht ein Diskussionspapier in Aussicht, das in sehr groben Zügen schon skizzierbar ist. Nach einem Vernehmlassungsentwurf im zweiten Semester des Jahres 2009 ist der definitive Standard für das Jahr 2011 geplant. Der folgende Beitrag fasst den aktuellen Stand zusammen und zeigt auf, wieso Anwender von IFRS sich nun vermehrt für dieses Thema interessieren sollten.¹

1. Einleitung

Im September 2002 haben das International Accounting Standards Board (IASB) und das US Financial Accounting Standards Board (FASB) beschlossen, ihre Projekte zum Thema Umsatzerfassung gemeinsam zu verfolgen.² Diese Zusammenarbeit wurde im „Memorandum of Understanding“ im Jahr 2006 bekräftigt.³

Mit einem kohärenten Standard zur Umsatzerfassung sollen insbesondere IAS 18 „Revenue“ und IAS 11 „Construction Contracts“ sowie die umfangreichen US-Regeln abgelöst werden. Die bestehenden Vorschriften werden aus verschiedenen Gründen als unbefriedigend empfunden. IAS 18 ist beispielsweise wenig konkret in Fällen, in denen dem Kunden verschiedene Leistungen **gebündelt in einem Vertrag** verkauft werden. Die US-Regeln sind wohl sehr umfangreich, aber häufig industrie- oder transaktionsspezifisch, wenig prinzipienbasiert und daher als solche immer den Entwicklungen der aktuellen Geschäftsmodelle nachhinkend.⁴

Das angestrebte Modell entspricht eher der theoretischen Fundierung der heutigen Praxis und ist keine radikale Änderung in der Erfassung der Umsätze.

Nach geradezu epischen Diskussionen wurden am 14. Mai 2008⁵ Grundsatzentscheide gefasst. Diese Entscheide wurden auf dem IASB-Meeting vom 22. Juli

2008⁶ bestätigt und liegen nun klarer umrissen vor. Zudem wurde ein ambitionierter **Zeitplan** für den Abschluss dieses Projekts vorgeschlagen. Dieser sieht vor, nach einem Diskussionspapier (DP) im Oktober/November 2008 im zweiten Semester des Jahres 2009 einen Vernehmlassungsentwurf und im Jahr 2011 den definitiven Standard zu publizieren. Mit diesem Terminplan kann verhindert werden, dass in den USA mit den anstehenden Umstellungen auf IFRS zuerst die bestehenden und dann ein bis zwei Jahre später neue Standards zur Umsatzerfassung angewendet werden müssen.

¹ Zur Umsatzrealisierung bei verbleibenden Risiken und Chancen auf Seiten des Unternehmers nach IAS 18 siehe zudem den Beitrag von de la Paix/Roth in diesem Heft, IRZ 10/2008, S. 441.

² FASB, Minutes of the September 18, 2002 Joint FASB/IASB Board meeting, unter: <http://www.fasb.org/project/09-18-02.pdf>, abgerufen am 20.7.2008, S. 2.

³ FASB/IASB, A Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP – 2006–2008 Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB, unter: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/874B63FB-56DB-4B78-B7AF-49BBA18C98D9/0/MoU.pdf>, abgerufen am 20.7.2008, S. 3.

⁴ Vgl. dazu beispielsweise FASB, Revenue Recognition Project FASAC Meeting June 21, 2005, unter: http://www.fasb.org/fasac/06-21-05_revenueec.pdf, abgerufen am 20.7.2008.

⁵ FASB, Minutes of the May 14, 2008 Board Meeting: Revenue Recognition, unter: http://www.fasb.org/board_meeting_minutes/05-14-08_rr.pdf, abgerufen am 20.7.2008, S. 5 f.

⁶ Vgl. IASB, Information for observers, Board Meeting 22 July 2008, unter: <http://www.iasb.org/Meetings/IASB+Board+Meeting+22+July+2008.htm>, abgerufen am 20.7.2008.

Keywords:

- IAS 18 (Revenue)
- IAS 11 (Construction Contracts)
- Revenue Recognition
- Umsatz
- Percentage of Completion-Methode
- Multiple Element Contracts

Im DP wird ein vertragbasiertes Modell zur Umsatzerfassung („*contract-based revenue recognition model*“) vorgestellt werden, das für die Bewertung vom Zahlungsverprechen des Kunden („*customer consideration measurement approach*“) ausgeht.⁷ Dieses Modell entspricht – bis auf einige Ausnahmen – eher der theoretischen Fundierung der heutigen Praxis und ist **nicht eine radikale Änderung** in der Erfassung der Umsätze.

Die **Grundzüge dieses Modells** werden in der Folge erläutert und einige der damit verbundenen Probleme aufgezeigt.⁸

2. Das voraussichtliche Modell

2.1. Die grundsätzliche Logik

Das vorgesehene Modell zur Umsatzerfassung – „*contract-based revenue recognition model/customer consideration measurement approach*“ – stellt die durch den Vertrag zwischen Kunde und Unternehmen begründeten Forderungen und Leistungsverpflichtungen in den Vordergrund. Das **Erfüllen einer Leistungsverpflichtung führt zur Erfassung von Umsatz**.

Um die mit dem Modell verbundenen Konsequenzen leichter zu erkennen, lässt sich der Gedankengang stark vereinfacht wie folgt illustrieren:

Dem Zahlungsverprechen des Kunden (Forderung aus Sicht des Unternehmens) steht eine Verpflichtung des Unternehmens zur Leistungserbringung (Lieferung von Gütern, Erbringen einer Dienstleistung) gegenüber. Im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses halten sich Zahlungsverprechen und Leistungsverpflichtung die Waage, außer das Unternehmen hat einen verlustbringenden Vertrag abgeschlossen. Werden Forderungen und Verbindlichkeiten buchhalterisch erfasst, resultiert ein Nettowert von Null.

Soll Zahlungsverprechen	100
Haben Unerfüllte Leistungsverpflichtung	100

Diese Forderungen und Verbindlichkeiten verändern sich nun durch die Vertragserfüllung der jeweiligen Parteien. Mit der Zahlung erfüllt der Kunde sein Zahlungsverprechen.

Soll Flüssige Mittel	100
Haben Zahlungsverprechen	100

Die unerfüllte Leistungsverpflichtung wird durch das Erbringen der Leistung zu Umsatz.

Soll Unerfüllte Leistungsverpflichtung	100
Haben Umsatz	100

Offensichtlich bestimmt die Bewertung der unerfüllten Leistungsverpflichtung die Höhe des Umsatzes. Mit dem gewählten „*customer consideration measurement approach*“ ist die Summe der unerfüllten Leistungsverpflichtungen des Unternehmens betragsmäßig identisch mit dem Zahlungsverprechen des Kunden.

Von einem rigorosen Fair Value-Ansatz wird Abstand genommen.

Im Mai 2008 haben IASB und FASB andere Möglichkeiten zur Bewertung der unerfüllten Leistungsverpflichtung verworfen. Grundsätzlich könnte die unerfüllte Leistungsverpflichtung beispielsweise auch zu den Kosten der Leistungserbringung bewertet werden oder zum Preis, der einem Dritten bezahlt werden müsste, damit er die unerfüllte Leistungsverpflichtung übernimmt. Diese alternativen Möglichkeiten führen potenziell zur Erfassung von Umsatz bei Vertragsabschluss.

Soll Forderungen aus Vertrag	100
Haben Unerfüllte Leistungsverpflichtung	80 (*)
Haben Umsatz	20

(*) Unter der Annahme, die Kosten der Leistungserbringung für das Unternehmen betragen nur 80.

Obwohl derartige Konzepte lange Zeit vom IASB diskutiert worden sind, kommen sie nicht zur Anwendung. Von einem **rigorosen Fair Value-Ansatz** wird **Abstand genommen**.

2.2. Erfassen und Bewerten der Forderungen aus Vertrag

Auf den ersten Blick erscheint das Bestimmen der Forderung aus Vertrag relativ einfach. Nichtsdestotrotz gibt es eine Reihe von Fragen, die in einem Standard gelöst werden müssen:

- Wie werden variable und bedingte Zahlungsverprechen behandelt? Werden diese erst berücksichtigt, wenn keine Unsicherheiten mehr bestehen oder werden diese von Anfang an mit einem Schätzwert einbezogen? Analoge Überlegungen sind für Rabatte und andere Preisnachlässe anzustellen.
- Wird ein Zahlungsverprechen diskontiert, wenn der Diskont wesentlich ist? Führt die Auflösung des Diskonts über Zeit zu Umsatz oder zu Finanzertrag?
- Wie wird die Bonität des Kunden einbezogen? Führt dies – anders als heute – zu einem verminderten Umsatz, weil das Zahlungsverprechen des Kunden schon bei Vertragsabschluss nicht zum Nominalwert bewertet werden konnte?
- Wie werden Tauschgeschäfte behandelt? In einem Tauschgeschäft stehen sich zwei Leistungsverpflichtungen gegenüber und es stellt sich die Frage, wie diese zu bewerten sind.

Unter einem „*customer consideration measurement approach*“ werden die Antworten auf obige Fragen die Höhe und den Zeitpunkt des verbuchten Umsatzes bestimmen.

2.3. Erfassen und Bewerten der unerfüllten Leistungsverpflichtungen

Mit dem gewählten Ansatz ist bei Vertragsabschluss die Summe der unerfüllten Leistungsverpflichtungen des Unternehmens betragsmäßig identisch mit dem Zahlungsverprechen des Kunden.

2.3.1. Identifikation der unerfüllten Leistungsverpflichtungen

Nur in wirklich einfachen Vertragsverhältnissen – beispielsweise beim Kauf von Brötchen in der Bäckerei – steht dem Zahlungsverprechen des Kunden

⁷ IASB, Information for observers, Board Meeting 22 July 2008, Completing the project, unter: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/C779DEB9-BB86-430A-BBA6-93AA0E5A6EAE/0/RR0807b06Aobs.pdf>, abgerufen am 20.7.2008, S. 1.

⁸ Vgl. IASB, Information for observers, Board Meeting 22 July 2008, unter: <http://www.iasb.org/Meetings/IASB+Board+Meeting+22+July+2008.htm>, abgerufen am 20.7.2008, und IASB, Information for observers, Board Meeting 21 January 2008, unter: <http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Revenue+Recognition/Meeting+Summaries+and+Observer+Notes/IASB+January+2008.htm>, abgerufen am 20.7.2008.

nur eine unerfüllte Leistungsverpflichtung gegenüber. Sehr oft gibt der Kunde ein Zahlungsverprechen für ein **Bündel von Leistungsverpflichtungen** ab. Da mit der Erfüllung einer Leistungsverpflichtung Umsatz gebucht wird, stellt sich unweigerlich die Frage, wie diese Leistungsverpflichtungen identifiziert werden und welcher Betrag ihnen zugemessen wird. Diese Frage stellt sich insbesondere dann, wenn Leistungsverpflichtungen zu **verschiedenen Zeitpunkten** erfüllt werden, weil dann auch der Umsatz nicht zeitgleich anfällt. Werden alle Leistungsverpflichtungen aus einem Vertrag **zeitgleich** erfüllt, kann die Identifikation der Verpflichtungen **unterbleiben**, weil dies belanglos für die Bestimmung des Umsatzes ist. Gebündelte Leistungsverpflichtungen sind **in der Praxis sehr verbreitet**.

Beispiele für gebündelte Leistungsverpflichtungen:

- komplexe Software-Lösungen werden mit einem mehrjährigen Supportvertrag gekoppelt,
- im Preis des neuen Autos ist die Wartung für die ersten 100 000 Kilometer eingeschlossen,
- der Einkauf im Warenhaus wird mit Treuepunkten im Kundenbindungsprogramm belohnt,
- Waren werden mit Rückgaberechten oder zumindest mit einer Garantie angeboten.

Es stellt sich die Frage,

- ob derartige Pakete von Leistungsverpflichtungen nur in den Fällen separiert werden, in denen die jeweiligen Leistungen auch getrennt durch das Unternehmen angeboten werden oder
- ob diese Pakete grundsätzlich zu entbündeln sind.

Im ersteren Fall kann sich das Unternehmen auf vorhandene Preise für die einzelnen Leistungen stützen und so anteilig die Gesamtsumme des Zahlungsverprechens auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen verteilen. Die Bewertung der Leistungsverpflichtungen stützt sich in diesem Fall auf leicht verifizierbare Daten. Zudem werden in der Praxis weniger Leistungsverpflichtungen identifiziert, da häufig Leistungsverpflichtungen bewusst nicht separat angeboten werden, damit der Kunde Preisvergleiche nur schwer anstellen kann.

Hinweis:

Sind Pakete von Leistungsverpflichtungen generell zu entbündeln, müssen die Preise für Leistungen, die das Unternehmen nicht einzeln anbietet, geschätzt werden.

Das IASB und FASB tendieren klar zu diesem Ansatz. Dies bedeutet eine **wesentliche Abweichung** zur heutigen US-Praxis⁹ (und zur Praxis unter IFRS, die sich häufig mangels spezifischer Regeln an die US-Praxis angelehnt hat!).

Eine größere Änderung zur heutigen Praxis kann sich im Bereich Umsatzrealisierung langfristiger Fertigungsaufträge ergeben.

2.3.2. Bewertung der Leistungsverpflichtung im Zeitablauf

Gemäß heutigem Stand haben IASB und FASB sich dazu entschlossen¹⁰, die unerfüllten **Leistungsverpflichtungen nach der Erstbewertung nicht periodisch neu bewerten zu lassen**.¹¹

Eine **Ausnahme zu dieser Regel** ist der Fall des **verlustbringenden Vertrags**, d.h. wenn die Kosten der Leistung den ursprünglich festgelegten zukünftigen Umsatz aus der unerfüllten Leistungsverpflichtung übersteigen. Grundsätzlich wurde bisher nur angedacht, dass in diesem Fall die unerfüllte Leistungsverpflichtung über das „*statement of comprehensive income*“ erhöht würde. Bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung wird der ursprüngliche Betrag der unerfüllten Leistungsverpflichtung als Umsatz gebucht und der vorgezogene Verlust wiederum via „*statement of comprehensive income*“ eliminiert. Nicht geklärt ist, auf welcher Basis die Berechnungen für verlustbringende Verträge anzustellen sind. Es erscheint naheliegend, diese Berechnungen auf Stufe der identifizierten unerfüllten Leistungsverpflichtung zu machen und nicht auf Basis des gesamten Vertrags (der gebündelten Leistungsverpflichtungen). Damit steigt die Wahrscheinlichkeit, verlustbringende Leistungsverpflichtungen identifizieren zu müssen, auch wenn das mit dem Kunden verhandelte Leistungsbündel insgesamt nicht verlustbringend ist!

Ergebnis:

Jede Leistungsverpflichtung wird somit mit ihrer eigenen Marge buchhalterisch abgebildet.

2.3.3. Ausbuchen der unerfüllten Leistungsverpflichtungen

Die unerfüllte Leistungsverpflichtung wird ausgebucht, wenn die Pflicht erfüllt ist. Dies setzt zumindest ein durchsetzbares Recht des Kunden auf ein Wirtschaftsgut voraus. Ein Übergang von Nutzen und Schaden ist nicht zwingend damit verbunden.

Eine größere Änderung zur heutigen Praxis kann sich im Bereich **Umsatzrealisierung langfristiger Fertigungsaufträge** ergeben.¹² Gemäß IAS 11.26 wird dieser Umsatz entsprechend dem Arbeitsfortschritt verbucht. **Arbeitsfortschritt bedeutet aber nicht die Erfüllung einer Leistungsverpflichtung**. Dazu muss der Kunde ein durchsetzbares Recht auf das Ergebnis der Arbeit haben, und dieser Punkt wird in IAS 11 nicht thematisiert. Es ist daher gut vorstellbar, gewisse langfristige Fertigungsaufträge erst nach Beendigung umsatzwirksam verbuchen zu können. An zwei Beispielen soll dieser Gedankengang verdeutlicht werden:

⁹ IASB, Information for observers, Board Meeting 22 July 2008, Completing the project, unter: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/C779DEB9-BB86-430A-BBA6-93AA0E5A6EAE/0/RR0807b06Aobs.pdf>, abgerufen am 20.7.2008, S. 4.

¹⁰ IASB, Information for observers, Board Meeting 22 July 2008, Measurement of performance obligations, unter: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/C425D0CA-2408-4275-8315-B8DF84E8E5A1/0/RR0807b06Bobs.pdf>, abgerufen am 20.7.2008, S. 9 f.

¹¹ Das FASB vertritt die Ansicht, eine Neubewertung sei nur im Falle eines verlustbringenden Vertrags nötig. Im IASB wurden in diesem Zusammenhang auch ungewisse, langfristige Leistungsverpflichtungen angesprochen, aber kein Entscheid gefällt.

¹² IASB, Information for observers, Board Meeting 22 July 2008, Completing the project, unter: <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/C779DEB9-BB86-430A-BBA6-93AA0E5A6EAE/0/RR0807b06Aobs.pdf>, abgerufen am 20.7.2008, S. 3.

Beispiele zur Verbuchung von Fertigungsaufträgen:

Erstellt ein Bauunternehmen auf dem Grundstück des Kunden ein **Gebäude**, ist unmittelbar einsichtig, dass der Kunde ein durchsetzbares Recht am Arbeitsfortschritt hat. Gebäude werden de jure ein Bestandteil des Grundstücks. Das entstehende Gebäude geht sukzessive an den Kunden über und der laufenden Umsatzrealisierung durch das Bauunternehmen steht nichts im Wege.

Was passiert aber im folgenden Fall? Das Unternehmen fertigt **auftragsbezogen Spezialkräne** an. Solche Kräne werden nicht auf Vorrat gebaut, weil nur einige Stück pro Jahr abgesetzt werden. Daher werden diese Maschinen nicht kundenspezifisch entwickelt, sondern nur kundenspezifisch gebaut. Je nach Marktsituation kann sich der Besteller des Spezialkrans ausbedingen, den Vertrag ohne Kostenfolge zu kündigen, selbst wenn der Bau des Krans schon begonnen hat oder gar kurz vor dem Abschluss steht. Hat der Kunde nun ein durchsetzbares Recht auf den in den Werkhallen entstehenden Spezialkran? Dies ist kaum der Fall, denn dagegen spricht die Möglichkeit, ohne Kostenfolgen aus dem Vertrag aussteigen zu können. Ohne durchsetzbares Recht des Kunden auf den entstehenden Spezialkran, geht dieser nicht mit dem Arbeitsfortschritt auf den Kunden über. Die Basis für eine laufende Realisierung des Umsatzes entfällt.

Die vom IASB und FASB eingeschlagene Richtung – insbesondere das Abrücken von einem generellen Fair Value-Ansatz – ist zu befürworten.

2.4. Ausweis in der Jahresrechnung

Es ist im heutigen Zeitpunkt verfrüht, über den Ausweis in der Jahresrechnung zu spekulieren. Möglich ist eine Bruttodarstellung wie unter 2.1. skizziert, die faktisch den Auftragsbestand bilanziert. Denkbar sind aber auch Nettodarstellungen, die erst zu einer Buchung führen, wenn eine Vertragspartei den Vertrag erfüllt. Letzteres würde sich in der Bilanz

kaum von der heutigen Praxis unterscheiden.

2.5. Konsequenzen für die Anwender von IFRS

Obwohl es nicht zu der großen Neuausrichtung der Umsatzrealisierung zu kommen scheint, könnten größere Konsequenzen für die Anwender von IFRS resultieren als auf den ersten Blick erkennbar. Dies betrifft vor allem Unternehmen, die regelmäßig gebündelte Leistungen verkaufen und in langfristiger Fertigung tätig sind. Diese Unternehmen sind damit konfrontiert, dass ihre Umsätze nicht mehr in der gleichen Periodizität anfallen und die Margen volatiler werden. Um darauf zu reagieren, muss die

Leistungserbringung gegebenenfalls neu strukturiert und in andere vertragliche Formen gefasst werden. Naturgemäß braucht dies Zeit.

Praxishinweis:

Wenn ein Standard im Jahr 2011 in Kraft tritt, müssen Anpassungen auf Seiten der Leistungserbringung jedoch schon in den Jahren 2009/2010 vorgenommen werden, weil Großprojekte mit den Kunden bereits in diesen Jahren verhandelt werden.

Die vom IASB und FASB eingeschlagene Richtung – insbesondere das Abrücken von einem generellen Fair Value-Ansatz – wird aber für die Mehrzahl der Unternehmen (und deren Wirtschaftsprüfer) umsetzbar sein und ist daher zu befürworten.

IRZ

Ihre Meinung ist uns wichtig!

Wie beurteilen Sie den Beitrag von Thomas Nösberger in diesem Heft, IRZ 10/2008, (S. 459 ff.)?

	1	2	3	4	5	6
fachliche Fundierung	<input type="checkbox"/>					
Praxisbezug	<input type="checkbox"/>					
Sprache	<input type="checkbox"/>					

(Entsprechend Schulnotensystem: 1 = sehr gut; 6 = ungenügend)

Senden Sie uns Ihre Meinung per
Fax: 089/38189-477 oder
 Email an: redaktion@irz-online.de

handlich • praktisch • zwei komplette Jahrgänge auf einen Blick

Lassen Sie jetzt Ihre IRZ-Jahrgänge 2006/2007 binden:

IRZ-Einbanddecken können Sie bequem bestellen:

www.beck-shop.de



IAS/IFRS Accountant



Zertifikatskurs
 an der Universität Augsburg

Nächster Start: 20. November 2008
www.zww.uni-augsburg.de/ias