

# Bilanzierung von Umsatzerlösen

Auswirkung der kommenden IFRS-Neuregelung  
auf verschiedene Branchen

**Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung**

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

## Disclaimer

**Die Referenten des folgenden Vortrags stellen ihre persönliche Meinung dar.**

**Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung**

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

**Prof. Dr. Wüstemann (Universität Mannheim)**

## **Konzeptioneller Überblick**

**Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung**

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

# Problemstellung (1/2)

## 1. FASB/IASB „Revenue Recognition Project“

- Jahr 2002: Beginn des Joint Project von **IASB** und **FASB** zur Ertragsvereinnahmung.
- Soll für IFRS/IAS den **IAS 18** (Erträge) und **IAS 11** ersetzen und für US-GAAP in einem einheitlichen Standard die Kasuistik ablösen.
- Ein erneuter Entwurfsstandard ist für das 3. Quartal **2011** erwartet.

## 2. Ursache 1/3: **Verbesserungspotential** der geltenden IFRS

- **Regelungslücken** (z. B. „multiple-element arrangements“).
- **Regelungsunschärfen** (z. B. „ordinary activities“, Übergang von „significant risks of ownership“).
- **Regelungsinkonsistenzen** (z. B. Wahrscheinlichkeitsschwellen, Verhältnis von IAS 11 zu IAS 18, Behandlung Werkvertrag).
- **Regelungsbegründungen** (z. B. Zusammenhang mit Conceptual Framework Project).

## Problemstellung (2/2)

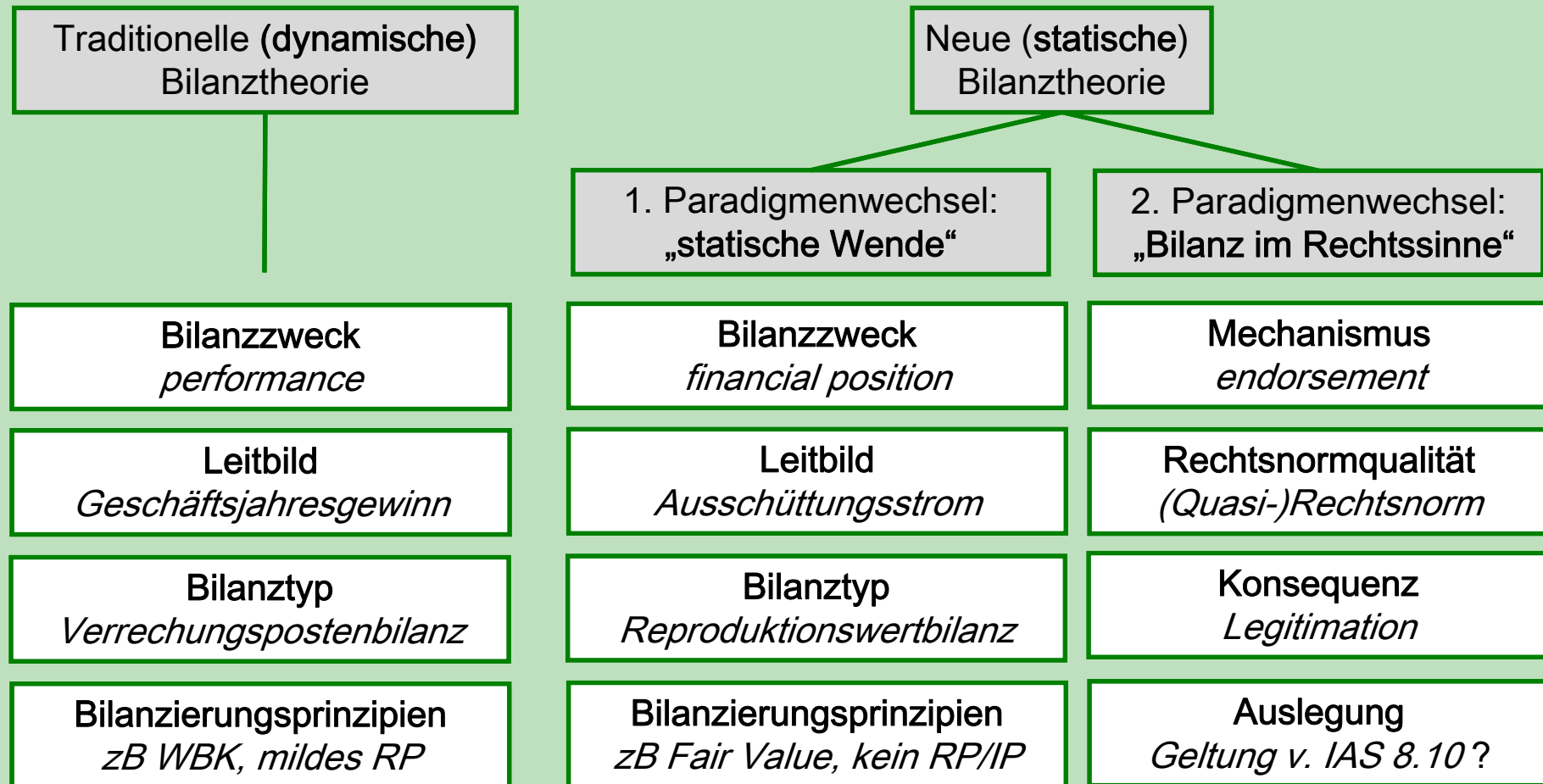
### 3. Ursache 2/3: Wandelndes **Bilanzverständnis**

- **Dynamische Bilanz:** Traditionell knüpften die Vorschriften zur Ertragsvereinnahmung nach IFRS/IAS an den Leistungsfortschritt an („earned“, „realized“) und erklären sich damit aus der Leitidee eines „periodengerechten Gewinns“ („Performance-Ansatz“).
- **Statische Bilanz:** Aktuell kann man bei FASB/IASB eine Orientierung hin zur Leitidee einer Stichtagsvermögensermittlung beobachten: So betonen die jüngeren Standards etwa den Fair Value und den Asset-liability-Ansatz.

### 4. Ursache 3/3: Kein einheitlicher **Gewinnbegriff**

- **IAS 11** und **IAS 18:** Ertrag (income/revenue) aus dem Leistungsfortschritt.
- **IAS 18:** Ertrag (income/revenue) aus Lieferung und Leistung.
- **IAS 39** und **IAS 41:** Ertrag (income/gain) aus Zeitwertsteigerungen.

# Wandelndes Bilanzverständnis des IASB



## Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

# Geltende Ertragsvereinnahmungsgrundsätze

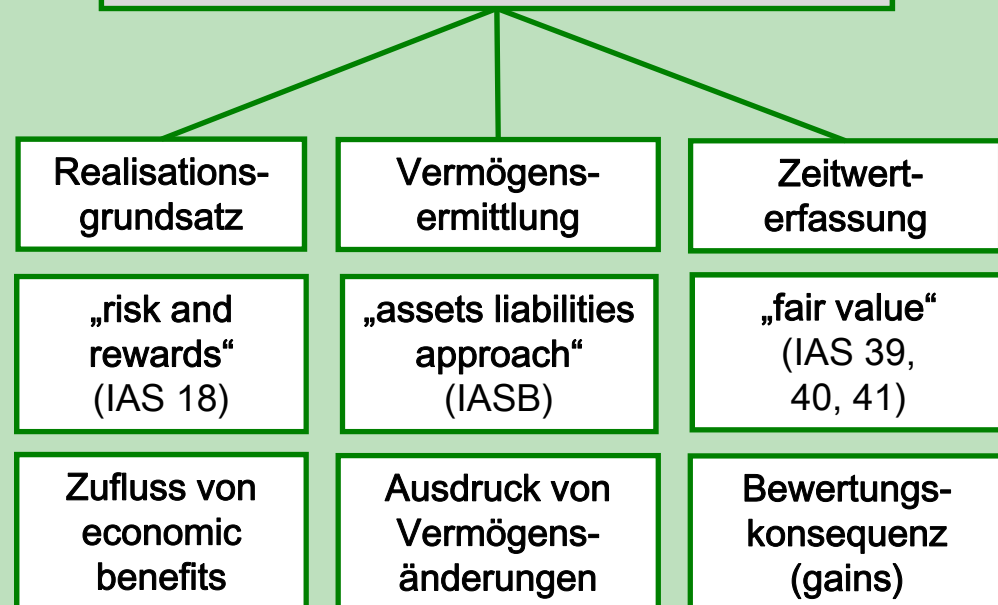
Reinvermögenszuwachs als übergeordneter Grundsatz: Definition von *income* (Ertrag)

„Zunahme wirtschaftlichen Nutzens während der Berichtsperiode in Form von Zuflüssen oder Wertsteigerungen von Vermögenswerten oder einer Verringerung von Schulden ...“

**Revenues**  
= Brutto

**Gains**  
= Netto (IAS 39)  
= Brutto (IAS 41)

Nachgeordnete (widerstreitende) Ertragsvereinnahmungsgrundsätze



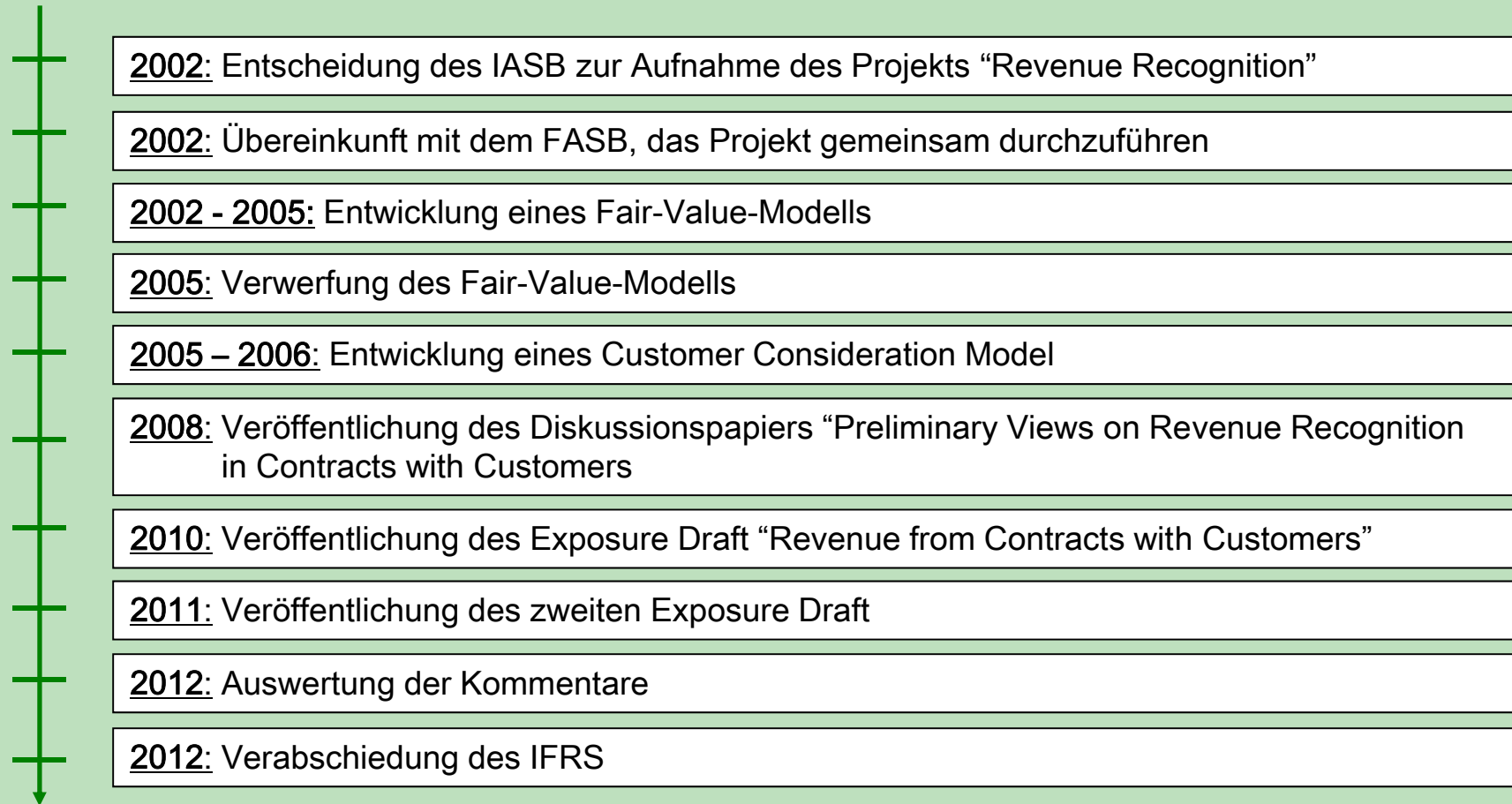
Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011



Schmalenbach-Gesellschaft  
für Betriebswirtschaft e.V.

# Projektverlauf



## Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

## Verwandte Projekte

	Dienstleistungs-konzessions-vereinbarungen	Kundentreue-programme	Immobilien-verkäufe	Kunden-beiträge	von Fonds-managern erhaltene Abschluss-gebühren	Leitlinien zur Identifizierung von Vermittlungs-geschäften
<b>Stand</b>	▪ IFRIC 12 (Nov. 2006)	▪ IFRIC 13 (Juni 2007)	▪ IFRIC 15 (Juli 2008)	▪ IFRIC 18 (Jan. 2009)	▪ von der Agenda genommen (Jan. 2007)	▪ von der Agenda genommen (Juli 2007)

### Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

# Grundlagen des “Allocated Customer Consideration Model” (Control-Variante)

## Herkunft

- FASB/IASB, ED/2010/6

Begrenzung des Anwendungsbereichs auf **Verträge mit Kunden**

- eigentlich vorgesehen: branchenübergreifendes Modell, **ausgenommen** aber: IAS 17, IFRS 4 und IAS 39/IFRS 9
- **Kunde**: Dritter, der mit dem Bilanzierenden einen Vertrag über die Übereignung von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit abschließt (daher: keine Dividenden, keine unentgeltlichen Tauschleistungen)

Vertragliche **Ansprüche** und **Verpflichtungen** als Bezugssystem

- **Ausrichtung** an Ansprüchen und Verpflichtungen
- **Saldierter Ausweis** des Vertrages (im Unterschied zu Leasing- und Versicherungsverträgen)
- **Nichtbilanzierung** des schwebenden Geschäfts auf Grundlage der Ausgeglichenheitsthese
- Ansatz für vertraglichen Vermögenswert („**contract asset**“) durch Abbau abgrenzbarer vertraglicher Leistungspflichten
- Kundenseitige An- und Vorauszahlungen führen zu vertraglichen Verpflichtungen („**contract liability**“)

Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011



Schmalenbach-Gesellschaft  
für Betriebswirtschaft e.V.

# Einzelgrundsatz 1/4: Zusammenfassung von Verträgen

## Grundsatz:

Einzelner Vertrag, es sei denn enge Verknüpfung

- Grundsatz: Anwendung der Ertragsvereinnahmungskriterien für jeden **einzelnen Vertrag**
- **Ausnahme:** Zusammenfassung bei enger wirtschaftlicher Verknüpfung

## Einzelgrundsatz 2/4: Aufteilung von Mehrkomponentenverträgen (“separate performance obligations”)

### Grundsatz:

Einzelveräußerbarkeit der vertraglichen Komponenten

- **Einzelveräußerbarkeit** üblich
- **Nutzenstiftung** für den Kunden
- Prüfung, ob eigenständiger Charakter vorliegt: Typisierend angenommen insofern Unternehmen die Waren/Dienstleistungen **getrennt anbieten** könnte
- **Gewinnmarge** wurde in den „tentative decisions“ **aufgegeben**

### Konkretisierung

- **Garantieverpflichtungen:** Keine Separierung bei gesetzlichen Gewährleistungen (fehlende getrennte Veräußerbarkeit); darüber hinaus schon, trotz Versicherungscharakter aber nicht nach IFRS 4 zu bilanzieren
- **Prämienansprüche:** Nur bei Wesentlichkeit selbstständig; ansonsten als nicht abgrenzbare Werbemaßnahme eingestuft
- **Rückgaberechte:** Eigentlich eigenständige Leistungsverpflichtung; keine Abgrenzung aufgrund von Komplexität/geringem Informationswert

# Einzelgrundsatz 3/4: Ertragsvereinnahmung mit Erfüllung abgrenzbarer Teilpflichten

**Grundsatz:**  
Übertragung der Verfügungsmacht

- Erfassung von Umsatzerlösen mit **vertraglicher Erfüllung** der Teilpflichten
- **Erfüllung:** Erlangung der Verfügungsmacht („**control**“) über Ware und Dienstleistung
- **Verfügungsmacht:** Verwendungsrecht (Nutzung/Verbrauch)
- **Begründung:** Vermögenswertdefinition und einheitlichere Anwendung als „risks and rewards“
- Würdigung: Nur **begrenzt überzeugend**, weil Anspruch auf Gegenleistung (ED/2010/6) durch Erfüllung entsteht
- „Control“ daher nur subsidiäres Kriterium (z.B. **Versendungskauf**)

**Konkretisierung**

- **Inhaltlich** voraussichtliche **Trennung** („transfer“):
  - Übertragung ist stetig („**continuous**“)
  - Übertragung ist nicht stetig („**non continuous**“)
- Fragliche Anwendung auf **Vertragstypen**
  - **Kaufverträge:** Übergang des physischen Besitzes oder zivilrechtlichen Eigentums
  - **Dienstverträge:** Fortschreitende Leistungserbringung
  - **Werkverträge**

**Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung**

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011



Schmalenbach-Gesellschaft  
für Betriebswirtschaft e.V.

## Einzelgrundsatz 4/4: Ertragsbewertung

### 1. Bestimmung des Verkaufspreises

- Bindung an **verlässliche Bestimmbarkeit** der Erlöshöhe (s. IAS 18.14(c))
- Grds. **Vertragspreis** (s. IAS 18.9), anderenfalls **Erwartungswert** der Gegenleistung

### 2. Verteilung des Veräußerungspreises auf die abgrenzbaren Teilpflichten

- Maßstab der **relativen Einzelveräußerungspreise**
- **Residual-Methode** (s. IAS 18) wird im ED ausgeschlossen;
  - **aber:** die „tentative decisions“ lassen diese zu
- Fehlende Einzelveräußerungspreise: Maßstab der **geschätzten Kosten** zuzüglich einer Gewinnmarge (Kundenperspektive)

### 3. Folgebewertung

- **ED/2010/6:** Gebot der **Rückstellungsbildung** wenn geschätzte Erfüllungskosten größer sind als der entsprechende Anteil am Vertragspreis
- **aber:** „tentative decisions“ stellen ab auf
  - Residualbetrachtung („**remaining** performance obligation“)
  - Verhältnis vom verteilten Gesamterlös und notwendigen Aufwendungen

# Robert Köthner (Daimler AG)

## Beispiel aus der Automobilindustrie

**Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung**

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

# Bilanzierung von Produktgarantien

## Derzeitige Bilanzierungspraxis:

- Beim Verkauf eines Fahrzeuges werden 100% des Rechnungsbetrages als Umsatz gebucht.
- Aufwendungen für Produktgarantien, die aufgrund gesetzlicher Anforderungen gewährt werden, werden in den Umsatzkosten ausgewiesen; in der Bilanz wird eine Rückstellung angesetzt.

## Exposure Draft 2010

- Konzeptionelle Unterschiede in der Abbildung von Produktgarantien, abhängig davon, (a) ob der Defekt bereits bei Verkauf vorlag oder (b) im Rahmen der Gewährleistungsfrist auftritt
  - (a) Keine Umsatzrealisierung; damit kein Abgang des Vermögenswertes, bis der Defekt behoben ist (statt Bildung einer Rückstellung für den Defekt)
  - (b) Umsatzabgrenzung und Auflösung über die Gewährleistungspflicht

## Vom IASB vorgeschlagene künftige Bilanzierung

Garantien, die nicht einzeln verkauft werden können, (z.B. gesetzl. Garantien) sind gem. IAS 37 als Rückstellung zu erfassen

## Herausforderungen ED 2010

- Ziel der Regelung war es, die Umsatzrealisierung für defekte Produkte zu verhindern (fehlgeschlagener Verkauf)
- Regelung war für einfache Produkte zielführend, aber für komplexe Produkte wie Fahrzeuge nicht umsetzbar
- Wann gilt ein komplexes Produkt als defekt?

## Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

# Berücksichtigung des Kundenausfallrisikos

## Derzeitige Bilanzierungspraxis:

- Beim Verkauf eines Fahrzeuges werden 100% des Rechnungsbetrages als Umsatz gebucht.
- Das Kundenausfallrisiko wird im Rahmen der Forderungsbewertung berücksichtigt.
- Die im Rahmen dieser Bewertung anfallenden Abschreibungen und/oder Wertaufholungen werden in den Vertriebskosten berücksichtigt.

## Exposure Draft 2010

- Der ED schlägt in Absatz 43 vor, das Kundenausfallrisiko bereits bei der Umsatzrealisierung zu berücksichtigen, indem die Umsatzerlöse zu dem wahrscheinlichkeits-gewichteten Betrag, dessen Erhalt das Unternehmen erwartet, bemessen werden.
- Abweichungen, die entstehen, wenn diese Ersteinschätzung nicht zutrifft, sind außerhalb der Umsätze zu zeigen ("...shall be recognised as income or expense rather than as revenue.")

## Vom IASB vorgeschlagene künftige Bilanzierung

- Bruttoausweis des Umsatzes gem. Transaktionspreis
- Kundenausfallrisiko ist gem. IAS 39/IFRS 9 zu berücksichtigen (Forderungsbewertung)
- GuV-Ausweis erfolgt separat direkt nach Umsatzerlösen

## Herausforderungen

- Ausweis der fortgeführten Forderungsbewertung

## Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

## Kontrollübergang als Realisierungszeitpunkt – Paradigmenwechsel: Übergang von Kontrolle anstatt von Risiken und Chancen

### Derzeitige Bilanzierungspraxis

- Bestimmte Käufer haben das Recht oder die Pflicht, erworbene Fahrzeuge nach Ablauf einer Frist zu einem vertraglich festgelegten Betrag („Restwertgarantie“) an den Konzern zurück zu verkaufen.
- Keine Umsatzrealisierung, da aufgrund dieser Restwertgarantie nach IAS 18.14(a) die maßgeblichen Risiken und Chancen nicht auf den Käufer übergegangen sind.
- Stattdessen wird ein Leasingverhältnis nach IAS 17 bilanziert.

### Exposure Draft 2010

- Der ED sieht vor, dass für die Umsatzrealisierung ein Übergang von „Control“ auf den Kunden vorliegen muss (Abs. 25).
- Der Übergang von maßgeblichen Risiken und Chancen ist kein Indikator für Vorliegen von „Control“ (Abs. 30).
- Laut ED, Abs. B47-B53 liegt bei Verkäufen mit **Rückgabepflicht** kein Übergang von „Control“ vor und es wird wie heute ein Leasingverhältnis abgebildet.
- Bei Verkäufen mit **Rückgaberecht** des Käufers liegt hingegen Übergang von „Control“ vor; es wird ein Verkauf mit Rückgabe bilanziert, d.h. es wird in Höhe der nicht erwarteten Rückgaben Umsatz realisiert.

### Vom IASB vorgeschlagene künftige Bilanzierung

- Bilanzierung als Leasingverhältnis gem. IAS 17 für Verkäufe mit Rückgaberecht, bei denen der Käufer einen signifikanten Anreiz hat, das Produkt zurückzugeben

### Regelungslücke des ED 2010

- Inkonsistenz zum ED Leases: Dort wird gefordert, dass ein Leasingverhältnis abzubilden ist, wenn kein Verkauf vorliegt. Für den Verkauf ist neben dem Übergang von „Control“ auch der Übergang der maßgeblichen Risiken und Chancen erforderlich.

**Dr. Christoph Hütten (SAP AG)**

**Beispiel aus der Softwareindustrie**

**Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung**

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

# Verteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen

## Derzeitige Bilanzierungspraxis bei SAP

- Verteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen relativ zu ihren unternehmensspezifischen Standardpreisen (VSOE)
- VSOE für eine Leistungsverpflichtung nur etablierbar, wenn die Leistungsverpflichtung vom Unternehmen separat und in einem engen Preisband verkauft wird  
(=> kein VSOE für Softwareprodukte)
- Keine Umsatzrealisierung solange Leistungsverpflichtungen ohne VSOE nicht voll erfüllt sind
- Restwertmethode nur möglich für erfüllte Leistungsverpflichtungen und nur, wenn alle noch nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen VSOE haben

## Vom IASB vorgeschlagene künftige Bilanzierung

- Verteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen relativ zu ihren geschätzten Einzelverkaufspreisen (ESP)
- Restwertmethode kann bei hoch-variablen ESPs angemessen sein
- Keine Einschränkung der Restwertmethode auf bereits erfüllte Leistungsverpflichtungen

## Bewertung

- Die Schätzung von ESPs bei Softwareprodukten ist vielfach nicht sinnvoll möglich (keine Einzelverkäufe, hohe Preisvariabilität, keine Basis für Kosten-plus-Marge-Ansätze aufgrund geringer direkter Kosten, keine direkt vergleichbaren Konkurrenzprodukte)
- Unklar, was mit dem Wortlaut der IASB-Entscheidung gemeint ist, dass die Restwertmethode angemessen „sein kann“
- Unklar wie die Restwertmethode angewendet werden soll, wenn mehr als eine Leistungsverpflichtung hoch-variable ESPs hat

VSOE = Vendor Specific Objective Evidence of Fair Value

## Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

# Umsatzrealisierung bei sukzessivem Kontrollübergang

## Derzeitige Bilanzierungspraxis bei SAP

- Umsätze werden bei
  - kundenspezifischen Softwareentwicklungen
  - Beratungsaufträgen (Softwareimplementierung etc.)
 nach der Percentage of Completion Methode (PoC) realisiert, da sie als Fertigungsaufträge bzw. Dienstleistungen gelten

## Vom IASB vorgeschlagene künftige Bilanzierung

- Eine PoC-(ähnliche) Umsatzrealisierung ist nur noch zulässig, wenn die Kontrolle über das zugesagte Produkt bzw. die zugesagte Dienstleistung sukzessive über die Zeit hinweg auf den Kunden übertragen wird
- Ein solcher sukzessiver Kontrolltransfer ist nur gegeben, wenn...
  - Die Leistung des Unternehmens einen Vermögenswert erzeugt oder erweitert, den der Kunde kontrolliert ODER
  - Die Leistung des Unternehmens keinen Vermögenswert mit alternativem Nutzen für das Unternehmen erzeugt und zumindest eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:
    - Der Kunde erhält einen Nutzen sukzessive durch die Leistung des Unternehmens
    - Würde ein Dritter die Erfüllung der Restleistung übernehmen, müsste er ohne Zugriff auf die vom Unternehmen erzeugten Vorräte (work in progress) die bisher erbrachte Leistung nicht neu erbringen
    - Das Unternehmen hat jederzeit einen Anspruch auf eine angemessene Gegenleistung für den erbrachten Leistungsanteil

## Bewertung

- Unklar, ob bei kundenspezifischen Softwareentwicklungen auf die dem Kunden zu erteilende Softwarelizenz oder die erzeugten und bei SAP verbleibenden Softwarerechte (Intellectual Property) abzustellen ist
  - Der Kunde kontrolliert nur die Lizenz
  - Die Softwarerechte sind ein Vermögenswert mit alternativem Nutzen für SAP (Lizensierung an andere Kunden möglich)
- Jederzeitiger Anspruch auf angemessene Gegenleistung erfordert Einzelfallüberprüfung

## Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

**Christoph Karl (Siemens AG)**

**Beispiel aus dem Anlagenbau**

**Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung**

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

# Charakteristika von Anlagengeschäften

- Auftragsvergabe vielfach über ein Ausschreibungsverfahren
- Spezifische, sowohl in technischer als auch in kommerzieller Hinsicht nach den Bedürfnissen des Kunden ausgerichtete Verträge (idR “Werklieferverträge”) mit einer vertraglich vereinbarten Kundenabnahme
- Beginn der Fertigung im Wesentlichen erst nach Auftragserhalt
- Langfristiger Erstellungsprozess; vielfach Nachträge / Vertragsänderungen
- Hohe Komplexität (viele Schnittstellen)
- Das Erbringen einer Integrationsleistung und das Projektmanagement als wesentliche Aufgabenbestandteile des Auftragsnehmers
- Arbeitsteilige - und vielfach grenzüberschreitende - Abwicklung erforderlich
- Projektsicht idR als Grundlage für Management, Risikosteuerung und Controlling (laufende Mitkalkulation)

## Bilanzierung von Anlagengeschäften als Fertigungsaufträge gem. IAS 11

### IAS 11.3

Ein *Fertigungsauftrag* ist ein Vertrag über die kundenspezifische Fertigung einzelner Gegenstände oder einer Anzahl von Gegenständen, die hinsichtlich Design, Technologie und Funktion oder hinsichtlich ihrer endgültigen Verwendung aufeinander abgestimmt oder voneinander abhängig sind.

### Beispiele für Fertigungsaufträge bei Siemens

	Sector	Division
Bau von Hochgeschwindigkeitszügen (Typ Velaro) nach Kundenspezifikation für Russland	Industry	Mobility
Erweiterung eines Warmwalz-Stahlwerks in Indien	Industry	Industry Solutions
Schlüsselfertige Errichtung eines „Off-shore“-Windparks in der Ostsee	Energy	Renewable Energy
Aufbau einer Hochspannungs-Gleichstromübertragungs-Anlage (HGÜ) zur verlustarmen Stromübertragung in China	Energy	Power Transmission

### Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

# Bedeutung von Fertigungsaufträgen für Siemens

## GuV

(in Millionen EUR; fortgeführte Aktivitäten)	GJ 2010	GJ 2009
Umsatz gesamt	75.978	76.651
<b>darin Umsatz aus Fertigungsaufträgen *</b>	<b>27.152</b>	<b>25.907</b>
in %	36 %	34 %

## Bilanz

(in Millionen EUR)	30.09.2010	30.09.2009
Aktivischer Saldo aus Fertigungsaufträgen („ungedeckte Auftragskosten“) *	7.538	7.137
Passivischer Saldo aus Fertigungsaufträgen („übergedekte Auftragskosten“) **	12.180	11.031

\*) siehe Siemens Geschäftsbericht 2010, Fußnote 14

\*\*\*) siehe Siemens Geschäftsbericht 2010, Fußnote 22

## Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

# Projekt als Bilanzierungseinheit

## Derzeitige Bilanzierungspraxis bei Siemens

- Entsprechend den Regelungen des IAS 11 “Fertigungsaufträge” sind Anlagengeschäfte grundsätzlich als Bilanzierungseinheit anzusehen. “Multiple Element Arrangement”-Überlegungen sind nicht einschlägig.
  - Die in IAS 11 genannten “Segmentierungskriterien” zur Aufteilung eines Fertigungsauftrages sind idR nicht erfüllt.
- ⇒ **Projektsicht als einheitliche Bezugsbasis für Management/Controlling und Bilanzierung**

## Vom IASB vorgeschlagene künftige Bilanzierung (vorläufige Board-Entscheidung)

- *One performance obligation if a bundle of highly inter-related goods and services and the contract includes significant integration of those goods & services into the item(s) for which customer has contracted.*

## Bewertung

- Auf Basis der letzten “Tentative Board Decision” ist – im Gegensatz zu den Vorschlägen des DP / ED - nicht mehr von einer “Atomisierung” oder - stark ermessensabhängigen - Unterteilung von Kundenprojekten für Bilanzierungszwecke auszugehen. Die Bilanzierungseinheit “Projekt” bleibt im Grundsatz gewahrt.
- Die Begrifflichkeit “Item(s)” macht deutlich, dass dies auch für Projekte mit mehreren Liefereinheiten (z.B. Kraftwerksblöcke oder Zugeinheiten) gelten soll.

## Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

## Behandlung von Nachträgen („Change orders / Modifications“)

### Derzeitige Bilanzierungspraxis bei Siemens

- Nach den Regelungen des IAS 11 gehen Nachträge / Zusätze im Regelfall in die bestehende Bilanzierungseinheit ein.

### Vom IASB vorgeschlagene künftige Bilanzierung (vorläufige Board-Entscheidung)

- *If a contract modification results only in the addition of a distinct good or service at a price commensurate with the additional good or service, account for as a separate contract*
- *Otherwise, re-evaluate the performance obligation and reallocate the transaction price to each separate performance obligation*

### Bewertung

- Es sollte noch klargestellt werden, dass für Nachträge, die ebenfalls der Integrationsleistung unterliegen (Regelfall), das Kriterium einer separaten Bilanzierung nicht erfüllt sein kann.
- Die bisherige Bilanzierungseinheit (Projekt) ist dann im Falle eines Nachtrags neu zu bewerten.

## Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

## Umsatzrealisierung für Verträge mit Integrationsleistung: Voraussetzungen einer kontinuierlichen Umsatzlegung (I)

### Derzeitige Bilanzierungspraxis bei Siemens

- Verträge im IAS 11-Regelungsrahmen (Erfüllung der Kriterien aus IAS 11.3) werden grundsätzlich nach PoC abgewickelt.

### Vom IASB vorgeschlagene künftige Bilanzierung (vorläufige Board-Entscheidung)

- *Transfer of services (including bundles of goods and services accounted for together) is continuous if:*
  - *entity's performance creates or enhances an asset the customer controls or*
  - *entity's performance does not create an asset with alternative use to the entity and one of the following conditions is fulfilled:*
    - *customer receives benefit as entity performs, or*
    - *task would not need to be re-performed or*
    - *entity has right to payment (e.g. in case of termination for convenience)*

...

## Umsatzrealisierung für Verträge mit Integrationsleistung: Voraussetzungen einer kontinuierlichen Umsatzlegung (II)

### Bewertung

- Im Grundsatz werden Anlagengeschäfte nach den vorläufigen Board-Entscheidungen aufgrund der zu erbringenden Integrationsleistung analog zu “Serviceverträgen” bilanziert. Eine kontinuierliche (“PoC”-) Abwicklung ist jedoch an bestimmte Voraussetzungen geknüpft.
- Das erste Kriterium *“entity’s performance creates or enhances an asset the customer controls”* könnte für Projektausführungen auf Kundengelände – in Abhängigkeit der Detailregelungen und rechtlichen Konstellation - erfüllt sein, nicht jedoch für Fälle, in denen die Erstellung i.W. in eigenen Fertigungshallen erfolgt. Für eine kontinuierliche Umsatzlegung (“PoC”) müsste dann auf das zweite Kriterien-Set zurückgegriffen werden.
- Innerhalb des zweiten Kriterien-Sets ist die Auslegung von *“no alternative use”* von hoher Bedeutung. Nach Gesprächen mit dem IASB-Projektteam ist eine recht nahe Auslegung an der bisherigen Trennlinie zwischen IAS 11 und IAS 18 (“Kundenspezifität”) zu erwarten.
- Bezüglich der drei genannten “Unterkriterien” (ODER-Verknüpfung!) im zweiten Kriterien-Set ist im Anlagen-/Projektgeschäft insbesondere das Kriterium *“entity has right to payment”* einschlägig und idR aufgrund der vertraglichen Vergütungsmechanismen im Falle von Kündigungen durch den Kunden gewährleistet. Es entsteht jedoch diesbezüglich das Erfordernis einer Einzelfallprüfung.
- Im ED sind als “Application Guidance” zusätzliche Hinweise zu Abnahmeklauseln enthalten. Diese Regelungen sehen für Fälle, in denen die Erfüllung der Kundenspezifikation vor Kundenabnahme nicht objektiv nachweisbar ist, eine “Completed-Contract”-Bilanzierung vor. Dieser für das Anlagengeschäft wichtige Aspekt wurde in der “Re-deliberation”-Phase von den Boards nicht mehr explizit behandelt.

### Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

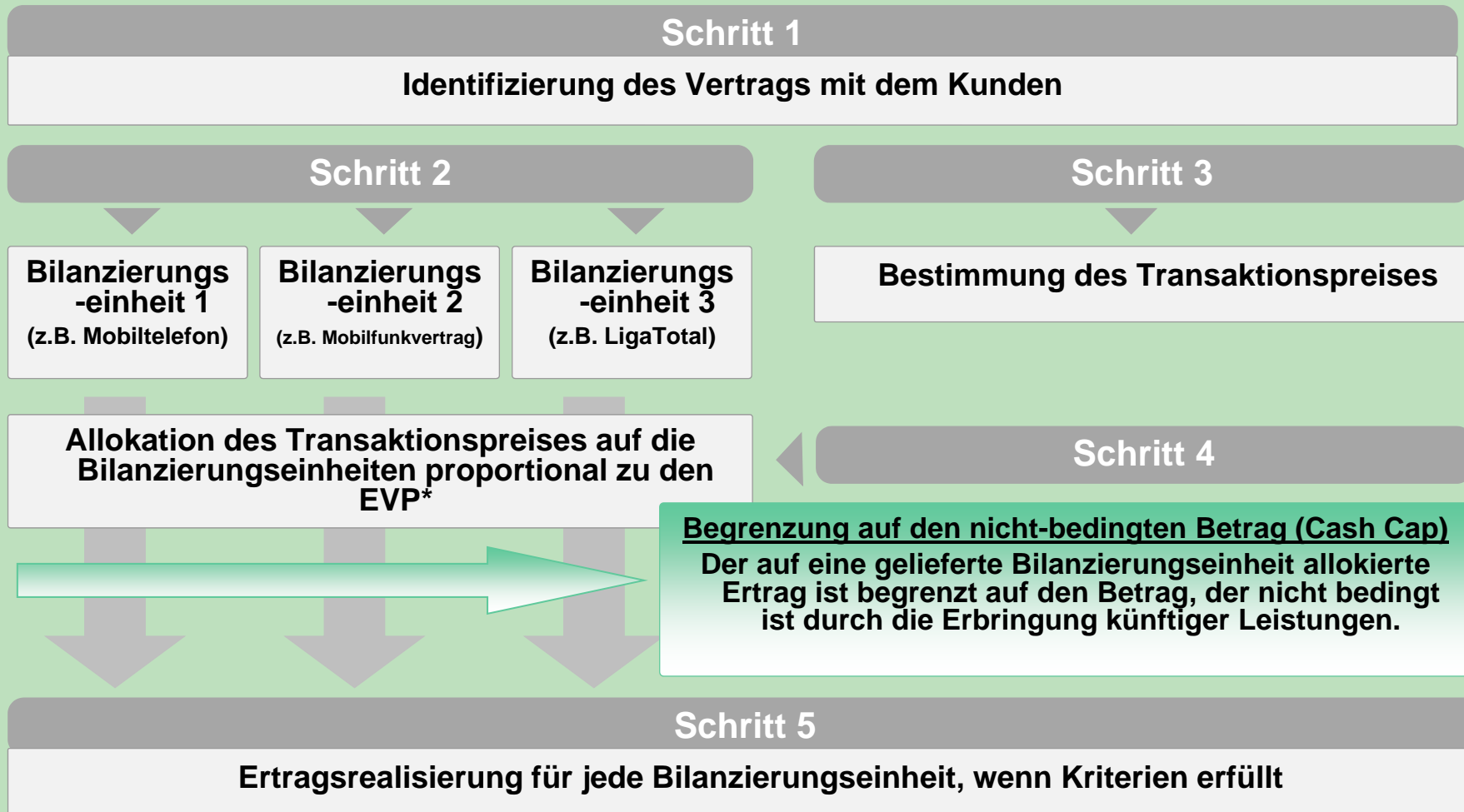
**Dr. Guillaume Maisondieu (Deutsche Telekom AG)**

**Beispiel aus der  
Telekommunikationsbranche**

**Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung**

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

## Derzeitige Bilanzierungspraxis bei der Deutschen Telekom: IAS 18 / ASC 605-25

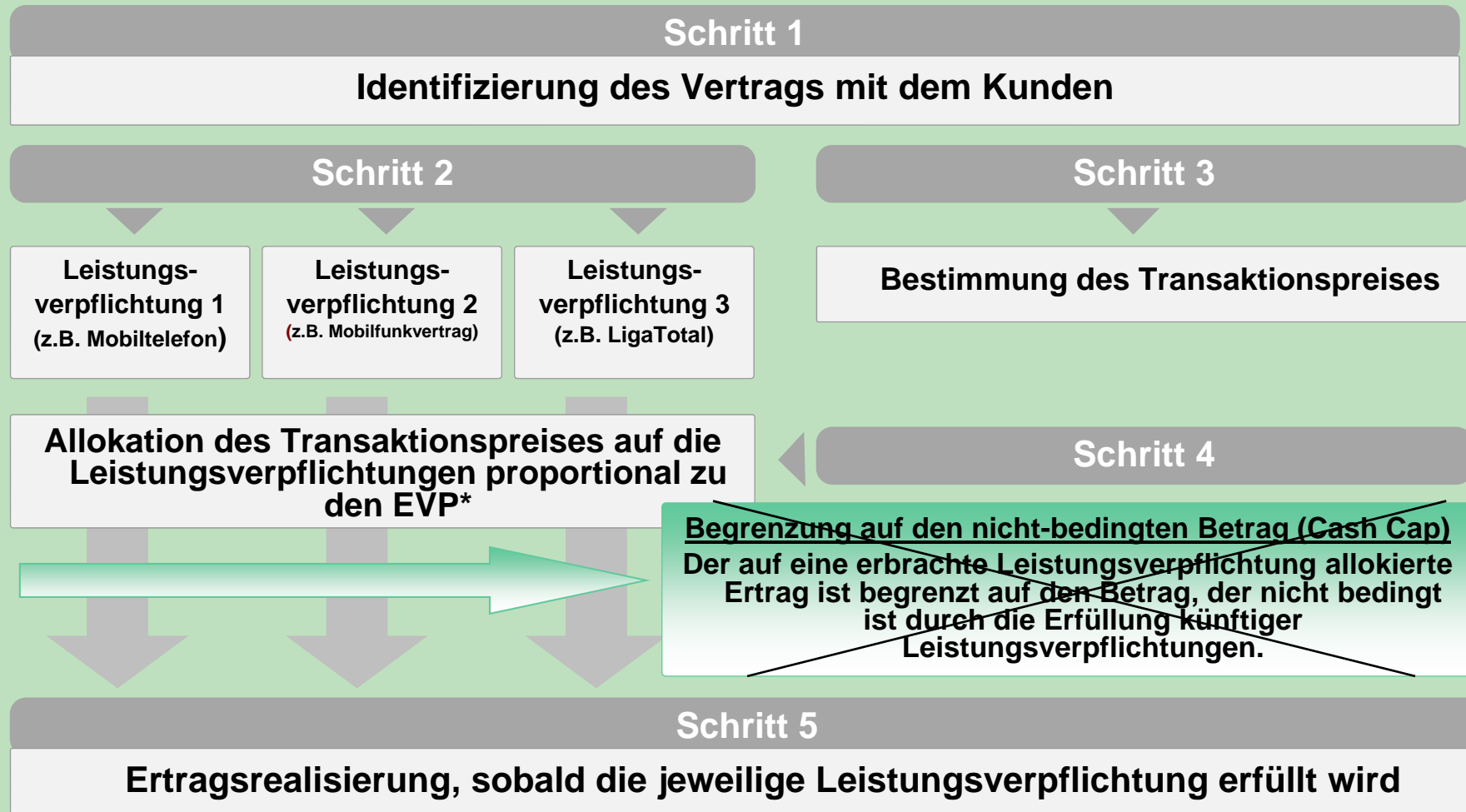


\*EVP: Einzelveräußerungspreis

### Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

# Vom IASB vorgeschlagenes Modell



\*EVP: Einzelveräußerungspreis

## Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

# Beispiel: ein einfacher Vertrag bei der Deutschen Telekom

## Vertragsbestimmungen

### Gebündeltes Angebot:

- Mobilfunkvertrag €75 (pro Monat)
- Laufzeit 24 Monate
- Preis Mobilfunkgerät €50

### Zusätzlich:

- Liga Total (erste 12 Monate gratis) €6 (pro Monat)
- Türkei-Flat €10 (pro Monat)

## Einzelveräußerungspreise

- Mobilfunkvertrag (Prepay-Äquivalent): € 75
- Mobilfunkgerät (Einzelverkaufspreis): €500
- Liga Total (Managementschätzung): € 5
- Türkei-Flat (Managementschätzung): €10

## Rechnungsstellung (Billing) basiert auf vertraglich vereinbarten Preisen

- Vertragsinformationen.
- Inputinformationen für Tarife
- Billing = Umsatzerlöse

## Schätzungen bestimmen die Umsatzerlöse

- Einzelverkaufspreise für Dienstleistungen nicht beobachtbar.
- **Nicht willkürfreie** Schätzwerte.
- Cash Cap ist verlässlich.

## Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

## Das vorgeschlagene Modell schafft das aktuell geltende Cash Cap ab

### Umsatzallokation

					Altes Modell Revenue Cap		Neues Modell Verteilte Erlöse		
	Transaktions- preis	Einzelver- äußerungs- preis	Relativer Einzelveräußerungspreis in %		Umsatz- allokation	Fort- laufend	Fort- laufend		
					Monat 1	Monat 1	Monat 1		
Mobilfunkgerät	€ 50,00	€ 500,00	€ 500,00 / € 2,660,00 =	18,80%	€ 406,39	€ 50,00	€ -	€ 406,39	€ -
Telefoniedienst	€ 1.800,00	€ 1.800,00	1,800,00 / € 2,660,00 =	67,67%	€ 1.463,01	€ 75,00	€ 75,00	€ 60,96	€ 60,96
Liga Total	€ 72,00	€ 120,00	€ 120,00 / € 2,660,00 =	4,51%	€ 97,53	€ 3,00	€ 3,00	€ 4,06	€ 4,06
Türkei	€ 240,00	€ 240,00	€ 240,00 / € 2,660,00 =	9,02%	€ 195,07	€ 10,00	€ 10,00	€ 8,13	€ 8,13
	€ 2.162,00	€ 2.660,00		100,00%	€ 2.162,00	€ 138,00	€ 88,00	€ 479,54	€ 73,15

**Compliance erfordert Dokumentation.**  
**Für X Millionen von Verträgen Dokumentation der Einzelverkaufspreise und der Umsatzallokation für alle identifizierten Leistungsverpflichtungen**

Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
 22.09.2011

# Wir haben sehr komplexe Tarifstrukturen

Unsere 39 Mio. Kunden in Deutschland nutzen 1.500 Tarife (nur Mobilfunk).

Max Flat  
XS, S, M, L

Combi Flat  
XS, S, M, L

Relax  
60, 120,  
240, 1200

Combi  
Relax 60,  
120, 240,  
1200

Friends-  
Tarife



...und Vorteilen.

## Tarifsubventionen, z.B.:

- "Online"-Vorteil
- "Wechsel"-Prämie
- "Freunde werben"
- Freie Nutzungszeiträume
- Inklusiv-Dienste
- Amazon-Gutscheine

## Gerätesubventionen, z.B.:

- Handy-Subvention
- Mietmodell

Jeder mit einer breiten Auswahl an Mobilfunkverträgen

- 1 **Max Flat:** Unbegrenzt telefonieren
- 2 **Combi Flat:** Unbegrenzt telefonieren, High-Speed Surfen, Messaging
- 3 **Relax:** Begrenzt telefonieren
- 4 **Combi Relax:** Begrenzt telefonieren, High Speed Surfen, Messaging
- 5 **Friends:** Spezialangebot für junge Leute

...und zusätzlichen  
Optionen...

- 2.000 Optionen können dazu gebucht werden.
- Zeiträume für die Zubuch-Optionen variieren zwischen Null und 24 Monaten.
- Upgrades und zusätzliche Optionen jederzeit verfügbar.

Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011



Schmalenbach-Gesellschaft  
für Betriebswirtschaft e.V.

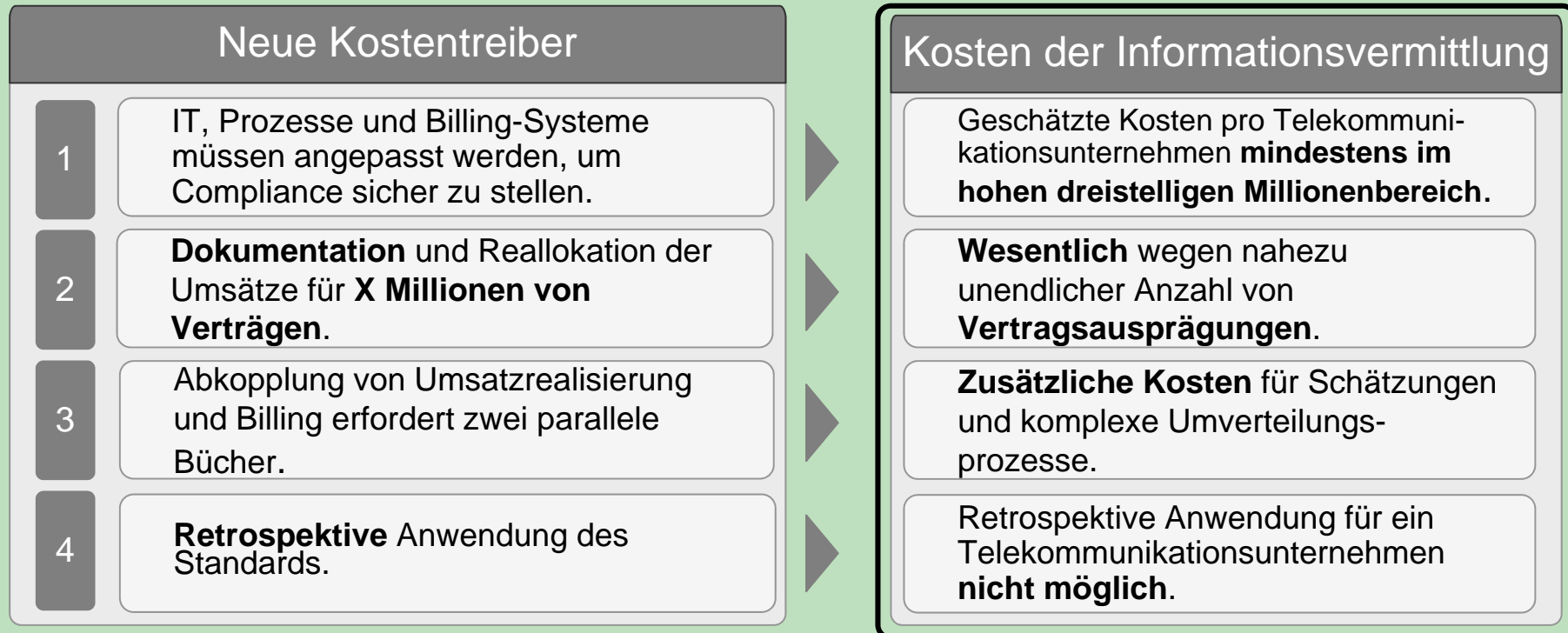
## Vorgeschlagenes Modell hat weitreichende Konsequenzen für die Telekommunikationsbranche

- DT unterstützt die Zielsetzung eines einheitlichen Standards zur Ertragsrealisierung.
- DT lehnt jedoch das vorgeschlagene Modell aufgrund massiver negativer Implikationen für die Telekommunikationsbranche ab:
  - Zeitlich vorverlagerte Realisierung bedingter Erträge bei der Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften.
  - Abkopplung der Ertragsrealisierung vom Billing.
  - Anwendung von Schätzwerten mindert die Vergleichbarkeit und Verlässlichkeit der Ertragsrealisierung.
  - Ansteigende Komplexität: IT, Prozesse und Billing-Systeme müssen angepasst werden, um die Umsatzzallokation für Millionen von Verträgen sicher zu stellen.
  - Höhe der Umsatzrealisierung ist abhängig von Vertriebskanal.
  - Relevante branchenspezifische KPIs werden verzerrt und unbrauchbar.
  - Geschätzte Umsetzungskosten mindestens im hohen dreistelligen Millionenbereich.

### Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

## Kosten übersteigen bei weitem den Nutzen der vermittelten Informationen



**Wir sind der Auffassung, dass Anpassungen im Modell notwendig sind:**

- um seine Anwendung in unserer Branche zu ermöglichen
- um die Zielsetzung des IASB zu erreichen.

# Harald Kayser (PricewaterhouseCoopers AG)

## Die vorgeschlagenen Neuregelungen aus der Wirtschaftsprüfersicht

**Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung**

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

# Umsatzrealisierung de lege ferenda aus Prüfersicht

## *Die Auswirkungen auf Prüfungsgegenstand und -ansatz*

### Ausgewählte Auswirkungen auf die Prüfung

- |   |   |
|---|---|
| 1 | Ermessensspielräume bei der Identifikation von Leistungskomponenten |
| 2 | Ermessensspielräume bei quantitativen Schätzungen                   |
| 3 | Prüfung von System- und Prozessanpassungen                          |

## Ermessen bei der Identifizierung von Leistungskomponenten

### Derzeitige Bilanzierungspraxis

- Regelfall: separate Erfassung einzelner Leistungskomponenten
- Beispiel:  
Warenlieferung mit vergünstigter Dienstleistungskomponente

### Vom IASB vorgeschlagene künftige Bilanzierung

- Regelfall: Zusammenfassung zu Mehrkomponentengeschäften
- Gleichmäßige Verteilung des Discounts auf alle Leistungskomponenten

### Potenzielle Herausforderung

- Identifizierung separater Leistungskomponenten
- Bestimmung des Fair Value der separat bestimmten Leistungskomponenten
- Beispiel:
  - Lieferung von Kabelleistungen und Inhalten
  - Marktpreisermittlung bei uneinheitlicher Preisgestaltung

### Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

## Ermessen bei quantitativen Schätzungen

### Derzeitige Bilanzierungspraxis

- Praxis: Ersterfassung zum Nominalwert/Barwert
- Praxis: Umsatzrealisierung entsprechend Rechnungsstellung (außer PoC)



### Vom IASB vorgeschlagene künftige Bilanzierung

- Ermittlung des Transaktionspreises
  - “expected loss model”
  - wesentliche Finanzierungskomponenten
- Schätzung Einzelveräußerungspreise



### Potenzielle Herausforderungen

- Ermessensspielräume bei der Bestimmung der erwarteten Wertminderungen
- Wann ist eine Finanzierungskomponente wesentlich?
- Einzelveräußerungspreis, wenn ein Telekommunikationsanbieter ein Mobilfunktelefon zu 100€ separat veräußert und ein Wettbewerber das gleiche Mobilfunktelefon zu 300€?
- Einzelveräußerungspreise bei Softwarelieferung mit gleichzeitigem Wartungsvertrag, wenn die Wartung separat nicht angeboten wird und eine Ermittlung auf Kostenbasis von Unternehmen zu Unternehmen abweicht?

### Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

## Prüfung von System- und Prozessanpassungen

### Prüfungsgegenstand nach aktueller Rechtslage

- Grundsätzlich Prüfung bekannter Systeme und Prozesse
- Gleichlauf von Rechnungsstellung und Prüfung erleichtert die System- und Prozessprüfung

### Erweiterung des Prüfungsgegenstands

Prüfung der notwendigen System- und Prozessanpassungen, z.B.:

- Prozess Bestimmung Leistungskomponenten
- Prozess Ermittlung quantitative Daten
- Ggfs. Aufbau einer Datenbank mit stets aktuellen Einzelveräußerungspreisen

### Potenzielle Auswirkungen

- Aufbau- und Funktionsprüfung: erhebliche Auswirkungen auf das interne Kontrollsystem erwartet
- IT-General Controls: erhebliche Anpassungen der IT-Systeme erwartet
- Aussagebezogene Prüfungshandlungen: u.U. Erweiterung der analytischen Prüfungshandlungen u. Einzelfallprüfungshandlungen

### Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011

# Umsatzrealisierung de lege ferenda aus Prüfersicht

## *Die Auswirkungen auf Prüfungsgegenstand und -ansatz*

Fazit	
1	Erfordernis der Ausweitung der Aufbau- und Funktionsprüfung (inkl. der Prüfung der IT-General Controls) bei den betroffenen Unternehmen
2	Erhöhter Prüfungsaufwand durch deutliche Zunahme der Ermessensspielräume
3	Steigendes Prüfungsrisiko

# Pellens / Hütten (Diskussionsleitung)

## Diskussion

**Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung**

65. Deutscher Betriebswirtschafter-Tag  
22.09.2011