

Umsatzrealisierung nach IFRS

Wann werden wie in Zukunft Umsätze erfasst?

Von Ingo Weber, Vorstand, und Christoph Wagner, Bereich Industry, FAS AG

Umsatzerlöse sind eine der wichtigsten Kennzahlen zur Leistungsmessung und Bewertung eines Unternehmens. Trotz der enormen Bedeutung des Themas existierten bislang nur teilweise unzureichende Regelungen zur Umsatzrealisierung nach IFRS (insbesondere IAS 11 „Fertigungsaufträge“ und IAS 18 „Umsatzerlöse“). In der Praxis erfolgt häufig ein Rückgriff auf die deutlich detaillierteren (und teilweise schwer durchschaubaren) Regelungen der US-GAAP wie bspw. beim Thema Softwareumsatzrealisierung. Dies soll sich künftig ändern, mit entsprechenden, teilweise weitreichenden Konsequenzen auf die Umsatzrealisierung der Unternehmen.

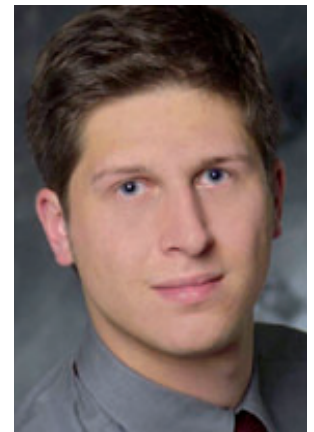
Der neue Standard

Im Zuge der Harmoniebestrebungen zwischen IFRS und US GAAP haben die beiden zuständigen Gremien (das IASB und das FASB) im Juni 2010 einen Entwurf zur künftigen Erfassung von Umsätzen herausgegeben (ED/2010/6 bzw. Topic 605). Der Entwurf soll Inkonsistenzen und Schwachstellen in den existierenden Regelungen zur Ertragsrealisierung beseitigen und damit stabilere Grundsätze zur Ertragsrealisierung bieten. Die Vergleichbarkeit soll sowohl unternehmens- und branchenweit als auch kapitalmarktübergreifend verbessert werden und die Anzahl der anwendbaren Regelungen reduziert werden.

Der Entwurf ersetzt auf IFRS-Seite dabei nicht nur einen alten Standard, sondern eine ganze Reihe von Standards und Interpretationen. Entsprechend weit ist der Anwendungsbereich des Entwurfs gefasst. Ausnahmen sind bei-



Ingo Weber



Christoph Wagner

spielsweise Leasingverhältnisse, Versicherungsverträge oder bestimmte nicht-finanzielle Tauschgeschäfte zwischen Unternehmen desselben Geschäftsbereichs. Die bestehende Unterscheidung zwischen langfristigen Fertigungsaufträgen (IAS 11) einerseits und dem Erbringen von Dienstleistungen bzw. dem Verkauf von Gütern (IAS 18) andererseits wird aufgehoben. Das einzige Kriterium, welches künftig über den Realisierungszeitpunkt entscheidet, ist der Übergang der Kontrolle über das Gut bzw. die Dienstleistungen vom Verkäufer auf den Kunden. Umsätze sollen zu dem Zeitpunkt realisiert werden, ab welchem der Kunde die Kontrolle über das Gut oder die Dienstleistung erhält. Die Angabepflichten im Abschluss eines Unternehmens zu Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheiten der umsatzbedingten Einzahlungen werden ausgeweitet. Die neuen Regelungen sollen retrospektiv ab dem 1. Januar 2014 anwendbar sein.

Die 5 Schritte bis zur Umsatzrealisierung

Die Bestimmung der Höhe und des Zeitpunkts der Umsatzrealisierung soll dabei anhand von fünf Schritten ermittelt werden (siehe Abb. 1).

Bei der Identifizierung der Verträge in **Schritt 1** muss geklärt werden, ob ein Vertrag in den Anwendungsbereich des Standardentwurfs fällt, mehrere Verträge zusammengefasst oder Leistungsbestandteile eines Vertrages

ABB. 1: GRUNDSATZ UND FÜNF SCHRITTE ZUR UMSATZREALISIERUNG

Grundsatz:
Ein Unternehmen hat Umsätze zu realisieren, wenn es seine Leistungsverpflichtungen durch den Transfer von Gütern oder die Erbringung von Leistungen wie vertraglich vereinbart erfüllt hat.

Fünf Schritte zur Umsatzrealisierung

- Identifizierung von Verträgen mit Kunden
- Identifizierung von separaten Leistungsverpflichtungen innerhalb des Vertrages
- Ermittlung des Transaktionspreises
- Verteilung des Transaktionspreises auf separate Leistungsverpflichtungen
- Umsatzrealisierung bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung

Quelle: FAS AG

getrennt werden müssen. Dabei müssen Verträge zusammengefasst bzw. Vereinbarungen über verschiedene Güter oder Dienstleistungen getrennt werden, wenn den einzelnen Leistungsbestandteilen voneinander abhängige bzw. unabhängige Preise zugrunde liegen.

Schritt 2 beinhaltet die Separierung identifizierter Leistungsverpflichtungen eines Vertrages, wenn diese abgrenzbar sind und zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfüllt werden. Das Kriterium der Abgrenzbarkeit ist dann erfüllt, wenn eine Leistungskomponente getrennt veräußerbar ist (man denke beispielsweise an Mobilfunkverträge, bei welchen ein subventioniertes Endgerät Teil des Vertrages ist). Es ist zu beachten, dass aus Garantieverpflichtungen und Rückgaberechten getrennt zu bilanzierende Leistungsverpflichtungen resultieren können. Jede Leistungsverpflichtung ist dabei separat auf drohende Verluste zu überprüfen. Insbesondere die separate Umsatzrealisierung von Garantieverpflichtungen wird wohl die meisten Unternehmen betreffen.

Im nächsten **Schritt 3** ist der gesamte Transaktionspreis eines Vertrages zu bestimmen. Dieser wird als Erwartungswert unter Berücksichtigung variabler Preisbestandteile, des Kreditrisikos des Kunden und des Zeitwerts des Geldes bestimmt. Hierdurch kann es zu einer Reduzierung der gesamten künftigen Umsätze kommen, insbesondere durch die bisher aufwandswirksame Erfassung des pauschalen Kreditrisikos („Pauschalierte Wertberichtigung auf Forderungen“).

Der im vorigen Schritt ermittelte Transaktionspreis ist in **Schritt 4** auf die in Schritt 2 ermittelten und separierten Leistungsverpflichtungen aufzuteilen. Der beste Anhaltspunkt für eine Aufteilung der Gegenleistung ist hierbei der jeweilige relative Einzelveräußerungspreis der einzelnen Komponenten, also genau der Preis, zu dem ein Unternehmen seine Güter bzw. Dienstleistungen jeweils auch separat am Markt anbieten würde. Oftmals werden Unternehmen jedoch ihre Güter bzw. Dienstleistungen nicht einzeln anbieten, so dass hierbei umfangreiche Schätzungen vorgenommen werden müssen.

Im letzten **Schritt 5** erfolgt nun eine Erfassung des Umsatzes einer Leistungskomponente zum Zeitpunkt der Erfül-

lung dieser Leistungskomponente, also zum dem Zeitpunkt, ab welchem der Kunde die Kontrolle über diese Leistungskomponente erhält. Damit entfällt faktisch die bisherige Teilgewinnrealisierung für Fertigungsaufträge bzw. ist künftig nur noch unter engen Voraussetzungen möglich. Unternehmen, die in dem Bereich der Fertigungsaufträge tätig sind (Gebäudebau, Schiffsbau, Anlagenbau etc.), sind dadurch besonders betroffen.



Fazit

Die vorgeschlagenen Änderungen zur Umsatzrealisierung sollen die Vergleichbarkeit von Abschlüssen über verschiedene Branchen, Unternehmen und Kapitalmärkte hinweg verbessern. Die Auswirkungen für den Anwender werden (branchenabhängig) für einzelne Unternehmen sehr unterschiedlich ausfallen. Bei Unternehmen, die ihre Umsätze primär über einfache Verkaufstransaktionen generieren, werden sich nur wenige Änderungen ergeben. Bei komplexeren Sachverhalten wie etwa der langfristigen Auftragsfertigung oder Mehrkomponentenverträgen werden sich massive Veränderungen bei der Bilanzierung der Umsätze ergeben. Auf einige Unternehmen wird eine erhebliche Mehrbelastung zukommen. Besonders betroffen sind beispielsweise Unternehmen aus der Telekommunikationsbranche, der Automobilindustrie, des Maschinenbaus sowie Softwareunternehmen. Diese sollten daher schon heute Vorbereitungen treffen, um den hohen Anforderungen, welche die Neuregelungen zur Umsatzrealisierung mitbringen, gerecht zu werden. Oft sind sämtliche Kundenverträge zu prüfen und die separierten Leistungsverpflichtungen jeweils einzeln zu bewerten. Gerade vor dem Hintergrund der retrospektiven Anwendung empfiehlt sich hierbei eine möglichst frühzeitige Auseinandersetzung mit dem Thema.