

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort.....	VII
Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis	XI
Abbildungsverzeichnis.....	XIX
Anlagenverzeichnis	XXI
Tabellenverzeichnis	XXIII
Abkürzungsverzeichnis	XXV
1 Einleitung.....	1
1.1 Motivation und Zielsetzung der Untersuchung	1
1.2 Gang der Untersuchung	6
2 Ziel und Grundsätze der Rechnungslegung nach IFRS.....	11
2.1 Vorbemerkungen	11
2.2 Rahmenkonzept als theoretisches Fundament der IFRS-Rechnungslegung.....	12
2.2.1 Entwicklung des Conceptual-Framework-Projekts	12
2.2.2 Zweck und Status des Rahmenkonzepts.....	16
2.2.2.1 Aus Sicht der Standardsetzung des IASB.....	16
2.2.2.2 Aus Sicht der Normenanwendung	19
2.3 Ziel der Rechnungslegung	22
2.3.1 Derzeitige Divergenz zwischen IAS 1 und Conceptual Framework.....	22
2.3.2 IAS 1.....	23
2.3.3 Conceptual Framework	25
2.4 Allgemeine Rechnungslegungsgrundsätze	28
2.4.1 Überblick	28
2.4.2 Grundlegende qualitative Anforderungen	30
2.4.2.1 Relevanz	30
2.4.2.2 Glaubwürdige Darstellung.....	31

2.4.2.3	Verhältnis von Relevanz und glaubwürdiger Darstellung.....	33
2.4.3	Weiterführende qualitative Anforderungen.....	36
2.4.3.1	Vergleichbarkeit	36
2.4.3.2	Nachprüfbarkeit	36
2.4.3.3	Zeitnähe	37
2.4.3.4	Verständlichkeit.....	37
2.4.3.5	Abwägung der weiterführenden qualitativen Anforderungen	38
2.4.4	Kosten/Nutzen-Restriktion	38
2.5	Spezifische Implikationen im Kontext der Umsatzrealisierung	40
2.5.1	Vorbemerkung	40
2.5.2	Zum Einfluss des Metaziels „decision usefulness“	41
2.5.3	Zum Einfluss der allgemeinen Rechnungslegungsgrundsätze	43
2.5.3.1	Relevanz als Determinante einer externen Finanzberichterstattung von Umsatzerlösen.....	43
2.5.3.2	Glaubwürdige Darstellung als Determinante der Tatsachentreue	46
2.5.3.2.1	Tatsachentreue im Sinne von Verlässlichkeit	46
2.5.3.2.2	Tatsachentreue im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise	48
2.5.3.3	Förderung der Qualität von Umsatzinformationen durch Ver- gleichbarkeit, Nachprüfbarkeit, Zeitnähe und Verständlichkeit..	50
2.6	Zwischenergebnis	52
3	Bilanztheoretischer Bezugsrahmen der Ertragsvereinnahmung	57
3.1	Vorbemerkungen	57
3.2	Bilanztheoretische Systematisierung	58
3.2.1	Kompetitive bilanztheoretische Ansätze als Einflussfaktor der Ertragsvereinnahmung.....	58
3.2.2	Revenue-Expense-Ansatz.....	59
3.2.3	Asset-Liability-Ansatz.....	62
3.3	Ertragskonzeption nach dem Rahmenkonzept der IFRS	66
3.3.1	Reinvermögenszuwachs als integrales Kriterium der Ertragsvereinnahmung.....	66
3.3.2	Paradigmenwechsel zwischen Revenue-Expense- und Asset-Liability- Ansatz	69

3.3.3	Definitiorische Abgrenzung zwischen Erlösen (revenues) und anderen Erträgen (gains)	71
3.4	Zwischenergebnis	74
4	Kurzreflexion der Umsatzrealisierung de lege lata	77
4.1	Vorbemerkungen	77
4.2	IAS 18 „Umsatzerlöse“	78
4.2.1	Anwendungsbereich	78
4.2.2	Allgemeine Regelungen	78
4.2.2.1	Allgemeine Realisationskriterien	78
4.2.2.2	Bewertung von Umsatzerlösen	79
4.2.2.3	Abgrenzung eines Geschäftsvorfalles	81
4.2.3	Geschäftsvorfallartenspezifische Regelungen	82
4.2.3.1	Verkauf von Gütern	82
4.2.3.2	Erbringen von Dienstleistungen	84
4.2.3.3	Überlassung von Vermögenswerten zur Nutzung durch Dritte	86
4.3	IAS 11 „Fertigungsaufträge“	88
4.3.1	Anwendungsbereich	88
4.3.2	Segmentierung und Zusammenfassung von Fertigungsaufträgen	89
4.3.3	Erfassung von Auftragserlösen und Auftragskosten	91
4.3.3.1	Verlässlichkeit der Schätzung des Ergebnisses eines Fertigungsauftrags	91
4.3.3.2	Percentage-of-Completion-Methode	92
4.3.3.3	Zero-Profit-Margin-Methode	93
4.3.3.4	Antizipation erwarteter Verluste	93
4.4	IFRIC- und SIC-Interpretationen	94
4.4.1	IFRIC 13 „Kundenbindungsprogramme“	94
4.4.2	IFRIC 15 „Verträge über die Errichtung von Immobilien“	95
4.4.3	IFRIC 18 „Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden“	96
4.4.4	SIC-31 „Erträge – Tausch von Werbeleistungen“	98
4.5	Wesentliche konzeptionelle Schwächen und praktische Kritikpunkte	99
4.5.1	Inkonsistente Auslegung der allgemeinen Ertragsrealisationskriterien	99
4.5.2	Mangelnder bilanztheoretischer Unterbau	100
4.5.3	Konkurrenzverhältnis zwischen IAS 18 und IAS 11	102

4.5.4	Regelungslücken bei der Bilanzierung von Mehrkomponentenverträgen.....	102
4.6	Zwischenergebnis	106
5	Darstellung der Umsatzrealisierung nach IFRS 15	109
5.1	Vorbemerkungen	109
5.2	Zeitliche Entwicklung des Standards.....	110
5.2.1	Projekt „Revenue Recognition“	110
5.2.2	Aktuelle Entwicklungen	114
5.3	Zielsetzung des Standards.....	115
5.4	Anwendungsbereich.....	116
5.4.1	Begrenzung auf Umsatzerlöse aus Kundenverträgen.....	116
5.4.2	Definition eines Kunden.....	117
5.4.3	Sonstige Regelungsbereiche.....	119
5.5	Fünf-Schritte-Modell der Umsatzrealisierung	120
5.5.1	Überblick	120
5.5.2	Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden	121
5.5.2.1	Vertragsdefinition und Tatbestandskriterien eines Kundenvertrags.....	121
5.5.2.2	Zusammenfassung von Verträgen	125
5.5.2.3	Vertragsänderungen.....	127
5.5.3	Identifizierung der vertraglichen Leistungsverpflichtungen	130
5.5.3.1	Definition von Leistungsverpflichtungen.....	130
5.5.3.2	Abgrenzung von Leistungsverpflichtungen.....	132
5.5.3.2.1	„Distinctness“ von Gütern oder Dienstleistungen ...	132
5.5.3.2.2	Abfolge von einzeln abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen.....	137
5.5.4	Ermittlung des Transaktionspreises.....	137
5.5.4.1	Allgemeine Bewertungskonzeption.....	137
5.5.4.2	Variable Gegenleistungen.....	138
5.5.4.2.1	Ausprägungsformen	138
5.5.4.2.2	Schätzmethoden	139
5.5.4.2.3	Beschränkte Berücksichtigung variabler Gegenleistungen.....	141

5.5.4.2.4	Umsatz- oder nutzungsabhängige Lizenzgebühren	143
5.5.4.3	Vorliegen einer wesentlichen Finanzierungskomponente	144
5.5.4.4	Nicht als Zahlungsmittel vorliegende Gegenleistungen	147
5.5.4.5	An den Kunden zu zahlende Gegenleistungen	148
5.5.5	Allokation des Transaktionspreises	151
5.5.5.1	Relative Einzelveräußerungspreise als Verteilungsmaßstab	151
5.5.5.2	Zuordnung eines Preisnachlasses	155
5.5.5.3	Zuordnung einer variablen Gegenleistung	157
5.5.5.4	Änderungen des Transaktionspreises	158
5.5.6	Erfüllung der Leistungsverpflichtungen	161
5.5.6.1	Control-Kriterium	161
5.5.6.2	Zeitraumbezogene Leistungspflichterfüllung	165
5.5.6.2.1	Grundlagen	165
5.5.6.2.2	Kriterium der fortlaufenden Nutzenziehung	166
5.5.6.2.3	Kriterium des durchgängigen Kontrollbesitzes	167
5.5.6.2.4	Kriterium der nicht alternativen Nutzungsmöglichkeit i. V. m. dem Bestehen eines durchsetzbaren Zahlungsanspruchs	168
5.5.6.3	Ermittlung des Leistungsfortschritts bzw. Fertigstellungsgrads	171
5.5.6.3.1	Grundlagen	171
5.5.6.3.2	Outputorientierte Methoden	173
5.5.6.3.3	Inputorientierte Methoden	175
5.5.6.3.4	Vorgehen bei fehlender Verlässlichkeit der Leistungsfortschrittsermittlung	179
5.5.6.4	Zeitpunktbezogene Leistungspflichterfüllung	180
5.6	Sonderthemen	181
5.6.1	Überblick	181
5.6.2	Rückgaberechte	181
5.6.3	Gewährleistungen und Garantien	183
5.6.4	Prinzipal-Agenten-Transaktionen	185
5.6.5	Kundenoptionen auf zusätzliche Güter oder Dienstleistungen	187
5.6.6	Nichtinanspruchnahme von Kundenrechten	189
5.6.7	Nicht erstattungsfähige Vorabgebühren	190

5.6.8	Lizenzen	191
5.6.9	Rückkaufvereinbarungen.....	193
5.6.10	Kommissionsvereinbarungen	196
5.6.11	Bill-and-Hold-Vereinbarungen.....	197
5.6.12	Kundenabnahmeklauseln.....	198
5.7	Bilanzierung von Vertragskosten.....	199
5.7.1	Überblick	199
5.7.2	Kosten der Vertragserlangung	199
5.7.3	Kosten der Vertragserfüllung	200
5.7.4	Folgebewertung	202
5.8	Ausweis.....	204
5.8.1	Bilanz.....	204
5.8.2	GuV bzw. Gesamtergebnisrechnung	206
5.9	Erstanwendung und Übergangsvorschriften.....	207
5.10	Zwischenergebnis	211
6	Vergleichende Würdigung der Umsatzrealisierung	217
6.1	Vorbemerkungen	217
6.2	Intrasystemischer Rechtsvergleich	218
6.2.1	Zielsetzung der Standards.....	218
6.2.2	Sachlicher Anwendungsbereich	220
6.2.2.1	Grundlagen	220
6.2.2.2	Vertragstatbestand	223
6.2.2.3	Bilanzierung von Vertragskosten	227
6.2.3	Umsatzrealisierung dem Grunde nach.....	229
6.2.3.1	Abgrenzung der Bilanzierungseinheiten.....	229
6.2.3.1.1	Überblick.....	229
6.2.3.1.2	Bilanzierungseinheit i. w. S.	230
6.2.3.1.3	Bilanzierungseinheit i. e. S.	231
6.2.3.2	Ermittlung des Umsatzrealisationszeitpunkts.....	236
6.2.3.2.1	Überblick.....	236
6.2.3.2.2	Zeitpunktbezogene Umsatzrealisierung.....	237
6.2.3.2.3	Zeitraumbezogene Umsatzrealisierung.....	241
6.2.3.2.4	Sondersachverhalte	246

6.2.4	Umsatzrealisierung der Höhe nach.....	249
6.2.4.1	Überblick	249
6.2.4.2	Ermittlung der Höhe der (Gesamt-)Umsatzerlöse	250
6.2.4.2.1	Grundlagen.....	250
6.2.4.2.2	Berücksichtigung einer Finanzierungskomponente.....	252
6.2.4.2.3	Bewertung variabler Gegenleistungen.....	253
6.2.4.2.4	Bewertung nicht monetärer Gegenleistungen.....	257
6.2.4.2.5	Berücksichtigung von Zahlungen an den Kunden ...	258
6.2.4.3	Aufteilung der (Gesamt-)Umsatzerlöse	259
6.2.4.3.1	Grundlagen.....	259
6.2.4.3.2	Bewertung der einzelnen Leistungskomponenten ...	261
6.2.4.3.3	Besonderheiten im Rahmen der sog. „cash-received restriction“	264
6.2.5	Umsatzrealisierung dem Ausweis nach.....	266
6.3	Vergleich der konzeptionellen Grundlagen	269
6.4	Zwischenergebnis	271
7	Anhangberichterstattung von Umsatzerlösen	277
7.1	Vorbemerkungen	277
7.2	Grundlagen zum Anhang nach IFRS	278
7.2.1	Materielle Bedeutung und Funktion.....	278
7.2.2	Inhaltliche Grundanforderungen	281
7.3	Derzeitige Praxis der Angaben	283
7.3.1	Angabepflichten nach IAS 18 und IAS 11	283
7.3.2	Geschäftsberichtsauswertung	284
7.3.2.1	Vorbemerkung	284
7.3.2.2	Grundgesamtheit und Untersuchungsgegenstand.....	285
7.3.2.3	Auswertungsergebnisse	289
7.3.2.3.1	Angaben zu den angewandten Rechnungslegungsmethoden.....	289
7.3.2.3.2	Postenbezogene Angaben	298
7.3.2.4	Fazit der Auswertung.....	302
7.4	Zukünftige Angabepflichten nach IFRS 15	305
7.4.1	Grundlagen und Überblick	305

7.4.2	Angabepflichten zu den angewandten Rechnungslegungsmethoden	308
7.4.2.1	Angaben zu Leistungsverpflichtungen	308
7.4.2.2	Angaben zu wesentlichen Ermessensausübungen und Schätzungen	311
7.4.3	Postenbezogene Erläuterungen zur GuV/Gesamtergebnisrechnung und Bilanz	312
7.4.3.1	Aufgliederung der Umsatzerlöse	312
7.4.3.2	Angaben zu Vertragssalden	315
7.4.3.3	Angaben zum Gesamtbetrag der noch ausstehenden Leistungsverpflichtungen	319
7.4.3.4	Angaben zu aktivierten Vertragskosten	321
7.5	Zwischenergebnis	322
8	Thesenförmige Schlussbetrachtung	327
	Anlagen	335
	Literatur- und Quellenverzeichnis	353
	Stichwortverzeichnis	393