

# **IFRS Praxishandbuch**

Petersen / Bansbach / Dornbach

14. Auflage 2021  
ISBN 978-3-8006-6295-1  
Vahlen

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](http://beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründete auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

**Lösung:**

Der Vertrag beinhaltet eine bedeutsame Finanzierungskomponente von 21 (121 – 100 = 21). D.h. der interne Zinsfuß beläuft sich auf 10 %.

Buchung bei Verkauf:

*Receivable*      100      an      *Revenue* 100

Die Zinserträge von 21 sind entsprechend IFRS 9 nach der Effektivzinsmethode zu vereinnahmen.

**In der Praxis** sind in manchen Branchen Sicherungseinzelteile üblich, die strikt von einer Finanzierungskomponente zu trennen sind und nicht diskontiert werden. Diese Beurteilung muss auf Ebene der einzelnen Verträge vorgenommen werden, sodass eine enge Zusammenarbeit der Rechnungslegungsabteilung mit dem Vertrieb unumgänglich ist.

#### 4.5.5 Darstellung von Tauschgeschäften

IFRS 15 versteht unter Tauschgeschäft jegliche Form von zugesagter Gegenleistung, die nicht in Form von Zahlungsmitteln erfolgt. Die zugesagte Gegenleistung ist zum beizulegenden Zeitwert zu bemessen. Sofern die Bemessung der Gegenleistung mit dem beizulegenden Zeitwert nicht verlässlich möglich ist, muss die Gegenleistung anhand des Einzelveräußerungspreises der zugesagten Waren oder Dienstleistungen bemessen werden. Wertschwankungen des beizulegenden Zeitwertes sind gemäß den Regelungen für variable Gegenleistungen zu erfassen. Der Zeitpunkt, wann der beizulegende Zeitwert zu ermitteln ist, wird vom Standard nicht vorgeschrieben und lässt daher einen hohen Ermessensspielraum auf Seiten der bilanzierenden Unternehmen zu.

**IFRS 15.66 –  
IFRS 15.68**

#### 4.5.6 Behandlung von an den Kunden zu leistende Gegenleistungen

Die an den Kunden zu leistenden Gegenleistungen umfassen Zahlungen sowie **IFRS 15.70** zu erwartende Zahlungen direkt an den Kunden oder an Dritte, die von dem Unternehmen an den Kunden erbrachte Waren und Leistungen erhalten haben.

Der Transaktionspreis und damit die Umsatzerlöse sind, um die zu leistende Gegenleistung zu reduzieren, es sei denn die Zahlung an den Kunden erfolgt für eine eigenständig abgrenzbare Leistung.

Sofern es sich bei der Gegenleistung an den Kunden um eine eigenständige Leistung handelt, ist diese Leistung so zu behandeln, als ob es sich um einen normalen Beschaffungsvorgang handelt. **IFRS 15.71**

Sofern es sich bei der an den Kunden zu leistenden Gegenleistung um keine eigenständig abgrenzbare Leistung handelt, sind die Umsatzerlöse, um diese zu kürzen. Dies hat zum späteren Zeitpunkt der beiden folgenden Zeitpunkten zu erfolgen:

- Zeitpunkt der Umsatzrealisation, da die Übertragung der Verfügungsmacht erfolgt ist und
- dem Zeitpunkt, zu dem die Gegenleistung bezahlt wurde oder eine Verpflichtung zur Zahlung entsteht.

## 4.6 Schritt 4: Aufteilung der Gegenleistung auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen

### 4.6.1 Aufteilung des Einzelveräußerungspreises

Enthält ein Vertrag mehrere Leistungsverpflichtungen, dann ist der Transaktionspreis auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen zu verteilen.

**IFRS 15.74** Maßstab dafür sollen die ins Verhältnis zueinander gesetzten, geschätzten oder beobachteten Einzelveräußerungspreise dieser Leistungen zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses sein.

Der Einzelveräußerungspreis umfasst jenen Preis, zu dem ein Unternehmen die zugesagte Ware oder Leistung separat an einen Kunden veräußern würde.

**IFRS 15.78** Bei der Ermittlung der Einzelveräußerungspreise ist grundsätzlich auf beobachtbare Daten zurückzugreifen. Sollten die Einzelveräußerungspreise nicht feststellbar sein, sind diese zu schätzen. Bei der Schätzung soll auf Informationen zurückgegriffen werden, die mit vertretbarem Aufwand verfügbar sind.

**IFRS 15.79** Der Standard liefert zur Vorgehensweise bei Schätzungen die folgenden nicht abschließenden Hinweise:

- Adjusted-market-assessment-Ansatz:** Anhand des relevanten Markts kann mittels Marktbeobachtungen analysiert werden, was ein Kunde bereit ist für die Leistung zu bezahlen. Dies beinhaltet auch die Analyse der Verkaufspreise von Mitbewerbern unter Berücksichtigung der unternehmensindividuellen Kostenstruktur. Es ist grundsätzlich auf die Marktkonditionen abzustellen.
- Expected-cost-plus-a-margin-Ansatz:** Anwendung eines erwartungswertbasierten Kostenansatzes, d.h. der Einzelveräußerungspreis wird mittels Schätzung der erwarteten Kosten zzgl. einer geplanten Marge festgesetzt. Basis für diesen Ansatz sind bereits vorhandene Kalkulationen, sodass die Verwendung bei Entwicklungs- und Forschungsdienstleistungen als ungeeignet zu bewerten ist.
- Anwendung des **Residualwertansatzes**: Berechnung des Einzelveräußerungspreis einer Leistungsverpflichtung mittels Subtraktion der Summe der bekannten Einzelveräußerungspreise der Leistungsverpflichtungen von dem Gesamt-Transaktionspreis der Leistungsverpflichtungen. Die Residualwertmethode darf nur angewandt werden, wenn der Einzelveräußerungspreis einer zugesagten Ware oder Dienstleistung bei Verkäufen an unterschiedliche Kunden stark variiert/schwankt oder noch kein Preis für die Leistung festgelegt wurde oder bisher noch keine Einzelveräußerung erfolgt ist.

In der Praxis stellt die Ermittlung des Einzelveräußerungspreises einzelne Unternehmen vor größere Probleme. Insbesondere die Ermittlung und Ableitung sowie die Art der Vorhaltung der notwendigen Daten bedarf oftmals einer Anpassung des bestehenden EDV-Umfeldes, um einen automatisierten Ablauf zu gewährleisten. Die Pflege der Datenbestände der Einzelveräußerungspreise erlangt somit unmittelbare Relevanz für die Rechnungslegung und muss in Zusammenarbeit mit dem Vertrieb regelmäßig vorgenommen werden. Zudem sind automatische Verknüpfungen in den ERP-Systemen zu präferieren, die jedoch auf ihre Aktualität hin überprüft werden müssen. In welchem Abstand diese Beurteilung vorzunehmen ist, wird vom IFRS 15 nicht konkret festgelegt und muss von jedem Unter-

nehmen in Abhängigkeit zu den vorliegenden Informationen selbst bestimmt werden. Die Ermittlung der Einzelveräußerungspreise sollte unter Umständen nicht die neutrale Marktsituation widerspiegeln, sondern die individuelle Kundenbeziehung mit einbeziehen. Die Einzelveräußerungspreise stimmen somit nur unter gewissen Umständen mit den Standardlistenpreisen überein. Insbesondere wenn Unternehmen regelmäßig hohe Rabatte auf Standardlistenpreise gewähren, stellen diese Listenpreise regelmäßig keine Einzelveräußerungspreise dar. Bei einer starken individuellen Preisbestimmung können sich folglich große praktische Probleme ergeben. In diesen Fällen erscheint die Bildung von Preisportfolien z.B. gemäß Vertriebsmärkten, Vertriebswegen oder Kunden als plausibel, sodass neben der Intensität der Geschäftsbeziehung auch die Dringlichkeit miteinbezogen wird.

#### 4.6.2 Behandlung von Preisnachlässen

Preisnachlässe liegen vor, wenn die Summe der Einzelveräußerungspreise den Gesamt-Transaktionspreis übersteigt. Die Preisnachlässe werden grundsätzlich in Relation der Einzelveräußerungspreise verteilt. Lediglich eine Ausnahme wird zugelassen: Sofern der/die Preisnachlässe eindeutig einer/mehreren Leistungsverpflichtung(en) zuzuordnen sind, ist der Preisnachlass direkt bei dieser/diesen zu erfassen.

Voraussetzung für die Zuordnung auf eine/mehrere Leistungsverpflichtung(en) IFRS 15.81 ist, dass die nachfolgenden Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

- die betroffene(n) einzeln abgrenzbare(n) Leistung(en) oder Bündel von einzeln abgrenzbaren Leistungen werden regelmäßig separat veräußert;
- diese Veräußerungen beinhalten regelmäßig Preisnachlässe auf den/die Einzelveräußerungspreis(e) und
- die Höhe des Preisnachlasses für die Leistung oder das Leistungsbündel bei Einzelveräußerung entspricht im Wesentlichen dem Preisnachlass im zu beurteilenden Vertrag.

Dies soll sicherstellen, dass die Zuordnung von Preisnachlässen zu einzelnen Leistungen objektivierbar ist.

#### Beispiel Aufteilung des Einzelveräußerungspreises:

(in Anlehnung an IFRS 15 IE164–IE166)

Ein Unternehmen verkauft die drei Produkte A, B und C für 100. Die Erfüllung der Leistungsverpflichtung erfolgt für die Produkte A, B und C zu jeweils unterschiedlichen Zeitpunkten. Produkt A wird von dem Unternehmen regelmäßig separat an Endkunden veräußert, ein Einzelveräußerungspreis liegt somit vor. Dagegen sind für die Produkte B und C die Einzelveräußerungspreise nicht direkt beobachtbar.

#### Lösung:

Das Unternehmen hat die Einzelveräußerungspreise für die Produkte B und C auf Basis einer Schätzung zu ermitteln. Für Produkt B wählt das Unternehmen den *Adjusted-market-assessment*-Ansatz und für Produkt C der *Expected-cost-plus-a-margin*-Ansatz. Die Einzelveräußerungspreise stellen sich wie folgt dar:

	Einzelveräußerungspreis	Berechnungsmethode des Einzelveräußerungspreises
Produkt A	50	beobachtbare Daten
Produkt B	25	Adjusted-market-assessment-Ansatz
Produkt C	75	Expected-cost-plus-a-margin-Ansatz
Summe	150	

Da die Summe der Einzelveräußerungspreise von 150 den Gesamt-Transaktionspreis von 100 übersteigt, hat das Unternehmen zu prüfen, ob der Preisnachlass von 50 eindeutig einer/mehrerer Leistungsverpflichtung(en) (Produkt A, B oder C) zuzuordnen ist. Im vorliegenden Fall entscheidet das Unternehmen, dass der Preisnachlass nicht einem oder mehreren Produkten zuzuordnen ist. Somit ist der Transaktionspreis wie folgt auf die Produkte zu verteilen:

	Verteilter Transaktionspreis	Berechnung des verteilten Transaktionspreises:
Produkt A	33	(50 : 150 * 100)
Produkt B	17	(25 : 150 * 100)
Produkt C	50	(75 : 150 * 100)
Summe	100	

Die Umsatzrealisation hat, sofern die Realisationsvoraussetzungen des Schrittes 5 für die jeweilige Leistungsverpflichtung erfüllt sind, in Höhe des verteilten Transaktionspreises zu erfolgen.

#### Beispiel Behandlung von Preisnachlässen:

(in Abwandlung des obigen Beispiels):

(in Anlehnung an IFRS 15 IE167–IE172)

Das Unternehmen verkauft die Produkte B und C regelmäßig gemeinsam für 50. Die Erfüllung der Leistungsverpflichtungen B und C erfolgt nicht zu demselben Zeitpunkt.

#### Lösung:

Die Einzelveräußerungspreise stellen sich, wie im obigen Beispiel, unverändert wie folgt dar:

	Einzelveräußerungspreis	Berechnungsmethode des Einzelveräußerungspreises
Produkt A	50	beobachtbare Daten
Produkt B	25	Adjusted-market-assessment-Ansatz
Produkt C	75	Expected-cost-plus-a-margin-Ansatz
Summe	150	

Der Preisnachlass von 50 entfällt hier vollständig auf die Produkte B und C, da das Unternehmen die Produkte B und C regelmäßig gemeinsam für 50 veräußert. Somit ist der Transaktionspreis wie folgt auf die Produkte zu verteilen:

	verteilter Transaktionspreis	Berechnung des verteilten Transaktionspreises:
Produkt A	50	
Produkt B	12,5	(25 : 100 * 50)
Produkt C	37,5	(75 : 100 * 50)
Summe	100	

#### 4.6.3 Darstellung von Änderungen des Transaktionspreises

Später eintretende Änderungen/Anpassungen des Transaktionspreises sind auf sämtliche Leistungsverpflichtungen basierend auf der gleichen Grundlage wie zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses zu verteilen. D.h. eine Neuverteilung ist nicht zulässig. Änderungen, die auf bereits erfüllte Leistungsverpflichtungen entfallen, sind in der Periode als Ertrag oder Ertragsminderung zu erfassen, in der sich der Transaktionspreis ändert.

IFRS 15.88

### 4.7 Schritt 5: Umsatzrealisierung bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung

#### 4.7.1 Überblick

Die Erfüllung der Leistungsverpflichtung erfolgt durch das Unternehmen indem es die Verfügungsgewalt über das vereinbarte Gut oder die Dienstleistung auf den Kunden überträgt. Grundsätzlich kann erst mit der Verschaffung der Verfügungsgewalt ein Umsatzerlös realisiert werden. Der Betrag, der als Umsatz erfasst wird, entspricht dabei dem Betrag, der der jeweiligen Leistungsverpflichtung zugeordnet wird. Hinsichtlich der Erfüllung der Leistungsverpflichtungen ist zu unterscheiden, ob diese entweder zu einem bestimmten Zeitpunkt oder über einen bestimmten Zeitraum erbracht wird.

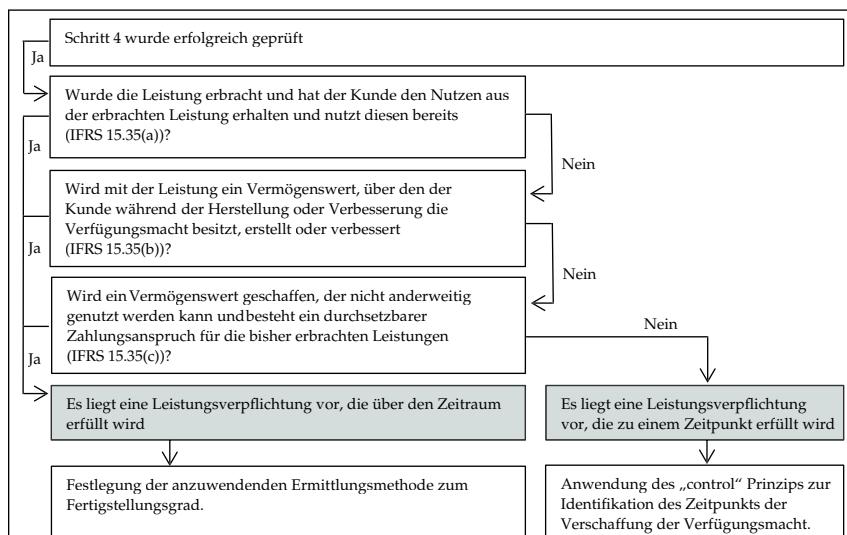


Abbildung 19: Prüfschema zur Ermittlung der zeitraumbezogenen bzw. der zeitpunktbezogenen Umsatzrealisation

#### 4.7.2 Leistungsverpflichtungen, die über einen Zeitraum erfüllt werden

##### 4.7.2.1 Identifikation von Leistungsverpflichtungen, die über einen Zeitraum erfüllt werden

**IFRS 15.35** Die Leistungsverpflichtung wird über einen bestimmten Zeitraum erfüllt, wenn eines der folgenden Kriterien zutrifft:

**IFRS 15.35(a)** a) Sobald die Leistung erbracht wurde, erhält und **nutzt/verbraucht** der Kunde den Nutzen aus der erbrachten Leistung. Als Beispiel wird die Dienstleistung des Reinigungsservice angeführt. Das Kriterium wird als erfüllt angesehen, wenn ein anderes Unternehmen bei einem hypothetischen Vertragseintritt zur Erfüllung der Verpflichtung die bisher erbrachte Leistungsverpflichtung nicht nochmals erbringen müsste.

**IFRS 15.App.B3f.**

b) Mit der Leistung wird ein Vermögenswert, über den der Kunde während der Erstellung oder Verbesserung die **Verfügungsmacht** besitzt, erstellt oder verbessert. Dieses Kriterium ist regelmäßig als erfüllt anzusehen, wenn Vertragsklauseln den Eigentumsübergang eines im Bau befindlichen Vermögenswertes auf den Kunden festlegen.

**IFRS 15.35(b)** c) Durch die Leistung wird ein Vermögenswert erstellt, der **nicht anderweitig genutzt** werden kann. Zudem muss ein durchsetzbarer Zahlungsanspruch für die bisher erbrachten Leistungen bestehen (vgl. C.I.4.12).

**IFRS 15.36**

- Der als Leistungsverpflichtung zu erstellende Vermögenswert darf einerseits auf Grund von **vertraglichen Regelungen** oder andererseits aus **praktischen Erwägungen** heraus nicht anders als vereinbart nutzbar sein.

**IFRS 15.App.B6**

Dies ist regelmäßig der Fall, wenn es untersagt ist, den Vermögenswert an einen anderen Kunden zu veräußern. Der Kunde kann den Verkauf an einen Dritten verhindern, wenn er ein vertragliches oder praktisch durchsetzbares Recht besitzt. Hierzu genügen regelmäßig vertraglich vereinbarte Klauseln. Eine alternative Nutzung ist auch ausgeschlossen, solange der Vermögenswert nur mit erheblichem Verlust veräußert werden kann oder die Überarbeitung nur zu unverhältnismäßigen Kosten möglich ist, d.h. eine alternative Verwertung ist mit erheblichen wirtschaftlichen Nachteilen verbunden.

**IFRS 15.36**

**IFRS 15.App.B9**

- Zusätzlich muss der Anspruch auf Zahlung während der gesamten Vertragslaufzeit bestehen. Wenn der Kunde den Vertrag vorzeitig aus Gründen, die nicht durch den Leistenden verursacht sind, kündigt, muss der Leistende einen Anspruch auf Bezahlung der bisher erbrachten Leistungen haben. Dies hat neben der Deckung der angefallenen Aufwendungen auch eine angemessene Gewinnmarge („*reasonable profit margin*“) zu enthalten.

**IFRS 15.37**

Hierunter fallen regelmäßig sämtliche Verträge über Dienstleistungen, für die eine zeit- und nicht ergebnisbezogene Bezahlung vereinbart wurde.

#### Beispiel Nutzen der erbrachten Leistung:

(in Anlehnung an IFRS 15 IE69–IE72)

Ein Unternehmen hat die Aufgabe, eine fachliche Stellungnahme für einen Kunden abzugeben. Vertraglich wird fixiert, dass das Unternehmen einen Anspruch auf Erstattung der angefallenen Kosten zzgl. 15 % Marge hat, sofern der Kunde den Vertrag vorzeitig beendet.

**Lösung:**

Das Kriterium des IFRS 15.35(a) ist nicht erfüllt, da ein anderes Unternehmen, bei einem hypothetischen Vertragseintritt zur Erfüllung der Verpflichtung, die bisher erbrachte Leistungsverpflichtung nochmals erbringen müsste.

Die Ansatzkriterien des IFRS 15.35(c) sind hier erfüllt: Die fachliche Stellungnahme ist aus praktischen Erwägungen nicht an einen anderen Kunden veräußerbar und das Unternehmen hat einen Anspruch auf Erstattung der bislang angefallenen Kosten. Somit hat die Umsatzrealisation über einen Zeitraum zu erfolgen (Anwendung der *input* orientierten Methode, hierzu verweisen wir auf C.I.4.7.2.1).

**Beispiel durchsetzbarer Zahlungsanspruch:**

(in Anlehnung an IFRS 15 IE77–IE80)

Ein Unternehmen schließt einen Werkvertrag: Zahlungsbedingungen sind 10 % bei Vertragsschluss, weitere 40 % während der Produktion, 40 % bei Fertigstellung und Abnahme, die letzten 10 % bei Ablauf der Garantie. Das Unternehmen hat das Recht, sofern der Kunde den Vertrag kündigt, die Zahlungen einzubehalten. Ein darüber hinaus gehender Zahlungsanspruch besteht nicht. Obwohl das Unternehmen die bereits erhaltenen Zahlungen einbehalten darf, wird nicht erwartet, dass der Gesamtbetrag dieser Zahlungen zu jedem Zeitpunkt der Vertragslaufzeit mindestens dem Betrag entsprechen würde, der das Unternehmen für die bereits erbrachten Leistungen vergüten würde.

**Lösung:**

Das Ansatzkriterium des IFRS 15.35(c) ist hier nicht erfüllt, da das Unternehmen keinen Anspruch auf Erstattung der bislang angefallenen Kosten hat. Es handelt sich lediglich um einen Anspruch auf Einbehalt der erhaltenen Abschlagszahlungen. Somit hat die Umsatzrealisation zum Zeitpunkt der Erfüllung der Leistungsverpflichtung zu erfolgen.

Der Vergütungsanspruch inkl. Gewinnzuschlag bei (hypothetischer) Kündigung durch den Kunden ist eine wichtige Voraussetzung für eine zeitanteilige Umsatzrealisierung. Dafür sind neben den spezifischen vertraglichen auch die allgemeinen gesetzlichen Regelungen zu betrachten. Das oben angeführte Beispiel zeigt, dass bei kundenspezifischen Aufträgen, bei denen der Leistende nicht jederzeit über einen durchsetzbaren Anspruch auf Vergütung der erbrachten (Teil-)Leistungen verfügt, eine Umsatzrealisation nicht über einen Zeitraum erfolgen kann.

#### 4.7.2.2 Die Bewertung von Leistungsverpflichtungen, die über einen Zeitraum erfüllt werden

Sofern eine Leistungsverpflichtung über einen Zeitraum erfüllt wird, hat die Erlösrealisierung nach dem Fertigstellungsgrad (*progress towards complete satisfaction*) zu erfolgen.

Zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades ist eine einheitliche Methodik zu wählen und diese stetig auch für ähnliche Leistungsverpflichtungen anzuwenden.

Es ist jene Methodik zur Umsatzrealisation anzuwenden, die die kontinuierliche Übertragung des Nutzens am besten abbildet.

**IFRS 15.44** Entscheidende Voraussetzung für die Umsatzrealisation nach Leistungsfortschritt ist, dass der Leistungsfortschritt verlässlich gemessen werden kann.

**IFRS 15.45** Bestehen Unsicherheiten bei der Schätzung des Leistungsfortschritts bzw. der Bemessung der Leistungsverpflichtung, dann sind, sofern die angefallen Kosten wahrscheinlich einbringbar sind, die Umsatzerlöse nur in Höhe der angefallenen Auftragskosten zu realisieren. Wenn die Unsicherheit beseitigt wird, sind die verbleibenden Umsatzerlöse zu realisieren. In der Praxis ist daher die zeitraumbezogene Umsatzrealisation nach dem Leistungsfortschritt mit der entsprechenden Marge erst ab einem bestimmten Fertigstellungsgrad anzuwenden.

**IFRS 15.41** Zur Bemessung des Fertigstellungsgrades sind entweder die sog. *output*- (Appendix B B15 bis B17) oder die *input*- (Appendix B B18 bis B19) orientierten **B14-B19** Methoden, anzuwenden.

**IFRS 15.App. B15-B17** Die *output*-orientierten Methoden umfassen als Umsatzrealisation das Verhältnis des Wertes, der bereits an den Kunden übertragenen Leistungen zu dem Wert der Gesamtleistung. Hierunter ist die Umsatzrealisation u.a. auf Basis der produzierten oder gelieferten Leistung, erreichter Meilensteine oder Abnahme erbrachter Leistungen zu zählen. Die *output*-basierten Verfahren weisen in der Praxis jedoch regelmäßig Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Werte und teils unverhältnismäßig hohen Kosten bei der Wertermittlung auf. Somit kommen in der Regel *input*-orientierte Methoden zur Anwendung.

**IFRS 15.App.B18** Bei *input*-orientierten Methoden wird der Fertigstellungsgrad anhand des Verhältnisses der angefallenen Auftragskosten zu den erwarteten Gesamtkosten ermittelt (*cost-to-cost*-Methode). Alternativ kann statt der Kosten eine andere geeignete Größe (z.B. Arbeits- oder Maschinenstunden) herangezogen werden (*effort-expended*-Methode). Grundsätzlich ist bei der Anwendung von *input*-orientierten Methoden zu entscheiden, ob die zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung notwendigen Kosten dem Leistungsfortschritt wirtschaftlich entsprechen.

**IFRS 15.App.B19** Hierbei sind auch nicht installierte Materialien, die sich bereits in der Verfügungsgewalt der Kunden befinden, jedoch nicht abschließend vom Unternehmen installiert wurden, bei der Bilanzierungspraxis zu beachten. Bei der *input*-orientierten Methode entsteht durch diese eine Differenz zwischen der erbrachten Leistung und der Übertragung der Verfügungsgewalt. Diese Diskrepanz wird faktisch durch eine veröffentlichte Ausnahmeregelung überbrückt, wodurch das Verfahren an den tatsächlichen Leistungsfortschritt angepasst wird und die nicht installierten Materialien bei der *input*-orientierten Methode ausgeschlossen werden.

In der Praxis kommt der Wahl der Bewertungsmethode somit die zentralste Bedeutung zu. Aufgrund des Mehrkomponentenansatzes und der damit verbundenen Identifizierung von einzelnen Leistungsverpflichtungen, erfolgt die Bewertung auf Niveau dieser identifizierten Komponenten.