



Das Projekt zur Umsatzrealisierung: Im zweiten Anlauf erfolgreich?

Das überarbeitete Modell zur Umsatzrealisierung dürfte weiterhin zu erheblichen Änderungen gegenüber der bisherigen Bilanzierungspraxis führen

Ziel des im November 2011 von IASB und FASB veröffentlichten überarbeiteten Modells zur Umsatzrealisierung ist unter anderem eine einfachere Anwendung der neuen Vorschriften. Die neuen Regelungen werden in der Praxis allerdings häufig mit einem Anstieg der Komplexität verbunden sein. Unternehmen werden insbesondere in einem stärkeren Ausmaß Ermessensentscheidungen treffen und Schätzungen vornehmen müssen. Darüber hinaus können sich auch Auswirkungen auf wesentliche Finanzkennzahlen der Unternehmen ergeben.

Wichtige Fakten:

- ▶ **Zeitpunkt und Höhe der Umsatzrealisierung:** Eine Vielzahl der neuen Vorschläge kann wesentliche Auswirkungen auf den Zeitpunkt und die Höhe der Umsatzerlöse sowie bestimmte damit verbundene Kosten haben. Insbesondere können sich Änderungen bei der Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften sowie bei langfristiger Fertigung ergeben.
- ▶ **Änderungen bei den Finanzkennzahlen und in der Kommunikation mit den Stakeholdern:** Die neuen Regelungen können sich auf wesentliche Finanzkennzahlen, einschließlich der Bruttomargen, vieler Unternehmen auswirken. Daraus können sich auch Auswirkungen auf die Kommunikation mit den Stakeholdern ergeben.
- ▶ **Ermessensentscheidungen und Schätzungen:** Die vorgeschlagenen Änderungen werden in erheblichem Umfang und stärker als bisher die Ausübung von Ermessen durch das Management und die Vornahme von Schätzungen erfordern.
- ▶ **Erweiterung der Angabepflichten:** Die Vorschläge sehen eine Erweiterung der Angabepflichten vor, um die Transparenz der Abschlüsse zu erhöhen.
- ▶ **Prozesse und Kontrollen:** Die neuen Anforderungen können zu Änderungen im Abschluss, aber auch an den bestehenden IT-Systemen, Verfahren und Kontrollsystemen führen.

Welche Änderungen wurden gegenüber dem ursprünglichen Entwurf vorgenommen?

Grundsätzlich entspricht das in dem überarbeiteten Entwurf vorgeschlagene Modell der fünf Schritte zur Umsatzrealisierung dem im ursprünglichen Entwurf vorgeschlagenen Konzept. Das Grundprinzip für die Erfassung von Umsatzerlösen bildet unverändert die Übertragung der Verfügungsgewalt über die zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden. Der Transaktionspreis, d. h. der als Umsatzerlös

zu erfassende Betrag, entspricht weiterhin der erwarteten Gegenleistung, die das Unternehmen für die Übertragung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen an den Kunden erhält. Als Reaktion auf die in den Stellungnahmen zum ursprünglichen Modell geäußerte Kritik haben die Boards jedoch einige wesentliche Änderungen im Hinblick auf die Anwendung der einzelnen Schritte vorgenommen und zusätzliche Anwendungsleitlinien erarbeitet. Das Grundprinzip selbst ist zwar relativ einfach nachzuvollziehen, vor allem wenn es auf einfache

Transaktionen angewendet wird; bei komplexeren Sachverhalten sind aber in einem höheren Umfang als bisher Ermessensentscheidungen durch das Management zu treffen und Schätzungen vorzunehmen. Für viele Unternehmen könnten die überarbeiteten Vorschläge zur Folge haben, dass sich bei bestimmten Transaktionen der Zeitpunkt der Erfassung und die Höhe der auszuweisenden Umsatzerlöse ändern. Dies gilt insbesondere für Unternehmen, die bei den bestehenden Regelungslücken in IAS 18 *Umsatzerlöse* derzeit auf die geltenden US-GAAP-Vorschriften zurückgreifen.

Dienstleistungen grundsätzlich separat voneinander zu bilanzieren sind. In den Stellungnahmen zum ursprünglichen Entwurf war vielfach angemerkt worden, dass diese Regelung dazu führen würde, dass eine hohe und nicht angemessene Anzahl separat zu bilanzierender Leistungsverpflichtungen identifiziert würde. Daher haben die Boards die Regelungen entsprechend überarbeitet. Ein Gut oder eine Dienstleistung ist demnach nicht als separate Leistungsverpflichtung zu bilanzieren, wenn es bzw. sie mit anderen Gütern oder Dienstleistungen in dem Vertrag eng verbunden ist und das

Leistungsverpflichtungen, die über einen bestimmten Zeitraum erbracht werden

Der überarbeitete Standardentwurf erkennt an, dass eine Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erbracht werden kann, und führt mehrere Kriterien auf, die erfüllt sein müssen, damit eine kontinuierliche Erfassung von Umsatzerlösen möglich ist. Demnach wird eine Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erbracht, wenn die Leistung des Unternehmens entweder (1) in der Erstellung oder Verbesserung eines Vermögenswerts, z. B. einer unfertigen Leistung, besteht, der sich in der Verfügungsgewalt des Kunden befindet, oder (2) ein Vermögenswert ohne einen alternativen Nutzen erstellt wird und bestimmte andere zusätzliche Kriterien erfüllt werden. Diese Beurteilung entscheidet über den Zeitraum bzw. Zeitpunkt, in bzw. zu dem Umsatzerlöse zu erfassen sind, und kann sehr ermessensabhängig sein, da die Kriterien von Anwendern für denselben Sachverhalt unterschiedlich interpretiert werden können. Sofern die Kriterien für eine Umsatzrealisierung über einen bestimmten Zeitraum nicht erfüllt sind, wird angenommen, dass die Leistungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt erbracht wird.

Das Fünf-Schritte-Modell zur Umsatzrealisierung:

- 1 Identifizierung des Vertrags mit einem Kunden
- 2 Identifizierung der separat zu bilanzierenden Leistungsverpflichtungen im Vertrag
- 3 Bestimmung des Transaktionspreises
- 4 Aufteilung des Transaktionspreises auf die separat zu bilanzierenden Leistungsverpflichtungen
- 5 Umsatzrealisierung bei Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

In den folgenden Abschnitten wird dargestellt, welche Änderungen die Boards an ihren ursprünglichen Vorschlägen zur Umsatzrealisierung vorgenommen haben und in welchen Punkten diese von den derzeitigen IFRS-Regelungen abweichen. Hervorgehoben werden Änderungsvorschläge, die sich auf die aktuelle Praxis am stärksten auswirken könnten.

Bilanzierung von Gütern und Dienstleistungen als eine einheitliche Leistungsverpflichtung

Eine der wichtigsten Regelungen des Standardentwurfs ist die Vorschrift, dass die in einem Vertrag enthaltenen einzeln abgrenzbaren Leistungsverpflichtungen zur Übertragung von Gütern und

Unternehmen eine wesentliche Dienstleistung erbringt, indem es die Güter und Dienstleistungen für den Kunden zu einer oder mehreren einheitlichen Leistung(en) zusammenfasst. In diesem Fall sind die jeweiligen Leistungsverpflichtungen als Paket, d. h. als eine einheitliche Leistungsverpflichtung, zu bilanzieren, sofern das Paket zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtung erheblich modifiziert oder an die Bedürfnisse des Kunden angepasst wird. Obwohl diese überarbeitete Regelung die in den Stellungnahmen zum Ausdruck gebrachten Bedenken zum Teil berücksichtigt, kann das modifizierte Konzept auf bestimmte Branchen immer noch unbeabsichtigte Auswirkungen haben.

In vielen Fällen sollte die Entscheidung, ob eine Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erfüllt oder zu einem bestimmten Zeitpunkt erbracht wird, relativ einfach zu treffen sein. Ein Vertrag zur Erbringung von Rechtsberatungsleistungen dürfte in der Regel über einen bestimmten Zeitraum erbracht werden, sofern die Rechtsanwaltskanzlei das Recht hat, für die bisher erbrachten Leistungen eine Vergütung zu verlangen.

Die Anwendung des Modells auf Verträge zur Herstellung komplexer Güter oder eine Kombination von Gütern und Dienstleistungen wird jedoch mit einem Komplexitätsanstieg verbunden sein. Unternehmen



müssen in weitaus höherem Maß als bisher Ermessensentscheidungen treffen, um festzustellen, ob die Leistungsverpflichtungen über einen bestimmten Zeitraum erbracht werden. Sofern zum Beispiel ein Vermögenswert mit einem alternativen Nutzen, der sich nicht in der Verfügungsgewalt des Kunden befindet, geschaffen wurde, wird die Leistungsverpflichtung zu einem bestimmten Zeitpunkt erbracht und die Umsatzerlöse müssen bis zur Fertigstellung abgegrenzt werden.

Variable Gegenleistung

In einem Vertrag kann ein Teil des Transaktionspreises in Bezug auf Höhe und Zeitpunkt der Zahlung variieren. Beispiele variabler Vergütungen beinhalten Skonti, Rabatte, Erstattungen, Gutschriften, Boni, Erfolgshonorare, Strafzahlungen, Preisermäßigungen oder ähnliche Sachverhalte. Der überarbeitete Standardentwurf sieht vor, dass variable Gegenleistungen geschätzt, auf die Leistungsverpflichtungen verteilt und als Umsatzerlöse erfasst werden, noch bevor sämtliche Unsicherheiten beseitigt sind (vorbehaltlich bestimmter Kriterien). Variable Gegenleistungen werden auf der Basis des wahrscheinlichkeitsgewichteten Erwartungswerts oder des wahrscheinlichsten Betrags geschätzt, je nachdem welcher der beiden Werte die höhere Aussagekraft besitzt. Die Schätzung müsste an jedem Berichtsstichtag aktualisiert werden.

Für viele Unternehmen würde diese Vorgehensweise bei variabler Gegenleistung eine wesentliche Änderung gegenüber der bisherigen Vorgehensweise bedeuten. Bislang wurde häufig der Betrag der Umsatzerlöse, der auf identifizierte Leistungsverpflichtungen verteilt wurde, auf den Betrag begrenzt, der nicht abhängig von der Erfüllung zukünftiger Leistungsverpflichtungen ist. Das überarbeitete Modell würde es gestatten, variable Vergütungen auf

Leistungsverpflichtungen zu verteilen, und schreibt eine Begrenzung nur insofern vor, als variable Beträge, die nicht hinreichend sicher beansprucht werden können, nicht als Umsatz erfasst werden dürfen. Als Konsequenz dürften Unternehmen zukünftig Umsatz für variable Beträge früher als bisher erfassen.

Forderungsausfälle

Nach dem überarbeiteten Entwurf ist das Forderungsausfallrisiko entgegen dem ursprünglichen Vorschlag bei der Ermittlung des Transaktionspreises nicht mehr zu berücksichtigen. Die Regelungen des IFRS 9 *Finanzinstrumente* oder IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* bleiben weiterhin anwendbar. Wertberichtigungen werden stattdessen nach dem überarbeiteten Standardentwurf künftig als Gegenposten direkt unter den Umsatzerlösen ausgewiesen und nicht, wie es momentan der Fall ist, als operativer Aufwand. Dieser Änderungsvorschlag wirkt sich signifikant auf die Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung aus und hat eine Verringerung der Bruttomarge zur Folge.

Kosten für die Anbahnung und Erfüllung des Vertrags

Die vorgeschlagene Methode für die Bilanzierung von Kosten für die Anbahnung und Erfüllung eines Vertrags weicht erheblich von der gegenwärtigen Vorgehensweise ab. Die im Zusammenhang mit der Anbahnung eines Vertrags anfallenden Kosten werden derzeit oftmals als Aufwand der Periode erfasst. Nach dem überarbeiteten Standardentwurf müssten diese Kosten jedoch – sofern bestimmte Kriterien erfüllt sind – aktiviert werden, wenn die Laufzeit des Vertrags länger als ein Jahr beträgt. Alle derzeit zur Bilanzierung von Kosten zur Anbahnung und Erfüllung eines Vertrags angewandten Methoden sollten angesichts der anstehenden Neuregelungen von den betroffenen Unternehmen überprüft werden.



Branchenfokus

Auswirkungen der vorgeschlagenen Bündelung von Gütern und Dienstleistungen zu einer einheitlichen Leistungsverpflichtung

Software

In der Softwarebranche bestehen mit Blick auf die Bilanzierung von Umsatzerlösen nach IFRS wesentliche Unterschiede in der Praxis. Viele Unternehmen wenden bei den bestehenden Regelungslücken in IAS 18 *Umsatzerlöse* derzeit die geltenden spezifischen US-GAAP-Vorschriften an. Durch die Vorschläge entfielen die Notwendigkeit, auf Regelungen anderer Standardsetter zurückzugreifen. Darüber hinaus könnte sich die derzeitige Bilanzierungspraxis für kundenspezifische Softwareverträge und Mehrkomponentenverträge ändern.

Baubranche

Verträge über die Erbringung von kundenspezifischen Bauleistungen beinhalten in der Regel die Zusage, ein Bündel von eng miteinander verbundenen Gütern und/oder Dienstleistungen zu liefern bzw. zu erbringen. Daher werden solche Verträge nach dem überarbeiteten Modell oftmals als einheitliche Leistungsverpflichtung zu bilanzieren sein. Infolgedessen ergäbe sich in diesem Bereich vermutlich keine von der derzeitigen Bilanzierungspraxis wesentlich abweichende Vorgehensweise.

Telekommunikationsbranche

Bisher wurden für von einigen Telekommunikationsunternehmen bei Abschluss eines Mobilfunkvertrags kostenlos oder vergünstigt zur Verfügung gestellte Mobilfunkgeräte oftmals nur Umsatzerlöse in Höhe des in Rechnung gestellten Preises realisiert. Künftig ist jedoch das gesamte Entgelt aus dem Vertrag auf der Basis relativer Einzelveräußerungspreise auf Mobilfunkgerät und Servicevertrag aufzuteilen. Dies hätte zur Folge, dass sich aus dem Verkauf dieser Mobilfunkgeräte höhere Umsatzerlöse zu einem früheren Zeitpunkt ergäben.

Was bedeuten die überarbeiteten Vorschläge aktuell für Ihr Unternehmen?

Einige der wesentlichen Konzepte und Überlegungen, die sich aus der Umsetzung der neuen Regelungen für Ihr Unternehmen ergeben könnten, werden im Folgenden erläutert.

Umsatzrealisierung bei Mehrkomponentengeschäften

Die Regelung, den Transaktionspreis den einzelnen identifizierten Leistungsverpflichtungen des Vertrags zuzuordnen, kann für viele Unternehmen mit wesentlichen Auswirkungen verbunden sein. Die Aufteilung soll grundsätzlich im Verhältnis der relativen Einzelveräußerungspreise erfolgen. Zu den separat zu bilanzierenden Leistungsverpflichtungen können beispielsweise auch vergünstigte oder kostenlose Endgeräte,

beispielsweise Mobilfunkgeräte, zählen, die ggf. bisher als Teil der Hauptleistung erfasst wurden. Auch auf diese Elemente soll ein Teil des vereinbarten Transaktionspreises in Übereinstimmung mit den überarbeiteten Regelungen, d. h. im Verhältnis ihrer relativen Einzelveräußerungspreise, verteilt werden. Die geplanten Neuregelungen können daher dazu führen, dass künftig bereits zu einem früheren Zeitpunkt Umsatzerlöse erfasst werden.

Umsatzrealisierung bei Fertigungsaufträgen

Darüber hinaus müssen Unternehmen, die derzeit Umsatzerlöse entsprechend dem Leistungsfortschritt (sog. *percentage of completion method*) erfassen, beurteilen, ob ihre allgemeinen Geschäftsbedingungen und die sonstigen Regelungen in ihren Verträgen auch nach den neuen Regelungen eine Umsatzrealisierung über einen bestimmten Zeitraum ermöglichen oder ob die jeweilige Leistungsverpflichtung erst zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt wird.

Finanzkennzahlen und Kommunikation mit den Stakeholdern

Viele Unternehmen werden auf der Basis ihres Umsatzes beurteilt. Obwohl Umsatzerlöse an sich bereits eine wesentliche Abschlusskennzahl darstellen, beeinflussen sie direkt auch andere signifikante Finanzkennzahlen wie z. B. die Bruttomargen, das EBITDA und das Ergebnis je Aktie. Aus der Anwendung des neuen Standards können sich Auswirkungen auf die Umsatzerlöse und die damit verbundenen Kennzahlen ergeben. Unternehmen müssen daher sorgfältig prüfen, wie solche Änderungen gegenüber Analysten, in Pressemitteilungen und in anderen Kommunikationsmedien für Anteilseigner darzustellen und zu erläutern sind.

Umsatzbasierte Finanzkennzahlen könnten sich auch auf die Kreditauflagen, Finanzierungsvereinbarungen und bestimmte aufsichtsrechtliche Erfordernisse eines Unternehmens auswirken. Unternehmen, die Bonuszahlungen oder die Unverfallbarkeit anteilsbasierter Vergütungsinstrumente sowie sonstiger Vergütungsprogramme an solche Kennzahlen gekoppelt haben, werden die bestehenden Vereinbarungen überprüfen müssen, um beurteilen zu können, ob die bisher verwendeten Kennzahlen auch weiterhin eine angemessene Bemessungsgrundlage für den Erfolg darstellen. Durch eine erste Analyse der Auswirkungen der überarbeiteten Vorschläge kann ein

möglicher Handlungsbedarf frühzeitig identifiziert und so sichergestellt werden, dass den Stakeholdern weiterhin aussagekräftige Informationen zur Verfügung gestellt werden können.

Schätzungen und Ermessensentscheidungen des Managements

Wie bereits dargelegt, wären mit der Anwendung des neuen Modells in höherem Maße als bisher Ermessensausübungen verbunden. Bei der Identifizierung der separat zu bilanzierenden Leistungsverpflichtungen muss ein Unternehmen beurteilen, ob die mit der Bereitstellung der Güter bzw. der Erbringung der Dienstleistungen verbundenen Risiken eng miteinander verknüpft sind. Dies ist insbesondere bei komplexen Transaktionen von Bedeutung. In diesen Fällen muss das betroffene Unternehmen alle relevanten Fakten und Umstände eines Vertrags berücksichtigen und letztendlich darauf basierend eine Ermessensentscheidung treffen, um zu bestimmen, ob es den Vertrag als eine einheitliche Leistungsverpflichtung oder als mehrere separate Leistungsverpflichtungen zu bilanzieren hat. Für den Fall, dass sich ein Unternehmen beispielsweise vertraglich zur Lieferung, Installation und regelmäßigen Wartung einer Maschine verpflichtet hat, könnten die Lieferung und Installation der Maschine möglicherweise als einheitliche Leistungsverpflichtung bilanziert werden. Sofern die Risiken, die mit der Erbringung der nachfolgenden Wartungsleistungen verbunden sind, nicht eng mit den anderen aus dem Vertrag resultierenden Risiken verknüpft sind, wäre die Wartungsleistung hingegen als separate Leistungsverpflichtung zu bilanzieren.

Darüber hinaus verlangt das neue Modell vermehrt die Vornahme von Schätzungen. Dies gilt zum Beispiel im Zusammenhang mit der Ermittlung des vertraglich vereinbarten Transaktionspreises. Für den Fall, dass der Transaktionspreis Rabatte, Kaufanreize, erfolgsabhängige Bonuszahlungen

oder andere Arten von variablen Gegenleistungen beinhaltet, sieht der überarbeitete Entwurf vor, dass die unsicheren Gegenleistungen auf der Basis des wahrscheinlichkeitsgewichteten Erwartungswerts oder des wahrscheinlichsten Betrags zu schätzen sind. Dabei sind alle zur Verfügung stehenden historischen, laufenden und prognostizierten Informationen zu berücksichtigen.

Erweiterung der Angabepflichten

Um die Transparenz der Unternehmensabschlüsse in Zukunft zu steigern, sieht der überarbeitete Standardentwurf erweiterte Angabepflichten vor. Dies hätte zur Folge, dass Unternehmen künftig mehr Informationen zu Verträgen erfassen müssten, als es derzeit der Fall ist. Unter Umständen handelt es dabei auch um wirtschaftlich sensible Daten. So wären im Anhang beispielsweise künftig zusätzliche Aufgliederungen zu den Umsätzen (beispielsweise hinsichtlich der Art der gelieferten Güter bzw. erbrachten Dienstleistungen, den geografischen Regionen oder den Vertragslaufzeiten) und Fortschreibungen zu bestimmten vertraglichen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten mit aufzunehmen und Informationen zu den wesentlichen vorgenommenen Schätzungen anzugeben. Darüber hinaus wären Angaben zu den Ermessensentscheidungen, die sich wesentlich auf die im Abschluss erfassten Beträge und die Zeitpunkte, zu denen die Umsatzerlöse erfasst wurden, ausgewirkt haben, zu machen.

Verfahren und Kontrollsysteme

Um den neuen Anforderungen der Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften gerecht zu werden und die erweiterten Angabepflichten erfüllen zu können, werden Unternehmen zukünftig zusätzliche Informationen erheben und verarbeiten müssen. Diese vermehrten Informationsanforderungen können erhebliche Modifikationen an den bestehenden internen Datenerfassungssystemen und -verfahren notwendig machen. Unternehmen, deren

Geschäftsaktivitäten dezentral organisiert sind, werden in besonderem Maße von der Anforderung, Informationen für die verschiedenen Standorte zu beschaffen, betroffen sein. Da die neuen Regelungen rückwirkend angewendet werden sollen, könnte für einige Unternehmen die Notwendigkeit bestehen, diese Änderungen an den bestehenden Systemen bereits vor dem Zeitpunkt des erstmaligen Inkrafttretens umzusetzen.

Des Weiteren werden Unternehmen ggf. ihre IT-Systeme sowie ihre Hauptbuch- und Berichtssoftware überprüfen müssen, um festzustellen, ob diese in der Lage sind, die von dem neuen Standard geforderten zusätzlichen Informationen zu generieren, zusammenzustellen und anzuzeigen.

Neben den neuen Anforderungen an die Datenerfassung und den eventuell erforderlichen Anpassungen der bestehenden IT-Systeme werden wahrscheinlich auch die internen Berichtsverfahren und Kontrollen einer kritischen Beurteilung zu unterwerfen sein. Unternehmen müssen geeignete Maßnahmen ergreifen, um zu bestimmen, ob ihre internen Kontrollprozesse angesichts der bevorstehenden Veränderungen hinsichtlich der Beschaffung und des Ausweises von Finanzinformationen noch hinreichend wirksam sind.

Steuerliche Aspekte

Die steuerliche Behandlung von Umsatzerlösen unterscheidet sich in vielerlei Hinsicht von der bilanziellen Behandlung gemäß dem überarbeiteten Standardentwurf. Da Unternehmen möglicherweise Änderungen an den bestehenden Umsatzvereinbarungen vornehmen werden, um auf die neuen Bilanzierungsvorschriften zu reagieren, wird es erforderlich sein, die daraus eventuell resultierenden steuerlichen Konsequenzen zu überprüfen, um sicherzustellen, dass keine Steuervorteile verloren gehen und Steuerrisiken entsprechend gemanagt werden.

Die rechtzeitige Einschätzung der steuerlichen Konsequenzen wird Unternehmen dabei helfen, Steuer Risiken zu verringern, mögliche Differenzen, die sich infolge der neuen Regelungen zwischen Handels- und Steuerbilanz ergeben, zu identifizieren und vorteilhafte Steuerstrategien zu entwickeln. Darüber hinaus lassen sich durch die gleichzeitige Analyse der steuerlichen und bilanziellen Auswirkungen erhebliche Synergieeffekte erzielen, da größtenteils dieselben Finanzinformationen verwendet werden.

Vertragsbedingungen

Der überarbeitete Standardentwurf könnte wesentliche Auswirkungen auf den Zeitpunkt, zu dem Umsätze zu erfassen sind, und die Höhe der auszuweisenden Umsatzerlöse haben. Dies gilt insbesondere für Verträge, die für einen längeren Zeitraum abgeschlossen wurden oder mehrere separat zu bilanzierende Leistungsverpflichtungen beinhalten. Wenn ein Vertrag über die Erstellung eines Vermögenswerts über einen bestimmten Zeitraum geschlossen wurde, muss das Unternehmen den Nachweis erbringen können, dass die Verfügungsgewalt über einen Teil des Vermögenswerts bereits im Verlauf der Erstellung des Vermögenswerts auf den Kunden übertragen wurde, damit die Umsatzerlöse schon vor der Fertigstellung des Vermögenswerts erfasst werden können.

Auch für diesen neuen Standard bleibt festzuhalten, dass die Geschäfte eines Unternehmens nicht von der Rechnungslegung getrieben werden sollten. Ein Unternehmen sollte jedoch verstehen, dass sich bestimmte Vertragsbedingungen auf die zeitliche Erfassung von Umsatzerlösen bereits vor der Fertigstellung des Vermögenswerts auswirken können, und dies bei den Vertragsverhandlungen mit Kunden entsprechend berücksichtigen.

Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze und Mitarbeiterschulungen

Neue Rechnungslegungsvorschriften erfordern bei Unternehmen stets neue Rechnungslegungsmethoden. Dies gilt auch für die umfassende Überarbeitung der Vorschriften zur Umsatzrealisierung (z. B. in Bilanzierungshandbüchern). Unternehmen sollten rechtzeitig damit beginnen zu prüfen, inwieweit ihre derzeit angewandten Rechnungslegungsmethoden mit den Vorschlägen der Boards in Einklang stehen. Zudem müssen unternehmensweit mehr Ermessensentscheidungen und Schätzungen vorgenommen werden. Dies bedingt ggf. die Erarbeitung unternehmensinterner Richtlinien, die Aufschluss über die konkrete Umsetzung im Unternehmen geben. Darüber hinaus können Mitarbeiterschulungen, die sich mit den vom Unternehmen angewandten Methoden zur Umsatzrealisierung und der Frage, in welchem Umfang die derzeit verwendeten Modelle von Änderungen betroffen sein könnten, befassen, dazu beitragen, den Übergang auf den finalen Standard zu erleichtern. ■



Was können Sie jetzt tun?

Zwar steht das Datum des Inkrafttretens noch nicht fest. Doch sollten Unternehmen schon jetzt Vorbereitungen treffen, um Probleme bei der Umsetzung der überarbeiteten Regelungen im Vorfeld zu vermeiden. Die erstmalige Anwendung eines neuen Standards, der so umfassend wie der überarbeitete Standard zur Umsatzrealisierung ist, stellt für jedes Unternehmen eine große Herausforderung dar. Obwohl der Standard noch nicht final verabschiedet wurde, ist bereits jetzt erkennbar, dass einige wesentliche Unterschiede zu der bisherigen Bilanzierungsweise wahrscheinlich auch nach Verabschiedung des finalen Standards weiter fortbestehen werden. Eine rechtzeitige Planung ist der Schlüssel zum Erfolg. Ein sorgfältig geplanter und vorbereiteter Übergang trägt maßgeblich zur Kostenreduzierung und zu einem erfolgreichen Umsetzungsverlauf bei. Zu den Maßnahmen, die Unternehmen bereits in diesem Stadium ergreifen können, zählen folgende:

- ▶ Verschaffung eines Überblicks über mögliche Auswirkungen der geplanten Änderungen
- ▶ Einrichtung eines Projektmanagementplans für die Umstellung auf den neuen Standard
- ▶ Ermittlung des Schulungsbedarfs bei Mitarbeitern
- ▶ Identifizierung typischer Transaktionen und möglicher Probleme bei der Umsetzung
- ▶ Festlegung eines Verfahrens für die Erhebung geeigneter Daten, um die neuen Anforderungen des finalen Standards zu erfüllen
- ▶ Beobachtung der weiteren Beratungen der Boards

Ausführlichere Informationen zum überarbeiteten Standardentwurf finden Sie in der aktuellen Ausgabe der **IFRS Entwicklungen - das überarbeitete Modell zur Umsatzrealisierung**, die Ihnen in deutscher Sprache unter www.de.ey.com/ifrs in der Rubrik „Publikationen“ zum Download zur Verfügung steht.



So kann Ernst & Young Sie unterstützen

Mithilfe von multidisziplinären Teams von Fachleuten aus den Bereichen Rechnungslegung, Steuern, Systemlösungen und IT kann Ernst & Young Sie dabei unterstützen, die Konsequenzen des überarbeiteten Standardentwurfs zur Umsatzrealisierung für Ihr Unternehmen zu beurteilen. Die nachstehende Tabelle gibt einen Überblick über die Problemstellungen und Maßnahmen, die Sie im Zusammenhang mit den Vorschlägen beachten müssen. Darüber hinaus wird dargestellt, wie Ernst & Young Sie von der anfänglichen Beurteilung bis hin zur erstmaligen Anwendung unterstützen kann.

Problemstellungen und Maßnahmen	So kann Ernst & Young Sie unterstützen
Erlangen eines allgemeinen Verständnisses der vorgeschlagenen Regelungen	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Entwicklung und Durchführung von Schulungen für die Mitarbeiter des Unternehmens ▸ Bereitstellung von Informationen zum Standpunkt des IASB ▸ Hilfestellung bei der Entwicklung einer Stellungnahme zum ED
Vorläufige Einschätzung der Auswirkungen der Vorschläge auf den Abschluss des Unternehmens	<p>Beratung und Unterstützung in folgenden Bereichen:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▸ Zusammenstellung der erforderlichen Informationen für die erstmalige Anwendung des vorgeschlagenen Standards ▸ Zusammenfassung der in Ihrem Unternehmen am häufigsten vorkommenden Vertragsbedingungen ▸ Interpretation der vorgeschlagenen Regelungen und Anwendung auf Ihre Kundenverträge (Leistungsverpflichtungen, Zeitpunkt des Übergangs der Verfügungsgewalt, Auswirkungen von Rückgaberechten und Gewährleistungen, Diskontierung von langfristigen Verträgen und anderen wesentlichen Vertragsbedingungen) ▸ Entwicklung einer konsistenten Methode für Bereiche, in denen regelmäßig Ermessen ausgeübt werden muss, wie beispielsweise im Falle von variablen Gegenleistungen, Gewährleistungen und belastenden Leistungsverpflichtungen oder bei der Auswahl eines Modells zur Umsatzrealisierung, das einen kontinuierlichen Übergang von Gütern und Dienstleistungen auf den Kunden am besten darstellt ▸ Ermittlung der Auswirkungen auf die Gewinn- und Verlustrechnung, die sich durch die erstmalige Anwendung des vorgeschlagenen Standards ergeben ▸ Einschätzung der Auswirkungen auf die wichtigsten Finanz- und Erfolgskennzahlen Ihres Unternehmens, beispielsweise auf die Bruttomargen ▸ Identifizierung von fehlenden Informationen im Hinblick auf die erstmalige Anwendung des vorgeschlagenen Standards, insbesondere mit Blick auf die erweiterten Angabepflichten ▸ Entwicklung eines Verfahrens zur Überwachung der Leistungsverpflichtungen, der angefallenen Kosten sowie der Auswirkungen auf den Abschluss

Problemstellungen und Maßnahmen	So kann Ernst & Young Sie unterstützen
Beurteilung von Prozessen zur Datengenerierung, internen Kontrollen und IT-Systemen	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Bereitstellung von Informationen auf der Basis bewährter Praktiken, die aufzeigen, wie ein Unternehmen seine Geschäftsprozesse, IT-Systeme und internen Kontrollen als Konsequenz der neuen Anforderungen anpassen könnte
Beurteilung der steuerlichen Auswirkungen der geplanten Neuregelung	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Unterstützung bei der Analyse der Steuerpositionen, die sich aus der erstmaligen Anwendung des vorgeschlagenen Standards ergeben, sowie Unterstützung bei der Reduzierung der Steuerrisiken und der Bestimmung der steuerlichen Auswirkungen der neuen Regelungen zur Umsatzrealisierung
Planung der erstmaligen Anwendung des finalen Standards	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Beratung zum Projektmanagement und zur Projektplanung, einschließlich Zeitablauf, Aufgabenverteilung und Ressourcenzuordnung
Aktualisierung von Bilanzierungshandbüchern und Rechnungslegungsmethoden	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Unterstützung bei der Überarbeitung der Bilanzierungshandbücher und Anregungen zu den vom Management ausgewählten Rechnungslegungsmethoden sowie Unterstützung bei der Entwicklung von Rechnungslegungsmethoden im Hinblick auf den finalen Standard
Kommunikation mit den Stakeholdern (Analysten, Regulatoren und Anteilseigner) über die Auswirkungen der erstmaligen Anwendung des finalen Standards	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Beratung im Rahmen der Entwicklung eines Kommunikationsplans ▶ Beratung bei der Erstellung der entsprechenden Mitteilungen ▶ Durchführung einer Analyse der nach dem Standardentwurf bereitzustellenden Informationen



Ihre Subject Matter Experts - Revenue Recognition

Andreas Grote
Telefon +49 6196 996 26123
andreas.grote@de.ey.com

Christiane Hold
Telefon + 49 89 14331 12368
christiane.hold@de.ey.com

Ihre Kontaktpartner aus dem IFRS Solutions Center in Deutschland, Österreich und der Schweiz

Deutschland

Nord/Ost

Stefania Mandler
Telefon +49 341 2526 23583
stefania.mandler@de.ey.com

West

Andreas Muzzu
Telefon +49 231 55011 22126
andreas.muzzu@de.ey.com

Frankfurt

Jörg Bösser
Telefon +49 6196 996 26944
joerg.boesser@de.ey.com

Südwest/Rhein-Neckar-Saar

Helge-Thomas Grathwol
Telefon +49 621 4208 10132
helge-thomas.grathwol@de.ey.com

Bayern

Dr. Christine Burger-Disselkamp
Telefon +49 89 14331 13737
christine.burger-disselkamp@de.ey.com

Christiane Hold
Telefon +49 89 14331 12368
christiane.hold@de.ey.com

Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

About Ernst & Young

Ernst & Young is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. Worldwide, our 152,000 people are united by our shared values and an unwavering commitment to quality. We make a difference by helping our people, our clients and our wider communities achieve their potential.

Ernst & Young refers to the global organization of member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. For more information about our organization, please visit www.ey.com

© 2012 EYGM Limited.

All Rights Reserved.

HFI 0112

This publication contains information in summary form and is therefore intended for general guidance only. It is not intended to be a substitute for detailed research or the exercise of professional judgment. Neither EYGM Limited nor any other member of the global Ernst & Young organization can accept any responsibility for loss occasioned to any person acting or refraining from action as a result of any material in this publication. On any specific matter, reference should be made to the appropriate advisor.