

Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen

Band 47

Externe Finanzberichterstattung von Umsatzerlösen nach IFRS 15

Bilanzrechtliche Analyse und praktische Auswirkungen

Von
Dr. Siu Lam

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

**Weitere Informationen
zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**

ESV.info/978-3-503-17148-4

Zugl.: Universität des Saarlandes, Diss., 2016, u. d. T.
„Externe Finanzberichterstattung von Umsatzerlösen nach IFRS 15 –
Analyse der Neuregelungen im Lichte der Informationsfunktion der IFRS-
Rechnungslegung“

Gedrucktes Werk: ISBN 978-3-503-17148-4

eBook: ISBN 978-3-503-17149-1

ISSN 1862-0922

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2017

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen
der Deutschen Nationalbibliothek und der Gesellschaft für das
Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht
sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso
Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Druck und Bindung: Hubert & Co., Göttingen

Geleitwort

Die von Herrn Dr. Siu Lam vorgelegte Untersuchung befasst sich mit den im Mai 2014 vom internationalen Standardsetzungsgremium IASB herausgegebenen Neuregelungen zum Themenbereich der Bilanzierung von Umsatzerlösen. Im Wege des Vergleichs mit den bislang hierzu einschlägigen Rechnungslegungsregeln ist es Ziel der Arbeit von Herrn Dr. Siu Lam ein Urteil dahingehend zu gewinnen, inwiefern der neue Standard IFRS 15 mit dem Titel „Revenue from Contracts with Customers“ zur Fortentwicklung des internationalen Bilanzrechts einen maßgeblichen Beitrag zu leisten vermag. Die diesbezügliche Würdigung erfolgt unter besonderer Berücksichtigung der grundlegenden Informationszielsetzung der Rechnungslegung nach IFRS, sprich der Entscheidungsunterstützung für die Anlageentscheidungen von aktuellen und potenziellen Investoren eines Unternehmens.

Nach einer Einführung in die Motivation und Zielsetzung der Arbeit schließt das erste Hauptkapitel mit einer kurzen Darstellung des Gangs der Untersuchung. Das zweite Hauptkapitel befasst sich mit der Zielsetzung und den Grundsätzen der Rechnungslegung nach IFRS. Hieran anknüpfend widmet sich das dritte Hauptkapitel insbesondere einer kritischen Betrachtung der widerstreitenden bilanztheoretischen Konzeptionen der revenue/expense view einerseits sowie der asset/liability view andererseits, indem deren Einflussnahme auf die Basiskonzepte des Conceptual Framework und im Speziellen auf allgemein bestehende Grundsätze hinsichtlich der Definition und Erfassung von Erträgen erörtert werden. Vor diesem Hintergrund wird eine übergeordnete Ertragskonzeption entwickelt, die einen bilanztheoretischen Bezugsrahmen für die konzeptionelle Würdigung des nach IFRS 15 vorgesehenen Modells der Umsatzbilanzierung bildet. Im vierten Hauptkapitel erfolgt eine kritische Bestandsaufnahme der IFRS-Normen zur Bilanzierung von Umsatzerlösen *de lege lata*. Diese Ausführungen zeigen sehr deutlich ein aus verschiedenen Standards und Interpretationen bestehendes Regelungsgeflecht, innerhalb dessen sich die zentral relevanten Normen des IAS 18 und des IAS 11 an einer Typologisierung voneinander abzugrenzender Geschäftsvorfälle orientieren, die jeweils das Entstehen von Umsatzerlösen begründen können und in Abhängigkeit davon mehrere verschiedene Realisationsprinzipien zugrunde legen. Im fünften Hauptkapitel werden die im Zuge von IFRS 15 eingeführten Neuregelungen zur Bilanzierung von Umsatzerlösen umfassend dargestellt. In diesem Kapitel wird eingehend auf die Regelungsinhalte des neuen Standards im Hinblick auf den

Ansatz, die Bewertung und den Ausweis von Umsatzerlösen eingegangen. Diese Ausführungen bilden die Basis für die konzeptionelle sowie vergleichende Würdigung dieses Standards in den beiden folgenden Hauptkapiteln. Im sechsten Hauptkapitel erfolgt ein Rechtsvergleich zwischen den Alt- und den mit IFRS 15 verabschiedeten Neuregelungen. Die Analysen dieses Kapitels beziehen sich hierbei sowohl auf die zuvor im Standardentwicklungsprozess definierten Zielsetzungen des IASB und des FASB als auch auf die im zweiten und dritten Hauptkapitel dargestellten Basiskonzepte der IFRS-Rechnungslegung als Beurteilungsrahmen. Das siebte Hauptkapitel befasst sich darauf aufbauend mit der ausführlichen Untersuchung der bisherigen und zukünftigen Angabepflichten im Anhang, die im Rahmen der IFRS-Umsatzrealisierung zu beachten sind. Dieses Kapitel beinhaltet vor allem eine eigene empirische Auswertung ausgewählter IFRS-Abschlüsse bzw. IFRS-Anhänge. Die Arbeit endet sodann im achten Hauptkapitel mit einer thesenartigen Zusammenfassung der gewonnenen Erkenntnisse.

Die von Herrn Dr. Siu Lam der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes vorgelegte und im Sommersemester 2016 mit hervorragendem Ergebnis angenommene Dissertation befasst sich mit einem Gegenstand der Bilanzrechtsdiskussion von großer Aktualität. Herr Dr. Siu Lam hat die komplexe und schwierige Thematik der Finanzberichterstattung von Umsatzerlösen sorgfältig untersucht und strukturiert aufbereitet. Seine Arbeit schließt eine Lücke innerhalb des Forschungsgebiets des externen Rechnungswesens, die im Bereich der Finanzberichterstattung von Umsatzerlösen zu konstatieren ist. Besonders hervorzuheben ist die durchweg kritische und praxisorientierte Auseinandersetzung mit der Thematik. Unverkennbar ist hierbei die Handschrift seines Doktorvaters Professor Dr. Karlheinz Küting, der während der Bearbeitungszeit der Untersuchung von Herrn Dr. Siu Lam leider viel zu früh verstorben ist. In der Folge hat Herr Professor Dr. Claus-Peter Weber gemeinsam mit mir das Forschungsprojekt von Herrn Dr. Siu Lam begleitet. Wir sind beide davon überzeugt, dass Herr Dr. Siu Lam mit den Ergebnissen seiner Dissertation einen wesentlichen Beitrag zur Interpretation des neuen Standards IFRS 15 geleistet hat. Seine Arbeit verdient eine große Verbreitung und Anerkennung in Theorie und Praxis.

Saarbrücken, im September 2016

Univ.-Professor Dr. Gerd Waschbusch

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2016 von der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität des Saarlandes als Dissertation angenommen. Sie befindet sich auf dem Rechtsstand von April 2016.

An dieser Stelle möchte ich all jenen Mitmenschen meinen herzlichen Dank aussprechen, die zum Gelingen meiner Promotion maßgeblich beigetragen haben. Eröffnet wurde mir der Weg zur Promotion überhaupt erst durch meinen leider viel zu früh verstorbenen akademischen Lehrer, Herrn Prof. Dr. Karlheinz Küting, der diese Arbeit grundlegend angeregt und anfänglich betreut hatte. Vielmehr gab Herr Küting mir die Möglichkeit, an dem durch ihn mitbegründeten Centrum für Bilanzierung und Prüfung an der Universität des Saarlandes als wissenschaftlicher Mitarbeiter seinerzeit tätig zu sein. Meine tiefe Dankbarkeit gilt ihm und zugleich seiner Familie, seiner Frau Gunhild Küting sowie seinen Söhnen Herrn Dr. Peter Küting und Herrn Dr. Ulrich Küting, deren nicht nachlassender Unterstützung meine ehemaligen Kollegen und ich uns stets gewiss sein durften.

Herrn Prof. Dr. Gerd Waschbusch möchte ich vielmals für die unkomplizierte Übernahme des Erstgutachtens sowie die großartige menschliche und fachliche Unterstützung während meiner Promotionszeit danken. Die sympathische und vertrauensvolle Zusammenarbeit mit ihm hat ganz entscheidend zum Erfolg meines Promotionsvorhabens beigetragen. Mein tiefer Dank gebührt zudem Herrn Prof. Dr. Claus-Peter Weber für die Übernahme des Zweitgutachtens sowie insbesondere für sein außerordentliches Engagement als Direktor des Centrums für Bilanzierung und Prüfung. In schwierigen Zeiten waren es seine Führungsstärke, sein entschlossenes Handeln und seine bedingungslose Fürsprache, ohne die es meinen Kollegen und mir nicht möglich gewesen wäre, unserer täglichen Arbeit weiterhin mit der nötigen Ruhe und Sicherheit nachzugehen. Überdies möchte ich Herrn Prof. Dr. Michael Olbrich für die Übernahme des Vorsitzes sowie Herrn Dr. Martin Becker für die Übernahme des Beisitzes im Promotionsverfahren danken.

Nicht zuletzt bin ich den Herausgebern, Herrn Prof. Dr. Claus-Peter Weber und Herrn Prof. Dr. Heinz Kußmaul, für die Aufnahme der vorliegenden Arbeit in die Schriftenreihe „Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen“ zu großem Dank verpflichtet. Ebenfalls bedanke ich mich bei den Mitarbeitern des Erich Schmidt Verlags für die angenehme Zusammenarbeit.

Glücklicherweise ist die wissenschaftliche Laufbahn nie ein einsamer Weg. Daher danke ich meinen ehemaligen Kolleginnen und Kollegen, Herrn Dr. Raphael Eichenlaub, Herrn Dipl.-Kfm. David Ellmann, Herrn Dipl.-Kfm. Philipp Grau, Herrn Dr. Sebastian Höfner, Herrn Dr. Peter Lauer, Herrn Dr. Christian Metz, Frau Dr. Mana Mojadr, Herrn Dr. Christoph Seel, Herrn Dr. Marc Strauß, Herrn Dr. Thomas Tesche, Frau Dipl.-Kffr. Vanessa Wassong, Herrn Dr. Johannes Wirth und Frau Karla Wobido, für die gemeinsame Zeit am Centrum, welche jahrelang von großer Kollegialität sowie gegenseitiger Unterstützung als auch Wertschätzung geprägt war. Inmitten der harten Mühsal in Fachprojekten sowie des intensiven, aber stets fruchtbaren Gedanken- und Meinungsaustauschs kam zugleich der nötige Spaß an der (Zusammen-)Arbeit selten zu kurz. Umso mehr freut es mich heute, dass für mich hieraus zahlreiche Freundschaften entstanden sind.

Mein letzter Dank gilt meiner Familie. Hierzu zähle ich auch meine engsten Freunde, die mich während der gesamten Promotionszeit mit kleinen wie großen Gesten der Fürsorge sowie liebevollem Verständnis gestützt haben. Der Dank, den ich meinen Eltern schulde, ist kaum in Worte zu fassen. Ihrer bedingungslosen und aufopferungsvollen Liebe habe ich alles zu verdanken.

Saarbrücken, im September 2016

Dr. Siu Lam

Inhaltsübersicht

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
2.3 Ziel der Rechnungslegung	22
2.4 Allgemeine Rechnungslegungsgrundsätze	28
2.5 Spezifische Implikationen im Kontext der Umsatzrealisierung	40
2.6 Zwischenergebnis	52
3 Bilanztheoretischer Bezugsrahmen der Ertragsvereinnahmung	57
3.1 Vorbemerkungen	57
3.2 Bilanztheoretische Systematisierung	58
3.3 Ertragskonzeption nach dem Rahmenkonzept der IFRS	66
3.4 Zwischenergebnis	74
4 Kurzreflexion der Umsatzrealisierung de lege lata	77
4.1 Vorbemerkungen	77
4.2 IAS 18 „Umsatzerlöse“	78

4.3	IAS 11 „Fertigungsaufträge“	88
4.4	IFRIC- und SIC-Interpretationen.....	94
4.5	Wesentliche konzeptionelle Schwächen und praktische Kritikpunkte	99
4.6	Zwischenergebnis	106
5	Darstellung der Umsatzrealisierung nach IFRS 15	109
5.1	Vorbemerkungen	109
5.2	Zeitliche Entwicklung des Standards.....	110
5.3	Zielsetzung des Standards.....	115
5.4	Anwendungsbereich.....	116
5.5	Fünf-Schritte-Modell der Umsatzrealisierung	120
5.6	Sonderthemen	181
5.7	Bilanzierung von Vertragskosten.....	199
5.8	Ausweis.....	204
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
6.3	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
7.3	Derzeitige Praxis der Angaben	283
7.4	Zukünftige Angabepflichten nach IFRS 15	305
7.5	Zwischenergebnis	322
8	Thesenförmige Schlussbetrachtung	327
	Anlagen	335
	Literatur- und Quellenverzeichnis.....	353
	Stichwortverzeichnis.....	393

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	Definitoriale 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