

# **Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. X**

## **E-DRS 17**

### **Erlöse**

13. Mai 2002

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme bis 12. Juli 2002 aufgefordert. Die Stellungnahmen werden auf unserer Homepage veröffentlicht, sofern das nicht ausdrücklich abgelehnt wird.

Die Stellungnahmen sind zu richten an:

Deutscher Standardisierungsrat  
DRSC e.V., Charlottenstraße 59, 10117 Berlin  
Tel.: +49 (0)30 206412-0  
Fax: +49 (0)30 206412-15  
E-mail: [info@drsc.de](mailto:info@drsc.de)

Deutscher Standardisierungsrat (DSR)

## Inhaltsverzeichnis

Aufforderung zur Stellungnahme

Vorbemerkung

Abkürzungsverzeichnis

## Entwurf Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. X (E-DRS 17)

### Erlöse

	Textziffer
Gegenstand und Geltungsbereich	1 - 6
Definitionen	7
Regeln	8 - 46
Grundlagen	8 - 19
Allgemeine Erfassungsgrundsätze	8 - 14
Allgemeine Bewertungsgrundsätze	15 - 19
Erlöse aus dem Verkauf von Vermögenswerten	20 - 26
Erlöse aus dem Erbringen von Dienstleistungen	27 - 30
Erlöse aus periodenübergreifenden Aufträgen	31 - 40
Erfassung	31 - 35
Bewertung	36 - 40
Erlöse aus Mehrkomponentengeschäften	41 - 46
Erfassung	41 - 44
Bewertung	45 - 46
Angaben im Konzernanhang	47 - 49
Inkrafttreten	50
Anhang A: Begründung des Entwurfs	A1 - A9
Anhang B: Kompatibilität mit dem Gesetz und mit den DRS	B1 - B3
Anhang C: Vergleich mit IAS und US GAAP	C1 - C12

## Aufforderung zur Stellungnahme

**Der DSR fordert alle interessierten Personen und Organisationen zur Stellungnahme bis zum 12. Juli 2002 auf. Stellungnahmen sind zu jedem in diesem Standardentwurf geregelten Sachverhalt erbeten. Insbesondere erwünscht sind Antworten auf die nachfolgend aufgeführten Fragen zu einzelnen Textziffern des Entwurfs.**

### *Frage 1*

Der Standardentwurf regelt die Erfassung und Bewertung von Erlösen aus dem Verkauf von Vermögenswerten und von Dienstleistungen, aus periodenübergreifenden Aufträgen und aus Mehrkomponentengeschäften. Er regelt nicht die Erfassung und Bewertung von Erlösen aus Finanzdienstleistungen und aus dem Abbau von Bodenschätzen. Stimmen Sie dem zu?

### *Frage 2*

Stimmen Sie den allgemeinen Kriterien zur Erfassung von Erlösen in Tz. 8 des Standardentwurfs zu?

### *Frage 3*

Stimmen Sie der Bewertung von Erlösen zum beizulegenden Zeitwert der vereinbarten Gegenleistung zu?

### *Frage 4*

Den allgemeinen Grundsätzen folgend bemisst sich nach diesem Standardentwurf die Höhe der Erlöse im Falle von Tauschgeschäften nach dem beizulegenden Zeitwert der vereinbarten Gegenleistung. Stimmen Sie dieser Regelung zu?

### *Frage 5*

Nach diesem Standardentwurf sind Erlöse aus periodenübergreifenden Aufträgen nach Maßgabe des Fertigstellungsgrades zu erfassen, sofern die Kriterien in Tz. 31 vorliegen.

- a. Stimmen Sie der verpflichtenden Erfassung von Erlösen aus periodenübergreifenden Aufträgen nach Maßgabe des Fertigstellungsgrades zu?
- b. Halten Sie die Erfassungskriterien für angemessen?

### *Frage 6*

Mehrkomponentengeschäfte:

- a. Nach diesem Standardentwurf liegt ein Mehrkomponentengeschäft vor, wenn mehrere Einzelleistungen (Vermögenswerte und/oder Dienstleistungen) verkauft werden, deren Vergütungen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Stimmen Sie dieser Definition zu?
- b. Die Einzelleistungen eines Mehrkomponentengeschäftes sind jeweils gesondert zu erfassen, wenn die Kriterien in Tz. 41 des Standardentwurfs erfüllt sind. Stimmen Sie den Erfassungskriterien zu?
- c. Die Höhe der Erlöse aus den Einzelleistungen bemisst sich aus der proportionalen Aufteilung des vereinbarten Gesamtpreises auf Basis der beizulegenden Zeitwerte. Stimmen Sie dieser Bewertungsregel zu?

### *Frage 7*

Halten Sie die Konzernanhangangaben für angemessen?

*Frage 8*

- a. Haben Sie über die in den vorhergehenden Fragen adressierten Sachverhalte hinausgehende Anregungen zu einzelnen Textziffern des Standardentwurfs?
- b. Welche bislang unregulierten Sachverhalte sollten – unter Angabe von Gründen – ggf. in den Standard aufgenommen werden?
- c. Welche im Standardentwurf berücksichtigten Sachverhalte erachten Sie – unter Angabe von Gründen – ggf. nicht für regelungsbedürftig?

## Vorbemerkung

### *Deutscher Standardisierungsrat*

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten und die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten. Er hat sieben Mitglieder, die vom Verwaltungsrat des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC) als unabhängige und auf den Gebieten der nationalen und internationalen Rechnungslegung ausgewiesene Fachleute bestimmt werden.

### *Anwendungshinweis*

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden vom Deutschen Standardisierungsrat nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Wenn die Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein. Da Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sollen, dass die Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewendet werden, unterliegen sie einem stetigen Wandel. Es ist daher jedem Anwender zu empfehlen, bei einer Anwendung der Standards sorgfältig zu prüfen, ob diese unter Berücksichtigung aller Besonderheiten im Einzelfall der jeweiligen gesetzlichen Zielsetzung entspricht.

### *Copyright*

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Standard steht dem Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. zu. Der Standard ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC e. V. unzulässig und strafbar. Werden Standards nach ihrer amtlichen Bekanntmachung wiedergegeben, dürfen diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem ist unter Angabe der Quelle darauf hinzuweisen, dass es sich um den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. ... (DRS ...) des Deutschen Standardisierungsrates (DSR) handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des DRS ... berufen. Das DRSC e. V. behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach Auffassung des DSR Standards fehlerhaft anwenden.

### *Herausgeber*

Herausgeber ist das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Charlottenstraße 59, 10117 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: [info@drsc.de](mailto:info@drsc.de).  
Verantwortlich im Sinne des Presserechts: Frau Liesel Knorr, Generalsekretärin, Charlottenstraße 59, 10117 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-11, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: [Knorr@drsc.de](mailto:Knorr@drsc.de).

## Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ARB	Accounting Research Bulletin/USA
Art.	Artikel
CON	FASB Statements of Financial Accounting Concepts/USA
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutscher Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
EG-RL	Richtlinien der Europäischen Gemeinschaften
EITF	Emerging Issues Task Force/USA
EU	Europäische Union
FASB	Financial Accounting Standards Board/USA
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standard(s)
SAB	SEC Staff Accounting Bulletin/USA
SEC	Securities and Exchange Commission/USA
SOP	Statement of Position/USA
Tz.	Textziffer
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles/USA

# Entwurf Deutscher Rechnungslegungs Standard Nr. X (E-DRS 17)

## Erlöse

Grundsätze sind **fett gedruckt**. Sie werden durch die nachfolgenden normal gedruckten Textstellen erläutert. Bei der Anwendung des Standards ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten.

## Gegenstand und Geltungsbereich

1.

**Der Standard regelt die Erfassung und Bewertung von Erlösen aus dem Verkauf von Vermögenswerten und von Dienstleistungen im Konzernabschluss; er bestimmt den Zeitpunkt ihrer Erfassung und die Bemessung ihrer Höhe zu diesem Zeitpunkt.**

2.

In diesem Rahmen werden auch Erlöse aus periodenübergreifenden Aufträgen und aus Mehrkomponentengeschäften behandelt.

3.

Nicht Gegenstand des Standards sind: Erlöse aus Finanzdienstleistungen, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Verkauf von Vermögenswerten und Dienstleistungen stehen, sowie Erlöse aus dem Abbau von Bodenschätzen.

4.

**Der Standard ist auch auf Zwischenabschlüsse anzuwenden.**

5.

**Eine entsprechende Anwendung des Standards auf den Jahresabschluss wird empfohlen.**

6.

Der Standard gilt für Unternehmen aller Branchen, soweit in anderen Standards nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt ist.

## Definitionen

7.

**Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:**

***Beizulegender Zeitwert:* Betrag, zu dem im Bewertungszeitpunkt zwischen geschäftsbereiten und sachverständigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert ausgetauscht oder eine Schuld beglichen werden kann.**

***Erlöse:* Vermögensmehrungen der Berichtsperiode aus dem Verkauf von Vermögenswerten oder von Dienstleistungen im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit.**

Zu den Dienstleistungen gehört auch die Nutzungsüberlassung von Vermögenswerten, die zu Erlösen in Form von Mieten, Pachten, Lizenzen führt.

Zu den Erlösen rechnen auch Erlöse aus Tauschgeschäften und aus periodenübergreifenden Aufträgen.

Keine Erlöse sind Einlagen von Anteilseignern sowie nicht aus dem Verkauf von Vermögenswerten oder von Dienstleistungen resultierende Wertsteigerungsgewinne.

***Gewöhnliche Geschäftstätigkeit:* Alle Aktivitäten eines Unternehmens, die der Erfüllung des Unternehmenszwecks dienen, sowie Nebentätigkeiten, die in diesem Zusammenhang anfallen.**

Der Zweck des Unternehmens ergibt sich aus der Art seines operativen Geschäfts. Zu den Nebentätigkeiten gehört z.B. die Veräußerung von Gegenständen des Sachanlagevermögens.

***Mehrkomponentengeschäft:* Der Verkauf von mehreren Einzelleistungen (Vermögenswerten und/oder Dienstleistungen), deren Vergütungen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.**

Ein Mehrkomponentengeschäft ist gegeben, wenn die unterschiedlichen Leistungen in einem einzigen Vertrag geregelt sind. Aber auch mehrere Verträge zusammen gelten als Mehrkomponentengeschäft, wenn sie in engem wirtschaftlichen Zusammenhang miteinander stehen. Unter Mehrkomponentengeschäfte fallen auch Finanzierungsvorgänge, die explizit oder implizit vereinbart worden sind und in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Verkauf von Vermögenswerten oder Dienstleistungen stehen.

Beispiele für Mehrkomponentengeschäfte sind:

- a) dem Käufer eines Kraftfahrzeuges werden zugleich Rücknahme, kostenfreie Service- und Reparaturleistungen für eine bestimmte Zeit zugesagt,
- b) der Verkauf von Software wird mit Installations- und Wartungsleistungen sowie Optionen auf Upgrades kombiniert,
- c) der Verkauf technischer Geräte wird mit Nutzungskontingenten oder –rechten verbunden,
- d) im Zusammenhang mit dem Verkauf von Vermögenswerten werden Kredite gewährt (z.B. Anlagenbau).

***Periodenübergreifende Aufträge:* Kundenspezifische Verträge über die Herstellung und Lieferung von Vermögenswerten oder über Dienstleistungen, die sich über das Ende einer Berichtsperiode hinaus erstrecken.**

Periodenübergreifende Aufträge können die Herstellung und Lieferung einzelner materieller oder immaterieller Vermögenswerte, z.B. den Bau einer Brücke, eines Gebäudes oder die Erstellung von Software zum Gegenstand haben. Sie können sich auch auf die Herstellung und Lieferung einer Anzahl von Vermögenswerten beziehen, die in einem engen Funktionszusammenhang stehen, z.B. Großanlagen. Periodenübergreifende Aufträge können auch kundenspezifische Dienstleistungen betreffen, z.B. die Durchführung von Forschungs- oder Beratungsprojekten für den Auftraggeber.

Nicht zu den periodenübergreifenden Aufträgen zählen

- a) die Serienfertigung von Vermögenswerten (z.B. die Herstellung und Lieferung von Standardprodukten im Rahmen eines periodenübergreifenden Kaufvertrages) und
- b) zeitraumbezogene Dienstleistungen (z.B. Wartungsvertrag).

Im Unterschied zu periodenübergreifenden Aufträgen ist bei zeitraumbezogenen Dienstleistungen eine zeitabhängige Leistung zu erbringen.

## Regeln

### *Grundlagen*

#### Allgemeine Erfassungsgrundsätze

8.

**Erlöse aus dem Verkauf von Vermögenswerten oder Dienstleistungen sind zu erfassen, wenn die folgenden Kriterien erfüllt sind:**

- a) **es liegt eine wirksame Vereinbarung vor,**
- b) **die mit den verkauften Vermögenswerten verbundenen Chancen und Risiken sind dauerhaft auf den Käufer übergegangen oder die Dienstleistungen sind erbracht und**
- c) **die Höhe der Erlöse kann verlässlich bestimmt werden.**

9.

**Diese Grundsätze gelten auch für den Tausch von Vermögenswerten oder von Dienstleistungen.**

10.

Eine wirksame Vereinbarung regelt verbindlich Art und Bedingungen eines Geschäfts, insbesondere die Leistung und den Anspruch auf die Gegenleistung.

11.

Stehen am Abschluss-Stichtag noch unwesentliche Restleistungen im Zusammenhang mit einer bereits erbrachten Hauptleistung aus, steht dies einer Erfassung des gesamten Erlöses grundsätzlich nicht entgegen. Für die zu erwartenden Aufwendungen für ausstehende Restleistungen, z.B. Reinigungs- oder Justierarbeiten, ist eine Rückstellung zu bilden.

12.

Ist der Anspruch auf Gegenleistung an eine Bedingung geknüpft, werden die Erlöse grundsätzlich erst nach Eintritt der Bedingung erfasst. Dies gilt z.B., wenn der Anspruch des Verkäufers auf Gegenleistung erst bei Weiterverkauf durch den Käufer entsteht.

13.

Erlöse können Bestandteile enthalten, deren Entstehen vom Eintritt künftiger Ereignisse abhängt. Derartig unsichere Erlösbestandteile dürfen erst erfasst werden, wenn ihre Höhe verlässlich bestimmt werden kann. Dies kann z.B. gelten, wenn bei langfristigen Verträgen die Höhe der vereinbarten Gegenleistungen an die Entwicklung eines Index geknüpft ist.

14.

**Bei einem Tausch sind die Erlöse im Zeitpunkt der Lieferung oder Leistung zu erfassen.**

#### Allgemeine Bewertungsgrundsätze

15.

**Die Höhe der Erlöse bemisst sich grundsätzlich nach dem beizulegenden Zeitwert der vereinbarten Gegenleistung unter Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer.**

16.

**Wenn die Vereinbarung über den Verkauf von Vermögenswerten oder von Dienstleistungen einen Finanzierungsvorgang enthält, bemisst sich die Höhe der Erlöse nach dem Barwert der vereinbarten Gegenleistung.**

17.

Ein offener oder verdeckter Finanzierungsvorgang liegt in der Regel vor, wenn die Fälligkeit der vereinbarten Gegenleistung vereinbarungsgemäß wesentlich vor oder nach dem Zeitpunkt der Lieferung oder Leistung liegt.

18.

Der Barwert der vereinbarten Gegenleistung wird mittels des aktuellen frist- und risikoäquivalenten Marktzinses errechnet. Enthält die vereinbarte Gegenleistung eine marktgerechte Verzinsung, entspricht der Barwert ihrem Nennwert.

19.

**Beim Tausch von Vermögenswerten oder Dienstleistungen bemisst sich die Höhe der Erlöse nach dem beizulegenden Zeitwert der vereinbarten Gegenleistung.**

*Erlöse aus dem Verkauf von Vermögenswerten*

20.

**Erlöse aus dem Verkauf von Vermögenswerten sind nach den allgemeinen Grundsätzen zu erfassen und zu bewerten (Tz. 8 – 19).**

21.

**Für den Zeitpunkt der Erfassung von Erlösen ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Käufer entscheidend.**

22.

Das wirtschaftliche Eigentum bestimmt sich nach den Kriterien Besitz, Nutzung, Lasten und Risiken. Die mit den verkauften Vermögenswerten verbundenen Gefahren können vor dem rechtlichen Eigentum übergehen, wenn sicher ist, dass der Übergang zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt, z.B. bei Grundstücken, wenn nur die Grundbucheintragung noch aussteht.

23.

Die mit den verkauften Vermögenswerten verbundenen Chancen sind auf den Käufer übergegangen, wenn ihm auf Dauer die wirtschaftliche Nutzungsmöglichkeit (einschließlich möglicher Wertsteigerungen) zusteht; die Risiken sind übergegangen, wenn der Käufer auf Dauer die Gefahr möglicher Wertminderungen übernommen hat.

24.

**Der Zeitpunkt für die Erfassung von Erlösen aus dem Verkauf von Vermögenswerten ist nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen; im Zweifel wird er durch den dauerhaften Gefahrenübergang bestimmt.**

25.

Die Feststellung, ob die mit den verkauften Vermögenswerten verbundenen Gefahren dauerhaft übergegangen sind, erfordert wegen der vielfältigen Möglichkeiten zur Übertragung der Gefahren eine Beurteilung aller gegebenen Umstände.

26.

Grundsätzlich sind Erlöse zu erfassen, wenn der Verkäufer den Vermögenswert vereinbarungsgemäß übergeben hat und dadurch ein Anspruch auf Gegenleistung entstanden ist. Die Vertragsbedingungen können einen dauerhaften Gefahrenübergang unabhängig von der Übergabe von Vermögenswerten vorsehen. Dies kommt z.B. bei Grundstücken oder immateriellen Vermögenswerten vor. Dies gilt ferner für Fälle, in denen die Rechnungsstellung und der Gefahrenübergang erfolgen, jedoch die physische Auslieferung des Vermögenswertes auf Wunsch des Käufers zunächst unterbleibt.

### *Erlöse aus Dienstleistungen*

27.

**Erlöse aus einmaligen Dienstleistungen sind zu erfassen, wenn sie vollständig erbracht worden sind.**

28.

Eine einmalige Leistung ist vollständig erbracht, wenn zum Erfüllen der Vereinbarung keine wesentlichen weiteren Leistungen des Auftragnehmers erforderlich sind.

29.

**Erlöse aus zeitraumbezogenen Dienstleistungen sind nach Maßgabe der abgelaufenen Zeit zu erfassen.**

30.

**Im Übrigen sind Erlöse aus Dienstleistungen nach den allgemeinen Grundsätzen zu erfassen und zu bewerten (Tz. 8 – 19).**

### *Erlöse aus periodenübergreifenden Aufträgen*

Erfassung

31.

**Erlöse aus periodenübergreifenden Aufträgen sind nach Maßgabe des Fertigstellungsgrades zu erfassen, wenn die folgenden Kriterien erfüllt sind:**

- a) es besteht eine wirksame Vereinbarung,
- b) der Gesamterlös ist bekannt,
- c) die Erfüllung der Vereinbarung durch den Auftragnehmer ist zu erwarten,
- d) die Abnahme des Gesamtauftrages durch den Auftraggeber ist zu erwarten,
- e) der Fertigstellungsgrad des Auftrages ist verlässlich bestimmbar,
- f) die Höhe des Gesamtergebnisses ist verlässlich bestimmbar,
- g) aus dem gesamten Auftrag droht kein Verlust.

32.

**Ist eines der vorstehenden Kriterien nicht erfüllt, sind Erlöse aus periodenübergreifenden Aufträgen nach den allgemeinen Grundsätzen zu erfassen (Tz. 8 – 14).**

33.

Die Erfüllung der Vereinbarung durch den Auftragnehmer ist zu erwarten, wenn keine wesentlichen rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Risiken ermittelt worden sind.

34.

Die Gesamtabnahme durch den Auftraggeber ist zu erwarten, wenn bei der Aufstellung des Abschlusses keine Anzeichen dafür vorliegen, dass der Auftraggeber berechnete Einwendungen erheben wird.

35.

Das Gesamtergebnis kann verlässlich bestimmt werden, wenn der Gesamterlös und die Gesamtkosten des Auftrages mit hinreichender Genauigkeit ermittelt werden können. Die Gesamtkosten umfassen die dem Auftrag direkt und indirekt zurechenbaren Kosten. Garantieleistungen, Nachbesserungen und weitere erkennbare Risiken sind zu berücksichtigen.

Bewertung

36.

**Die Höhe des Gesamterlöses aus einem periodenübergreifenden Auftrag bemisst sich nach dem Fertigstellungsgrad und den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen (Tz. 15-19).**

37.

**Der Fertigstellungsgrad ist anhand der Methode zu ermitteln, die zu einer möglichst verlässlichen Schätzung führt.**

38.

Je nach Art des Auftrages können z.B. fertiggestellte Einheiten eines Werkes (z.B. Stockwerke eines Gebäudes oder Kilometer einer Pipeline), der Faktorverbrauch für die erbrachte Leistung (z.B. Arbeitsstunden oder Materialverbrauch) oder das Verhältnis der bis zum Bilanzstichtag angefallenen Auftragskosten zu den geschätzten gesamten Auftragskosten als Methoden zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades (und damit der zu erfassenden Erlöse) in Frage kommen.

39.

**Bei der Bewertung sind nachträgliche Änderungen des ursprünglich vereinbarten Wertes der Gegenleistung zu berücksichtigen.**

40.

Abweichungen können sich z.B. ergeben aufgrund von Änderungen der Spezifikation des Auftrages, dem Kunden berechenbarer Kosten, die ursprünglich zu hoch oder zu niedrig kalkuliert waren, oder Änderungen in der Vertragsdauer. Änderungen der Auftragserlöse können sich auch aufgrund von Preisgleitklauseln ergeben.

*Erlöse aus Mehrkomponentengeschäften*

Erfassung

41.

**Erlöse aus Mehrkomponentengeschäften sind gesondert für die vereinbarten Einzelleistungen zu erfassen, wenn die folgenden Kriterien erfüllt sind:**

- a) der beizulegende Zeitwert der jeweiligen Einzelleistungen ist verlässlich bestimmbar,**
- b) die Einzelleistungen können unabhängig voneinander in vergleichbarem Umfang wie als Teil eines Mehrkomponentengeschäftes bezogen oder genutzt werden.**

42.

Der beizulegende Zeitwert der jeweiligen Einzelleistungen eines Mehrkomponentengeschäftes ist verlässlich bestimmbar, wenn ihnen Marktpreise zugeordnet werden können. Stehen keine Marktpreise zur Verfügung, können nachvollziehbar ermittelte Preise, z.B. Listenpreise, zur verlässlichen Bestimmung ausreichen. Z.B. kann bei der Kombination von Verkaufs- und Finanzierungsgeschäften der Marktzins für vergleichbare Kredite als Preis für die Einzelleistung der Finanzierung angesehen werden.

43.

Die Einzelleistungen eines Mehrkomponentengeschäftes gelten als einzeln beziehbar oder nutzbar, wenn der Käufer sie auch getrennt voneinander erwerben oder nutzen könnte.

Beispiele: Mobilfunkanbieter geben Telefongeräte unter Einstandspreis an Kunden ab, wenn diese zugleich einen Nutzungsvertrag (monatliche Grundgebühren sowie variable Gesprächsgebühren) abschließen, der frühestens nach einer gewissen Mindestlaufzeit gekündigt werden kann. In diesen Fällen ist für Zwecke der Erlöserfassung eine Aufteilung des Mehrkomponentengeschäftes in Einzelleis-

tungen vorzunehmen, wenn die Preise der Einzelleistungen (Handy und Nutzungsvertrag) verlässlich bestimmbar sind und die Einzelleistungen unabhängig voneinander in gleichem Umfang genutzt oder bezogen werden können. Dasselbe gilt z.B. für den kombinierten Verkauf von Softwareprodukten mit zeitlich begrenzten Wartungs- oder Beratungsverträgen.

**44.**

**Sind die in Tz. 41 genannten Kriterien nicht erfüllt, ist der gesamte Erlös aus dem Mehrkomponentengeschäft erst zu erfassen, wenn sämtliche Einzelleistungen erbracht sind. Dabei sind die allgemeine Grundsätze für die Erfassung von Erlösen zu beachten (Tz. 8-14).**

Bewertung

**45.**

**Für die Bewertung der Erlöse aus Einzelleistungen eines Mehrkomponentengeschäftes ist der Gesamtpreis im Verhältnis der beizulegenden Zeitwerte auf diese aufzuteilen.**

**46.**

**Sind die Kriterien der Tz. 41 nicht erfüllt, bemisst sich die Höhe der Erlöse nach den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen (Tz. 15-19).**

Angaben im Konzernanhang

**47.**

**Im Konzernanhang sind die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für die Ermittlung der Erlöse anzugeben, insbesondere für die Erlöse aus periodenübergreifenden Aufträgen (einschließlich der Methoden zur Ermittlung des Fertigstellungsgrades) und für die Erlöse aus Mehrkomponentengeschäften.**

**48.**

**Erlöse aus Tauschgeschäften sowie aus periodenübergreifenden Aufträgen sind gesondert anzugeben.**

**49.**

**Erlöse sind nach Tätigkeitsbereichen und geographisch bestimmten Märkten gemäß DRS 3 aufzugliedern.**

Inkrafttreten

**50.**

**Dieser Standard ist erstmals anzuwenden auf das nach dem 31. Dezember 2002 beginnende Geschäftsjahr.**

## Anhang A: Begründung des Entwurfs

### *A1. Gegenstand und Geltungsbereich (Tz. 1 - 6)*

Der Standardentwurf regelt die Erlöserfassung und -bewertung im Zusammenhang mit dem Verkauf von Vermögenswerten und von Dienstleistungen aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit. In diesem Rahmen werden auch die Erfassung und Bewertung von Erlösen aus periodenübergreifenden Aufträgen und aus Mehrkomponentengeschäften behandelt.

Erlöse aus Finanzdienstleistungen, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Verkauf von Vermögenswerten und von Dienstleistungen stehen, sind nicht Gegenstand des Standardentwurfs; sie sind sachlich der Bilanzierung und Bewertung von Finanzinstrumenten zuzuordnen. Erlöse aus dem Abbau von Bodenschätzen bedürfen spezifischer Regeln und sind nicht in den Geltungsbereich des Standardentwurfs einbezogen.

Der Standardentwurf gilt für den Konzernabschluss. Für die Erfassung von Erlösen bestehen auch im Jahresabschluss Regelungslücken. Deshalb wird seine Anwendung auf den Jahresabschluss empfohlen.

### *A2. Definitionen (Tz. 7)*

Der Erlösbegriff stellt auf die gewöhnliche Geschäftstätigkeit ab. Dementsprechend fallen Vermögensmehrungen, die aus Marktwertsteigerungen resultieren, nicht unter die Definition von Erlösen. Die gewöhnliche Geschäftstätigkeit knüpft an den Unternehmenszweck an. Dieser ist abhängig vom operativen Geschäft des jeweiligen Unternehmens.

Periodenübergreifende Aufträge bedürfen besonderer Regelungen, da sie individuell zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer vereinbart werden. Dies gilt auch für die unterjährige Berichterstattung (Zwischenberichterstattung). In Fällen der Serienfertigung (z.B. die Herstellung und Lieferung von Standardprodukten im Rahmen eines periodenübergreifenden Kaufvertrages) erfordert die Erfassung von Erlösen jedoch keine speziellen Regelungen. Hier sind die allgemeinen Grundsätze der Tz. 9-19 anzuwenden.

Um Erlöse aus Mehrkomponentengeschäften zutreffend zu erfassen und zu bewerten, sind besondere Grundsätze für eine Aufteilung des Gesamtverkaufspreises auf die Einzelleistungen zu beachten. Dabei ist es unerheblich, ob die Einzelleistungen in mehr als einer Berichtsperiode erbracht werden.

### *A3. Regeln (Tz. 8 - 19)*

In dem Abschnitt Grundlagen werden die Erfassungs- und Bewertungsgrundsätze aufgeführt, die für alle im Standardentwurf geregelten Erlöse gelten.

Grundsätzlich bedingt die Erfassung von Erlösen eine Vereinbarung, welche die gegenseitigen Leistungen und Ansprüche verbindlich regelt. Die Vereinbarung ist nicht an eine bestimmte Form gebunden. Formbezogene Einschränkungen können sich jedoch aus anderweitigen Normen, z.B. im Zusammenhang mit Immobiliengeschäften ergeben.

Die Erfassung von Erlösen setzt darüber hinaus einen dauerhaften Übergang der mit den Vermögenswerten oder Dienstleistungen verbundenen Risiken und Chancen voraus. Der Übergang kann unabhängig von der physischen Auslieferung der Vermögenswerte oder noch ausstehender unwesentlicher Restarbeiten bzw. Nebenleistungen erfolgen.

Die Erfassung von Erlösen bedingt ferner eine verlässliche Bestimmung ihrer Höhe, da nur hinreichend sichere Erlösbestandteile erfasst werden dürfen.

Nach diesem Standardentwurf sind Erlöse grundsätzlich zum beizulegenden Zeitwert der vereinbarten Gegenleistung zu bewerten. Damit werden Risiken bei der Erlöserfassung (wie z.B. Fremdwährungs- oder Bonitätsrisiken) grundsätzlich berücksichtigt. Die allgemeinen Erfassungskriterien in Tz. 8 stellen sicher, dass keine unrealisierten Erlöse erfasst werden. Die Folgebewertung von Forderungen ist nicht Gegenstand des Standardentwurfs.

Der Standardentwurf definiert Erlöse im Sinne der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und schließt explizit Gewinne aus Marktwertsteigerungen aus. In der Regel entspricht der beizulegende Zeitwert dem Nennwert der vereinbarten Gegenleistung.

Ist im Grundgeschäft ein Finanzierungsvorgang enthalten, wenn z.B. der Käufer die Gegenleistung entweder wesentlich vor oder nach dem Zeitpunkt leistet, zu dem der Verkäufer die Leistung bewirkt, sind die Erlöse grundsätzlich zum Barwert der vereinbarten Gegenleistung anzusetzen.

In Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen und internationalen Vorschriften werden Erlöse abzüglich der Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer erfasst.

#### *A4. Tausch (Tz. 19)*

In Übereinstimmung mit den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen wird beim Tausch die Höhe der Erlöse von dem beizulegenden Zeitwert der Gegenleistung bestimmt.

Das Schrifttum kennt ein Wahlrecht bei der Bewertung von Tauschvorgängen. Neben der Buchwertfortführung und der ergebnisneutralen Behandlung wird auch die Gewinnrealisierung für zulässig erachtet.

In den EU-Mitgliedstaaten ist die Gewinnrealisierung im Falle des Tausches von Vermögenswerten grundsätzlich anerkannt. Ausdrückliche Vorschriften gibt es in Belgien, Frankreich, Großbritannien, Irland und Spanien.

Im Sinne der Fortentwicklung der GoB und ihrer Anpassung an international anerkannte Bilanzierungsgrundsätze sieht der Standardentwurf eine verpflichtende Bewertung der Höhe der Erlöse nach dem beizulegenden Zeitwert der vereinbarten Gegenleistung vor (Tz. 19).

#### *A5. Verkauf von Vermögenswerten (Tz. 20 - 26)*

Zur Erfassung von Erlösen aus dem Verkauf von Vermögenswerten ist es erforderlich, dass die mit den verkauften Vermögenswerten verbundenen Risiken und Chancen dauerhaft auf den Käufer übergegangen sind. Der Übergang ist abhängig von den Vertragsbedingungen, insbesondere den Lieferbedingungen. Es ist nicht erforderlich, dass der Vermögenswert ausgeliefert worden ist.

#### *A6. Dienstleistungen (Tz. 27 – 30)*

Zur Erfassung von Erlösen aus Dienstleistungen ist es erforderlich, dass der Dienstleistungsauftrag entsprechend der Vereinbarung erfüllt ist. Die Erlöse werden erfasst, wenn eine einmalige Leistung vollständig erbracht ist. Bestehen jedoch Verpflichtungen für den Auftragnehmer über einen Zeitraum, werden die Erlöse nach Maßgabe der abgelaufenen Zeit erfasst. Dies gilt auch für die zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung von Vermögenswerten (Miete).

#### *A7. Erlöse aus periodenübergreifenden Aufträgen (Tz. 31 – 40)*

Um Erlöse aus periodenübergreifenden Aufträgen sachgerecht zu erfassen, sind besondere Bestimmungen erforderlich, da sich ihre Erfassung und Bewertung über eine Berichtsperiode hinaus erstrecken.

Der Standardentwurf schreibt bei periodenübergreifenden Aufträgen eine Erfassung der Erlöse nach Maßgabe des Fertigstellungsgrades vor, wenn bestimmte Kriterien erfüllt sind (Tz. 31). Die Erfassung von Erlösen nach dem Leistungsfortschritt vor Abnahme des Gesamtwerks stellt ein begründetes Abweichen vom Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) nach § 252 Abs. 2 HGB dar, um im Konzern- oder Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln.

Die Erfassung von Erlösen aus periodenübergreifenden Aufträgen nach dem Leistungsfortschritt lässt sich damit begründen, dass die wirtschaftliche Tätigkeit bei langfristiger Auftragsfertigung anders strukturiert ist als im Falle auftragsloser Fertigung. Der Auftragnehmer haftet einem Abnehmer für sein Produkt bereits bei oder vor der Fertigung. Das Verwertungsrisiko für das Produkt besteht nicht mehr. Der Auftragnehmer ist im Falle einer Kündigung durch den Auftraggeber berechtigt, die vereinbarte Vergütung zu verlangen. Der Auftraggeber für die zu erstellende Leistung ist vertraglich festgelegt, d.h. zur Zahlung des Erlöses und zur Abnahme der Lieferung oder Leistung verpflichtet, womit eine wesentliche Bedingung für die Bilanzierung eines Anspruchs erfüllt ist. Der Gesamterlös aus dem Auftrag ist vereinbart, sei es als Festbetrag oder durch eine vertraglich festgelegte Methode der Endabrechnung. Damit steht die Erlösbestimmung nicht im subjektiven Ermessen des Bilanzierenden. Der Bewertungsrahmen ist festgelegt.

Im Schrifttum wird die Erfassung von Erlösen nach dem Leistungsfortschritt vor Abnahme des Gesamtwerks sowohl als Pflicht als auch als Wahlrecht vertreten.

Der Standardentwurf stellt einheitliche Kriterien für die Erfassung von Erlösen nach dem Leistungsfortschritt auf und berücksichtigt dabei die Bedingungen, die der Kontaktausschuss der EU-Kommission in einer 1992 veröffentlichten Verlautbarung<sup>1</sup> festgestellt hat. Demnach kann die Erfassung von Erlösen nach dem Leistungsfortschritt unter folgenden Bedingungen als Anwendung der allgemeinen Bewertungsgrundsätze in Art. 31 der 4. EG-RL verstanden werden:

- a) Der Gesamterlös aus dem Auftrag ist bekannt.
- b) Der Fertigstellungsgrad des Auftrages ist verlässlich bestimmbar.
- c) Die Arbeiten befinden sich in einem hinreichend fortgeschrittenen Stadium.

In Großbritannien, Irland, Italien, Portugal und Spanien ist die Percentage of Completion Methode verpflichtend anzuwenden, wenn das Ergebnis und der Leistungsfortschritt des Auftrags verlässlich bestimmbar sind. In Belgien, Dänemark, Frankreich und den Niederlanden wird die Erfassung von Erlösen nach dem Leistungsfortschritt (Percentage of Completion Methode) als die bevorzugte Methode empfohlen, die Erfassung von Erlösen bei Lieferung des Gesamtwerks (Completed Contract Methode) ist alternativ zulässig.

#### *A8. Erlöse aus Mehrkomponentengeschäften (Tz. 41 – 46)*

Mehrkomponentengeschäfte, bei denen eine Kombination von mehreren Vermögenswerten bzw. Dienstleistungen verkauft wird und bei denen die Vergütungen für die Einzelleistungen in engem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, treten mit zunehmender Kundenorientierung immer häufiger auf. Weder handelsrechtlich noch international gibt es derzeit allgemeine Grundsätze für eine sachgerechte Erfassung und Bewertung der Erlöse aus Mehrkomponentengeschäften.

---

<sup>1</sup> Vgl. DRS 1, Tz. 81

Um Erlöse aus Mehrkomponentengeschäften zutreffend zu erfassen, sind besondere Grundsätze für eine Aufteilung des Gesamtpreises auf die Einzelleistungen erforderlich. Die Einzelleistungen können dabei in mehr als einer Berichtsperiode erbracht werden.

Bei Mehrkomponentengeschäften umfasst der Leistungswert neben der Hauptleistung typischerweise ein Konglomerat von weiteren Leistungen, die als wirtschaftliches Gesamtpaket vereinbart worden sind. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise gebietet, die Gesamtleistung in Einzelelemente aufzuteilen und die Erlöse aus den einzelnen Elementen bei deren Lieferung oder Leistung zu erfassen. Die Grundsätze für die Erfassung von Erlösen sind jeweils auf abgrenzbare Bestandteile eines Mehrkomponentengeschäftes anzuwenden, um die Periodenzuordnung der Erlöse entsprechend dem wirtschaftlichen Gehalt des Geschäftes zutreffend vorzunehmen. Dieses Prinzip entspricht den Bestimmungen des Standardentwurfs zur Erfassung von Erlösen aus periodenübergreifenden Aufträgen nach dem Leistungsfortschritt. So kann z.B. bei der Kombination des Verkaufs eines Vermögenswertes mit einer zeitraumbezogenen Dienstleistung ein Teil des vereinbarten Gesamtpreises bei Lieferung des Vermögenswertes zu erfassen und der andere Teil über die Vertragslaufzeit zu verteilen sein.

Nach diesem Standardentwurf sind Erlöse für Einzelleistungen aus Mehrkomponentengeschäften gesondert zu erfassen, wenn der beizulegende Zeitwert der Einzelleistungen verlässlich bestimmbar ist und die Einzelleistungen unabhängig voneinander genutzt oder bezogen werden können. Andernfalls ist der gesamte Erlös aus dem Mehrkomponentengeschäft erst zu erfassen, wenn sämtliche Einzelleistungen erbracht sind.

Die Bewertung der Erlöse für die Einzelleistungen erfolgt durch Aufteilung des Gesamtpreises im Verhältnis der beizulegenden Zeitwerte der Einzelleistungen. Differenzen oder auch Preisnachlässe sind proportional aufzuteilen.

#### *A9. Konzernanhang ((Tz. 47 – 49)*

Neben der Angabe der für die Erlöserfassung angewandten Bewertungsmethoden und der Aufgliederung der Erlöse nach Tätigkeitsbereichen und geographisch bestimmten Märkten (DRS 3) sieht der Standardentwurf zusätzliche Anhangangaben für periodenübergreifende Aufträge vor.

## **Anhang B: Kompatibilität mit dem Gesetz und mit den DRS**

### *B1. Gesetzliche Bestimmungen*

Die gesetzlichen Bestimmungen zur Erfassung von Erlösen sind im Wesentlichen auf das Realisationsprinzip in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB beschränkt. Das auch für den Konzernabschluss geltende Realisationsprinzip sieht vor, dass Gewinne nur zu berücksichtigen sind, wenn sie am Abschluss-Stichtag realisiert sind.

### *B2. Erfassung*

Erlöse aus Lieferungen und Leistungen gelten nach den GoB als realisiert und sind zu erfassen, wenn die Lieferung oder Leistung erbracht ist, das heißt sobald der Verkäufer vertragsgemäß den verkauften Vermögenswert übergeben oder die Leistung erbracht hat und dadurch der Anspruch auf Gegenleistung entstanden ist. Im Zweifel ist der Realisationszeitpunkt der Erlöse mit dem Zeitpunkt des Gefahrenübergangs identisch.

Die Erlöserfassung bei periodenübergreifenden Aufträgen wird im Schrifttum teils als Pflicht teils als Wahlrecht beurteilt. Auch werden die Bedingungen für die Erfassung von Erlösen nach dem Leistungsfortschritt in den GoB unterschiedlich festgelegt. Wie in der Begründung zum Standardentwurf ausgeführt (vgl. Abschnitt A7.), stellt die Erfassung nach dem Leistungsfortschritt ein begründetes und zwingendes Abweichen von der strengen Auslegung des Realisationsprinzips im Rahmen des § 252 Abs. 2 HGB dar. Die Erfassung von Erlösen aus periodenübergreifenden Aufträgen nach dem Leistungsfortschritt lässt sich insbesondere damit begründen, dass bei periodenübergreifenden Aufträgen eine andere Struktur wirtschaftlicher Tätigkeit als im Falle auftragloser Fertigung besteht. Der Auftraggeber für die zu erstellende Leistung ist bekannt und vertragsgebunden, so dass eine wesentliche Bedingung für die Erfassung von Erlösen erfüllt ist. Unter der Voraussetzung, dass die in Tz. 31 genannten Kriterien erfüllt sind, besteht für ein Wahlrecht kein Raum. Der Gewinn ist zweifelsfrei und der Ausnahmefall des § 252 Abs. 2 HGB begründet.

Die nach diesem Standardentwurf verpflichtende Erfassung von Erlösen nach dem Leistungsfortschritt, welche die Empfehlungen des EU-Kontaktausschusses berücksichtigt und auch eine Anpassung an international anerkannte Bilanzierungsgrundsätze ermöglichen soll, ist mit den handelsrechtlichen GoB vereinbar.

### *B3. DRS*

Der Standardentwurf verstößt nicht gegen Regelungen in bislang verabschiedeten DRS.

## Anhang C: Vergleich mit IAS und US GAAP

### IAS

#### *C1. Geltungsbereich (Tz. 1 – 6)*

Der Unterteilung in IAS 18 (Revenue Recognition) und IAS 11 (Construction Contracts) wird in diesem Standardentwurf nicht gefolgt. Vielmehr hat der vorliegende Standardentwurf zum Ziel, die Erlöserfassung und -bewertung geschlossen und einheitlich zu regeln.

#### *C2. Definition (Tz. 7)*

Gemäß IAS 18.7 ist *Revenue* definiert als der aus der gewöhnlichen Tätigkeit eines Unternehmens resultierende Bruttozufluss wirtschaftlichen Nutzens während des Berichtszeitraums, wenn die jeweiligen Zuflüsse das Eigenkapital unabhängig von Einlagen der Anteilseigner erhöhen. Die Definition stimmt mit dem Erlösbegriff dieses Standardentwurfs überein.

#### *C3. Erfassungskriterien (Tz. 8 – 14)*

Nach IAS 18.14 sind Erlöse zu erfassen, wenn das Unternehmen die maßgeblichen Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum verbunden sind, auf den Käufer übertragen hat, ihm kein fortführendes Verfügungsrecht und keine wirksame Verfügungsmacht mehr zusteht, ihm der wirtschaftliche Nutzen aus dem Verkauf mit hinreichender Wahrscheinlichkeit zufließen wird und wenn die im Zusammenhang mit dem Verkauf angefallenen oder noch anfallenden Kosten verlässlich bestimmt werden können.

Nach diesem Standardentwurf muss zur Erfassung der Erlöse aus dem Verkauf von Vermögenswerten oder Dienstleistungen auch eine wirksame Vereinbarung vorliegen.

#### *C4. Bewertung (Tz. 15 – 19)*

Gemäß IAS 18.9 sind Erlöse zum Fair Value der erhaltenen oder noch zu erhaltenden Gegenleistung zu bemessen. Dies entspricht den Bestimmungen dieses Standardentwurfs, der eine Bewertung der Erlöse zum beizulegenden Zeitwert der vereinbarten Gegenleistung vorsieht.

#### *C5. Periodenübergreifende Aufträge (Tz. 31 – 40)*

Die Kriterien zur Erfassung von Erlösen aus periodenübergreifenden Aufträgen nach dem Leistungsfortschritt dieses Standardentwurfs stimmen mit denen in IAS 11 überein. Eine tatsächliche Abnahme von Teilleistungen ist für die Gewinnrealisierung demnach nicht Voraussetzung. Für alle periodenübergreifenden Aufträge, bei denen eine verlässliche Ermittlung von Gesamterlösen, Gesamtkosten und Fertigstellungsgrad möglich ist, verlangt IAS 11 eine Gewinnrealisierung nach dem Leistungsfortschritt.

#### *C6. Mehrkomponentengeschäft (Tz. 41 – 46)*

Mehrkomponentengeschäfte werden in IAS 18.13 angesprochen; der Standardentwurf befindet sich damit im Einklang.

## US GAAP

### *C7. Gegenstand (Tz. 1 – 6)*

Die Regeln der Erlöserfassung sind in den US GAAP in mehreren Einzelstandards und -verlautbarungen abgebildet.

### *C8. Definition (Tz. 7)*

Gemäß CON 6.78 sind *Revenues* die aus der gewöhnlichen Tätigkeit des Unternehmens resultierenden Zuflüsse sowie andere Vermögensmehrungen aus dem Verkauf von Vermögenswerten und Dienstleistungen. Die Definition stimmt mit dem Erlösbegriff dieses Standardentwurfs überein.

### *C9. Erfassungskriterien (Tz. 8 – 14)*

Die Erfassung von *Revenues* hängt im Wesentlichen davon ab, ob sie realisiert (*realized*) oder realisierbar (*realizable*) und verdient (*earned*) sind (CON 5.83). Aus Sicht der SEC sind diese zwei Bedingungen üblicherweise erfüllt, wenn folgende Kriterien gegeben sind (SAB 101):

- a) Es besteht eine Vereinbarung.
- b) Die Lieferung ist erfolgt bzw. die Dienstleistung ist erbracht.
- c) Der Preis ist bestimmbar.
- d) Die Zahlung ist hinreichend gesichert.

Die nach diesem Standard geltenden Kriterien zur Erfassung von Erlösen aus dem Verkauf von Vermögenswerten oder dem Erbringen von Dienstleistungen sind damit vereinbar.

### *C10. Bewertung (Tz. 15 – 19)*

Gemäß CON 5.83 sind Erlöse in Höhe des „*exchange value of the assets*“ der erhaltenen oder noch zu erhaltenen Gegenleistung zu bemessen. Dies entspricht diesem Standard, der grundsätzlich eine Bewertung der Erlöse zum beizulegenden Zeitwert der vereinbarten Gegenleistung vorsieht.

### *C11. Periodenübergreifende Aufträge (Tz. 31 – 40)*

Für alle periodenübergreifenden Aufträge, bei denen eine verlässliche Ermittlung von Gesamterlösen, Gesamtkosten und Fertigstellungsgrad möglich ist, empfehlen SOP 81-1.23-25 und ARB 45.3.15 eine Erfassung von Erlösen nach dem Leistungsfortschritt. Dies entspricht den Kriterien zur Erfassung von Erlösen aus periodenübergreifenden Aufträgen nach diesem Standardentwurf.

Weder SOP 81-1 noch ARB 45 enthalten eine Definition des Begriffs „long term contract“. Appendix B des SOP 81-1 unterscheidet vier langfristige Auftragsstypen: (1) Fixed Price oder Lump-Sum Contracts, (2) Time and Material Contracts, (3) Cost Type Contracts und (4) Unit-Price Contracts. Demgegenüber differenziert der vorliegende Standardentwurf nicht nach Auftragsstypen.

### *C12. Mehrkomponentengeschäfte (Tz. 41 – 46)*

Die nach diesem Standardentwurf zu erfüllenden Kriterien zur Erfassung von Erlösen aus Mehrkomponentengeschäften sind mit SOP 97-2 „Software Revenue Recognition“ (Verlautbarung des AICPA) und SAB 101 „Revenue Recognition“ (Verlautbarung der SEC) grundsätzlich vereinbar.

SOP 97-2 regelt die Erfassung von Erlösen bei verbundenen Einzelleistungen, die im Zusammenhang mit der Lizenzierung, dem Verkauf, dem Leasing oder der anderweitigen Vermarktung von Computersoftware entstehen. Die Aufteilung des Gesamtpreises auf die Einzelleistungen hat dabei auf Basis vernünftig geschätzter und auf Erfahrungen des Verkäufers beruhender Marktpreise (vendor-specific objective evidence of fair value) zu erfolgen. SAB 101 regelt allgemeine Fragen zu Revenue Recognition, u.a. im Fall der Erfassung von Erlösen aus „multiple element arrangements“. Es knüpft inhaltlich eng an SOP 97-2 an.

Die in diesem Standardentwurf enthaltenen Grundsätze für die Erfassung der Einzelleistungen aus Mehrkomponentengeschäften stimmen insbesondere mit den „tentative conclusions“ der Verlautbarung EITF 00-21 „Accounting for Revenue Arrangements with Multiple Deliverables“ der Emerging Issues Task Force des FASB überein. Demnach sind Erlöse für die Einzelleistungen zu erfassen, wenn die folgenden Kriterien erfüllt sind:

- a) der Fair Value der Einzelleistungen ist verlässlich bestimmbar.
- b) die Einzelleistungen können sowohl unabhängig voneinander in vergleichbarem Umfang wie auch innerhalb des Mehrkomponentengeschäftes genutzt oder bezogen werden.

Aufgrund der fundamentalen Bedeutung der „revenue recognition“ werden endgültige Regeln jedoch nicht als EITF 00-21 veröffentlicht, sondern die Bemühungen der Task Force sollen voraussichtlich in einen zukünftigen Accounting Standard integriert werden.