

INHALTSÜBERSICHT

Kapitel 1: Einleitung	1
1.1 Aktuelle Harmonisierungsprozesse der internationalen Rechnungslegung als Kernproblematik der Untersuchung.....	1
1.2 Komplexität der divergierenden Rechnungslegungsnormen zur Umsatzrealisation im internationalen Kontext als Motivation der Untersuchung.....	12
1.3 Gang der Untersuchung.....	16
Kapitel 2: Konzeptionelle Grundlagen der Umsatzrealisation	19
2.1 Gläubigerschutzorientierte Zielsetzung der kontinentaleuropäischen Rechnungslegung im Vergleich zur investororientierten Zielsetzung der anglo-amerikanischen Rechnungslegung.....	19
2.2 Die Erfolgsrechnung als zentrale Komponente des Jahresabschlusses.....	23
2.3 Das Verhältnis der Gewinnrealisation zur Umsatzrealisation.....	48
2.4 Die buchhalterische Abbildung der Umsatzrealisation im Jahresabschluss	55
2.5 Basiskonzeptionen, Hintergründe und Entwicklungsprozesse der maßgeblichen Umsatzrealisationsvorschriften nach HGB, US-GAAP und IFRS	60
2.6 Die Umsatzrealisation aus dem Blickwinkel interner und externer Bilanzanalyse ..	75
Kapitel 3: Abgrenzungsgrundsätze als zentrale Prinzipien der Erfolgsermittlung im internationalen Vergleich	97
3.1 Kurzüberblick.....	97
3.2 Konzeptionelle Grundlagen.....	98
3.3 Das Realisationsprinzip als zentraler Abgrenzungsgrundsatz zur Bestimmung des Realisationszeitpunktes bei Umsatzgeschäften.....	141
3.4 Abschließende synoptische Darstellung der wesentlichen konzeptionellen Divergenzen der Abgrenzungsgrundsätze im internationalen Vergleich.....	165
Kapitel 4: Analyse und Würdigung der Konzeptionen der Umsatzrealisation dem Grunde nach vor dem Hintergrund des internationalen Harmonisierungsprozesses	167
4.1 Kurzüberblick.....	167
4.2 Die Umsatzrealisation dem Grunde nach beim Kaufvertrag als dominierender Veräußerungsvertrag.....	169
4.3 Die Umsatzrealisation dem Grunde nach bei der Erbringung von Dienstleistungen	186
4.4 Systematisierung ausgewählter Bilanzierungsprobleme.....	211

4.5	Abschließende synoptische Darstellung der wesentlichen konzeptionellen Divergenzen bei der Umsatzrealisation dem Grunde nach im internationalen Vergleich	292
Kapitel 5: Analyse und Würdigung der Konzeptionen der Umsatzrealisation der Höhe nach vor dem Hintergrund des internationalen Harmonisierungsprozesses		
5.1	Kurzüberblick.....	297
5.2	Der Wertmaßstab für Umsatzerlöse (<i>revenues</i>) zum Zeitpunkt der Umsatzrealisation im Allgemeinen	297
5.3	Die erfolgsrechnerische Abbildung von Erlösschmälerungen (<i>trade discounts</i>).....	299
5.4	Die erfolgsrechnerische Abbildung von Abschreibungen auf Forderungen (<i>bad debts expenses</i>).....	341
5.5	Brutto- vs. Nettoausweis im Rahmen von Vermittlungstransaktionen.....	356
5.6	Abschließende synoptische Darstellung der wesentlichen konzeptionellen Divergenzen bei der Umsatzrealisation der Höhe nach im internationalen Vergleich	360
Kapitel 6: Die Problematik der Umsatzrealisation bei Mehrkomponentenverträgen		
6.1	Zur Einstimmung.....	363
6.2	Theoretische Konzeptionen der buchhalterischen Behandlung von Mehrkomponentenverträgen	365
6.3	Bestandsaufnahme und Reflexion der aktuellen Rechnungslegungsvorschriften für Mehrkomponentenverträge im internationalen Vergleich.....	376
6.4	Zusammenfassende Würdigung und Ausblick auf zukünftige Entwicklungstendenzen.....	428
Kapitel 7: Zusammenfassung der wesentlichen Untersuchungsergebnisse.....		
		431

INHALTSVERZEICHNIS

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Abbildungsverzeichnis	XIX
Abkürzungsverzeichnis	XXI
Kapitel 1: Einleitung	1
1.1 Aktuelle Harmonisierungsprozesse der internationalen Rechnungslegung als Kernproblematik der Untersuchung.....	1
1.2 Komplexität der divergierenden Rechnungslegungsnormen zur Umsatzrealisation im internationalen Kontext als Motivation der Untersuchung.....	12
1.3 Gang der Untersuchung.....	16
Kapitel 2: Konzeptionelle Grundlagen der Umsatzrealisation	19
2.1 Gläubigerschutzorientierte Zielsetzung der kontinentaleuropäischen Rechnungslegung im Vergleich zur investororientierten Zielsetzung der anglo-amerikanischen Rechnungslegung.....	19
2.2 Die Erfolgsrechnung als zentrale Komponente des Jahresabschlusses.....	23
2.2.1 Begriff, Aufgaben und Zielsetzung der Gewinn- und Verlustrechnung.....	23
2.2.2 Die Bedeutung der Gewinn- und Verlustrechnung im Lichte unterschiedlicher Bilanzauffassungen.....	24
2.2.3 Abgrenzung der grundlegenden Erfolgsbegriffe.....	27
2.2.4 Grenzen der Aussagefähigkeit der Gewinn- und Verlustrechnung.....	32
2.2.5 Formaler Aufbau und Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung.....	33
2.2.5.1 Allgemeine Gliederungsgrundsätze.....	33
2.2.5.2 Gesamtkosten- vs. Umsatzkostenverfahren.....	36
2.2.6 Abgrenzung der Ertragskomponenten in der Gewinn- und Verlustrechnung.....	39
2.2.6.1 Erträge aus dem Verkauf von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit eines Unternehmens typischen Erzeugnissen, Waren und Dienstleistungen.....	39
2.2.6.2 Erträge im Rahmen der sonstigen unternehmerischen Aktivitäten.....	42
2.2.6.3 Außerordentliche Erträge.....	44
2.2.7 Auswirkungen der bisher gewonnenen Erkenntnisse auf die weitere Vorgehensweise.....	47

2.3	Das Verhältnis der Gewinnrealisation zur Umsatzrealisation.....	48
2.3.1	Abkoppelungstheorie nach GELHAUSEN als Mindermeinung im deutschen Bilanzrecht	48
2.3.2	Der Begriff ‚revenue recognition‘ im anglo-amerikanisch geprägten Rechnungslegungsumfeld als Pendant zu dem Begriffspaar ‚Gewinn- und Umsatzrealisation‘ im deutschen Bilanzrecht	51
2.3.3	Beurteilung der Abkoppelungstheorie von GELHAUSEN unter Würdigung aktueller Entwicklungstendenzen im internationalen Rechnungslegungsumfeld	53
2.4	Die buchhalterische Abbildung der Umsatzrealisation im Jahresabschluss	55
2.4.1	Bartransaktionen.....	57
2.4.2	Zieltransaktionen.....	58
2.4.3	Vorauszahlungen.....	59
2.5	Basiskonzeptionen, Hintergründe und Entwicklungsprozesse der maßgeblichen Umsatzrealisationsvorschriften nach HGB, US-GAAP und IFRS	60
2.6	Die Umsatzrealisation aus dem Blickwinkel interner und externer Bilanzanalyse ..	75
2.6.1	Exkurs: Die Umsatzerlöse als externes Beurteilungskriterium.....	76
2.6.1.1	Ermittlung von Umschlagskoeffizienten.....	78
2.6.1.2	Rentabilitätsbetrachtungen	79
2.6.1.3	Analyse der Aufwandsstruktur.....	80
2.6.1.4	Ermittlung von sonstigen Kennzahlen	82
2.6.2	Exkurs: Die Umsatzerlöse als interne Steuerungs- und Entscheidungsgröße	83
2.6.3	Klassifikation der Gefahren der Umsatzrealisation	84
2.6.3.1	Umsatzmanipulationen durch Vorfakturierung.....	87
2.6.3.2	Umsatzmanipulationen im Zusammenwirken mit verbundenen Unternehmen (<i>related parties</i>).....	90
2.6.3.3	Sonstige Umsatzmanipulationsmöglichkeiten	91
Kapitel 3: Abgrenzungsgrundsätze als zentrale Prinzipien der Erfolgsermittlung im internationalen Vergleich		97
3.1	Kurzüberblick.....	97
3.2	Konzeptionelle Grundlagen.....	98
3.2.1	Die Rechtsnatur und die Ermittlung der Abgrenzungsgrundsätze.....	99
3.2.1.1	Handelsrechtliche Vorschriften.....	99
3.2.1.2	US-GAAP.....	102
3.2.1.3	IFRS	104

3.2.2	Ausgewählte, die Abgrenzungsgrundsätze maßgeblich determinierende, allgemeine Rechnungslegungsgrundsätze.....	105
3.2.2.1	Handelsrechtliche Vorschriften.....	106
3.2.2.2	US-GAAP.....	112
3.2.2.3	IFRS	118
3.2.3	Systemspezifische Interpretation der allgemeinen Abgrenzungsgrundsätze	122
3.2.3.1	Handelsrechtliche Vorschriften.....	122
3.2.3.2	US-GAAP.....	132
3.2.3.3	IFRS	137
3.3	Das Realisationsprinzip als zentraler Abgrenzungsgrundsatz zur Bestimmung des Realisationszeitpunktes bei Umsatzgeschäften.....	141
3.3.1	Reflexion der im Schrifttum diskutierten theoretischen Realisationszeitpunkte.....	142
3.3.2	Systemspezifische Interpretation des Realisationsprinzips.....	148
3.3.2.1	Handelsrechtliche Vorschriften.....	148
3.3.2.2	US-GAAP.....	153
3.3.2.3	IFRS	161
3.4	Abschließende synoptische Darstellung der wesentlichen konzeptionellen Divergenzen der Abgrenzungsgrundsätze im internationalen Vergleich.....	165
Kapitel 4: Analyse und Würdigung der Konzeptionen der Umsatzrealisation dem Grunde nach vor dem Hintergrund des internationalen Harmonisierungsprozesses		167
4.1	Kurzüberblick.....	167
4.2	Die Umsatzrealisation dem Grunde nach beim Kaufvertrag als dominierender Veräußerungsvertrag.....	169
4.2.1	Handelsrechtliche Vorschriften.....	169
4.2.2	US-GAAP.....	175
4.2.3	IFRS	183
4.3	Die Umsatzrealisation dem Grunde nach bei der Erbringung von Dienstleistungen.....	186
4.3.1	Fertigungsaufträge (<i>construction contracts</i>).....	186
4.3.1.1	Handelsrechtliche Vorschriften.....	188
4.3.1.2	US-GAAP.....	196
4.3.1.3	IFRS	201
4.3.2	Sonstige Werkverträge sowie Dienstverträge	205
4.3.2.1	Handelsrechtliche Vorschriften.....	205
4.3.2.2	US-GAAP.....	206

4.3.2.3	IFRS	208
4.4	Systematisierung ausgewählter Bilanzierungsprobleme	211
4.4.1	Die Umsatzrealisation dem Grunde nach bei zum Zeitpunkt der Forderungsentstehung ausstehenden Inkasso-, Delkredere- und Gewährleistungsrisiken	211
4.4.2	Die Umsatzrealisation dem Grunde nach am Produktionsende ohne Umsatzakt (<i>completion of production basis</i>)	214
4.4.3	Die Umsatzrealisation dem Grunde nach in Zusammenhang mit speziellen Aufbewahrungsvereinbarungen	216
4.4.3.1	Kommissionsgeschäfte (<i>consignments</i>)	217
4.4.3.2	<i>Bill-and-hold transactions</i>	220
4.4.4	Die Umsatzrealisation dem Grunde nach bei unvollständiger Leistungserbringung	223
4.4.4.1	Ausstehende Nebenleistungen	224
4.4.4.2	Sukzessivlieferungsverträge	232
4.4.5	Die Umsatzrealisation dem Grunde nach bei Rückgabe- bzw. bei Rücktrittsrechten sowie bei Eigentumsvorbehalt	234
4.4.5.1	Rückgabe- und Rücktrittsrechte	235
4.4.5.2	Eigentumsvorbehalt	244
4.4.6	Die Umsatzrealisation dem Grunde nach bei geleisteten Vorauszahlungen	246
4.4.6.1	Anzahlungen auf Bestellungen	247
4.4.6.2	<i>Layaway sales</i> bzw. <i>layaway transactions</i>	249
4.4.6.3	Abonnementähnliche Geschäftstransaktionen (<i>subscriptions</i>)	253
4.4.6.4	Nichtrückerstattungsfähige Vorauszahlungen (<i>non-refundable up-front fees</i>)	255
4.4.7	Die Umsatzrealisation dem Grunde nach bei im Entstehungszeitpunkt zweifelhaften Forderungen	261
4.4.7.1	Reflexion der konzeptionellen Divergenzen in den Rechnungslegungssystemen HGB, US-GAAP und IFRS	262
4.4.7.2	Reflexion der im Schrifttum diskutierten typischen Anwendungsfälle bei bereits im Entstehungszeitpunkt zweifelhaften Forderungen	265
4.4.7.3	Analyse der divergierenden buchhalterischen Abbildungen der im Entstehungszeitpunkt zweifelhaften Forderungen im internationalen Kontext	269
4.4.7.4	Fallstudie	273
4.4.7.5	Beurteilung der divergierenden Methoden im internationalen Kontext und Lösungsansätze zur Überwindung der festgestellten Divergenzen	276

4.4.8	Die Umsatzrealisation dem Grunde nach bei An- bzw. Abnahmeverzug des Käufers bzw. Bestellers	280
4.4.9	Konzeptionelle Besonderheiten bei der Umsatzrealisation dem Grunde nach bei Kaufverträgen über unbewegliche Sachen (<i>real estate transactions</i>)	287
4.5	Abschließende synoptische Darstellung der wesentlichen konzeptionellen Divergenzen bei der Umsatzrealisation dem Grunde nach im internationalen Vergleich	292
Kapitel 5: Analyse und Würdigung der Konzeptionen der Umsatzrealisation der Höhe nach vor dem Hintergrund des internationalen Harmonisierungsprozesses		297
5.1	Kurzüberblick	297
5.2	Der Wertmaßstab für Umsatzerlöse (<i>revenues</i>) zum Zeitpunkt der Umsatzrealisation im Allgemeinen	297
5.3	Die erfolgsrechnerische Abbildung von Erlösschmälerungen (<i>trade discounts</i>)	299
5.3.1	Unmittelbar gewährte Erlösschmälerungen	302
5.3.1.1	Faktura- und Naturalrabatte	303
5.3.1.2	Gewährung von un- oder minderverzinslichen langfristigen Zahlungszielen als Sonderfall unmittelbar gewährter Erlösschmälerungen	309
5.3.2	Nachträglich gewährte Erlösschmälerungen	316
5.3.2.1	Skonti	317
5.3.2.2	Boni, zurückgewährte Entgelte und nachträglich gewährte Rabatte	323
5.3.2.3	Geschäftstransaktionen i. V. m. Kunden gewährten Rücktrittsrechten als Sonderfall nachträglicher Erlösschmälerungen	329
5.3.2.4	Zuführungen zu den Garantietickstellungen als partieller Sonderfall nachträglicher Erlösschmälerungen	334
5.3.2.5	Periodenfremde Erlösschmälerungen	338
5.4	Die erfolgsrechnerische Abbildung von Abschreibungen auf Forderungen (<i>bad debts expenses</i>)	341
5.5	Brutto- vs. Nettoausweis im Rahmen von Vermittlungstransaktionen	356
5.6	Abschließende synoptische Darstellung der wesentlichen konzeptionellen Divergenzen bei der Umsatzrealisation der Höhe nach im internationalen Vergleich	360
Kapitel 6: Die Problematik der Umsatzrealisation bei Mehrkomponentenverträgen		363
6.1	Zur Einstimmung	363

6.2	Theoretische Konzeptionen der buchhalterischen Behandlung von Mehrkomponentenverträgen	365
6.2.1	Begriffsdefinition	365
6.2.2	Darstellung der alternativen Konzeptionen.....	367
6.2.3	Fallstudie	369
6.2.4	Beurteilung der alternativen Konzeptionen.....	372
6.3	Bestandsaufnahme und Reflexion der aktuellen Rechnungslegungsvorschriften für Mehrkomponentenverträge im internationalen Vergleich.....	376
6.3.1	US-GAAP	376
6.3.1.1	Hintergrund und Entwicklung der bisherigen und zukünftigen Regelungen.....	376
6.3.1.2	SOP 81-1, <i>Accounting for Performance of Construction-Type and Certain Production-Type Contracts</i>	380
6.3.1.3	SOP 97-2, <i>Software Revenue Recognition</i>	383
6.3.1.3.1	Exkurs: Grundlegende Konzeptionen der buchhalterischen Abbildung von Softwareverträgen ...	385
6.3.1.3.1.1	Softwareverträge i. S. v. SOP 97-2.7	385
6.3.1.3.1.2	Softwareverträge i. S. v. SOP 97-2.8	387
6.3.1.3.2	Spezifische Konzeptionen der buchhalterischen Abbildung von Mehrkomponentenverträgen i. S. v. SOP 97-2.....	390
6.3.1.3.2.1	Grundprinzipien (<i>basic principles</i>)	391
6.3.1.3.2.2	Bilanzierung von ausstehenden Softwarekomponenten (<i>additional software deliverables</i>) sowie von Umtausch- bzw. Rücktrittsrechten	394
6.3.1.3.2.3	Bilanzierung von kundenunterstützenden Dienstleistungen nach dem Beginn der Laufzeit des Softwarelizenzvertrages (<i>postcontract customer support</i>)	398
6.3.1.3.2.4	Bilanzierung von Dienstleistungen (<i>services</i>)	400
6.3.1.3.3	Zwischenfazit	404
6.3.1.4	SAB 101, <i>Revenue Recognition in Financial Statements</i>	406
6.3.1.5	EITF 00-21, <i>Accounting for Revenue Arrangements with Multiple Deliverables</i>	407
6.3.2	Handelsrechtliche Vorschriften.....	420
6.3.2.1	Bestandsaufnahme.....	420
6.3.2.2	Vorschlag zur Schließung der bestehenden Regelungslücken.....	421
6.3.2.3	Schlussfolgerungen	423

6.3.3	IFRS	424
6.3.3.1	Bestandsaufnahme.....	424
6.3.3.2	Vorschlag zur Schließung der bestehenden Regelungslücken.....	426
6.3.3.3	Schlussfolgerungen	428
6.4	Zusammenfassende Würdigung und Ausblick auf zukünftige Entwicklungstendenzen.....	428
Kapitel 7:	Zusammenfassung der wesentlichen Untersuchungsergebnisse.....	431
Anhang I:	Abbildungen.....	443
Anhang II:	Aktueller Diskussionsstand von EITF 00-21	460
Literaturverzeichnis.....		477
Stichwortverzeichnis		533

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abb. 1:	Abkoppelungstheorie nach GELHAUSEN	49
Abb. 2:	<i>Revenue Realization vs. Revenue Recognition</i>	52
Abb. 3:	Auswirkungen der Umsatzrealisationsbuchungen auf den Jahresabschluss.....	57
Abb. 4:	Ausgewählte US-amerikanische <i>revenue recognition principles</i> im Überblick.....	68
Abb. 5:	Ausgewählte, die Abgrenzungsgrundsätze maßgeblich determinierende, allgemeine Rechnungslegungsprinzipien gem. HGB, US-GAAP und IFRS.....	106
Abb. 6:	Synoptische Darstellung der wesentlichen konzeptionellen Unterschiede der Abgrenzungsgrundsätze im internationalen Vergleich	166
Abb. 7:	Vertragsarten in Zusammenhang mit der Veräußerung von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typischen Erzeugnissen, Waren und Dienstleistungen	168
Abb. 8:	Erfolgsrechnerische Abbildung nach HGB (h. M.) bei im Entstehungszeitpunkt zweifelhaften Forderungen (Fallstudie).....	274
Abb. 9:	Erfolgsrechnerische Abbildung nach HGB (Mindermeinung nach MELLEROWICZ) bei im Entstehungszeitpunkt zweifelhaften Forderungen (Fallstudie).....	274
Abb. 10:	Erfolgsrechnerische Abbildung nach US-GAAP (<i>installment method</i>) bei im Entstehungszeitpunkt zweifelhaften Forderungen (Fallstudie)	275
Abb. 11:	Erfolgsrechnerische Abbildung nach US-GAAP (<i>cost recovery method</i>) bei im Entstehungszeitpunkt zweifelhaften Forderungen (Fallstudie)	275
Abb. 12:	Synoptische Darstellung der wesentlichen konzeptionellen Unterschiede der Umsatzrealisation dem Grunde nach im internationalen Vergleich	296
Abb. 13:	Erfolgsrechnerische Abbildung nach HGB (h. M.) bei Geschäftstransaktionen i. V. m. Kunden gewährten Rücktrittsrechten (Fallstudie).....	332
Abb. 14:	Erfolgsrechnerische Abbildung nach IFRS und HGB (Mindermeinung) bei Geschäftstransaktionen i. V. m. Kunden gewährten Rücktrittsrechten (Fallstudie).....	332
Abb. 15:	Erfolgsrechnerische Abbildung nach US-GAAP bei Geschäftstransaktionen i. V. m. Kunden gewährten Rücktrittsrechten (Fallstudie).....	333

Abb. 16: Synoptische Darstellung der wesentlichen konzeptionellen Unterschiede der Umsatzrealisation der Höhe nach im internationalen Vergleich	362
Abb. 17: Erfolgsrechnerische Abbildung gem. der Konzeption der Kostenabgrenzung (Fallstudie)	370
Abb. 18: Erfolgsrechnerische Abbildung gem. der Konzeption der Umsatzaufgliederung (Fallstudie)	371
Abb. 19: Erfolgsrechnerische Abbildung gem. der Konzeption der hinausgezögerten Umsatzrealisation (Fallstudie).....	371
Abb. 20: Erfolgsrechnerische Abbildung gem. der Konzeption der überhöhten Rückstellungsbildung (Fallstudie).....	374
Abb. 21: Erfolgsbegriffe nach HGB, US-GAAP und IFRS.....	445
Abb. 22: Konto- vs. Staffelform.....	446
Abb. 23: Mindestgliederungsvorschriften einer IFRS-konformen Erfolgsrechnung	447
Abb. 24: Mindestgliederungsvorschriften einer US-GAAP-konformen Erfolgsrechnung	448
Abb. 25: <i>Single-Step Income Statement</i>	449
Abb. 26: <i>Multiple-Step Income Statement</i>	450
Abb. 27: Ermittlung des Jahresüberschusses beim Gesamtkostenverfahren	451
Abb. 28: Ermittlung des Jahresüberschusses beim Umsatzkostenverfahren	452
Abb. 29: <i>House of GAAP</i>	453
Abb. 30: DuPont-Kennzahlensystem	454
Abb. 31: <i>Hierarchy of Accounting Qualities</i>	455
Abb. 32: Allgemeine Rechnungslegungsgrundsätze der IFRS-Rechnungslegung	456
Abb. 33: Accrual Principle nach US-GAAP im Vergleich mit dem Grundsatz periodengerechter Erfolgsermittlung nach HGB	457
Abb. 34: Flussdiagramm SOP 97-2.....	460