



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 -15
www.drsc.de - info@drsc.de

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die DSR-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des DSR wieder. Die Standpunkte des DSR werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die DSR-Sitzung erstellt.

DSR – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

DSR-Sitzung:	149. / 04.10.2010 / 12:45 – 14:45 Uhr
TOP:	04 – IASB ED Revenue from Contracts with Customers
Thema:	Entwurf der Stellungnahme an den IASB
Papier:	149_04a_IASB ED Revenue from Customer Contracts_AG Ergebnisse

Vorbemerkung

- 1 In diesem Dokument sind die Ergebnisse der Diskussion der DSR-AG „Revenue Recognition“ in deren Sitzung vom 8. September 2010 in zusammengefasster Form dargestellt.

Übergreifende Punkte/Cross-cutting issues

- 2 Ein übergreifender Kritikpunkt, der von einigen Unternehmen als sehr wichtig angesehen wird, sind Inkonsistenzen zwischen dem ED *Revenue* und dem ED *Leases* hinsichtlich der Abgrenzung, wann welcher Standard anzuwenden ist. Während der ED *Revenue* das Kontrollkriterium beinhaltet, wird beim ED *Leases* neben *control* weiterhin auf die *risks and rewards* abgestellt bei der Frage, ob ein Verkauf oder Leasing vorliegt (Par. 8 (a) des ED).
- 3 Neben der Kritik an der Inkonsistenz wird der *risks and rewards*-Ansatz als sachgerechter angesehen, da beim Kontrollkriterium die Gefahr gesehen wird, statt der wirtschaftlichen einer formaljuristischen Sichtweise zu folgen. Dieser grundlegende Problempunkt sollte an prominenter Stelle in der Stellungnahme, d.h. im *cover letter*, adressiert werden.



- 4 Weiterhin wurde diskutiert, inwieweit die im ED *Leases* geforderte Differenzierung zwischen Leasing-Komponenten und Serviceleistungen in der Praxis durchführbar ist.

Identifizierung des Vertrags (Question 1 des ED)

- 5 Das vorgeschlagene Kriterium Preis-Interdependenz wird als nicht eindeutig und die in den Anwendungsleitlinien enthaltenen Beispiele als wenig hilfreich (hier insbesondere B3 Example 2 Scenario 2 des ED) angesehen. Das Grundprinzip kommt nicht klar zum Ausdruck. Ebenso unklar ist die Behandlung von Rahmenverträgen.

Identifizierung der einzelnen Leistungsverpflichtungen (Question 2)

- 6 Es ist teilweise Industriestandard (Bsp. Softwareindustrie), mehrere Komponenten zusammen zu verkaufen. Es stellt sich dann die Frage, ob zu berücksichtigen ist, dass einzelne Firmen die Komponenten möglicherweise einzeln anbieten. Theoretisch könnte jede Komponente einzeln angeboten werden; eine daraus folgende Trennung der Komponenten wird in der Praxis aber nicht gewünscht.
- 7 Kritik am Verweis in B23 a) des ED auf ein anderes Unternehmen („or another entity“), das die Leistungsverpflichtung auch erbringen kann. Dieser Verweis sollte gestrichen werden, da ein Vergleich mit anderen Unternehmen in vielen Fällen nicht sinnvoll ist. Im Ergebnis spricht sich die AG dafür aus, dass die Identifizierung der einzelnen Leistungsverpflichtungen aus Sicht des leistenden Unternehmens auf Basis der jeweiligen Kundenbeziehung erfolgen sollte und kein Bezug zu anderen Unternehmen herzustellen ist.
- 8 Weiter wird diskutiert, wie weit die Leistungsverpflichtungen innerhalb eines Vertrages herunter zu brechen sind (Bsp. Bau eines Atomkraftwerkes). Es wird für schwierig und aufwändig gehalten, die vielen (theoretisch) möglichen einzelnen Leistungsver-



pflichtungen sinnvoll zusammen zu fassen, auch unter dem Kriterium unterschiedliche Gewinnmarge, da der ED hierzu wenig *guidance* gibt.

- 9 Das Kriterium *distinct* ist nicht klar genug. Die von der AG präferierte unternehmensspezifische Sichtweise sollte aber zu einer sachgerechten Auslegung führen.

Erfüllung der Leistungsverpflichtung (Question 3)

- 10 Der DSR hat in seiner Diskussion Zweifel geäußert, ob die Anwendung der POC-Methode aufgrund des im ED geforderten laufenden Kontrollübergangs in der Praxis weiterhin in vielen Fällen gelingen wird. Dem wird anhand von Beispielen (Software-Einführung: Kunde hat den Nutzen erst nach Abschluss des Projekts) zugestimmt. Kritisch wird auch gesehen, dass der Kunde oftmals die theoretische Möglichkeit, den Auftrag zwischenzeitlich zu stoppen und von einem anderen Unternehmen beenden zu lassen, in der Praxis gar nicht besitzt.
- 11 Der Punkt Erfüllung der Leistungsverpflichtung wird als zentrale Frage hinsichtlich der Beurteilung des ED gesehen. Ist das vorgeschlagene Kontrollkriterium das sachgerechte Prinzip, an dem die Erlöserfassung festgemacht wird? Es ist nicht konsistent mit anderen Standards, da sowohl der ED *Leases* als auch IAS 27 den *risks and rewards*-Ansatz beinhalten. Hier ist vorab zu klären, welches Prinzip richtig ist. Die im ED enthaltenen Indikatoren führen zu einer formaljuristischen Sichtweise, die je nach Rechtskreis trotz wirtschaftlich gleichem Gehalt von Transaktionen zu unterschiedlichen Umsatzerfassungszeitpunkten führen kann. Sachgerecht ist hier jedoch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, d.h. wer trägt die Chancen und Risiken.
- 12 Es herrscht Übereinstimmung in der AG, dass die im ED zu diesem Punkt enthaltenen Beispiele sehr einfach gestrickt sind und die Realität nicht richtig abbilden.
- 13 Es wird das Problem gesehen, dass vorgeschlagene Ansätze oftmals nicht zu Ende durchdacht sind, sich das derzeitige Framework auch in Überarbeitung befindet und



versucht wird, als sachgerecht angesehene Ansätze bereits vorab in neuen Standards zu verankern.

- 14 Ein weiteres Problem besteht bei der Anwendung des Prinzips des fortlaufenden Kontrollübergangs auf Dienstleistungen (Beispiel Jahresabschlussprüfung).

Bewertung von Umsatzerlösen – Variable Gegenleistung (Question 4)

- 15 Die AG diskutiert intensiv, inwieweit die Schätzung variabler Bestandteile der Gegenleistung möglich ist und ob dies immer als sinnvoll anzusehen ist. Als Beispiel wird ein Szenario genannt, das die Kriterien des ED erfüllt und zwei bestimmbare Ausprägungen annehmen kann: mit 90% Wahrscheinlichkeit kein zusätzliche Vergütung und mit 10% Wahrscheinlichkeit zusätzliche Vergütung, was zu einer Erfassung der zusätzlichen Vergütung in Höhe von 10% führen würde. Dieses Ergebnis wird insbesondere im Hinblick auf die Entscheidungsnützlichkeit von Informationen für falsch gehalten, da hier ein Umsatz gezeigt wird, von dem mit überwiegender Wahrscheinlichkeit ausgegangen wird, dass er nicht eintritt und darüber hinaus in der Folgeperiode zu einer Umsatzanpassung führt.
- 16 Im Ergebnis kommt die AG zu dem Schluss, dass die Hürden für die Berücksichtigung variabler Bestandteile im ED so hoch sind, dass eine unangemessene oder willkürliche Berücksichtigung in der Regel ausgeschlossen sein dürfte. Sofern die Kriterien für eine Berücksichtigung erfüllt sind, wird jedoch der vorgeschlagene wahrscheinlichkeitsgewichtete Ansatz abgelehnt. Hier wird eine Einbeziehung auf Basis des *best estimate* als sachgerechter und praktikabler angesehen.

Bewertung von Umsatzerlösen – Kreditrisiko des Kunden (Question 5)

- 17 Der Vorschlag wird abgelehnt und für die Beibehaltung der bisherigen Vorgehensweise plädiert, d.h. der Rechnungsbetrag wird als Umsatz erfasst und das Kreditrisiko der Kunden getrennt als Wertminderung auf Forderungen. Die Umsetzung der ED-Vor-



schläge würde zu Praktikabilitätsproblemen führen (Einbuchung der einzelnen Rechnung passt nicht zum Rechnungsbetrag, wer nimmt das vor, etc.) bzw. umfangreiche EDV-Systemanpassungen nach sich ziehen.

- 18 Umsatz sollte den Wert der erbrachten Leistung (= vereinbarter Rechnungsbetrag) zeigen, während mögliche spätere Zahlungsausfälle davon unabhängige Ereignisse darstellen, die getrennt zu berücksichtigen sind.
- 19 Daneben wird erörtert, ob diese Vorschläge mit denen des ED *Amortised Cost and Impairment*, insbesondere für kurzfristige Forderungen, konsistent sind. Es ergeben sich dieselben Kritikpunkte. Die Berücksichtigung des Kreditrisikos sollte sachgerechter auf einer Portfolio-Ebene als auf Ebene der einzelnen Forderung erfolgen.

Bewertung von Umsatzerlösen – Zeitwert des Geldes (Question 6)

- 20 Problematisch aus Erstellersicht wird von den AG-Mitgliedern gesehen, dass nicht genau spezifiziert wird, was *significantly before* oder *after the transfer* bedeutet. Zumindest ein klarstellendes Beispiel würde als hilfreich angesehen werden.
- 21 Als weiterer unklarer Punkt wird die Vorschrift in Par. 45 des ED gesehen, den Finanzierungseffekt separat zu zeigen: Bedeutet dies separat innerhalb des Umsatzes oder im Zins-/Finanzergebnis? Letzteres wird als sachgerechter angesehen und ist unter Berücksichtigung von Example 22 in B84 wahrscheinlich auch gemeint. Eine entsprechende Klarstellung (die für die Berücksichtigung des Kreditrisikos in Par. 43 des ED enthalten ist) wäre daher sinnvoll.
- 22 Die Ermittlung des zu verwendenden Zinssatzes kann im Einzelfall problematisch sein, so dass die Einführung einer Vereinfachungsmöglichkeit als Fallback-Option (falls keine bessere Bestimmung möglich ist) als sinnvoll angesehen wird.



Verteilung des Transaktionspreises (Question 7)

- 23 Speziell in der Softwareindustrie ist die Bestimmung des Einzelveräußerungspreises für den Lizenzanteil oftmals sehr schwierig. Dagegen können Dienstleistungs- und Wartungskomponenten relativ gut abgeschätzt werden, weshalb die Beibehaltung der *residual method* sehr wichtig ist.
- 24 Die AG lehnt auch den Vorschlag im ED ab, den *onerous contracts*-Test auf Ebene der einzelnen Leistungsverpflichtungen durchzuführen, da bei der Profitabilitätsbetrachtung aus wirtschaftlicher Sicht der gesamte Vertrag zugrunde gelegt werden sollte.

Mit dem Vertrag zusammenhängende Kosten (Questions 8 und 9)

- 25 Die AG stimmt den Vorschlägen im ED zur Aktivierung von Kosten grundsätzlich zu. Es wird die Frage aufgeworfen, inwieweit sich bei den Kostenaufzählungen in Par. 58 (e) und Par. 59 (a) mögliche Überschneidungen ergeben können.

Anhangangaben – Zielsetzung (Question 10)

- 26 Die Zielsetzung ist sehr allgemein gehalten und kann daher kaum direkt kritisiert werden. Lediglich die Umsetzung erfolgt meist dahingehend, dass immer neue zusätzliche Anhangangaben gefordert werden. Als Argument wird angeführt, dass es fragwürdig erscheint, im Vergleich zu den bisherigen Regelungen in großem Umfang zusätzliche Angaben zu fordern, wenn das neue Erlöserfassungsmodell soviel besser ist als die bisherigen Vorschriften.
- 27 Es wird kritisiert, dass es kein übergeordnetes *Disclosure Framework* gibt, aus dem jeweils die Zielsetzung abgeleitet werden kann und stattdessen die Zielsetzung jeweils auf Ebene der einzelnen Standards definiert wird.



28 Grundsätzliche Kritik der AG am Umfang der geforderten Anhangangaben („*information overload*“). Dabei herrschen Zweifel, ob die Informationen tatsächlich alle von den Analysten benötigt werden, was meist als Grund für die Angabepflichten angeführt wird.

Anhangangaben – Weiter bestehende Leistungsverpflichtungen (Question 11)

29 Die AG diskutiert die Relevanz dieser Vorschrift. Die Aussagekraft der geforderten Angaben wird zum Teil in Frage gestellt, insbesondere da es sich nur am einen Teil der Umsatzerlöse handelt. Bei Unternehmen mit geringem Anteil langfristiger Aufträge machen die Angaben nur wenig Sinn.

30 Hinsichtlich der Einschätzung der Zeitpunkte der Erfüllung ausstehender Leistungsverpflichtungen wird der *best estimate*-Ansatz präferiert.

31 Da die Ebene Leistungsverpflichtung für den *onerous test* als nicht sachgerecht angesehen wird, werden die Angabepflichten nach Par. 79 f. des ED zu den *onerous performance obligations* entsprechend für wenig sinnvoll gehalten.

Anhangangaben – Aufgliederung der Umsatzerlöse (Question 12)

32 Ein Diskussionspunkt ist, wie weit die geforderten Aufgliederungen mit IFRS 8 Anforderungen übereinstimmen oder darüber hinausgehen.

33 Der Meinung des DSR, dass die vorgeschlagenen Angaben bei diversifizierten Unternehmen mit heterogener Struktur zu reinen *boiler-plate*-Aussagen führen, wird nicht gefolgt. Vielmehr sind analog IFRS 7 entsprechende Klassen zu bilden. Dies wird aber in diesen Fällen zu äußerst umfangreichen zusätzlichen Angaben im Anhang führen, die sich leicht über 20 Seiten erstrecken können, was auf Seiten der Ersteller extremen Zusatzaufwand bedeutet, was unter Kosten-/Nutzen-Gesichtspunkten kritisch zu hinterfragen wäre.



Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften (Question 13)

- 34 Die AG diskutiert die vorgeschlagene retrospektive Anwendung der neuen Regelungen, die für einzelne Unternehmen/Branchen sehr aufwendig sein kann. Dem vom IASB angeführten Argument der notwendigen Vergleichbarkeit wird grundsätzlich zugestimmt. Gleichzeitig wird der Kritikpunkt des DSR (Vergleichbarkeit gerade nicht gegeben, da die neuen Regelungen zur Anpassung der Verträge führen werden und die rückwirkende Anwendung auf Verträge, die so nicht mehr abgeschlossen werden, wenig sinnvoll erscheint) als valide angesehen.

Anwendungsleitlinien (Question 14)

- 35 Aus Sicht der AG sind die in den Anwendungsleitlinien enthaltenen Beispiele teilweise inkonsistent zu den im ED enthaltenen Prinzipien und insgesamt zu einfach und zu realitätsfern gehalten. Es wird vorgeschlagen, aus den umfangreichen Beispielen in den derzeitigen US-GAAP-Vorschriften entsprechend passende Beispiele (komplexer, branchenspezifischer) in die Anwendungsleitlinien zu übernehmen.

Behandlung von Produktgarantien (Question 15)

- 36 Die AG stimmt zu, dass eine Abgrenzung der beiden vorgeschlagenen Garantiearten in der Praxis zu Schwierigkeiten führen kann. Eine Abgrenzung ist grundsätzlich sinnvoll und erfolgt heute dahingehend, dass alles, was über die gesetzlich vorgeschriebene Gewährleistung hinausgeht, als separate Leistungsverpflichtung angesehen wird.
- 37 Als Ergebnis der Diskussion wird festgehalten, dass die Wortwahl und die Beispiele im ED die Abgrenzung zwischen gesetzlicher Gewährleistung und zusätzlicher Garantie i.S.e. Versicherung im Vergleich zu den derzeitigen Regelungen (hierbei meist Rückgriff auf US-GAAP-Vorschriften) nicht verbessern.



38 Der vorgeschlagene *failed sale*-Ansatz für die gesetzliche Gewährleistung wird abgelehnt. Neben praktischen Handhabungsproblemen (wie wird die tatsächlich vorliegende Rechnung verbucht?) werden als Argumente angeführt, dass nicht bekannt ist, welches verkaufte Produkt tatsächlich defekt ist, oftmals nur eine Reparatur nötig ist (Umtausch erst nach mehrmaligem vergeblichen Nachbessern) und dass die vorgeschlagene weitere Bilanzierung der nicht „verkauften“ Produkte als Vorräte beim Verkäufer dem enthaltenen Kontrollprinzip widerspricht, da der Kunde Kontrolle in diesem Sinne auch über defekte Produkte erhalten hat.

Behandlung von Lizenzen (Question 16)

39 Die AG diskutiert im Wesentlichen Fragen der Abgrenzung zwischen exklusiver und nicht-exklusiver Lizenz. Hierbei werden für die Praxis in der Regel keine größeren Schwierigkeiten gesehen.

Folgeänderungen (Question 17)

40 Die AG stimmt dem ED-Vorschlag zu und mit dem DSR überein, nochmals klarzustellen, dass die analoge Anwendung in diesen Fällen nicht zu Umsatzerlösen sondern sonstigen betrieblichen Erträgen/Aufwendungen führt.