



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

<b>DSR-Sitzung:</b>	<b>155. Sitzung / 05.04.2011 / 15:15 – 16:45 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>09 – Revenue Recognition Update</b>
<b>Thema:</b>	<b>Vorstellung vorläufiger Änderungsbeschlüsse des IASB zu ED/2010/6 Revenue Recognition</b>
<b>Papier:</b>	<b>155_09a_RevenueRecognition_Update</b>

### Hintergrund

- 1 Im Juni 2010 hat der IASB den ED/2010/6 *Revenue from Contracts with Customers* veröffentlicht, der bis zum 22. Oktober 2010 kommentiert werden konnte. Beim IASB (und beim FASB, es handelt sich um ein gemeinsames Projekt der beiden Boards) wurden insgesamt 986 Stellungnahmen eingereicht. Im Dezember 2010 haben die Boards ihre sog. Re-Deliberations aufgenommen. Es wurde zunächst eine Auswertung der Stellungnahmen auf Basis der zu der Zeit vorliegenden 986 Stellungnahmen vom IASB / FASB Staff vorgelegt (Paper 3A der Dezember-Sitzung des IASB – 47 Seiten). Die sog. „Overall views“ der Tz. 10-17 dieses Papiers sind in **Anlage 1** zu dieser Sitzungsunterlage wiedergegeben.
- 2 Ab Januar 2011 haben die beiden Boards dann ihre Re-Deliberations fortgesetzt, die sich an dem im Dezember vorgestellten Plan ausrichten. Der als Paper 3C vorgestellte Plan sieht eine Aufteilung in die folgenden Kernbereiche vor:

#### Revenue issues

- (1) Two fundamental revenue issues

#### **Control and Separation**

- (2) Other (less fundamental) issues

Contract modifications, collectibility, time value of money, variable consideration, allocating the transaction price, onerous performance obligations, warranties, disclosure, transition

- (3) Interaction with the Leases Project
- (4) Definition of revenue



## Cost Issues

- (1) Acquisition costs
- (2) Interaction with other cost guidance
- (3) Construction and production-type costs

In der **Anlage 2** zu dieser Sitzungsunterlage sind der Zeitplan sowie Detailinformationen zu den im Rahmen der Re-Deliberations zu erörternden Themenbereichen dargestellt.

- 3 Vor dem Hintergrund der weitreichenden Bedeutung des Projekts Revenue Recognition – alle nach IFRS bilanzierenden Unternehmen werden von den vorgeschlagenen Änderungen zur Erlöserfassung betroffen sein – hat der DSR um Berichterstattung zu den diesbezüglichen Re-Deliberations der beiden Boards gebeten.
- 4 Aus Gründen der Vereinfachung wird im Folgenden weitgehend auf den IASB abgestellt (es wird somit grundsätzlich nicht die Diktion „die Boards“ oder „der IASB und der FASB“ verwendet).
- 5 Weiterhin werden aus Gründen der Klarheit in einzelnen Fällen die englischen Begriffe bzw. Beschreibungen verwendet.

## Übersicht

- 6 Im nachfolgenden Kapitel werden die folgenden, bis zum 23. März 2011 vom IASB behandelten Themen vorgestellt und diskutiert (die Sortierung entspricht der chronologischen Reihenfolge der in den IASB-Sitzungen erörterten Themenbereiche):
  - 01 – Segmenting a contract
  - 02 – Identification of separate performance obligations
  - 03 – Determining the transfer of goods and services
  - 04 – Accounting for warranties
  - 05 – Accounting for costs of obtaining a contract
  - 06 – Combining contracts
  - 07 – Contract modifications
  - 08 – Definition of a performance obligation
  - 09 – Breakage and prepayments for future goods or services
  - 10 – Onerous performance obligations



---

11 – Promised amount of consideration

12 – Collectibility

7 Die einzelnen Themen sind jeweils wie folgt strukturiert:

- Darstellung der vorgeschlagenen Regelungen im **ED/2010/6**
- Anmerkungen in der **Stellungnahme** des **DSR**
- Darstellung der vorläufig von den Boards getroffenen Entscheidung im Rahmen der **Re-Deliberations**
- Kurze **vorläufige Beurteilung**
- **Frage(n) an den DSR**

### **Vorstellung und Diskussion vorläufiger Entscheidungen der Boards im Rahmen der Re-Deliberations**

#### **01 – Segmenting a contract**

8 Der **ED** sieht die Aufteilung eines mit dem Kunden geschlossenen Vertrages in zwei oder mehr Verträge vor, wenn die Preise einiger Waren oder Dienstleistungen dieses Vertrages unabhängig von den Preisen der übrigen Waren oder Dienstleistungen festgelegt wurden. Dies ist bei Vorliegen der beiden folgenden Bedingungen der Fall:

- das Unternehmen, oder ein anderes Unternehmen, verkauft identische oder ähnliche Waren oder Dienstleistungen gewöhnlich separat, und
- der Kunde erhält keinen nennenswerten Nachlass dafür, dass er einige Waren oder Dienstleistungen im Rahmen dieses Vertrages zusammen mit anderen Waren oder Dienstleistungen erwirbt.

9 In seiner **Stellungnahme** stimmt der **DSR** zwar zu, dass Preis-Interdependenz einen wichtigen Faktor zur Bestimmung, ob Verträge zusammengenommen oder aufgeteilt werden müssen, darstellt, sieht dessen Verwendung als alleiniges Kriterium aber kritisch. Unklar erscheint auch die Anwendung des vorgeschlagenen Prinzips auf Rahmenverträge.

10 Im Rahmen der **Re-Deliberations** wurde vorläufig entschieden, die im ED vorgeschlagene Aufteilung eines Vertrages in zwei oder mehr Verträge, wenn die Preise einiger Waren oder Dienstleistungen dieses Vertrages unabhängig von den Preisen der übrigen



gen Waren oder Dienstleistungen festgelegt wurden, zu streichen. Infolgedessen hat ein Unternehmen einen Vertrag nur dann aufzuteilen, wenn es innerhalb dieses Vertrages einzelne Leistungsverpflichtungen identifiziert. Die Auswirkung dieser Entscheidung auf die Verteilung des Transaktionspreises wird in einer künftigen Sitzung der Boards diskutiert.

## 11 **Vorläufige Beurteilung:** N.A.

**Frage 1 an den DSR:** Haben Sie Anmerkungen zu diesem Gliederungspunkt?

### **02 – Identification of separate performance obligations**

- 12 Der **ED** verlangt die getrennte Bilanzierung einzelner Leistungsverpflichtungen, wenn die versprochenen Waren oder Dienstleistungen verschieden („*distinct*“) sind.
- 13 Eine Ware oder Dienstleistung ist verschieden, wenn
- (a) das Unternehmen oder ein anderes Unternehmen eine identische oder gleichartige Ware oder Dienstleistung separat verkauft, oder
  - (b) das Unternehmen die Ware oder Dienstleistung separat verkaufen könnte, weil die folgenden beiden Bedingungen erfüllt sind:
    - i. die Ware oder Dienstleistung hat eine unterschiedliche Funktion („*distinct function*“): sie besitzt einen Nutzen allein oder zusammen mit anderen Waren oder Dienstleistungen, die der Kunde vom Unternehmen erworben hat oder die vom Unternehmen oder einem anderen Unternehmen separat verkauft werden; und
    - ii. die Ware oder Dienstleistung besitzt eine unterschiedliche Gewinnmarge („*distinct profit margin*“): sie ist unterschiedlichen Risiken ausgesetzt und das Unternehmen kann die Ressourcen separat bestimmen, die zur Bereitstellung der Ware oder Dienstleistung notwendig sind.
- 14 Der **DSR** hat in Bezug auf diesen Vorschlag in seiner **Stellungnahme** die folgenden wesentlichen Kritikpunkte vorgebracht:
- Das Prinzip der „*distinct goods or services*“ ist unklar und die dazu entwickelten Kriterien nicht praktikabel. Die in den Anwendungsleitlinien enthaltenen Beispiele



stehen teilweise im Widerspruch zum vorgeschlagenen Prinzip und sind somit eher verwirrend als hilfreich.

- Es wird nicht klar, ob eine Ware oder Dienstleistung tatsächlich separat verkauft werden muss (und wenn ja auf welchem Markt?) oder die Möglichkeit ausreicht, dass ein anderes Unternehmen diese separat verkaufen könnte.
- Die Untersuchung großer komplexer Verträge auf einzelne Leistungsverpflichtungen mit gleichartigen Risiken und/oder Gewinnmargen kann im Einzelfall eine enorme Herausforderung darstellen.

15 Im Rahmen der **Re-Deliberations** hat der IASB entschieden, dass der neue Standard klarstellen soll, dass die Zielsetzung bei der Identifizierung einzelner Leistungsverpflichtungen die Darstellung der Übertragung von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen sowie der zugehörigen Gewinnmargen ist. Das Prinzip der „distinct goods or services“ als Basis der Identifizierung einzelner Leistungsverpflichtungen soll beibehalten werden.

16 Alle Board-Mitglieder haben sich dabei auf folgenden Ansatz geeinigt:

- „a. An entity should account for a bundle of promised goods or services as one performance obligation if the entity provides a service of integrating those goods or services into a single item that the entity provides to the customer.
- b. An entity should account for a promised good or service as a separate performance obligation if:
  - i. the pattern of transfer of the good or service is different from the pattern of transfer of other promised goods or services in the contract, and
  - ii. the good or service has a distinct function.
- c. A good or service has a distinct function if either:
  - i. the entity regularly sells the good or service separately, or
  - ii. the customer can use the good or service either on its own or together with resources that are readily available to the customer.”

17 **Vorläufige Beurteilung:** Der vorgeschlagene Ansatz dürfte die Probleme bei großen komplexen Verträgen schmälern. Positiv zu vermerken ist, dass bei der Frage, ob eine Ware oder Dienstleistung separat verkauft wird, nunmehr nur auf das bilanzierende Unternehmen abgestellt wird.



**Frage 2 an den DSR:** Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?

### 03 – Determining the transfer of goods and services

- 18 Nach den Vorschriften des **ED** ist eine Ware übertragen bzw. eine Dienstleistung erbracht, wenn der Kunde die Kontrolle („*control*“) darüber erlangt. Der Kunde erlangt die Kontrolle, wenn er die Möglichkeit besitzt, den Nutzen aus der Ware oder Dienstleistung zu ziehen und den weiteren Gebrauch zu bestimmen. Der Kontrollübergang kann zu einem Zeitpunkt oder fortlaufend (nur, wenn der Kunde die „Ware in Arbeit“ kontrolliert) erfolgen. Indikatoren, dass der Kunde die Kontrolle erlangt hat, sind unter anderem:
- der Kunde hat die uneingeschränkte Verpflichtung zur Bezahlung;
  - der Kunde hat das rechtliche Eigentum;
  - der Kunde hat das wirtschaftliche Eigentum („*physical possession*“);
  - die Ware oder Dienstleistung besitzt eine kundenspezifische Ausgestaltung oder Funktion.
- 19 In seiner **Stellungnahme** befürchtet der **DSR**, dass das vorgeschlagene Kontrollkonzept zu stark auf eine formaljuristische Sichtweise abstellt statt den wirtschaftlichen Gehalt einer Transaktion angemessen zu berücksichtigen. Es wird bezweifelt, dass dieses Prinzip für Dienstleistungen und immaterielle Vermögenswerte geeignet ist. Der DSR geht davon aus, dass ein fortlaufender Kontrollübergang in der Praxis in weit weniger Fällen möglich sein wird, als dies die Intention des Boards ist.
- 20 Ein weiterer Kritikpunkt ist das Fehlen des „*risks and rewards*“-Ansatzes bei den Indikatoren für Kontrolle. Dies steht im Widerspruch zu den Prinzipien im ED/2010/9 *Leases*, der bei der Bestimmung, ob ein Verkauf oder ein Leasingverhältnis vorliegt, sowohl Kontrolle als auch „*risks and rewards*“ als Kriterien verwendet.
- 21 Im Rahmen der **Re-Deliberations** hat der IASB das Grundprinzip des ED bekräftigt, nach dem ein Unternehmen Ertrag erfassen soll, um die Übertragung von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen anschaulich darzustellen.



## Waren

22 Zur Bestimmung der Übertragung einer Ware wurde entschieden, dass ein Unternehmen Ertrag erfassen soll, wenn der Kunde die Kontrolle über die Ware erlangt. Dabei soll der neue Standard:

- die meisten Anwendungsleitlinien des ED zum Kontrollübergang übernehmen;
- Kontrolle beschreiben statt definieren;
- zusätzlich „*risks and rewards of ownership*“ als Indikator für Kontrolle enthalten; und
- die kundenspezifische Ausgestaltung oder Funktion der Ware oder Dienstleistung („*the design or function of the good or service is customer-specific*“) nicht mehr als Indikator für Kontrolle enthalten.

## Dienstleistungen

23 Um einen Ertrag aus einer Dienstleistung zu erfassen, muss ein Unternehmen bestimmen, dass die Leistungsverpflichtung fortlaufend erbracht wird und eine Methode zur Messung des Leistungsfortschritts bis zur vollständigen Erbringung dieser Verpflichtung auswählen. Es wurde vorläufig entschieden, dass eine Leistungsverpflichtung fortlaufend erbracht wird, wenn mindestens eine der folgenden beiden Bedingungen erfüllt ist:

- “a. The entity’s performance creates or enhances an asset that the customer controls as the asset is being created or enhanced, or
- b. the entity’s performance does not create an asset with alternative use to the entity and at least one of the following conditions is met:
  - i. the customer receives a benefit as the entity performs each task, or
  - ii. another entity would not need to reperform the task(s) performed to date if that other entity were to fulfil the remaining obligation to the customer, or
  - iii. the entity has a right to payment for performance to date even if the customer could cancel the contract for convenience.”

24 Zur Klarstellung, wie ein Unternehmen den Leistungsfortschritt bis zur vollständigen Erbringung einer Leistungsverpflichtung misst, wurde vorläufig entschieden, dass der neue Standard:

- betonen soll, dass die Zielsetzung der Messung des Leistungsfortschritts in der glaubwürdigen Darstellung der Leistung des Unternehmens liegt („*the pattern of transfer of goods and services to a customer*“), und



- die Beschreibung der im ED genannten Input- und Output-orientierten Methoden verdeutlichen soll.

25 In Fällen, in denen Dienstleistung(en) unter Verwendung von Waren erbracht werden, die zeitlich früher geliefert werden (und bereits der Kontrolle des Kunden unterliegen), ist der Leistungsfortschritt durch Erfassung von Ertrag in Höhe der Kosten der übertragenen Waren zu messen und entsprechend bilanziell abzubilden.

### Waren und Dienstleistungen

26 Wenn ein Vertrag mit einem Kunden sowohl die Übertragung von Waren als auch die Erbringung von Dienstleistungen vorsieht, hat das Unternehmen zunächst zu bestimmen, ob die Waren und Dienstleistungen verschieden („*distinct*“) sind (entsprechend den Leitlinien zur Identifizierung einzelner Leistungsverpflichtungen):

- sind die Waren und Dienstleistungen verschieden, so hat das Unternehmen diese als separate Leistungsverpflichtungen zu bilanzieren.
- sind die Waren und Dienstleistungen nicht verschieden, so hat das Unternehmen das Bündel aus Waren und Dienstleistungen als Dienstleistung zu bilanzieren.

### 27 Vorläufige Beurteilung:

- Die Aufnahme von „*risks and rewards*“ als zusätzlicher Indikator für Kontrolle ist zu begrüßen; ebenfalls die Streichung des Indikators „*customer-specific good or service*“.
- Die Vorschläge zur Ertragserfassung bei Dienstleistungen dürften dazu führen, dass die „*percentage of completion*“-Methode in deutlich mehr Fällen angewendet werden kann.
- Die vorgeschlagenen unterschiedlichen Kriterien für Waren und Dienstleistungen können auch als Abkehr vom bisherigen Grundsatz, einen einheitlichen Standard für die Ertragserfassung zu entwickeln, angesehen werden, d.h. IAS 11 und IAS 18 werden einfach in einen Standard gepackt.

**Frage 3 an den DSR:** Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?



#### 04 – Accounting for warranties

28 Der **ED** enthält in den Paragrafen B13 bis B19 Anwendungsleitlinien zur bilanziellen Behandlung gegebener Garantien. Danach ist zu unterscheiden zwischen Garantien zum Schutz vor latenten Defekten („*quality assurance warranty*“) und Garantien zum Schutz vor Fehlern, die nach der Übertragung des Produkts auftreten („*insurance warranty*“). Bei der Beurteilung, welche Art Garantie vorliegt, sind die folgenden Faktoren zu berücksichtigen:

- Garantie ist gesetzlich vorgeschrieben,
- Produkt kann auch ohne Garantie verkauft werden,
- Länge des Garantiezeitraum.

29 Abhängig von der Art der Garantie ergibt sich die folgende bilanzielle Behandlung:

- Garantie zum Schutz vor latenten Defekten
  - Keine separate Leistungsverpflichtung.
  - Erfordert eine Einschätzung, ob die Leistungsverpflichtung zur Übertragung des Produkts überhaupt erfüllt wurde.
  - Keine Ertragserfassung, bevor das defekte Produkt oder die defekte Produktkomponente ersetzt wurde.
- Garantie zum Schutz vor Fehlern, die nach der Übertragung des Produkts auftreten
  - Stellt eine separate Leistungsverpflichtung dar.
  - Ertragserfassung erfolgt zeitanteilig über den Garantiezeitraum.

30 In seiner **Stellungnahme** stimmt der **DSR** grundsätzlich zu, dass eine Unterteilung der Garantiearten notwendig ist, da die „*insurance warranties*“ eine separate Leistungsverpflichtung darstellen. Allerdings erwartet der DSR in der Praxis Abgrenzungsschwierigkeiten hinsichtlich der vorgeschlagenen Garantiearten.

31 Im Rahmen der **Re-Deliberations** hat der IASB vorläufig entschieden, dass ein Unternehmen bestimmte Garantien in Übereinstimmung mit IAS 37 als Garantierückstellung zu bilanzieren hat. Zur Bestimmung der davon betroffenen Garantien, wurde folgendes beschlossen:

- „1. If a customer has the option to purchase a warranty separately from the entity, the entity should account for the warranty as a separate performance obligation.



Hence, the entity would allocate revenue to the warranty service.

2. If a customer does not have the option to purchase a warranty separately from the entity, the entity should account for the warranty as a cost accrual unless the warranty provides a service to the customer in addition to assurance that the entity's past performance was as specified in the contract (in which case the entity would account for the warranty service as a separate performance obligation)."

32 Im Rahmen einer **vorläufigen Beurteilung** werden die vorgeschlagenen Regelungen begrüßt, insbesondere vor dem Hintergrund, dass dies auch die von der Praxis bevorzugte Vorgehensweise darstellt (so das Echo in der AG Revenue Recognition des DSR und bei der öffentlichen Diskussion des DRSC).

**Frage 4 an den DSR:** Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?

#### **05 – Accounting for costs of obtaining a contract**

33 Der **ED** verlangt in Paragraf 59(a) alle Kosten zur Erlangung eines Vertrags bei Anfall aufwandswirksam zu erfassen.

34 Der **DSR** hat sich in seiner **Stellungnahme** zu diesem Punkt nicht geäußert, der ED enthält hierzu keine explizite Frage.

35 Im Rahmen der **Re-Deliberations** hat der IASB vorläufig folgendes entschieden:

- „1. An entity should recognise an asset for the incremental costs of obtaining a contract that the entity expects to recover. Incremental costs of obtaining a contract are costs that the entity would not have incurred if the contract had not been obtained.
2. An asset recognised for the costs of obtaining a contract should be presented separately in the statement of financial position and be subsequently amortised on a systematic basis with the entity's performance under the contract(s) to which the asset relates.”

36 **Vorläufige Beurteilung:** In der Praxis wurden die Vorschläge im ED kritisiert, weil im derzeitigen IAS 11 die Kosten zur Erlangung eines Auftrages in bestimmten Fällen be-



rücksichtigt werden. Daneben wurden Inkonsistenzen zwischen den Paragraphen 58(c) und 59(a) gesehen. In dieser Hinsicht sind die Neuvorschläge zu begrüßen.

**Frage 5 an den DSR:** Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?

## 06 – Combining contracts

- 37 Der **ED** verlangt, dass zwei oder mehr Verträge zusammen bilanziert werden müssen, wenn die Preise dieser Verträge voneinander abhängig sind. Indikatoren, dass dies der Fall ist, sind unter anderem:
- die Verträge sind gleichzeitig oder in zeitlicher Nähe zueinander abgeschlossen worden,
  - die Verträge wurden als Paket mit einer gemeinsamen wirtschaftlichen Zielsetzung verhandelt,
  - die Verträge werden gleichzeitig oder nacheinander erfüllt.
- 38 In seiner **Stellungnahme** stimmt der **DSR** zwar zu, dass Preis-Interdependenz einen wichtigen Faktor zur Bestimmung, ob Verträge zusammengenommen oder aufgeteilt werden müssen, darstellt, sieht dessen Verwendung als alleiniges Kriterium aber kritisch. Unklar erscheint auch die Anwendung des vorgeschlagenen Prinzips auf Rahmenverträge.
- 39 Im Rahmen der **Re-Deliberations** hat der IASB vorläufig entschieden, dass ein Unternehmen zwei oder mehr Verträge, die es zeitgleich oder in zeitlicher Nähe zueinander mit dem selben Kunden (oder mit verbundenen Unternehmen des Kunden) abschließt, als einen Vertrag zu bilanzieren hat, wenn eine oder mehrere der folgenden Bedingungen erfüllt sind:
- die Verträge wurden als Paket mit einer gemeinsamen wirtschaftlichen Zielsetzung verhandelt,
  - der Betrag der Gegenleistung eines Vertrags hängt vom anderen Vertrag ab, oder
  - die Waren und Dienstleistungen in den Verträgen sind miteinander verknüpft in Bezug auf Ausgestaltung, Technologie oder Funktion.



- 40 **Vorläufige Beurteilung:** Die bisherige Beschränkung auf Preis-Interdependenz als alleiniges Abgrenzungskriterium wurde fallen gelassen, insofern ist die Entscheidung zu begrüßen.

**Frage 6 an den DSR:** Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?

## 07 – Contract modifications

- 41 Im **ED** wird eine Vertragsänderung als Teil des ursprünglichen Vertrags angesehen, wenn die Preise nach der Änderung und des ursprünglichen Vertrags voneinander abhängig sind (Verweis auf Para. 13 des ED; sie oben 06 Combining contracts Tz. 37). Andernfalls handelt es sich bei der Vertragsänderung um einen eigenständigen Vertrag.
- 42 Der **DSR** rechnet in seiner **Stellungnahme** damit, dass in der Praxis Schwierigkeiten bei der Bestimmung, ob die Preise des ursprünglichen Vertrags und der Vertragsänderung voneinander unabhängig sind, auftreten werden. In diesem Zusammenhang hat der DSR den Eindruck, dass Beispiel 2 in den Anwendungsleitlinien des ED das zugrundeliegende Prinzip nicht klar wiedergibt.
- 43 Im Rahmen der **Re-Deliberations** hat der IASB nunmehr vorläufig festgelegt, dass ein Unternehmen eine Vertragsänderung als eigenen Vertrag zu bilanzieren hat, wenn die Vertragsänderung nur zu einer zusätzlichen Leistungsverpflichtung oder Leistungsverpflichtungen führt, deren Preis dieser(n) Verpflichtung(en) entspricht. Anderenfalls hat das Unternehmen die Leistungsverpflichtung neu zu bewerten und den Transaktionspreis neu auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen aufzuteilen. Eine formale Abstimmung fand nicht statt, da der Board die Re-Deliberations zur Bestimmung und Verteilung des Transaktionspreises noch nicht vorgenommen hat. Jedoch hat kein Board-Mitglied Einwände gegen die vorläufige Entscheidung erhoben.
- 44 **Vorläufige Beurteilung:** Die Abgrenzung, wann eine Vertragsänderung als eigener Vertrag zu bilanzieren ist, scheint nun praktikabler zu sein. Möglicherweise ergeben sich aber zusätzliche Schwierigkeiten bei der Neuverteilung des Transaktionspreises, wenn die Vertragsänderung keinen eigenständigen Vertrag darstellt.



**Frage 7 an den DSR:** Schließen Sie sich dieser vorläufigen Beurteilung an?

## 08 – Definition of a performance obligation

- 45 Im **ED** ist folgende Definition einer Leistungsverpflichtung enthalten:  
„Eine Leistungsverpflichtung ist ein einklagbares Versprechen (explizit oder implizit) in einem Vertrag mit einem Kunden, eine Ware an ihn zu übertragen oder eine Dienstleistung ihm gegenüber zu erbringen.“
- 46 Der **DSR** hat sich in seiner **Stellungnahme** zu diesem Punkt nicht geäußert, der ED enthält hierzu keine explizite Frage.
- 47 Im Rahmen der **Re-Deliberations** hat der IASB vorläufig entschieden, in der Definition einer Leistungsverpflichtung das Wort „einklagbar“ („*enforceable*“) zu streichen. Dadurch soll klargestellt werden, dass auch nicht-vertragliche Vereinbarungen zu Leistungsverpflichtungen führen können.
- 48 **Vorläufige Beurteilung:** Nach hier vertretener Einschätzung ist die Entscheidung zu unterstützen:
- Das Prinzip der in IAS 37 definierten „*constructive obligation*“ gilt somit entsprechend für Leistungsverpflichtungen.

**Frage 8 an den DSR:** Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?

## 09 – Breakage or prepayments for future goods or services

- 49 Der **ED** enthält keine spezifischen Regelungen für Fälle, bei denen Kunden ihre durch nicht erstattungsfähige Vorauszahlungen erworbenen Rechte auf Leistungen des Unternehmens nicht oder nur teilweise in Anspruch nehmen (sog. „*breakage*“). Dies betrifft zum Beispiel Geschenkgutscheine, Prämienmeilen oder Telefon-Prepaid-Karten.
- 50 Der **DSR** hat sich in seiner **Stellungnahme** zu diesem Punkt nicht geäußert, der ED enthält hierzu keine explizite Frage.



51 Im Rahmen der **Re-Deliberations** wurde entschieden, dass ein Unternehmen den Teil der erwarteten Nichtinanspruchnahme dem Kunden zustehender Leistungen als Ertrag erfassen darf, sofern das Unternehmen diese auf Basis des Musters der Inanspruchnahme durch den Kunden verlässlich schätzen kann. Anderenfalls soll das Unternehmen die Effekte aus der erwarteten Nichtinanspruchnahme erst dann als Ertrag erfassen, wenn die Wahrscheinlichkeit, dass der Kunde seine verbleibenden Rechte ausübt, gering wird.

52 **Vorläufige Beurteilung:** N.A.

**Frage 9 an den DSR:** Haben Sie Anmerkungen zu diesem Gliederungspunkt?

## 10 – Onerous performance obligations

53 Im **ED** wird verlangt, dass ein Unternehmen eine separate Verbindlichkeit und einen korrespondierenden Verlust bilanziert, wenn eine Leistungsverpflichtung als belastend anzusehen ist („*onerous test*“). Eine Leistungsverpflichtung ist als belastend anzusehen, wenn die direkt zurechenbaren Kosten zu ihrer Erfüllung den auf sie entfallenden Teil des Transaktionspreises übersteigen.

54 In seiner **Stellungnahme** hat eine Mehrheit des **DSR** starke Bedenken gegen die Vorschläge zum Ausdruck gebracht, weil diese Vorschläge zu belastenden Leistungsverpflichtungen sowohl zu Beginn eines insgesamt profitablen Vertrages, bei dem noch keinerlei Leistung erbracht wurde, als auch später, wenn die noch zu erbringende Leistung profitabel ist, führen können. Diese Mehrheit der DSR-Mitglieder bevorzugt die Anwendung des Prinzips gem. IAS 37 auf Ebene des Vertrags anstatt auf Ebene der einzelnen Leistungsverpflichtung. Dagegen befürwortet eine Minderheit der Ratsmitglieder die Vorschläge im ED, weil sie dem Gesamtkonzept des ED entsprechen, den Aufwand für Ersteller reduzieren und Klassifizierungsprobleme hinsichtlich der Kosten (wenn sich die Umsatzerlöse aus mehreren Positionen zusammensetzen) vermeiden.

55 Im Rahmen der **Re-Deliberations** wurde entschieden, den „*onerous test*“ nunmehr auf Basis des Vertrages vorzunehmen, d.h. auf Basis der verbleibenden Leistungsverpflichtungen dieses Vertrages. Dies gilt auch für Verträge, bei deren Preisgestaltung absicht-



lich ein Verlust in der Erwartung von Gewinnen mit nachfolgenden Verträgen in Kauf genommen wird (sog. „*loss-leader contracts*“).

- 56 Die Vorschläge im ED (in Paragraph 58) zu den Kosten, die für den „*onerous test*“ und die Bewertung der sich ergebenden Verbindlichkeit zu berücksichtigen sind, wurden nochmals bestätigt. Darüber hinaus wurde angemerkt, dass Kosten, die anfallen, weil das Unternehmen den Vertrag vorzeitig beendet (sofern möglich), zu weiteren Verpflichtungen führen können, die in Übereinstimmung mit den Vorschriften des IAS 37 zu bilanzieren sind.
- 57 **Vorläufige Beurteilung:** Die Neuvorschläge stellen eine Reaktion auf die große Ablehnung dar, die den Vorschriften im ED entgegengebracht wurde. Konzeptionell sind sie nicht mehr völlig konsistent, weil die verbleibenden Leistungsverpflichtungen des Vertrags für den „*onerous test*“ zusammengefasst werden.

**Frage 10 an den DSR:** Schließen Sie sich dieser vorläufigen Beurteilung an?

## 11 – Promised amount of consideration

- 58 Der **ED** sieht in Paragraph 44 f. vor, dass ein Unternehmen bei der Bestimmung des Transaktionspreises den Betrag der versprochenen Gegenleistung anzupassen hat, um den Zeitwert des Geldes zu berücksichtigen, wenn der Vertrag (explizit oder implizit) eine wesentliche („*material*“) Finanzierungskomponente enthält.
- 59 Der **DSR** stimmt in seiner **Stellungnahme** grundsätzlich zu, dass der Zeitwert des Geldes zu berücksichtigen ist, wenn ein Vertrag eine wesentliche Finanzierungskomponente enthält. Der DSR hält eine Klarstellung aufgrund des verwendeten Begriffs „*material financing component*“ für notwendig, da sich Wesentlichkeit in den IFRS immer auf den Abschluss als Ganzes bezieht, im vorliegenden Fall aber wohl auf den einzelnen Vertrag abgestellt werden soll.
- 60 In den **Re-Deliberations** wurde einstimmig entschieden, dass ein Unternehmen den versprochenen Betrag der Gegenleistung anzupassen hat, um den Zeitwert des Geldes zu berücksichtigen, wenn der Vertrag eine Finanzierungskomponente enthält, die für



diesen Vertrag wesentlich („*significant*“) ist. Bei der Beurteilung der Wesentlichkeit sind unter anderem die folgenden Faktoren zu berücksichtigen:

- whether the amount of customer consideration would be substantially different if the customer paid in cash at the time of transfer of the goods or service;
- whether there is a significant timing difference between when the entity transfers the promised goods or services to the customer and when the customer pays for those goods or services;
- whether the interest rate that is explicit or implicit within the contract is significant.

61 Weiterhin wurde vorläufig entschieden, dass ein Unternehmen – als praktische Erleichterung – die Beurteilung, ob ein Vertrag eine wesentliche Finanzierungskomponente enthält, nicht vornehmen muss, wenn der Zeitraum zwischen Zahlung durch den Kunden und Übertragung/Erbringung der Ware oder Dienstleistung höchstens ein Jahr beträgt.

62 **Vorläufige Beurteilung:** Die sich aus den Entscheidungen ergebende Klarstellung ist zu begrüßen. Die Verwendung des Begriffs „*significant*“ statt bisher „*material*“ trägt den Bedenken des DSR Rechnung.

**Frage 11 an den DSR: Schließen Sie sich dieser vorläufigen Beurteilung an?**

## 12 - Collectibility

63 Der **ED** sieht in Paragraf 43 vor, dass ein Unternehmen bei der Bestimmung des Transaktionspreises den Betrag der versprochenen Gegenleistung zu reduzieren hat, um das Kreditrisiko des Kunden zu berücksichtigen. Somit hat ein Unternehmen bei Erfüllung seiner Leistungsverpflichtung den wahrscheinlichkeitsgewichteten Betrag der Gegenleistung, den das Unternehmen zu erhalten erwartet, als Ertrag zu erfassen.

64 Der **DSR** stimmt in seiner **Stellungnahme** grundsätzlich zu, dass die Berücksichtigung des Kreditrisikos des Kunden als Teil des Gesamtprinzips, variable Bestandteile im Transaktionspreis zu berücksichtigen, sachgerecht ist, da nur der Betrag als Ertrag zu erfassen ist, den das Unternehmen zu vereinnahmen erwartet. Allerdings erscheint die vorgeschlagene Wahrscheinlichkeitsgewichtung nur für größere Grundgesamtheiten



gleichartiger Transaktionen konzeptionell fundiert. Probleme sieht der DSR auch aufgrund der resultierenden Abweichung zwischen Rechnungsbetrag und erfassten Umsatzerlösen.

65 Im Rahmen der **Re-Deliberations** wurden vorläufig die folgenden Entscheidungen getroffen:

- „1. An entity should not reflect the effects of a customer’s credit risk in the measurement of the transaction price and, hence, revenue upon transfer of a good or service. Consequently, an entity would recognize revenue at the promised amount of consideration (ie at the stated contract price). That decision is a change from the boards’ proposals in the ED.
2. The final revenue standard should not include a revenue criterion that requires an assessment of the customer’s ability to pay the promised amount of consideration.
3. An entity should recognise an allowance for any expected impairment loss from contracts with customers. The corresponding amounts in profit or loss should be presented as a separate line item adjacent to the revenue line item (as contra revenue).”

66 **Vorläufige Beurteilung:** Die Vorschläge im ED hinsichtlich des Nettoausweises der Umsatzerlöse wurden vielfach kritisiert. Die Neuvorschläge erscheinen als praktikable Lösung. Insbesondere lösen sie auch die Ausweisfrage, falls der tatsächliche Zahlungseingang über den ursprünglichen Erwartungen liegt.

**Frage 12 an den DSR:** Schließen Sie sich dieser vorläufigen Beurteilung an?



---

## Anlage 1

**Auszug:** aus dem IASB Staff Paper 3A „Revenue Recognition – Comment Letter Summary – main issues“ zur Sitzung im Dezember 2010

### Overall views

10. With the exception of many of the responses that are discussed in further detail in the appendix, most respondents were generally supportive of the boards' efforts in jointly developing a single, comprehensive (and converged) revenue recognition model for US GAAP and IFRSs. Moreover, most respondents supported the core principle of that model, which is that an entity should recognise revenue when it transfers goods or services to a customer in the amount of consideration that the entity expects to receive from the customer.
11. Respondents acknowledged the progress made by the boards since the discussion paper, which presented only the basic building blocks of that model. The discussion paper introduced the concepts of a contract containing performance obligations for the entity to transfer goods or services to a customer and that revenue is recognised when the entity satisfies its performance obligations as a result of the customer obtaining control of those goods or services. The exposure draft refined those concepts and specified indicators of control and explained that an entity only needs to identify the separate performance obligations in a contract (ie the performance obligations to transfer to the customer goods or services that are distinct).
12. However, almost all respondents indicated that the boards need to further clarify the operation of those principles. In particular, respondents were concerned with the practical application of:
  - (a) the concept of control and the indicators of control to the service contracts and contracts for the continuous transfer of a work-in-progress asset to the customer; and
  - (b) the principle of distinct good or services for identifying separate performance obligations in a contract. Many respondents were concerned that the principle, as currently drafted, would like to inappropriate disaggregation of the contract.
13. Many of the respondents are concerned that those proposals as written could be difficult to apply consistently across a wide range of industries and may produce accounting outcomes that do not faithfully portray the economic substance of the entity's contracts with customers and the entity's performance under those con-



- tracts. Those respondents were concerned that the boards' objective of comparability of revenue recognition across industries might only be achieved at the cost of losing the current levels of comparability in the revenue recognition practices within each industry. Consequently, some of those respondents suggest that the boards might need to develop industry specific guidance or create industry-specific exceptions to the general principles. For construction contracts, many respondents from the construction industry suggested that their contracts are sufficiently different from other contracts with customers to justify a separate standard.
14. Because of those concerns, many respondents have queried whether the exposure draft provides a compelling case for change from existing revenue standards that, in their opinion, meets the needs of users as well as management. Those respondents are concerned that applying the proposed requirements would impose costs on preparers in excess of the (conceptual) benefits of having a single revenue recognition model applying equally to all contracts with customers. Part of the concern regarding whether the proposed model is cost-beneficial relates to the other changes to existing practices that are proposed in the exposure draft, including:
- (a) estimating the transaction price on a probability-weighted average basis and including credit risk and the time value of money in that estimate;
  - (b) accounting for contract modifications on a cumulative catch-up basis;
  - (c) recognising an expected loss on a performance obligation that is onerous;
  - (d) recognising product warranties for latent defects as 'failed sales' rather than as cost accruals; and
  - (e) the disclosure of the reconciliation of contracts balance and the amount and timing of outstanding performance obligations.
15. Although both boards' constituents queried the case for change, the FASB's constituents seemed to be least convinced of the case for change. This reflects developments in US GAAP recently with the:
- (a) Accounting Standards Codification (ASC) organising and co-locating all the revenue guidance in US GAAP; and
  - (b) improvements to US GAAP in accounting for multiple element arrangements as a result of the amendments to Subtopic 605-25 made by Accounting Standards Update No. 2009-13 *Multiple-Deliverable Revenue Arrangements*.
16. In contrast, there is an acknowledgement that improvements can be made to IFRSs because of the limited guidance and the gaps in that guidance. However,



---

some of those respondents questioned whether the proposals in the exposure draft represent a meaningful improvement to the existing revenue recognition requirements in IFRS.

17. Finally, several respondents applauded the boards and staffs for their efforts to reach out and engage with preparers, users and auditors in the lead up to, and following the publication of, the exposure draft. However, because of the importance of revenue recognition to financial reporting, some respondents have recommended that the boards should not rush re-deliberations on the project and that, prior to issuing a final standard, the boards should:
  - (a) conduct additional testing of the completed model; and/or
  - (b) re-expose the proposals for further public comment.



## Anlage 2

**Auszug:** aus dem IASB Staff Paper 3A „Redeliberations Plan“ zur Sitzung im Dezember 2010

### Timeline and strategy

13. The following table contains the staff’s recommended sequencing of issues for redeliberations. Appendix A includes additional detail on each topic:

<b>January 2011</b>	Transfer (control) Separation
<b>February 2011</b>	Transfer ( <i>continued</i> ) Separation ( <i>continued</i> ) Measuring progress Contract issues Onerous test Contract costs (acquisition costs) Warranties Specific implementation guidance
<b>March 2011</b>	Transaction price Allocation Contract costs (fulfillment costs) Scope Disclosure Specific implementation guidance
<b>April 2011</b>	Transaction price ( <i>continued</i> ) Allocation ( <i>continued</i> ) Disclosure ( <i>continued</i> ) Rights to use and licenses Contract costs ( <i>continued</i> ) Specific implementation guidance Transition and effective date
<b>May 2011</b>	Other (sweep) issues



## Appendix A: Additional detail on topics for redeliberations

Transfer	Core principle of model
	Determining when a good or service is transferred
	Measuring progress
Separation	Segmenting a contract
	Identifying distinct goods or services
	Perfunctory performance obligations & promotional/marketing deals
Contract issues	Definition & existence of a contract
	Constructive performance obligations
	Contract modifications
	Combination of contracts
Transaction price	Measuring uncertain consideration
	Constraining estimates of uncertain consideration
	When is uncertainty a recognition event versus a measurement event (royalties etc.)
	Collectibility
	Time value of money
	Consideration payable to a customer (Co-op dividends)
Allocation	Allocating the transaction price (initially & subsequently)
Scope	Financial instrument fees
	Boundary of revenue recognition model & receivables accounting
	Risk-sharing (collaborative) arrangements
Disclosure	Revenue disclosures
Onerous test	Level at which onerous test should apply
	Which costs should be included in onerous liability
Costs	Acquisition costs
	Assets arising from fulfillment costs
	Impairment of assets arising from fulfillment costs
	Disclosures
Transition and effective date	Transition methodology
	Effective date and early adoption
Implementation guidance	Analysis of industry issues (from letters and ED guides)
	Warranties
	Gift cards and breakage
	Rate-regulated activities
	Nature of PO in a license/right to use
	Repurchase agreements
Other	Cost benefit considerations and other sweep issues
	Telecommunication entities (additional industry considerations)
	Retail real estate (Asia/Brazil)
	Private sector considerations