



© 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.

## IFRS-FA –öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

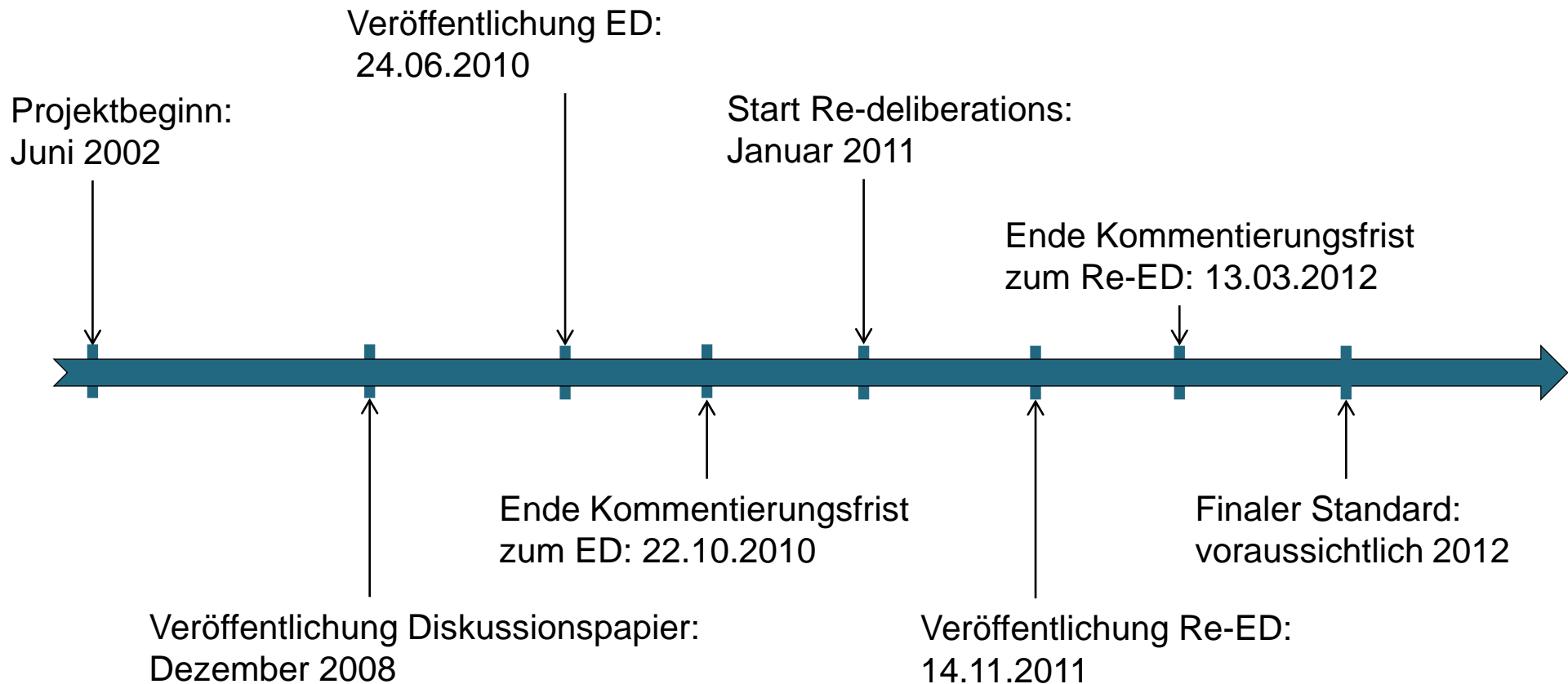
<b>DSR-Sitzung:</b>	<b>01. / 16.01.2012 / 14:15 – 16:45 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>04 – IASB ED/2011/6 Revenue from Contracts with Customers</b>
<b>Thema:</b>	<b>Vorstellung des Re-ED Revenue from Contracts with Customers</b>
<b>Papier:</b>	<b>01_04a_IFRS-FA_Re-ED RR_Overview</b>



# Inhalt

1. Projekthintergrund und Anwendungsbereich
2. Das Grundmodell der Umsatzrealisierung
  - 2.1 Identifizierung des Vertrags
  - 2.2 Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen
  - 2.3 Bestimmung des Transaktionspreises
  - 2.4 Aufteilung des Transaktionspreises
  - 2.5 Erfüllung der Leistungsverpflichtungen
3. Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen
  - 3.1 Lizenzen und Nutzungsrechte
  - 3.2 Garantien und Gewährleistungen
  - 3.3 Belastende Leistungsverpflichtungen
  - 3.4 Vertragskosten
4. Darstellung und Anhangangaben
5. Änderung anderer Standards und Übergangsvorschriften

# 1. Projekthintergrund und Anwendungsbereich (1/2)





# 1. Projekthintergrund und Anwendungsbereich (2/2)

	Ausgeschlossen	Enthalten
Verträge mit Kunden	Leasingverträge	Alle anderen Verträge mit Kunden  Einschließlich abgetrennter Elemente aus Leasing- und Versicherungsverträgen
	Versicherungsverträge	
	Bestimmte Finanzinstrumente	



# Inhalt

1. Projekthintergrund und Anwendungsbereich
2. Das Grundmodell der Umsatzrealisierung
  - 2.1 Identifizierung des Vertrags
  - 2.2 Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen
  - 2.3 Bestimmung des Transaktionspreises
  - 2.4 Aufteilung des Transaktionspreises
  - 2.5 Erfüllung der Leistungsverpflichtungen
3. Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen
  - 3.1 Lizenzen und Nutzungsrechte
  - 3.2 Garantien und Gewährleistungen
  - 3.3 Belastende Leistungsverpflichtungen
  - 3.4 Vertragskosten
4. Darstellung und Anhangangaben
5. Änderung anderer Standards und Übergangsvorschriften



## 2. Das Grundmodell der Umsatzrealisierung

### Grundprinzip der Umsatzrealisierung:

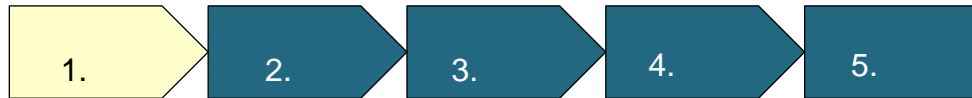
Der Umsatz wird realisiert, wenn der Übergang der Kontrolle an der Ware oder der Dienstleistung an den Kunden stattgefunden hat.

### 5 Schritte zur Umsetzung des Grundmodells:





## 2.1 Identifizierung des Vertrags (1/2)



### Vorschlag IASB (ED 2010):

### Vorschlag IASB (Re-ED):

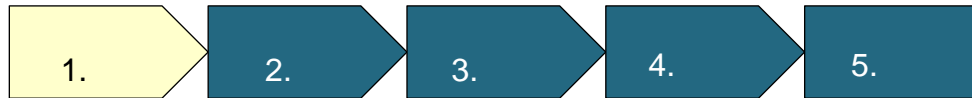
#### 1. Aufteilung von Verträgen (*Segmenting a contract*)

Aufteilung eines Vertrages in mehrere Verträge, wenn die zugesagten Preise einiger Waren/Dienstleistungen unabhängig von den Preisen anderer Waren/Dienstleistungen desselben Vertrages sind.

Die im ED vorgesehene Aufteilung wurde gestrichen.



## 2.1 Identifizierung des Vertrags (2/2)



### Vorschlag IASB (ED 2010):

### Vorschlag IASB (Re-ED):

#### 2. Zusammenfassung von Verträgen (*Combining contracts*)

Zwei oder mehrere Verträge sind zusammen zu bilanzieren, wenn die Preise dieser Verträge voneinander abhängig sind.

Die im ED vorgesehene Beschränkung auf Preisinterdependenz wurde um zusätzliche Kriterien ergänzt.

#### 3. Änderungen von Verträgen (*Contract modifications*)

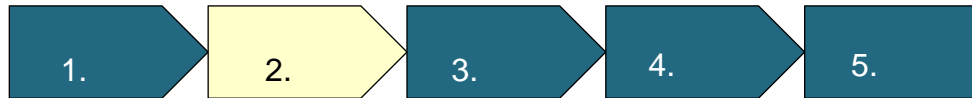
Eine Vertragsänderung wird als Teil des ursprünglichen Vertrags angesehen, wenn die Preise nach der Änderung und des ursprünglichen Vertrags voneinander abhängig sind.

Bilanzierung einer Vertragsänderung als eigener Vertrag nur dann, wenn die Vertragsänderung zu einer zusätzlichen Verpflichtung führt.





## 2.2 Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen (1/2)



### Vorschlag IASB (ED 2010):

Ware/Dienstleistung ist einzeln abgrenzbar (*distinct*), wenn:

eine identische oder gleichartige Ware/Dienstleistung separat verkauft wird (vom bilanzierenden oder einem anderen Unternehmen)

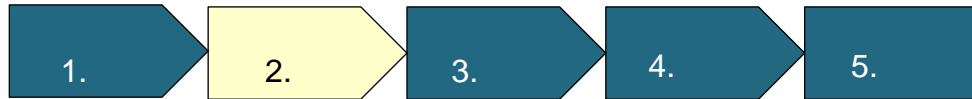
oder

das Unternehmen die Ware/Dienstleistung verkaufen könnte, sofern sie

- eine eigenständige Funktion besitzt **und**
- eine unterschiedliche Gewinnmarge aufweist.



## 2.2 Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen (2/2)



### Vorschlag IASB (Re-ED):

Ware/Dienstleistung ist einzeln abgrenzbar, wenn:

das Unternehmen regelmäßig die Ware/Dienstleistung separat verkauft **oder**

der Kunde die Ware/Dienstleistung entweder einzeln oder zusammen mit anderen jederzeit verfügbaren Ressourcen nutzen kann.

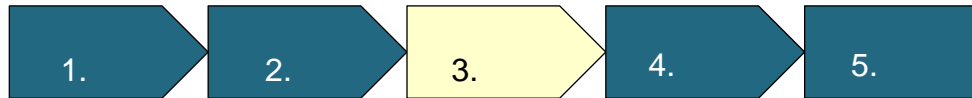
Waren/Dienstleistungen, die Teil eines Pakets sind, sind als eine Leistungsverpflichtung zu bilanzieren, wenn:

sie hochgradig integriert sind und das Unternehmen einen Integrationservice erbringen muss **und**

das Leistungspaket signifikant angepasst bzw. modifiziert wurde.



## 2.3 Bestimmung des Transaktionspreises (1/3)



### Vorschlag IASB (ED 2010):

### Vorschlag IASB (Re-ED):

#### 1. Variable Gegenleistung (*Variable consideration*)

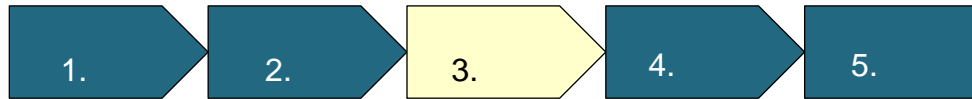
Variable Bestandteile des Transaktionspreises sind auf Grundlage einer wahrscheinlichkeitsgewichteten Schätzung zu bewerten.

Variable Bestandteile des Transaktionspreises sind zu bewerten anhand:

- einer wahrscheinlichkeitsgewichteten Schätzung **oder**
- des wahrscheinlichsten Betrags je nachdem welches Vorgehen zur besseren Schätzung führt.



## 2.3 Bestimmung des Transaktionspreises (2/3)



### Vorschlag IASB (ED 2010):

### Vorschlag IASB (Re-ED):

#### 2. Forderungsausfallrisiko (*Collectibility*)

Forderungsausfallrisiko soll bei der Bestimmung des Transaktionspreises berücksichtigt werden (Nettoausweis der Umsatzerlöse).

Keine Berücksichtigung des Forderungsausfallrisikos im Transaktionspreis. Ausweis der Wertberichtigung in GuV direkt unter Umsatzerlösen.

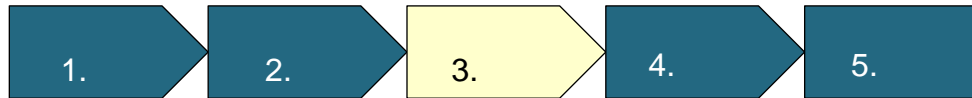
#### 3. Zinseffekt (*Time value of money*)

Der Transaktionspreis ist durch Abzinsung der zugesagten Gegenleistung zu ermitteln, wenn Vertrag eine wesentliche Finanzierungskomponente enthält.

Ergänzung der Regel aus dem ED um Kriterien zur Bestimmung der Wesentlichkeit der Finanzierungskomponente.



## 2.3 Bestimmung des Transaktionspreises (3/3)



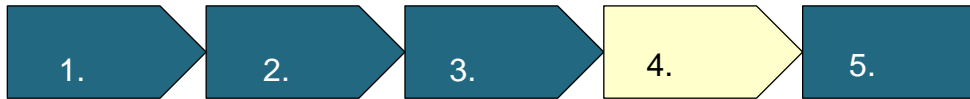
### Frage Re-ED:

#### Question 2:

*Paragraphs 68 and 69 state that an entity would apply IFRS 9 (or IAS 39, if the entity has not yet adopted IFRS 9) or ASC Topic 310 to account for amounts of promised consideration that the entity assesses to be uncollectible because of a customer's credit risk. The corresponding amounts in profit or loss would be presented as a separate line item adjacent to the revenue line item. Do you agree with those proposals? If not, what alternative do you recommend to account for the effects of a customer's credit risk and why?*



## 2.4 Aufteilung des Transaktionspreises (1/2)



### Vorschlag IASB (ED 2010):

Aufteilung des Transaktionspreises auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen im Verhältnis der relativen Einzelveräußerungspreise

Schätzung des relativen Einzelveräußerungspreises, wenn dieser nicht vom Markt ableitbar; die Anwendung der Residualmethode ist nicht zulässig.

Wenn Änderung des Transaktionspreises nach Vertragsabschluss erfolgt, dann Verteilung dieser Änderung auf alle Leistungsverpflichtungen.

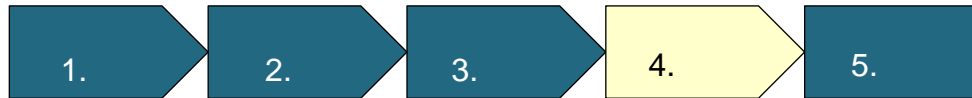
### Vorschlag IASB (Re-ED):

Schätzung des relativen Einzelveräußerungspreises, wenn dieser nicht vom Markt ableitbar; die Anwendung der Residualmethode ist nur dann zulässig, wenn der Einzelveräußerungspreis stark schwankt oder unsicher ist.

Wenn Änderung des Transaktionspreises nach Vertragsabschluss erfolgt, dann es ist mögliche u.U. diese Veränderung nur einer Leistungsverpflichtung zu zuordnen.



## 2.4 Aufteilung des Transaktionspreises (2/2)



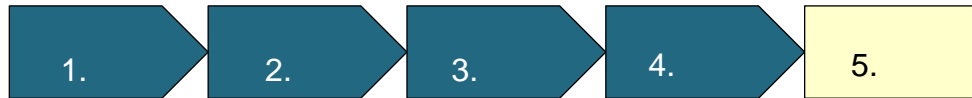
### Frage Re-ED:

#### Question 3:

*Paragraph 81 states that if the amount of consideration to which an entity will be entitled is variable, the cumulative amount of revenue the entity recognises to date should not exceed the amount to which the entity is reasonably assured to be entitled. An entity is reasonably assured to be entitled to the amount allocated to satisfied performance obligations only if the entity has experience with similar performance obligations and that experience is predictive of the amount of consideration to which the entity will be entitled. Paragraph 82 lists indicators of when an entity's experience may not be predictive of the amount of consideration to which the entity will be entitled in exchange for satisfying those performance obligations. Do you agree with the proposed constraint on the amount of revenue that an entity would recognise for satisfied performance obligations? If not, what alternative constraint do you recommend and why?*



## 2.5 Erfüllung der Leistungsverpflichtungen (1/3)



Realisierung von Umsatzerlösen mit Übertragung der Kontrolle über die Waren/  
Dienstleistungen auf den Kunden = Erfüllung der Leistungsverpflichtungen

### Vorschlag IASB (ED 2010):

Eine Leistungsverpflichtung kann erfüllt werden

1. über einen bestimmten Zeitraum (*over time*)

keine Kriterien enthalten

2. zu einem bestimmten Zeitpunkt (*at a point in time*); Indikatoren:

unbedingte Zahlungsverpflichtung des Kunden

Kunde erlangt rechtliches Eigentum

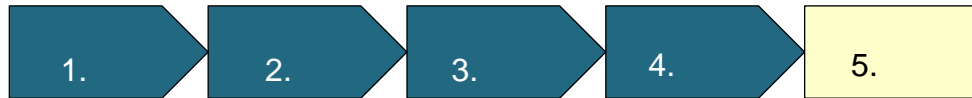
Kunde erlangt physischen Besitz

Design oder Funktion sind kundenspezifisch





## 2.5 Erfüllung der Leistungsverpflichtungen (2/3)



### Vorschlag IASB (Re-ED):

Eine Leistungsverpflichtung kann erfüllt werden

1. über einen bestimmten Zeitraum (*over time*); Kriterien:

das Unternehmen erstellt oder verbessert einen Vermögenswert, der sich unter der Kontrolle des Kunden befindet, **oder**

das Unternehmen erstellt einen Vermögenswert ohne einen alternativen Nutzen für das erstellende Unternehmen sowie bestimmte weitere Anforderungen sind erfüllt.

2. zu einem bestimmten Zeitpunkt (*at a point in time*); Kriterien:

unbedingte Zahlungsverpflichtung des Kunden

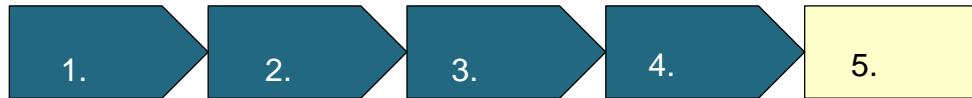
Kunde erlangt rechtliches Eigentum

Kunde erlangt physischen Besitz

Risiken und Chancen wurden auf den Kunden übertragen



## 2.5 Erfüllung der Leistungsverpflichtungen (3/3)



### Frage Re-ED:

#### Question 1:

*Paragraphs 35 and 36 specify when an entity transfers control of a good or service over time and, hence, when an entity satisfies a performance obligation and recognises revenue over time. Do you agree with that proposal? If not, what alternative do you recommend for determining when a good or service is transferred over time and why?*



# Inhalt

1. Projekthintergrund und Anwendungsbereich
2. Das Grundmodell der Umsatzrealisierung
  - 2.1 Identifizierung des Vertrags
  - 2.2 Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen
  - 2.3 Bestimmung des Transaktionspreises
  - 2.4 Aufteilung des Transaktionspreises
  - 2.5 Erfüllung der Leistungsverpflichtungen
3. **Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen**
  - 3.1 Lizenzen und Nutzungsrechte
  - 3.2 Garantien und Gewährleistungen
  - 3.3 Belastende Leistungsverpflichtungen
  - 3.4 Vertragskosten
4. Darstellung und Anhangangaben
5. Änderung anderer Standards und Übergangsvorschriften



## 3.1 Lizenzen und Nutzungsrechte

### Vorschlag IASB (ED 2010):

### Vorschlag IASB (Re-ED):

#### Lizenzen und Nutzungsrechte

Exklusive Lizenzen und Nutzungsrechte:

- Ertrag ist zeitanteilig zu erfassen

Nicht exklusive Lizenzen und Nutzungsrechte:

- Ertrag erfassen, wenn der Kunde die Lizenz erstmalig nutzen kann

Aufgabe der Unterscheidung zwischen exklusiven und nicht exklusiven Lizenzen

- Ertrag ist zum Zeitpunkt der Erlangung der Kontrolle über das Nutzungsrecht zu erfassen.



## 3.2 Garantien und Gewährleistungen (1/2)

### Vorschlag IASB (ED 2010):

Gewährleistung (*Quality assurance warranty*)

Schutz vor Mängel am Produkt im Zeitpunkt der Lieferung

keine separate Leistungsverpflichtung

keine Ertragserfassung, bevor das defekte Produkt ersetzt wurde

Garantie (*Insurance warranty*)

Schutz vor künftigen Mängeln

separate Leistungsverpflichtung

Ertragserfassung erfolgt zeitanteilig über den Garantiezeitraum



## 3.2 Garantien und Gewährleistungen (2/2)

### Vorschlag IASB (Re-ED):

Garantie, die der Kunde  
getrennt vom Vertrag  
kaufen kann

separate  
Leistungsverpflichtung

Garantie, die der Kunde  
nicht getrennt vom  
Vertrag kaufen kann

keine separate  
Leistungsverpflichtung



### 3.3 Belastende Leistungsverpflichtungen (1/2)

Leistungsverpflichtung gilt als belastend (*onerous performance obligation*), wenn die direkt zurechenbaren Erfüllungskosten den zugehörigen Transaktionskostenanteil übersteigen.

#### Vorschlag IASB (ED 2010):

#### Vorschlag IASB (Re-ED):

Prüfung (*onerous test*)

Ebene der einzelnen Leistungsverpflichtung

Ebene der einzelnen Leistungsverpflichtung

Anwendung des Tests

auf alle Verträge

nur langfristige Verträge (über ein Jahr), die über die Zeit erfüllt werden



## 3.3 Belastende Leistungsverpflichtungen (2/2)

### Frage Re-ED:

#### Question 4:

*For a performance obligation that an entity satisfies over time and expects at contract inception to satisfy over a period of time greater than one year, paragraph 86 states that an entity should recognise a liability and a corresponding expense if the performance obligation is onerous. Do you agree with the proposed scope of the onerous test? If not, what alternative scope do you recommend and why?*





## 3.4 Vertragskosten

### Vorschlag IASB (ED 2010):

#### Kosten für Anbahnung des Vertrags

Aufwandswirksame Erfassung beim Anfall.

### Vorschlag IASB (Re-ED):

Aktivierung der Kosten wenn einbringlich, sonst aufwandswirksame Erfassung

#### Kosten für Erfüllung des Vertrags

Aktivierung der Kosten, wenn diese nicht nach anderen Standards zum Vermögenswert führen.

Keine wesentliche Änderung im Vergleich zum ED.



# Inhalt

1. Projekthintergrund und Anwendungsbereich
2. Das Grundmodell der Umsatzrealisierung
  - 2.1 Identifizierung des Vertrags
  - 2.2 Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen
  - 2.3 Bestimmung des Transaktionspreises
  - 2.4 Aufteilung des Transaktionspreises
  - 2.5 Erfüllung der Leistungsverpflichtungen
3. Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen
  - 3.1 Lizenzen und Nutzungsrechte
  - 3.2 Garantien und Gewährleistungen
  - 3.3 Belastende Leistungsverpflichtungen
  - 3.4 Vertragskosten
4. **Darstellung und Anhangangaben**
5. Änderung anderer Standards und Übergangsvorschriften



## 4. Darstellung und Anhangangaben: Jahresabschluss

### Vorschlag IASB (ED 2010):

### Vorschlag IASB (Re-ED):

#### Anhangangaben

Unterteilung der Umsätze  
nach Kategorien

Überleitung der  
Eröffnungs- und  
Schlussalden

Leistungsverpflichtungen

Keine wesentliche  
Änderung im  
Vergleich zum ED.



## 4. Darstellung und Anhangangaben: Zwischenbericht I

### Neu – Frage Re-ED Teil 1:

#### Question 5:

*The boards propose to amend IAS 34 and ASC Topic 270 to specify the disclosures about revenue and contracts with customers that an entity should include in its interim financial reports. The disclosures that would be required (if material) are:*

- *The disaggregation of revenue (paragraphs 114 and 115)*
- *A tabular reconciliation of the movements in the aggregate balance of contract assets and contract liabilities for the current reporting period (paragraph 117)*
- *An analysis of the entity's remaining performance obligations (paragraphs 119 - 121)*
- *Information on onerous performance obligations and a tabular reconciliation of the movements in the corresponding onerous liability for the current reporting period (paragraphs 122 and 123)*



## 4. Darstellung und Anhangangaben: Zwischenbericht II

### Neu – Frage Re-ED Teil 2:

#### **Question 5 (continued):**

- *A tabular reconciliation of the movements of the assets recognised from the costs to obtain or fulfil a contract with a customer (paragraph 128).*

*Do you agree that an entity should be required to provide each of those disclosures in its interim financial reports? In your response, please comment on whether those proposed disclosures achieve an appropriate balance between the benefits to users of having that information and the cost to entities to prepare and audit that information. If you think that the proposed disclosures do not appropriately balance those benefits and costs, please identify the disclosures that an entity should be required to include in its interim financial reports.*



# Inhalt

1. Projekthintergrund und Anwendungsbereich
2. Das Grundmodell der Umsatzrealisierung
  - 2.1 Identifizierung des Vertrags
  - 2.2 Identifizierung der separaten Leistungsverpflichtungen
  - 2.3 Bestimmung des Transaktionspreises
  - 2.4 Aufteilung des Transaktionspreises
  - 2.5 Erfüllung der Leistungsverpflichtungen
3. Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen
  - 3.1 Lizenzen und Nutzungsrechte
  - 3.2 Garantien und Gewährleistungen
  - 3.3 Belastende Leistungsverpflichtungen
  - 3.4 Vertragskosten
4. Darstellung und Anhangangaben
5. **Änderung anderer Standards und Übergangsvorschriften**



## 5. Änderung anderer Standards und Übergangsvorschriften (1/2)

### Neu: Übertragung von nicht-finanziellen Vermögenswerten - Frage Re-ED:

#### Question 6:

*For the transfer of a non-financial asset that is not an output of an entity's ordinary activities (for example, property, plant and equipment within the scope of IAS 16 or IAS 40, or ASC Topic 360), the boards propose amending other standards to require that an entity apply (a) the proposed requirements on control to determine when to derecognise the asset, and (b) the proposed measurement requirements to determine the amount of gain or loss to recognise upon derecognition of the asset. Do you agree that an entity should apply the proposed control and measurement requirements to account for the transfer of non-financial assets that are not an output of an entity's ordinary activities? If not, what alternative do you recommend and why?*



## 5. Änderung anderer Standards und Übergangsvorschriften (2/2)

### Übergangsvorschriften

#### Vorschlag IASB (ED 2010):

Zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung sollen die vorgeschlagenen Regelungen gem. IAS 8 **retrospektiv** angewandt werden.

#### Vorschlag IASB (Re-ED):

Keine Änderung im Vergleich zum ED.





## **Dr. Iwona Nowicka**

DRSC e.V.  
Zimmerstr. 30  
10969 Berlin

Tel. 030 / 20 64 12 22

Fax 030 / 20 64 12 15

[www.drsc.de](http://www.drsc.de)  
[nowicka@drsc.de](mailto:nowicka@drsc.de)