



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

IFRS-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	01. IFRS-FA / 16.01.2012 / 14:15 – 16:45 Uhr
TOP:	04 – IASB ED/2011/6 Revenue from Contracts with Customers
Thema:	Übersicht mit den zur Kommentierung gestellten Fragen des Re-ED Revenue from Contracts with Customers
Papier:	01_04b_IFRS-FA_Fragen zum Re-ED RR

Einführung

- 1 Der IASB befasst sich seit Juni 2002 mit der Überarbeitung der Vorschriften zur Umsatzrealisierung. Primäres Ziel dieses Projekts ist die Erarbeitung prinzipienbasierter Grundsätze der Umsatzrealisierung. Der geplante neue Standard soll die folgenden, bisher für Fragen der Umsatzrealisierung einschlägigen Vorschriften ersetzen: IAS 11 *Fertigungsaufträge*, IAS 18 *Umsatzerlöse*, IFRIC 13 *Kundenbindungsprogramme*, IFRIC 15 *Verträge über die Errichtung von Immobilien*, IFRIC 18 *Übertragung von Vermögenswerten durch einen Kunden* und SIC-31 *Umsatzerlöse – Tausch von Werbedienstleistungen*.
- 2 Der im November 2011 veröffentlichte Re-Exposure Draft (Re-ED) *Revenue from Contracts with Customers* basiert auf dem in Juni 2010 veröffentlichten Exposure Draft (ED) *Revenue from Contracts with Customers* und folgt, wie der ED, dem Grundprinzip, dass die Erfassung von Umsatzerlösen dann erfolgt, wenn Leistungsverpflichtungen durch die Lieferung von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen erfüllt werden.
- 3 Die Sitzungsunterlage **01_04a** enthält eine Präsentation, die einen Überblick über die im Re-ED enthaltenen Vorschläge gibt. Paralell werden in der Präsentation Unterschiede zwischen den Vorschlägen des ED und Re-ED aufgezeigt. Die hier vorliegende Sitzungsunterlage gibt die im Re-ED zur Kommentierung gestellten Fragen wieder und enthält dazu weitere Informationen.



Grundmodel der Umsatzrealisierung

Erfüllung der Leistungsverpflichtungen:

neue Regelungen in Hinblick auf zeitraumbezogene Leistungen

- 4 Umsatz soll zukünftig sowohl bei einem Verkauf von Waren als auch bei einem Erbringen von Dienstleistungen (betrifft auch Fertigungsaufträge) dann als realisiert gelten, wenn ein Übergang der Kontrolle an der Ware oder der Dienstleistung auf den Kunden stattgefunden hat. Während jedoch im ED der Kontrollbegriff einheitlich auf alle Geschäftsvorfälle anzuwenden und im Ergebnis bei langfristigen Fertigungsaufträgen die Umsatzrealisierung im Regelfall erst bei Abnahme des vollendeten Werks geboten war, unterscheidet der Re-ED explizit in zeitraumbezogene („over time“) und zeitpunktbezogene („point in time“) Leistungen.

- 5 Bisher kann der aus Dienstleistungen oder Fertigungsaufträgen resultierende Umsatz bei Erfüllung bestimmter Kriterien nach der Percentage-of-Completion Methode (PoC) vereinnahmt werden. Zukünftig sind PoC-ähnliche Methoden nur dann anzuwenden, wenn der Kontrollübergang über einen bestimmten Zeitraum stattfindet. Der Re-ED enthält in diesem Zusammenhang zwei Kriterien, von denen mindestens eins zum Nachweis eines zeitraumbezogenen Kontrollübergangs erfüllt sein muss. Eine Leistungsverpflichtung wird über einen bestimmten Zeitraum erfüllt, wenn die Leistung des Unternehmens entweder
 - a. in der Erstellung oder Verbesserung eines Vermögenswerts (z.B. unfertige Leistungen) besteht, der durch Kunden kontrolliert wird
oder
 - b. in der Erstellung eines Vermögenswerts ohne einen alternativen Nutzen besteht und eines der folgenden Kriterien erfüllt ist:
 - i. dem Kunden fließt Nutzen während der Leistungserbringung zu
 - ii. die Leistung muss bei der Übertragung auf Dritte nicht erneut erbracht werden
 - iii. Leistungserbringer besitzt einen Vergütungsanspruch auf die bisher erbrachte Leistung und erwartet, den Vertrag wie vereinbart zu erfüllen.



6 Der Re-ED enthält folgende Frage zu diesem Sachverhalt:

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?

Bestimmung des Transaktionspreises:

neue Regelungen in Hinblick auf Forderungsausfallrisiko

7 Die derzeitigen IFRS Regelungen enthalten keine eindeutigen Vorgaben zur Berücksichtigung des Ausfallrisikos bei der Erfassung von Umsatzerlösen, was in der Praxis zur unterschiedlichen Handhabung geführt hat. Der IASB hat im ED vorgeschlagen, das Forderungsausfallrisiko bei der Bestimmung des Transaktionspreises zu berücksichtigen. Der Re-ED sieht dagegen keine Berücksichtigung des Ausfallrisikos im Transaktionspreis vor. Stattdessen erfolgt der Ausweis der Wertminderungen einschließlich Ausfallrisiken auf Kundenforderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung künftig als Gegenposten direkt unter den Umsatzerlösen. Eine Änderung der Bewertung des Forderungsausfallrisikos ist im Re-ED nicht vorgesehen, demnach bleiben IFRS 9 *Finanzinstrumente* oder IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* weiterhin anwendbar.

8 Der Re-ED enthält folgende Frage zu diesem Sachverhalt:

Question 2:

a) 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 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?

**Aufteilung des Transaktionspreises:****neue Regelungen in Hinblick auf Anwendung der Residualmethode**

- 9 Ein Unternehmen hat den Transaktionspreis auf die einzelnen identifizierten Leistungsverpflichtungen aufzuteilen. Der Transaktionspreis ist auf die abgrenzbaren Leistungsverpflichtungen grundsätzlich nach Maßgabe der relativen Einzelveräußerungspreise der korrespondierenden Leistungen aufzuteilen und mit Erbringung der einzelnen Vertragsleistungen der entsprechende (Teil-) Umsatz zu vereinnahmen. Unter Umständen kann es jedoch für ein Unternehmen schwierig sein, Preise für Waren und Dienstleistungen zu bestimmen, die weder von dem Unternehmen noch von anderen Unternehmen separat angeboten werden. In Fällen in denen der Einzelveräußerungspreis einer Ware oder Dienstleistung unsicher ist oder stark schwankt, wurde im Re-ED die Schätzung des Einzelveräußerungspreises nach der sog. Residualmethode zugelassen. Der Re-ED schreibt hierfür keine spezielle Vorgehensweise vor. Die gewählte Methode muss jedoch auf der gleichen Grundlage beruhen wie der Einzelveräußerungspreis, soweit wie möglich beobachtbare Inputdaten verwenden und einheitlich für ähnliche Waren oder Dienstleistungen angewendet werden.
- 10 Der Re-ED enthält folgende Frage zu diesem Sachverhalt:

Question 3:

a) 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?



Sonstige Ansatz- und Bewertungsfragen

Belastende Leistungsverpflichtungen:

neue Regelungen im Hinblick auf die Prüfung, ob eine belastende Leistungsverpflichtung vorliegt

- 11 Der Re-ED schreibt vor, dass ein Unternehmen eine Rückstellung sowie einen entsprechenden Aufwand für eine belastende Leistungsverpflichtung zu erfassen hat, wenn eine Leistungsverpflichtung über einen Zeitraum von über einem Jahr belastend wird. Leistungsverpflichtungen, die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt werden, werden nicht darauf getestet, ob sie möglicherweise belastend sind. Bevor das Unternehmen eine Verbindlichkeit für eine belastende Leistungsverpflichtung erfasst, muss es künftig bestimmen, ob die den Verträgen zugrunde liegenden Vermögenswerte (z.B. Vorräte) wertgemindert sind und ggf. einen entsprechenden Wertminderungsaufwand erfassen.
- 12 Der Re-ED enthält folgende Frage zu diesem Sachverhalt:

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?

Darstellung und Anhangangaben

Angabepflichten:

neue Angabepflichten für die Zwischenberichterstattung

- 13 Der Re-ED sieht ähnlich wie der ED eine Reihe von Angabepflichten vor. Diese betreffen unter anderem die Aufgliederung von Umsatzerlösen, die Überleitung von vertraglichen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten, Angaben zu den Leistungsverpflichtungen sowie Angaben zu ggf. angesetzten belastenden Leistungsverpflichtungen. Neu im Re-ED ist der Vorschlag der Aufnahme solcher Angabepflichten in die Zwi-



schenberichterstattung gem. IAS 34.

14 Der Re-ED enthält folgende Frage zu diesem Sachverhalt:

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)
- 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 costs 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.

Änderung anderer Standards

Übertragung von nicht-finanziellen Vermögenswerten

15 Der Re-ED schlägt vor, das dort enthaltene Grundmodell für die Umsatzrealisierung auch auf Übertragungen bestimmter, nicht-finanzieller Vermögenswerte (etwa immaterielle Vermögenswerte und Sachanlagen), die nicht das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens sind, anzuwenden, um eine einheitliche Bilanzierung sicherzustellen. Entsprechende Änderungen wären in IAS 16 *Sachanlagen*, IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* und IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilie* vor-



zunehmen.

16 Der Re-ED enthält folgende Frage zu diesem Sachverhalt:

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?