



© 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:	147. / 26.07.2010 / 10:00 – 12:00 Uhr
TOP:	02 – ED Revenue from Contracts with Customers
Thema:	Vorstellung der Fragen zum Exposure Draft und Einholung der Meinung des DSR
Papier:	147_02b_Fragen zum ED Revenue from Customer Contracts

Einführung

- 1 IASB und FASB befassen sich seit Juni 2002 mit der Überarbeitung der Vorschriften zur Ertragsvereinnahmung. Primäres Ziel dieses Projekts ist die Erarbeitung prinzipienbasierter Grundsätze der Ertragsvereinnahmung. IAS 18 und IAS 11 sollen langfristig durch einen neuen Standard ersetzt werden. Derzeit bestehende Regelungslücken, zum Beispiel bezüglich der Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften, sollen geschlossen werden. Gleichzeitig sollen die zu entwickelnden Prinzipien für zukünftige Fallgestaltungen angemessene bilanzielle Darstellungen ermöglichen. Ein weiteres Ziel des gemeinsamen Projekts von IASB und FASB ist die Konvergenz von IFRS und US-GAAP.
- 2 Im Dezember 2008 wurde das gemeinsame Discussion Paper *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers* veröffentlicht, das bereits das Grundprinzip – Ertragserfassung erfolgt dann, wenn die vertraglich vereinbarte Liefer- oder Leistungsverpflichtung erfüllt wurde – enthielt.
- 3 Der IASB hat den Exposure Draft ED/2010/6 *Revenue from Contracts with Customers* am 24. Juni 2010 veröffentlicht. Die Kommentierungsfrist endet am 22. Oktober 2010.



- 4 Die Sitzungsunterlage **147_02a** enthält eine Präsentation, die einen Überblick über die im Exposure Draft enthaltenen Vorschläge gibt. Die hier vorliegende Sitzungsunterlage gibt die im Exposure Draft zur Kommentierung gestellten Fragen wieder und enthält dazu weitere Informationen.

Erfassung von Umsatzerlösen

Identifizierung des Vertrags/der Verträge mit dem Kunden

- 5 Die Vorschläge im Exposure Draft sehen als ersten Schritt die Identifizierung des Vertrages bzw. der Verträge vor, auf den bzw. die der Bilanzierende das Ertragsaufbaueffizienzmodell anwendet. In den meisten Fällen ist dies der einzelne Vertrag.
- 6 Es gibt aber zum einen Fälle, in denen mehrere Verträge zusammenzufassen sind und zum anderen Fälle, in denen ein Vertrag in einzelne Segmente aufzuspalten ist. Das dieser Beurteilung zugrundeliegende Prinzip ist die Preis-Interdependenz, d.h. die Preise mehrerer Verträge bzw. mehrerer Waren oder Dienstleistungen innerhalb eines Vertrages sind voneinander abhängig.
- 7 Dieses Prinzip gilt auch für die Frage, ob Vertragsänderungen als ein neuer Vertrag oder als Teil des ursprünglichen Vertrags anzusehen sind.

Question 1

Paragraphs 12-19 propose a principle (price interdependence) to help an entity determine whether:

- (a) to combine two or more contracts and account for them as a single contract;
- (b) to segment a single contract and account for it as two or more contracts; and
- (c) to account for a contract modification as a separate contract or as part of the original contract.

Do you agree with that principle? If not, what principle would you recommend, and why, for determining whether (a) to combine or segment contracts and (b) to account for a contract modification as a separate contract?



Identifizierung der einzelnen Leistungsverpflichtungen

- 8 Der zweite Schritt besteht in der Identifizierung der in einem Vertrag enthaltenen einzelnen Leistungsverpflichtungen. Eine Leistungsverpflichtung ist ein einklagbares Versprechen in einem Vertrag mit einem Kunden, eine Ware an ihn zu übertragen oder eine Dienstleistung ihm gegenüber zu erbringen.
- 9 Eine einzelne Leistungsverpflichtung liegt dann vor, wenn die jeweils versprochenen Waren oder Dienstleistungen verschieden sind. Eine Ware oder Dienstleistung ist verschieden, wenn
- eine identische oder gleichartige Ware oder Dienstleistung einzeln verkauft wird, oder
 - einzeln verkauft werden könnte, weil die Ware oder Dienstleistung eine unterschiedliche Funktion besitzt und eine unterschiedliche Gewinnmarge aufweist.

Question 2

The boards propose that an entity should identify the performance obligations to be accounted for separately on the basis of whether the promised good or service is distinct. Paragraph 23 proposes a principle for determining when a good or service is distinct. Do you agree with that principle? If not, what principle would you specify for identifying separate performance obligations and why?

Erfüllung der Leistungsverpflichtung

- 10 Gemäß den Vorschlägen im Exposure Draft hat ein Unternehmen seine Leistungsverpflichtung dann erfüllt, wenn es die versprochene Ware geliefert bzw. die versprochene Dienstleistung erbracht hat. Dies soll dann der Fall sein, wenn der Kunde die Kontrolle über die Ware oder Dienstleistung erlangt hat.
- 11 Im Exposure Draft wird Kontrolle definiert als die Möglichkeit des Kunden, den Nutzen aus der Ware oder Dienstleistung zu ziehen und den weiteren Gebrauch zu bestimmen. Die Tz. 27-31 des Exposure Draft geben dazu weitere Anleitung und die Anwendungsleitlinien enthalten in B44-B73 Beispiele mit weiteren Erläuterungen.

**Question 3**

Do you think that the proposed guidance in paragraphs 25-31 and related application guidance are sufficient for determining when control of a promised good or service has been transferred to a customer? If not, why? What additional guidance would you propose and why?

Bewertung von Umsatzerlösen

- 12 Hat ein Unternehmen seine Leistungsverpflichtung erfüllt, so hat es einen Umsatzerlös in Höhe des auf diese Leistungsverpflichtung entfallenden Teils des Transaktionspreises zu erfassen.
- 13 Der Transaktionspreis ist der Betrag der Gegenleistung, deren Erhalt das Unternehmen vom Kunden erwartet. Bei der Bestimmung des Transaktionspreises sind zu berücksichtigen:
- variable Gegenleistungen,
 - Auswirkungen des Kreditrisikos des Kunden,
 - der Zeitwert des Geldes und
 - unbare Gegenleistungen.

Variable Gegenleistung

- 14 Eine Ertragserfassung ist nur zulässig, wenn der Transaktionspreis verlässlich geschätzt werden kann. Dies ist nur der Fall, wenn beide nachfolgenden Bedingungen erfüllt sind:
- das Unternehmen hat Erfahrung mit gleichartigen Verträgen (oder Zugang zur Erfahrung anderer Unternehmen bei fehlender eigener Erfahrung), und
 - diese Erfahrung ist für den vorliegenden Vertrag einschlägig, weil das Unternehmen keine wesentlichen Änderungen der Rahmenbedingungen erwartet.

**Question 4**

The boards propose that if the amount of consideration is variable, an entity should recognise revenue from satisfying a performance obligation only if the transaction price can be reasonably estimated. Paragraph 38 proposes criteria that an entity should meet to be able to reasonably estimate the transaction price.

Do you agree that an entity should recognise revenue on the basis of an estimated transaction price? If so, do you agree with the proposed criteria in paragraph 38? If not, what approach do you suggest for recognising revenue when the transaction price is variable and why?

Auswirkungen des Kreditrisikos des Kunden

- 15 Im Exposure Draft wird vorgeschlagen, dass ein mögliches Ausfallrisiko des Kunden bei der Bestimmung des Transaktionspreises zu berücksichtigen ist (sofern verlässlich bestimmbar) und sich somit auf die Höhe der Umsatzerlöse auswirkt, eine Ertrags erfassung aber nicht ausschließt.
- 16 Eine spätere Änderung der Beurteilung des Ausfallrisikos wirkt sich dann nicht mehr auf die Umsatzerlöse aus, wenn das Unternehmen ein unbedingtes Recht auf Erhalt der Gegenleistung besitzt (dieses wird daher als Forderung ausgewiesen).

Question 5

Paragraph 43 proposes that the transaction price should reflect the customer's credit risk if its effects on the transaction price can be reasonably estimated. Do you agree that the customer's credit risk should affect *how much* revenue an entity recognises when it satisfies a performance obligation rather than *whether* the entity recognises revenue? If not, why?



Zeitwert des Geldes

- 17 Sofern ein Vertrag eine wesentliche Finanzierungskomponente enthält, ist dies bei der Ermittlung des Transaktionspreises durch entsprechende Diskontierung zu berücksichtigen.
- 18 Als Diskontierungszinssatz ist der Zinssatz heranzuziehen, zu dem das Unternehmen und sein Kunde eine separate Finanztransaktion abschließen würden.

Question 6

Paragraphs 44 and 45 propose that an entity should adjust the amount of promised consideration to reflect the time value of money if the contract includes a material financing component (whether explicit or implicit). Do you agree? If not, why?

Verteilung des Transaktionspreises

- 19 Der Exposure Draft sieht vor, dass die Verteilung des Transaktionspreises auf die identifizierten Leistungsverpflichtungen im Verhältnis der Einzelverkaufspreise (zu schätzen falls nicht beobachtbar) der Waren oder Dienstleistungen, die den jeweiligen Leistungsverpflichtungen zugrunde liegen, zu erfolgen hat.

Question 7

Paragraph 50 proposes that an entity should allocate the transaction price to all separate performance obligations in a contract in proportion to the stand-alone selling price (estimated if necessary) of the good or service underlying each of those performance obligations. Do you agree? If not, when and why would that approach not be appropriate, and how should the transaction price be allocated in such cases?



Mit dem Vertrag zusammenhängende Kosten

- 20 Im Exposure Draft wird auch auf Kosten eingegangen, die bei der Erfüllung von Verträgen anfallen, aber nach anderen Standards (IAS 2 Vorräte, IAS 16 Sachanlagen oder IAS 38 Immaterielle Vermögenswerte) nicht aktiviert werden können.
- 21 Diese Kosten können nunmehr als Vermögenswert angesetzt werden, jedoch nur wenn:
- diese direkt mit einem Vertrag zusammenhängen,
 - diese zur zukünftigen Erfüllung des Vertrages beitragen und
 - deren zukünftiger Ausgleich erwartet wird.

Question 8

Paragraph 57 proposes that if costs incurred in fulfilling a contract do not give rise to an asset eligible for recognition in accordance with other standards (for example, IAS 2 or ASC Topic 330; IAS 16 or ASC Topic 360; and IAS 38 *Intangible Assets* or ASC Topic 985 on software), an entity should recognise an asset only if those costs meet specified criteria.

Do you think that the proposed requirements on accounting for the costs of fulfilling a contract are operational and sufficient? If not, why?

- 22 Tz. 58 des Exposure Draft zählt die Kosten auf, die direkt mit einem Vertrag zusammenhängen. Diese sind auch bei der Bestimmung, ob eine Leistungsverpflichtung als belastend anzusehen ist, zugrunde zu legen.

Question 9

Paragraph 58 proposes the costs that relate directly to a contract for the purposes of (a) recognising an asset for resources that the entity would use to satisfy performance obligations in a contract and (b) any additional liability recognised for an onerous performance obligation.

Do you agree with the costs specified? If not, what costs would you include or exclude and why?



Anhangangaben

Zielsetzung

- 23 Die im Exposure Draft vorgeschlagenen Anhangangaben haben die Zielsetzung, den Bilanzadressaten die Beträge, den zeitlichen Anfall und bestehende Unsicherheiten der Umsatzerlöse und Zahlungsströme verständlicher zu machen.

Question 10

The objective of the boards' proposed disclosure requirements is to help users of financial statements understand the amount, timing and uncertainty of revenue and cash flows arising from contracts with customers. Do you think the proposed disclosure requirements will meet that objective? If not, why?

Weiterhin bestehende Leistungsverpflichtungen

- 24 Für Verträge mit einer ursprünglichen Laufzeit von mehr als einem Jahr hat ein Unternehmen eine Restlaufzeitenanalyse der am Bilanzstichtag weiterhin bestehenden Leistungsverpflichtungen vorzunehmen. Anzugeben sind die Beträge der auf diese Leistungsverpflichtungen verteilten Transaktionspreise, deren Erfüllung in den folgenden Zeiträumen erwartet wird:
- innerhalb eines Jahres;
 - nach Ablauf eines Jahres aber vor Ablauf von zwei Jahren;
 - nach Ablauf von zwei Jahren aber vor Ablauf von drei Jahren;
 - nach Ablauf von drei Jahren.

**Question 11**

The boards propose that an entity should disclose the amount of its remaining performance obligations and the expected timing of their satisfaction for contracts with an original duration expected to exceed one year.

Do you agree with that proposed disclosure requirement? If not, what, if any, information do you think an entity should disclose about its remaining performance obligations?

Aufgliederung der Umsatzerlöse

- 25 Es wird eine Aufgliederung der Umsatzerlöse in Gruppen verlangt, durch die am besten dargestellt wird, wie Beträge, zeitlicher Anfall und bestehende Unsicherheiten der Umsatzerlöse und Zahlungsströme von wirtschaftlichen Faktoren beeinflusst werden.
- 26 Beispielhaft könnten die folgenden Gruppen sachgerecht sein:
- Art der Waren oder Dienstleistungen (z.B. Hauptproduktgruppen);
 - Geographische Aufteilung (z.B. nach Ländern oder Regionen);
 - Märkte oder Kundengruppe (z.B. öffentliche Hand vs. Industrie);
 - Art der Verträge (z.B. Festpreise vs. variable Preiskomponenten).

Question 12

Do you agree that an entity should disaggregate revenue into the categories that best depict how the amount, timing and uncertainty of revenue and cash flows are affected by economic factors? If not, why?



Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

- 27 Der Exposure Draft sieht eine vollständige retrospektive Anwendung der vorgeschlagenen Regelungen vor.
- 28 Der IASB begründet dies damit, dass den Bilanzadressaten dadurch vergleichbare Trendinformationen bereitgestellt werden, die insbesondere bei Umsatzerlösen als sehr wichtig anzusehen sind. Der IASB gesteht aber zu, dass dies in Einzelfällen, insbesondere für Unternehmen mit vielen langfristigen Verträgen, zu Belastungen führen kann.

Question 13

Do you agree that an entity should apply the proposed requirements retrospectively (ie as if the entity had always applied the proposed requirements to all contracts in existence during any reporting periods presented)? If not, why?

Is there an alternative transition method that would preserve trend information about revenue but at a lower cost? If so, please explain the alternative and why you think it is better.

Anwendungsleitlinien

- 29 Anhang B des Exposure Draft enthält in den Textziffern B1-B96 Anwendungsleitlinien mit diversen Beispielen zur Unterstützung bei der Anwendung der vorgeschlagenen Regelungen.

Question 14

The proposed application guidance is intended to assist an entity in applying the principles in the proposed requirements. Do you think that the application guidance is sufficient to make the proposals operational? If not, what additional guidance do you suggest?



Produktgarantien

- 30 Zur Beantwortung der Frage, ob es sich bei einer Produktgarantie um eine zu berücksichtigende Leistungsverpflichtung handelt oder nicht, wird im Exposure Draft eine Unterscheidung danach vorgenommen, ob die Garantie bereits bei Lieferung bestehende Defekte abdeckt oder erst bei nachträglich auftretenden Defekten in Anspruch genommen werden kann.

Question 15

The boards propose that an entity should distinguish between the following types of product warranties:

- (a) a warranty that provides a customer with coverage for latent defects in the product. This does not give rise to a performance obligation but requires an evaluation of whether the entity has satisfied its performance obligation to transfer the product specified in the contract.
- (b) a warranty that provides the customer with coverage for faults that arise after the product is transferred to the customer. This gives rise to a performance obligation in addition to the performance obligation to transfer the product specified in the contract.

Do you agree with the proposed distinction between the types of product warranties?
Do you agree with the proposed accounting for each type of product warranty? If not, how do you think an entity should account for product warranties and why?

Lizenzen

- 31 Für Lizenzen, die nicht als Verkauf von geistigem Eigentum eingestuft werden, wird im Exposure Draft hinsichtlich der Erfüllung der Leistungsverpflichtung und der daraus folgenden Ertragserfassung die Unterscheidung vorgenommen, ob der Kunde eine ausschließliche oder eine nicht-ausschließliche Lizenz erwirbt.

**Question 16**

The boards propose the following if a licence is not considered to be a sale of intellectual property:

- (a) if an entity grants a customer an exclusive licence to use its intellectual property, it has a performance obligation to permit the use of its intellectual property and it satisfies the obligation over the term of the licence; and
- (b) if an entity grants a customer a non-exclusive licence to use its intellectual property, it has a performance obligation to transfer the licence and it satisfies that obligation when the customer is able to use and benefit from the licence.

Do you agree that the pattern of revenue recognition should depend on whether the licence is exclusive? Do you agree with the patterns of revenue recognition proposed by the boards? Why or why not?

Folgeänderungen

- 32 Es wird vorgeschlagen, das im Exposure Draft enthaltene Ertragserfassungsmodell auch auf Verkäufe bestimmter nicht-finanzieller Vermögenswerte (etwa immaterielle Vermögenswerte und Sachanlagen), die nicht die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens darstellen, anzuwenden, um eine einheitliche Bilanzierung sicherzustellen. Entsprechende Verweise wären dazu in IAS 16, IAS 38 und IAS 40 aufzunehmen.

Question 17

The boards propose that in accounting for the gain or loss on the sale of some non-financial assets (for example, intangible assets and property, plant and equipment), an entity should apply the recognition and measurement principles of the proposed revenue model.

Do you agree? If not, why?