



© 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:	148. / 03.09.2010 / 15:45 – 17:45 Uhr
TOP:	09 – ED Revenue from Contracts with Customers
Thema:	Gegenüberstellung Discussion Paper, DSR-Stellungnahme zum DP und Exposure Draft
Papier:	148_09a_Vgl DP DSR-StN 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 Der DSR hat die im Exposure Draft enthaltenen Vorschläge erstmals in seiner 147. Sitzung erörtert. Dabei wurde auch beschlossen, vom Projektmanager eine Übersicht anfertigen zu lassen, in der die wesentlichen Punkte des Discussion Paper, die Stellungnahme des DSR hierzu sowie die entsprechenden Vorschläge des Exposure Draft gegenüber gestellt werden. Dies ist in der nachfolgenden Tabelle dargestellt.

DP 'Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers'	DSR-Stellungnahme vom 24. Juni 2009	ED/2010/6 'Revenue from Contracts with Customers'
<u>Ein einheitliches Erlöserfassungsprinzip</u>		
<p>Basiert auf mit Kunden abgeschlossenen Verträgen: diese führen zu einer Nettovertragsposition aus Leistungsverpflichtung und erwarteter Gegenleistung, Erlös spiegelt die Veränderung dieser Position wider (<i>„assets/liabilities approach“</i>). Erlöserfassung dann, wenn die Leistungsverpflichtung erfüllt wird (<i>„critical events approach“</i>).</p>	<p>Zustimmung zum Vorschlag, einem einheitlichen Erlöserfassungsprinzip die Veränderung der aus einem Vertrag resultierenden Nettovertragsposition zugrunde zu legen.</p> <p>Aber Ablehnung des <i>critical events approach</i> und Befürwortung des <i>continuous approach</i>.</p> <p>Vorgeschlagenes Modell führt bei langfristigen Fertigungsaufträgen ohne laufende Übertragung von Vermögenswerten nicht zu entscheidungsnützlichen Informationen; ähnliche Bedenken bei Mehrkomponentengeschäften.</p>	<p>Beibehaltung des <i>critical events approach</i>.</p> <p>Zusätzliche Leitlinien und Beispiele zur Frage, wann eine laufende Übertragung von Waren oder Dienstleistungen vorliegt.</p>
<u>Definition eines Vertrages</u>		
<p>Vereinbarung zwischen zwei oder mehreren Parteien, die (rechtlich) durchsetzbare Verpflichtungen begründet (<i>„A contract is an agreement between two or more parties that creates enforceable obligations“</i>).</p>	<p>Keine Zustimmung zur vorgeschlagenen Definition, da IFRSs nur eine einheitliche Definition enthalten sollten (da sonst Gefahr unterschiedlicher Auslegungen besteht). DSR präferiert die Definition in IAS 32.13, wobei jedoch der Fokus von einer rechtlichen Perspektive auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zu verschieben wäre.</p>	<p>Vereinbarung zwischen zwei oder mehreren Parteien, die (rechtlich) durchsetzbare Rechte und Verpflichtungen begründet (<i>„A contract is an agreement between two or more parties that creates enforceable rights and obligations“</i>).</p> <p>Daneben weitere Kriterien zur Identifizierung eines Vertrags.</p>



DP 'Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers'	DSR-Stellungnahme vom 24. Juni 2009	ED/2010/6 'Revenue from Contracts with Customers'
<u>Definition einer Leistungsverpflichtung</u>		
<p>Versprechen in einem Vertrag mit einem Kunden, diesem einen Vermögenswert (z.B. eine Ware oder Dienstleistung) zu übertragen („<i>An entity's performance obligation is a promise in a contract with a customer to transfer an asset (such as a good or a service) to that customer</i>“).</p>	<p>Vorgeschlagene Definition bietet nur den Startpunkt, ist aber nicht ausreichend, um die in einem Vertrag (oder einem Teil davon) zugesagten Leistungen immer konsistent zu bestimmen. Insbesondere werden Probleme gesehen bei der Bestimmung, ob ein Vertrag eine Ware oder eine Dienstleistung oder beides verspricht.</p>	<p>Ein (rechtlich) durchsetzbares Versprechen (ausdrücklich oder stillschweigend) in einem Vertrag mit einem Kunden, an diesen eine Ware oder eine Dienstleistung zu übertragen („<i>An enforceable promise (whether explicit or implicit) in a contract with a customer to transfer a good or service to the customer</i>“).</p>
<u>Identifizierung von Leistungsverpflichtungen</u>		
<p>Leistungsverpflichtungen werden separat bilanziert, falls die versprochenen Vermögenswerte (Waren oder Dienstleistungen) dem Kunden zu unterschiedlichen Zeitpunkten übertragen werden.</p>	<p>Ablehnung des Vorschlags aus folgenden zwei Gründen:</p> <p>Mehrere Standards fordern die getrennte Angabe der verschiedenen Erlösströme (z.B. Serviceerträge vs. Verkauf von Produkten). Für diese Zwecke müssen bei zeitgleicher Erfüllung die Leistungsverpflichtungen trotzdem separat erfasst werden.</p> <p>Dies kann zur Aufspaltung einer Ware in mehrere Leistungsverpflichtungen ohne wirtschaftliche Substanz führen.</p>	<p>Segmentierung eines Vertrages wenn die Preise der einzelnen Komponenten von einander unabhängig sind.</p> <p>Leistungsverpflichtungen (eines Vertrages oder eines Vertragssegments) sind getrennt zu bilanzieren, wenn die jeweils versprochenen Waren oder Dienstleistungen verschieden sind. Eine Ware oder Dienstleistung ist verschieden, wenn eine identische oder gleichartige Ware oder Dienstleistung separat verkauft wird oder separat verkauft werden könnte, weil sie eine unterschiedliche Funktion besitzt und eine unterschiedliche Gewinnmarge aufweist.</p>
<u>Behandlung von Rücknahmeverpflichtungen</u>		
<p>DP diskutiert die verschiedenen Argumente, die für das Vorliegen einer zusätzlichen Leistungsverpflichtung (Pflicht zur Rücknahme) oder das Nichtzustandekommen eines Verkaufs („<i>failed sale</i>“) sprechen, ohne sich festzulegen.</p>	<p>DSR präferiert den „<i>failed sale</i>“-Ansatz, da bei heterogenen Transaktionen Probleme bei der Bewertung der Leistungsverpflichtung gesehen werden. Bei homogenen Transaktionen mit großem Volumen dürften dagegen beide Ansätze zum selben Ergebnis führen.</p>	<p>Enthält den „<i>failed sale approach</i>“: Rücknahmeverpflichtung ist keine separate Leistungsverpflichtung. In Höhe der erwarteten Rücknahme ist eine Verbindlichkeit (und kein Umsatz) zu erfassen, ebenso weiterhin Bilanzierung der entsprechenden Vorräte.</p>



DP 'Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers'	DSR-Stellungnahme vom 24. Juni 2009	ED/2010/6 'Revenue from Contracts with Customers'
<u>Behandlung von Absatzanreizen („sales incentives“)</u>		
<p>Absatzanreize stellen eine Leistungsverpflichtung dar, wenn sie für den Kunden zu einem Vermögenswert führen. Problematisch sind die Bewertung sowie die Abgrenzung, ob sich dieser Vermögenswert auf den bestehenden oder einen zukünftigen Vertrag bezieht.</p>	<p>Absatzanreize stellen eine Leistungsverpflichtung dar, wenn sie in einem Vertrag enthalten sind und für den Kunden einen Zusatznutzen darstellen. Das gilt auch, wenn der Zusatznutzen erst in einer zukünftigen Transaktion zum Tragen kommt (wg. „stand ready obligation“). Dadurch auch sachgerechter Verteilungseffekt bei Verlängerungsoptionen, für die ein Preisnachlass gewährt wird.</p>	<p>Absatzanreize (Option auf weitere Waren oder Dienstleistungen) sind nur dann eine separate Leistungsverpflichtung, wenn diese zu einem wesentlichen Anspruch des Kunden führen, den dieser ohne den eingegangenen Vertrag nicht hätte.</p>
<u>Erfüllung der Leistungsverpflichtung durch Kontrollübergang</u>		
<p>Leistungsverpflichtung ist erfüllt, wenn der versprochene Vermögenswert übertragen wurde, d.h. wenn der Kunde die Kontrolle darüber erhält. Der Kunde erhält die Kontrolle, wenn die Waren oder Dienstleistungen zu seinen Vermögenswerten werden. Dies geschieht normalerweise, wenn der Kunde in den physischen Besitz der Waren kommt oder die versprochene Dienstleistung erhalten hat (diese erhöht einen bestehenden Vermögenswert oder wird sofort verbraucht und deshalb nicht als Vermögenswert erfasst); bei langfristigen Fertigungsaufträgen dann, wenn der Kunde Kontrolle über den teilweise hergestellten Vermögenswert erhält, so dass dieser während des Herstellungsvorgangs einen Vermögenswert des Kunden darstellt.</p>	<p>Ablehnung des vorgeschlagenen Kontrollübergangskriteriums und Präferenz für eine Erlöserfassung basierend auf den vom Unternehmen bereits geleisteten Aktivitäten zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung. Insbesondere für langfristige Fertigungsaufträge sieht der DSR durch die Vorschläge eine starke Änderung der Bilanzierung in Richtung spätere Erlöserfassung, da der geforderte fortlaufende Kontrollübergang in den meisten Fällen nicht vorliegen dürfte. Dies führt aber zu wenig entscheidungsnützlichen Informationen für die Bilanzadressaten.</p>	<p>Beibehaltung des Kontrollübergangskriteriums. Genauere Definition von Kontrolle: die Möglichkeit, den Nutzen aus der Ware oder Dienstleistung zu ziehen und den weiteren Gebrauch zu bestimmen. Der ED enthält zusätzlich Indikatoren, die bei der Beurteilung, ob ein Kontrollübergang stattgefunden hat, zu berücksichtigen sind. Weiterhin sind Anwendungsleitlinien enthalten zur Frage, wann Waren oder Dienstleistungen fortlaufend übertragen werden.</p>



DP 'Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers'	DSR-Stellungnahme vom 24. Juni 2009	ED/2010/6 'Revenue from Contracts with Customers'
<u>Bewertung der Leistungsverpflichtungen</u>		
<p>Die Bewertung der Leistungsverpflichtungen erfolgt zum Transaktionspreis, d.h. die vom Kunden versprochene Gegenleistung. Nach Vertragsabschluss erfolgt eine Bewertungsanpassung nur im Fall belastender Leistungsverpflichtungen. Nicht final gelöst ist im DP die Problematik variabler Bestandteile des Transaktionspreises.</p>	<p>DSR stimmt mit dem Vorschlag, Leistungsverpflichtungen erstmalig mit dem Transaktionspreis zu bewerten, überein.</p>	<p>Die Bewertung der Leistungsverpflichtungen erfolgt zum Transaktionspreis. Der Transaktionspreis ist der Betrag der Gegenleistung, den das Unternehmen vom Kunden zu erhalten erwartet. Der Transaktionspreis beinhaltet somit neben den Auswirkungen des Kreditrisikos des Kunden und des Zeitwerts des Geldes die wahrscheinlichkeitsgewichtete Schätzung des Unternehmens hinsichtlich evtl. enthaltener variabler Gegenleistungen (einschließlich angemessener Berücksichtigung bedingter Beträge).</p>
<u>Belastende Leistungsverpflichtungen</u>		
<p>Eine Leistungsverpflichtung wird als belastend angesehen, wenn die zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung erwarteten Kosten deren Buchwert übersteigen. In diesem Fall wird die Leistungsverpflichtung zu den zu ihrer Erfüllung erwarteten Kosten neu bemessen und das Unternehmen erfasst einen entsprechenden Vertragsverlust.</p>	<p>Zustimmung des DSR zum Vorschlag. Klarstellung notwendig, welche Kosten gemeint sind; der DSR hält Beschränkung auf direkt zurechenbare Kosten für sachgerecht. DSR hält die Leistungsverpflichtung (und nicht den gesamten Vertrag) für die richtige „unit of account“. Ebenso Klarstellung, dass der Effekt als Aufwand und nicht als Anpassung der Umsatzerlöse zu erfassen ist.</p>	<p>Eine Leistungsverpflichtung ist als belastend anzusehen, wenn die direkt zurechenbaren Kosten zu ihrer Erfüllung den auf sie entfallenden Teil des Transaktionspreises übersteigen. In diesem Fall sind eine separate Verbindlichkeit und ein korrespondierender Aufwand zu bilanzieren.</p>
<u>Behandlung von Vertragskosten</u>		
<p>Kosten können nur aktiviert werden, wenn dies in Übereinstimmung mit anderen Standards zulässig ist. Danach führen z.B. Provisionen, die an einen Händler für den Vertragsabschluss mit einem Kunden gezahlt werden, normalerweise nicht zu einem aktivierungsfähigen Vermögenswert. Solche Kosten sind folglich bei Anfall als Aufwand zu erfassen, wodurch dies vom Zeitraum der Erlöserfassung abweichen kann.</p>	<p>Grundsätzliche Zustimmung des DSR unter Hinweis auf mögliche Abgrenzungsschwierigkeiten (Kosten der Auftragserlangung vs. Kosten zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung) sowie das „matching principle“.</p>	<p>Kosten, die zur Erfüllung eines Vertrages anfallen und nicht nach anderen Standards aktiviert werden können, dürfen nur dann als Vermögenswert angesetzt werden, wenn</p> <ul style="list-style-type: none"> - diese direkt mit einem Vertrag zusammenhängen, - diese zur zukünftigen Erfüllung beitragen und - deren zukünftiger Ausgleich erwartet wird.



DP 'Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers'	DSR-Stellungnahme vom 24. Juni 2009	ED/2010/6 'Revenue from Contracts with Customers'
<u>Aufteilung des Transaktionspreises</u>		
<p>Enthält ein Vertrag mehrere Leistungsverpflichtungen, so erfolgt die Aufteilung des Transaktionspreises auf Basis der relativen Einzelveräußerungspreise der den einzelnen Leistungsverpflichtungen zugrundeliegenden Waren oder Dienstleistungen.</p>	<p>Zustimmung zum vorgeschlagenen Verteilungsmaßstab. Notwendige Klarstellung des Begriffs Einzelveräußerungspreis (etwa wenn die gleiche Ware an verschiedene Kunden zu unterschiedlichen Preisen verkauft wird). Vorgeschlagen wird eine Bezugnahme auf den jeweiligen Kunden.</p>	<p>Die Verteilung des Transaktionspreises auf die identifizierten Leistungsverpflichtungen erfolgt im Verhältnis der Einzelverkaufspreise (zu schätzen, falls nicht beobachtbar) der Waren oder Dienstleistungen, die den jeweiligen Leistungsverpflichtungen zugrunde liegen. Bei nachträglicher Änderung des Transaktionspreises (wegen variabler Bestandteile) wird dieser Verteilungsmaßstab weiterhin zugrunde gelegt.</p>