



© 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:	157. Sitzung / 06.06.2011 / 14:45 – 15:45 Uhr
TOP:	04 – Revenue Recognition Update
Thema:	Vorstellung vorläufiger Beschlüsse des IASB zu ED/2010/6 Revenue from Contracts with Customers
Papier:	157_04a_RR_Update

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 zur Unterlage 155_09a der vorletzten Sitzung des DSR 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 Konzentration auf die folgenden 5 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 zur Unterlage 155_09a der vorletzten Sitzung des DSR 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* – nahezu 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 In der 155. und 156. Sitzung des DSR am 5. April 2011 bzw. 5. Mai 2011 wurden die von den beiden Boards bis Ende April 2011 vorläufig gefassten Beschlüsse vorgestellt und vom Standardisierungsrat erörtert. Diese vorläufigen Beschlüsse und die Einschätzungen des DSR sind in der **Anlage 1** zu dieser Sitzungsunterlage in einer Tabelle zusammengestellt. Weitere von den beiden Boards im Mai (exkl. die Board-Sitzung vom 31. Mai 2011) gefasste vorläufige Beschlüsse sind Gegenstand dieser Sitzungsunterlage und wurden ebenfalls in die Tabelle (**Anlage 1**) aufgenommen.
- 5 Aus Gründen der Vereinfachung wird im Folgenden lediglich auf den IASB abgestellt (es wird somit grundsätzlich nicht die Diktion „die Boards“ oder „der IASB und der FASB“ verwendet).
- 6 Weiterhin werden aus Gründen der Klarheit in einzelnen Fällen die englischen Begriffe bzw. Textpassagen aus dem ED bzw. den IASB Updates verwendet.



Übersicht

- 7 Im nachfolgenden Kapitel werden die im Mai 2011 (exkl. die Board-Sitzung vom 31. Mai 2011) vom IASB behandelten Themen vorgestellt und diskutiert. Die folgende Tabelle zeigt sowohl die bereits in der 155. und 156. Sitzung besprochenen als auch die zur Besprechung in der 157. Sitzung vorgesehenen Themen (die Sortierung entspricht der chronologischen Reihenfolge der in den IASB-Sitzungen erörterten Themenbereiche):

Lfd. Nr.	Thema	155.	156.	157.
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	✓		
13	Determining the transaction price		✓	
14	Allocating the transaction price		✓	
15	Licenses and rights to use		✓	
16	Fulfilment costs		✓	
17	Sale and repurchase agreements		✓	
18	Presentation and disclosures			✓
19	Impairment of assets arising from contract acquisition or fulfillment costs			✓
20	Amortisation of assets arising from contract acquisition or fulfillment costs			✓
21	Recognition of an asset from contract acquisition costs			✓
22	Onerous contracts			✓



- 8 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 vom IASB getroffenen Entscheidung im Rahmen der **Re-Deliberations**
 - Kurze **vorläufige Beurteilung**
 - **Frage(n) an den DSR**

Vorstellung und Diskussion vorläufiger Entscheidungen des IASB im Rahmen der Re-Deliberations

18 – Presentation and disclosures

- 9 In den **Re-Deliberations** wurde die vorläufige Entscheidung getroffen, die im ED vorgeschlagenen Vorschriften zur Darstellung und zu den Anhangangaben mit den nachfolgend dargestellten Ergänzungen und Klarstellungen beizubehalten.

18.1 – Presentation of contract assets and contract liabilities

- 10 Der **ED** sieht vor, dass sobald eine der Vertragsparteien geleistet hat, das Unternehmen den Vertrag als '*contract asset*' oder als '*contract liability*' in der Bilanz anzusetzen hat, und zwar in Abhängigkeit vom Verhältnis der erbrachten Leistung des Unternehmens und der erbrachten Gegenleistung des Kunden:

„If an entity performs by transferring goods or services to a customer before the customer performs by paying consideration, the entity shall present the contract as a contract asset. Conversely, if a customer performs before an entity performs, the entity shall present the contract as contract liability.”

- 11 Sobald das Unternehmen ein unbedingtes Recht auf Erhalt der Gegenleistung besitzt, ist der Vertrag nicht mehr als '*contract asset*' sondern als Forderung gemäß IFRS 9 zu bilanzieren.

„A right to consideration is unconditional when nothing other than the passage of time is required before payment of consideration is due.”

- 12 Als Vermögenswerte gemäß Paragraf 57 des ED aktivierte Vertragskosten sind in der Bilanz getrennt von einem '*contract asset*' oder einer '*contract liability*' auszuweisen.



- 13 Der **DSR** hat sich in seiner **Stellungnahme** zu diesem Punkt nicht geäußert, der ED enthält hierzu keine explizite Frage.
- 14 Im Rahmen der **Re-Deliberations** wurde klargestellt, dass ein Unternehmen andere Bezeichnungen als '*contract asset*' oder '*contract liability*' für den Ausweis dieser Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten in der Bilanz verwenden darf. Allerdings sind ausreichende Angaben zu machen, damit die Bilanzadressaten eindeutig zwischen unbedingten Ansprüchen (eine Forderung, egal ob bereits in Rechnung gestellt) und bedingten Ansprüchen ('*contract asset*') auf die Gegenleistung differenzieren können.
- 15 **Vorläufige Beurteilung:**
- Die vorgeschlagene Klarstellung ist nach hier vertretener Meinung zu begrüßen.

Frage zu 18.1 an den DSR: Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?

18.2 – Disaggregation of revenue

- 16 Im **ED** 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.
- 17 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 Kundengruppen (z.B. öffentliche Hand vs. Industrie), oder
 - Art der Verträge (z.B. Festpreisverträge vs. Verträge mit variablen Preiskomponenten).
- 18 Der **DSR** stimmt in seiner **Stellungnahme** grundsätzlich zu, dass eine Aufgliederung der Umsatzerlöse eine nützliche Information darstellt. Allerdings wird nicht deutlich, ob sich der Bilanzierende für eine Aufgliederung entscheiden kann oder muss, die seiner Meinung nach am sachgerechtesten erscheint, oder ob mehrere, jeweils sachgerechte



Aufgliederungen der Umsatzerlöse notwendig sind. Hier sollte der Standard eine Klarstellung enthalten.

19 Im Rahmen der **Re-Deliberations** wurden folgende vorläufige Entscheidungen getroffen:

- The revenue standard should not prescribe the specific categories into which an entity should disaggregate revenue. Instead, the standard should provide a clear disaggregation principle and examples of categories that may be appropriate.
- An entity should disaggregate revenue in the statement of comprehensive income or in the notes to the financial statements.
- An entity would not be required to also disaggregate the impairment loss allowance (for customers' credit risk that is presented adjacent to revenue).

20 **Vorläufige Beurteilung:**

- Im Hinblick auf die vom DSR geäußerte Kritik sind die Entscheidungen grundsätzlich zu unterstützen.
- Zur endgültigen Beurteilung des Prinzips zur Umsatzaufgliederung müsste dieses bekannt sein.
- Die Nichtaufgliederung des Wertminderungsbetrages könnte dazu führen, dass weiterhin die Bruttoumsatzerlöse als die Hauptkennzahl anzusehen sind (zumindest wenn die Umsatzerlöse aus unterschiedlichen, jeweils wesentlichen, Komponenten bestehen).

Frage zu 18.2 an den DSR: Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?

18.3 – Reconciliation of contract assets and contract liabilities

21 Gemäß **ED** wird eine Überleitungsrechnung vom Anfangs- zum Endsaldo der '*contract assets*' und '*contract liabilities*' auf aggregierter Basis verlangt. Diese Überleitungsrechnung muss, sofern zutreffend, folgende Mindestbestandteile enthalten:

- (a) the amount(s) recognised in the statement of comprehensive income arising from:
 - (i) revenue from performance obligations satisfied during the reporting period;
 - (ii) revenue from allocating changes in the transaction price to performance obligations satisfied in the previous reporting periods;



- (iii) interest income and expense; and
- (iv) the effect of changes in foreign exchange rates;
- (b) cash received;
- (c) amounts transferred to receivables;
- (d) non-cash consideration received; and
- (e) contracts acquired in business combinations and contracts disposed.

22 Der Anfangs- und Endsaldo der '*contract assets*' und '*contract liabilities*' auf aggregierter Basis ist darüber hinaus auf die in der Bilanz ausgewiesenen Beträge überzuleiten.

23 Der **DSR** hat sich in seiner **Stellungnahme** zu diesem Punkt nicht geäußert, u.a. da der ED hierzu keine explizite Frage enthält. Allerdings hat der DSR in seinen Diskussionen des ED darauf hingewiesen, dass die in der Überleitungsrechnung geforderte getrennte Darstellung von Zinserträgen und –aufwendungen aus Verträgen mit Kunden in der Praxis zu erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten führen dürfte.

24 Im Rahmen der **Re-Deliberations** wurde klargestellt, dass ein Unternehmen zusätzliche Posten in die Überleitungsrechnung einfügen muss, wenn diese zusätzlichen Posten für das Verständnis der Änderung des Gesamtsaldos notwendig sind. Außerdem wurde vorläufig entschieden, dass die im ED genannten Posten der Überleitungsrechnung nicht verwendet werden müssen, wenn diese zur Erklärung wesentlicher Änderungen des Gesamtsaldos nicht notwendig sind.

25 **Vorläufige Beurteilung:**

- Die vorgeschlagenen Klarstellungen führen zumindest zu etwas mehr Flexibilität bei der Erstellung der geforderten Überleitungsrechnung und sind somit grds. zu begrüßen.

Frage zu 18.3 an den DSR: Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?

18.4 – Disclosure of remaining performance obligations

26 Gemäß **ED** hat ein Unternehmen für Verträge mit einer ursprünglichen Laufzeit von mehr als einem Jahr 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.

27 Der **DSR** hat in seiner **Stellungnahme** grundsätzlich zugestimmt, dass die vorgeschlagenen Anhangangaben dann nützlich sind, wenn Verträge mit einer ursprünglichen Laufzeit von mehr als einem Jahr den Großteil der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ausmachen. Bei der Bestimmung, in welchen Zeiträumen die Erfüllung der ausstehenden Leistungsverpflichtungen erwartet wird, hält der DSR einen '*best estimate approach*' für sachgerechter als die Anwendung eines wahrscheinlichkeitsgewichteten Modells.

28 Sollten längerfristige Verträge nur einen kleineren Teil der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ausmachen oder insgesamt eher unwesentlich sein, so hinterfragt der DSR die Relevanz der geforderten Anhangangaben.

29 Im Rahmen der **Re-Deliberations** wurde die folgende vorläufige Entscheidung getroffen:

- an entity should disclose the amount of the transaction price that is allocated to remaining performance obligations for contracts that have both of the following attributes:
 - an original expected contract duration of more than one year; and
 - terms and conditions that result in the entity, in practice, being required to apply each step of the revenue model (specifically, to determine the transaction price and to allocate that transaction price to the separate performance obligations) in order to recognise revenue. An entity would not be required to provide this disclosure if, in practice, the entity would not need to specifically apply those steps of the revenue model to recognise revenue (eg for some 'time and materials' contracts).
- an entity should explain why it expects those amounts to be recognized as revenue, either on a quantitative basis in time bands that would be most appropriate for the duration of the contract or by using a mixture of quantitative and qualitative informa-



tion.

30 **Vorläufige Beurteilung:**

- Im Hinblick auf die vom DSR geäußerte Kritik scheinen die vorläufigen Entscheidungen in die richtige Richtung zu gehen.

Frage zu 18.4 an den DSR: Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?

18.5 – Disclosures about assets from contract acquisition or fulfillment costs

31 Im **ED** sind keine spezifischen Anhangangaben zu Vertragskosten, die gemäß Paragraph 57 aktiviert werden, gefordert.

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

33 Im Rahmen der **Re-Deliberations** wurden folgende vorläufige Entscheidungen getroffen:

„An entity should disclose, for each reporting period, a reconciliation of the carrying amount of an asset arising from the costs to acquire or fulfil a contract with a customer, by major classification (eg acquisition costs, precontract costs, and setup costs), at the beginning and end of the period, separately showing:

- additions
- amortisation
- impairments
- impairment losses reversed

In addition, an entity should provide the following qualitative disclosures:

- a description of the method used to determine the amortization for the period
- for impairment losses reversed, the circumstances that led to the reversal of the impairment loss.”

34 **Vorläufige Beurteilung:**

- Aus Sicht der Analysten erscheinen die Vorschläge sachgerecht und nützlich, insbesondere wenn die aktivierten Vermögenswerte ein größeres Ausmaß besitzen.



Frage zu 18.5 an den DSR: Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?

19 – Impairment of assets arising from contract acquisition or fulfilment costs

35 Der **ED** enthält in Paragraf 63 folgende Vorschrift hinsichtlich der Erfassung von Wertminderungen bei aktivierten Vertragskosten:

„An entity shall recognise an impairment loss to the extent that the carrying amount of an asset recognized in accordance with paragraph 57 exceeds the amount of the transaction price allocated to the remaining performance obligations less the costs that relate directly to satisfying those performance obligations (as described in paragraph 58).”

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

37 Im Rahmen der **Re-Deliberations** wurde folgende vorläufige Entscheidung getroffen:

„An entity should recognise an impairment loss to the extent that the carrying amount of the asset exceeds

- (a) the amount of consideration to which the entity expects to be entitled in exchange for the goods or services to which the asset relates, less
- (b) the remaining costs that relate directly to providing those goods or services.”

38 Zur Bestimmung des Betrags der Gegenleistung, den das Unternehmen zu beanspruchen erwartet, sind die Prinzipien zur Bestimmung des Transaktionspreises anzuwenden.

39 Sofern die Gründe, die zur Vornahme der Wertminderung geführt haben, wegfallen, ist zwingend eine Wertaufholung zu erfassen.

40 Vorläufige Beurteilung:

- Im Grundsatz ist keine Änderung im Vergleich zum ED festzustellen.
- Die Änderung in der Wortwahl reflektiert die bisher im Rahmen der Re-Deliberations getroffenen vorläufigen Entscheidungen und führt darüber hinaus zu einer klareren Formulierung.



Frage zu 19 an den DSR: Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?

20 – Amortisation of assets arising from contract acquisition or fulfillment costs

- 41 Der **ED** verlangt die Abschreibung eines gemäß Paragraf 57 des ED aktivierten Vermögenswertes (*'contract asset'*) auf systematischer Basis, die mit dem *'pattern of transfer'* der Waren oder Dienstleistungen, zu denen der Vermögenswert gehört, übereinstimmt.
- 42 Der **DSR** hat sich in seiner **Stellungnahme** zu diesem Punkt nicht geäußert, der ED enthält hierzu keine explizite Frage.
- 43 In den **Re-Deliberations** wurde vorläufig festgelegt, die Vorschläge des ED unverändert beizubehalten. Es wurde dabei klargestellt, dass der Vermögenswert auch zu Waren oder Dienstleistungen gehören kann, die erst unter einem zukünftigen Vertrag mit demselben Kunden erbracht werden (z.B. bei *'renewal options'*).
- 44 **Vorläufige Beurteilung:**
- Die vorgeschlagene Vorschrift zur Abschreibung der aktivierten Vertragskosten entspricht den Vorschriften in IAS 16 bzw. IAS 38 und ist prinzipienorientiert und sachgerecht.
 - Die Beibehaltung des ED-Vorschlags ist zu begrüßen.

Frage zu 20 an den DSR: Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?

21 – Recognition of an asset from contract acquisition costs

- 45 Die in den **Re-Deliberations** im Februar 2011 getroffenen vorläufigen Entscheidungen zur Aktivierung von Vertragskosten wurden bereits unter Punkt **05 – Accounting for costs of obtaining a contract** (siehe Sitzungsunterlage 155_09a zur 155. Sitzung des DSR am 5. April 2011) dargestellt.
- 46 Im Zuge der **Re-Deliberations** im Mai 2011 wurde vorläufig entschieden, eine prakti-



sche Erleichterung für Verträge mit einer Laufzeit von maximal 12 Monaten vorzusehen. In diesen Fällen ist es einem Unternehmen gestattet, die Kosten zur Erlangung eines Auftrages erfolgswirksam zu erfassen, wenn diese anfallen anstatt sie zu aktivieren.

- 47 **Vorläufige Beurteilung:** Die vorgeschlagene praktische Erleichterung wird als Wahlrecht verstanden und ist in diesem Sinne zu begrüßen.

Frage zu 21 an den DSR: Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?

22 – Onerous contracts

- 48 In den **Re-Deliberations** im März 2011 wurde bereits vorläufig entschieden, den '*onerous test*' nunmehr auf Basis des Vertrags vorzunehmen, d.h. auf Basis der verbleibenden Leistungsverpflichtungen dieses Vertrags. Dies wurde bereits unter Punkt **10 – Onerous performance obligations** (siehe Sitzungsunterlage 155_09a zur 155. Sitzung des DSR am 5. April 2011) erörtert.
- 49 Im Rahmen der **Re-Deliberations** im Mai 2011 wurde nunmehr vorläufig entschieden, die Anwendung des '*onerous test*' auf Leistungsverpflichtungen zu beschränken, die vom Unternehmen über einen gewissen Zeitraum erbracht werden (z.B. langfristige Service-Verträge).
- 50 Daneben wurde vorläufig festgelegt, dass die bei Durchführung des Tests zu berücksichtigenden Kosten sich gemäß der niedrigeren der folgenden beiden Varianten bestimmen:
- den zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung direkt zurechenbaren Kosten, und
 - allen Beträgen, die das Unternehmen aufwenden muss, um den Vortrag vorzeitig zu beenden.
- 51 **Vorläufige Beurteilung:**
- Die Beschränkung auf Dienstleistungsverträge erscheint nicht sachgerecht, da dadurch belastende Verträge aus der Lieferung von Waren nicht entsprechend berücksichtigt würden (sofern nicht über die Wertminderung bei Vorräten abgedeckt).
 - Die Berücksichtigung der Möglichkeit, einen Vertrag vorzeitig zu beenden, ent-



spricht dem IAS 37 zugrundeliegenden Prinzip und ist zu begrüßen.

Frage zu 22 an den DSR: Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?



Anlage 1

Zusammenstellung der bisher vom IASB gefassten vorläufigen Beschlüsse im Rahmen der Re-Deliberations zum ED/2010/6 *Revenue from Contracts with Customers* inkl. erster Einschätzungen des DSR

Lfd. Nr.	Thema => Unterthema	vorl. Beschluss gefasst:	Erste Einschätzung des DSR
01	Segmenting a contract		
	Die im ED vorgesehene Aufteilung eines Vertrages in zwei oder mehr Verträge basierend auf dem Faktor „Preis-Interdependenz“ der zugrundeliegenden Waren oder Dienstleistungen wird gestrichen	Jan. 11	Ablehnung Die Regelungen zur Aufteilung und zur Zusammenfassung von Verträgen sollten spiegelbildlich sein.
02	Identification of separate performance obligations		
	Bundle of promised goods and services = one performance obligation if entity provides a service of integrating those goods and services into a single item provided to the customer	Feb. 11	✓
	Bundle = separate performance obligations if i) pattern of transfer of the good or service ≠ pattern of transfer of other items in the contract; <u>and</u> ii) good or service has a distinct function	Feb. 11	✓
	Good or service has a distinct function if either: i) the item is regularly sold by the entity, <u>or</u> ii) customer can use it on its own or together with resources readily available to the customer.	Feb. 11	Positiv: im Vergleich zum ED nunmehr nur noch auf das bilanzierende Unternehmen abgestellt. Fraglich: Bedeutet „ <i>readily available</i> “ dass die „ <i>resources</i> “ bereits beim Kunden vorhanden sein müssen?



Lfd. Nr.	Thema => Unterthema	vorl. Beschluss gefasst:	Erste Einschätzung des DSR
03	Determining the transfer of goods and services		
	<p>Waren: Ertragserfassung, wenn der Kunde die Kontrolle über die Ware erlangt. Dazu soll im neuen Standard enthalten sein:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Übernahme der meisten Anwendungsleitlinien des ED zum Kontrollübergang • Kontrolle beschreiben statt definieren • „risks and rewards of ownership“ als zusätzlichem Indikator für Kontrolle • „customer-specific design or function“ als Indikator für Kontrolle wird gestrichen 	Jan. 11	✓
	<p>Dienstleistungen: Bestimmung, ob Leistungsverpflichtung fortlaufend erbracht wird, d.h. bei Erfüllung einer der beiden folgenden Bedingungen:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. entity's performance creates or enhances an asset that the customer controls during performance b. entity's performance does not create an asset with alternative use to the entity + at least one of the following conditions is met: <ol style="list-style-type: none"> i. customer receives a benefit as entity performs each task ii. no need to reperform task(s) performed to date by another entity when fulfilling the remaining obligation to the customer, or iii. entity has a right to payment for performance to date. 	Feb. 11	✓ Insbesondere Zustimmung bzgl. Dienstleistungen, die am Ende nicht zur Herstellung eines Vermögenswerts führen.



Lfd. Nr.	Thema => Unterthema	vorl. Beschluss gefasst:	Erste Einschätzung des DSR
	<p>Waren und Dienstleistungen: Zunächst Bestimmung, ob die in einem Vertrag enthaltenen Waren und Dienstleistungen „distinct“ sind:</p> <ul style="list-style-type: none"> - falls ja, Bilanzierung als separate Leistungsverpflichtungen - falls nein, Bilanzierung des gesamten Bündels als Dienstleistung 	Jan. 11	<p>Starke Bedenken</p> <p>Die Frage, welche der Komponenten des Bündels dominieren, wird überhaupt nicht gestellt. Ähnlicher Kritikpunkt beim Leasing-Projekt</p>
04	Accounting for warranties		
	<p>Bilanzierung bestimmter Garantien in Übereinstimmung mit IAS 37 als Garantierückstellung. Abgrenzung folgendermaßen:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. if customer has the option to purchase a warranty separately, the entity should account for the warranty as a separate performance obligation. 2. if customer does not have the option to purchase a warranty separately, 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 entity's past performance was as specified in the contract. 	Feb. 11	<p>✓</p> <p>Vorgehensweise deutlich praktikabler als die im ED vorgeschlagene, wenngleich im Einzelfall immer noch Abgrenzungsschwierigkeiten auftauchen können.</p>
05	Accounting for costs of obtaining a contract		
	<ol style="list-style-type: none"> 1. An entity should recognise an asset for the incremental costs of obtaining a contract that the entity expects to recover. 2. Such an asset should be presented separately in the statement of financial position and be subsequently amortised on a systematic basis with the entity's performance of the related contract(s). 	Feb. 11	<p>Bedenken</p> <p>Wie werden die Kosten berücksichtigt, wenn diese vor der Erlangung des Auftrags anfallen (mehr Leitlinien notwendig)?</p> <p>Ist die Definition eines Vermögenswerts erfüllt?</p>



Lfd. Nr.	Thema => Unterthema	vorl. Beschluss gefasst:	Erste Einschätzung des DSR
06 Combining contracts			
	<p>Zwei oder mehr Verträge, die zeitgleich oder in zeitlicher Nähe mit demselben Kunden (oder VU des Kunden) abgeschlossen werden, sind als ein Vertrag zu bilanzieren, wenn mindestens eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:</p> <ul style="list-style-type: none"> • die Verträge wurden als Paket mit einer gemeinsamen wirtschaftlichen Zielsetzung verhandelt • der Betrag der Gegenleistung eines Vertrags hängt vom anderen Vertrag ab • die Waren und Dienstleistungen in den Verträgen sind miteinander in Bezug auf Ausgestaltung, Technologie oder Funktion verknüpft 	Mrz. 11	<p>Bedenken</p> <p>Die Regelungen zur Aufteilung und zur Zusammenfassung von Verträgen sollten spiegelbildlich sein (siehe oben 01).</p>
07 Contract modifications			
	<p>Bilanzierung einer Vertragsänderung als eigener Vertrag, wenn die Vertragsänderung nur zu zusätzlicher(n) Leistungsverpflichtung(en) führt, deren Preis dieser(n) Verpflichtung(en) entspricht. Anderenfalls sind die Leistungsverpflichtungen neu zu bewerten und der Transaktionspreis neu auf die einzelnen Leistungsverpflichtungen aufzuteilen.</p>	Feb. 11	<p>Frage zur Neuverteilung (d.h. Vertragsänderung führt nicht zu zusätzlicher Leistungsverpflichtung): Schließt diese auch bis zu diesem Zeitpunkt bereits erfüllte Leistungsverpflichtungen mit ein?</p>
08 Definition of a performance obligation			
	<p>In der Definition einer Leistungsverpflichtung soll das Wort „einklagbar“ („<i>enforceable</i>“) gestrichen werden.</p>	Feb. 11	<p>Ablehnung</p> <p>Durch die Streichung würden auch nicht-vertragliche Vereinbarungen zu Leistungsverpflichtungen führen können. Dies wird als inkonsistent abgelehnt, da der Standard gerade auf vertragliche Vereinbarungen („<i>contracts with customers</i>“) abstellt. Das Wort „einklagbar“ hat klarstellenden Charakter und sollte daher weiterhin in der Definition enthalten sein.</p>



Lfd. Nr.	Thema => Unterthema	vorl. Beschluss gefasst:	Erste Einschätzung des DSR
09	Breakage and prepayments for future goods or services		
	Ein Unternehmen darf den Teil der erwarteten Nichtinanspruchnahme dem Kunden zustehender Leistungen (z.B. Geschenkgutscheine, Prämienmeilen, Prepaid-Karten) dann als Ertrag erfassen, wenn dieser auf Basis des Musters der Inanspruchnahme durch den Kunden verlässlich geschätzt werden kann. Anderenfalls Ertragserfassung erst dann, wenn die Wahrscheinlichkeit, dass der Kunde seine verbleibenden Rechte ausübt, gering wird.	Feb. 11	✓
10	Onerous performance obligations		
	Vornahme des " <i>onerous test</i> " nunmehr auf Basis des Vertrags, d.h. der verbleibenden Leistungsverpflichtungen dieses Vertrags. Dies gilt auch für sog. " <i>loss-leader contracts</i> ".	Mrz. 11	✓



Lfd. Nr.	Thema => Unterthema	vorl. Beschluss gefasst:	Erste Einschätzung des DSR
----------	------------------------	-----------------------------	----------------------------

11	Promised amount of consideration		
	<p>Bei der Bestimmung des Transaktionspreises ist der Betrag der Gegenleistung anzupassen, um den Zeitwert des Geldes zu berücksichtigen, wenn der Vertrag eine Finanzierungskomponente enthält, die für diesen Vertrag wesentlich ist. Zur Beurteilung der Wesentlichkeit sind u.a. folgende Faktoren zu berücksichtigen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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 services; • 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 items; • whether the interest rate that is explicit or implicit within the contract is significant. 	Mrz. 11	<p>Grundsätzlich Zustimmung</p> <p>Frage: Welcher Zinssatz ist zu verwenden; auch hinsichtlich der Berücksichtigung des Kreditrisikos des Kunden (eine solche mögliche Verknüpfung war im ED vorgesehen)?</p>
12	Collectibility		
	<ol style="list-style-type: none"> 1. Das Kreditrisiko des Kunden wird bei der Bestimmung des Transaktionspreises nicht berücksichtigt, d.h. die Erlöserfassung erfolgt in Höhe der versprochenen Gegenleistung (dem vertraglich vereinbarten Preis). 2. Der neue Standard enthält kein Kriterium, das die Beurteilung der Bonität des Kunden erfordert. 3. Für erwartete Verluste aus Verträgen mit Kunden ist eine Wertberichtigung zu erfassen. In der GuV ist diese als eigener Posten direkt nach den Umsatzerlösen zu zeigen (sog. „<i>contra revenue</i>“). 	Mrz. 11	<p>Zustimmung zur Nichtberücksichtigung des Kreditrisikos des Kunden in den ausgewiesenen Umsatzerlösen.</p> <p>Frage, inwieweit es sich bei den erwarteten Verlusten um wahrscheinlichkeitsgewichtete Beträge handelt?</p> <p>Der vorgeschlagene Ausweis der Wertberichtigung als „<i>contra revenue</i>“ wird als wenig überzeugender Kompromiss angesehen.</p>



Lfd. Nr.	Thema => Unterthema	vorl. Beschluss gefasst:	Erste Einschätzung des DSR
----------	------------------------	--------------------------	----------------------------

13	Determining the transaction price		
	<ol style="list-style-type: none"> 1. Zielsetzung bei der Bestimmung des Transaktionspreises ist die Schätzung des Gesamtbetrags der Gegenleistung, auf den das Unternehmen einen Anspruch hat. 2. Dazu ist von den folgenden beiden Beträgen derjenige zu schätzen, der diesen Gesamtbetrag am besten prognostiziert: <ol style="list-style-type: none"> a. der wahrscheinlichkeitsgewichtete Betrag, oder b. der wahrscheinlichste Betrag („<i>most likely</i>“). 3. Als Erlös ist der einer erfüllten Leistungsverpflichtung zugeordnete Anteil des Transaktionspreises zu erfassen, es sei denn, das Unternehmen ist nicht einigermaßen sicher (<i>“reasonably assured“</i>), einen Anspruch auf diesen Betrag zu haben. Dies ist unter folgenden Umständen der Fall: <ol style="list-style-type: none"> a. Kunde kann zusätzliche Zahlungen ohne Vertragsbruch verhindern (z.B. umsatzbasierte Lizenzgebühren). b. Unternehmen hat keine Erfahrung mit ähnlichen Verträgen. c. Unternehmen hat Erfahrung mit ähnlichen Verträgen, diese reicht zur Einschätzung der Resultate des vorliegenden Vertrags basierend auf den im ED genannten Faktoren nicht aus. 	Apr. 11	<p>Zustimmung</p> <p>Frage, ob es sich um ein Wahlrecht handelt, welcher Betrag zum Zuge kommt oder dazu noch weitere Kriterien nötig sind?</p> <p>Hinweis auf abweichende vorläufige Entscheidung beim Leases-Projekt</p>



Lfd. Nr.	Thema => Unterthema	vorl. Beschluss gefasst:	Erste Einschätzung des DSR
14 Allocating the transaction price			
	Ist der einer separaten Leistungsverpflichtung zugrunde liegende Einzelverkaufspreis einer Ware oder Dienstleistung hoch variabel, so stellt die Residualmethode die angemessenste Methode zur Bestimmung des Einzelverkaufspreises dar.	Apr. 11	Zustimmung Allerdings ist noch der letzte Schritt notwendig, d.h. <i>guidance</i> für Fälle in denen mehr als ein hoch variabler Einzelveräußerungspreis (zwei oder mehr Residuen) vorliegt.
	An entity should allocate a portion of (or a change in) the transaction price entirely to one (or more) performance obligations if both of the following conditions are met: 1. the contingent payment terms of the contract relate specifically to the entity's efforts to satisfy that performance obligation; and 2. the amount allocated to that particular performance obligation is reasonably relative to all of the performance obligations and payment terms in the contract.	Apr. 11	Zustimmung Allerdings ist klarzustellen, was ' <i>reasonably relative</i> ' genau bedeutet. Das im entsprechenden Agenda Paper enthaltene Beispiel legt eine sehr enge Auslegung zugrunde.
15 Licenses and rights to use			
	Aufgabe der Unterscheidung zwischen exklusiven und nicht-exklusiven Lizenzen. Die Leistungsverpflichtung zur Einräumung eines Nutzungsrechts gilt in dem Zeitpunkt als erfüllt, zu dem der Kunde die Kontrolle über das Nutzungsrecht erhält.	Apr. 11	Zustimmung Behandlung im <i>Revenue</i> Standard besser als im <i>Leases</i> Standard, da sonst Abgrenzungsschwierigkeiten bei ' <i>embedded software</i> '.
16 Fulfilment costs			
	Bestätigung der im ED enthaltenen Vorschläge zur Behandlung von Kosten zur Erfüllung eines Vertrags mit kleinen sprachlichen Klarstellungen.	Apr. 11	Zustimmung Gleichbehandlung von <i>contract acquisition costs</i> und <i>fulfilment costs</i> ist zu begrüßen.



Lfd. Nr.	Thema => Unterthema	vorl. Beschluss gefasst:	Erste Einschätzung des DSR
17	Sale and repurchase agreements		
	Behandlung von Verträgen, bei denen der Kunde das Recht erhält, vom Unternehmen den späteren Rückkauf des verkauften Vermögenswerts zu einem unter dem ursprünglichen Verkaufspreis liegenden Rückkaufpreis verlangen zu können: Sofern der Kunde einen wesentlichen wirtschaftlichen Anreiz besitzt, dieses Recht auszuüben, so zahlt der Kunde im Ergebnis lediglich für die Nutzung des Vermögenswertes über einen bestimmten Zeitraum → ein solcher Vertrag ist als Leasingvereinbarung zu bilanzieren.	Apr. 11	✓
18	Presentation and disclosures		
	Grundsätzlich Beibehaltung der im ED vorgeschlagenen Darstellung und Anhangangaben mit den nachfolgenden Ergänzungen und Klarstellungen.		
18.1	Presentation of contract assets and contract liabilities		
	Keine zwingende Verwendung der Bezeichnung ' <i>contract asset</i> ' und ' <i>contract liability</i> '	Mai 11	
	Unterscheidung zwischen Forderung (' <i>unconditional right to consideration</i> ') und ' <i>contract asset</i> ' (' <i>conditional right to consideration</i> ') muss durch entsprechende Information eindeutig sein.	Mai 11	



Lfd. Nr.	Thema => Unterthema	vorl. Beschluss gefasst:	Erste Einschätzung des DSR
18.2 Disaggregation of revenue			
	<ul style="list-style-type: none"> • Revenue standard should not prescribe specific categories for disaggregating revenue. Instead, it should provide a clear disaggregation principle and examples of categories. • Disaggregate revenue in the statement of comprehensive income or in the notes. • No requirement to disaggregate the impairment loss allowance. 	Mai 11	
18.3 Reconciliation of contract assets and contract liabilities			
	Reconciliation should include only those line items (whether additional or some of the ED not included) which are needed for explaining material changes in the contract asset or contract liability balance.	Mai 11	
18.4 Disclosure of remaining performance obligations			
	Disclose the amount of the allocated transaction price to remaining performance obligations for contracts with both of the following attributes: <ul style="list-style-type: none"> • Original expected contract duration of more than one year; and • Terms and conditions that result in the entity, in practice, being required to apply each step of the revenue model in order to recognize revenue. 	Mai 11	
	An entity should explain when it expects those amounts to be recognised as revenue, either on a quantitative basis (appropriate time bands) or by using a mixture of quantitative and qualitative information.	Mai 11	



Lfd. Nr.	Thema => Unterthema	vorl. Beschluss gefasst:	Erste Einschätzung des DSR
18.5 Disclosures about assets from contract acquisition or fulfillment costs			
	Disclose a reconciliation of the carrying amount of an asset arising from the costs to acquire or fulfil a contract, by major classification, at the beginning and end of the period, separately showing: <ul style="list-style-type: none"> • additions • amortisation • impairments and reversals 	Mai 11	
	Provide the following qualitative disclosures: <ul style="list-style-type: none"> • a description of the method used to determine the amortisation for the period • the circumstances that led to the reversal of the impairment loss 	Mai 11	
19 Impairment of assets arising from contract acquisition or fulfillment costs			
	Recognise an impairment loss to the extent that the carrying amount of the asset exceeds <ol style="list-style-type: none"> (a) the amount of consideration to which the entity expects to be entitled to in exchange for the related goods or services, less (b) the remaining costs that relate directly to providing those goods or services. 	Mai 11	
20 Amortisation of assets arising from contract acquisition or fulfillment costs			
	An entity would be required to amortise the asset on a systematic basis consistent with the pattern of transfer of goods or services to which the asset relates.	Mai 11	
	The asset might relate to goods or services to be provided under future contracts with the same customer (eg renewal options).	Mai 11	



Lfd. Nr.	Thema => Unterthema	vorl. Beschluss gefasst:	Erste Einschätzung des DSR
----------	------------------------	--------------------------	----------------------------

21	Recognition of an asset from contract acquisition costs		
	Praktische Erleichterung für Verträge mit einer Laufzeit von maximal 12 Monaten: In diesen Fällen ist es einem Unternehmen gestattet, die Kosten zur Erlangung eines Auftrages erfolgswirksam zu erfassen, wenn diese anfallen, anstatt sie zu aktivieren.	Mai 11	
22	Onerous contracts		
	Beschränkung der Anwendung des ' <i>onerous test</i> ' auf Leistungsverpflichtungen, die vom Unternehmen über einen gewissen Zeitraum erbracht werden (z.B. langfristige Service-Verträge).	Mai 11	
	Bei Durchführung des Tests sind als Kosten zu berücksichtigen, die niedrigeren Beträge aus <ul style="list-style-type: none"> • den zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung direkt zurechenbaren Kosten, und • allen Beträgen, die das Unternehmen bezahlen muss, um den Vortrag vorzeitig zu beenden. 	Mai 11	