



© 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.

## DSR – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

<b>DSR-Sitzung:</b>	<b>158. Sitzung / 28.07.2011 / 13:00 – 13:45 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>04 – Revenue Recognition Update</b>
<b>Thema:</b>	<b>Vorstellung vorläufiger Beschlüsse des IASB zu ED/2010/6 Revenue from Contracts with Customers</b>
<b>Papier:</b>	<b>158_04a_RR_Update</b>

### 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 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 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 155. 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 den drei vorhergegangenen Sitzungen des DSR wurden die von den beiden Boards bis Anfang Juni 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 Juni und Juli 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 vielfach die englischen Begriffe bzw. Textpassagen aus dem ED bzw. den IASB Updates verwendet.

### Übersicht

- 7 Im nachfolgenden Kapitel werden die im Juni bzw. Juli 2011 vom IASB behandelten Themen vorgestellt und diskutiert. Die Tabelle auf der nachfolgenden Seite zeigt sowohl die bereits in den vorhergehenden Sitzungen besprochenen als auch die zur Besprechung in der 158. Sitzung vorgesehenen Themen (die Sortierung entspricht der chronologischen Reihenfolge der in den IASB-Sitzungen erörterten Themenbereiche):



Lfd. Nr.	Thema	155.	156.	157.	158.
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			✓	
23	Costs of products manufactured for delivery under long-term production programs <sup>1</sup>			✓	
24	Effect of the proposed standard on telecommunications (and other) companies				✓
25	Transition requirements				✓
26	Re-exposure of the proposed standard				✓
27	Effective date and early application				✓

<sup>1</sup> Im Rahmen der 157. Sitzung Gegenstand mündlicher Aussprache.



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

### 24 – Effect of the proposed standard on telecommunications (and other) companies

- 8 Dem IASB wurden gegen das im ED vorgeschlagene Modell zur Bilanzierung von Umsatzerlösen und daraus resultierende Folgewirkungen Bedenken von Seiten der Telekommunikationsindustrie vorgetragen (und auch von anderen Branchen, die vergleichbare Bedenken anführten). Nachdem der IASB nun alle fünf Elemente des Modells im Rahmen der Re-Deliberations diskutiert hat, wurden diese vorgetragenen Bedenken vor dem Hintergrund einer gesamtheitlichen Würdigung der Ergebnisse der Re-Deliberations untersucht, um den Bedenken ggf. angemessen Rechnung zu tragen.
- 9 Ohne auf Einzelheiten der Diskussion einzugehen (das IASB Staff Paper No. 4B zur Juni-Sitzung umfasst zu diesem Thema 21 Seiten), wird hier lediglich darauf hingewiesen, dass in der Telekommunikationsindustrie bei der Umsatzaufteilung auf
- (1) zeitlich befristete Netzwerkservices und
  - (2) vom Anbieter subventionierte Telekommunikationsgeräte
- weitgehend die US-GAAP Guidance ASC 605-25-30 ff. angewendet wird (*contingent revenue cap*; vormals geregelt in EITF 00-21 *Revenue Arrangements with Multiple Deliverables* bzw. EITF 08-1 *Revenue Arrangements with Multiple Deliverables*). Zu dieser US-GAAP-Regel (ie *contingent revenue cap*) sieht IAS 18 kein Pendant vor; darüber hinaus wäre diese US-GAAP-Guidance auch nicht mit den Regelungen des neuen Modells zur Umsatzerfassung kompatibel.
- 10 Als Ergebnis seiner Diskussion hat der Board im IASB-Update den folgenden Text veröffentlicht:
- „The boards discussed concerns raised by constituents in the telecommunications industry about the effect of the boards’ proposed standard. The boards tentatively decided to not revise the requirements of the proposed standard. This decision was supported by ten members of the IASB and five members of the FASB.”

**Frage zu 24 an den DSR:** Schließen Sie sich dieser Auffassung des IASB an?



## 25 – Transition requirements

11 In **ED.85** wird vorgeschlagen, die neuen Regelungen zur Bilanzierung von Umsatzerlösen in Übereinstimmung mit IAS 8 rückwirkend anzuwenden (auf die Ausnahme für den Fall der Undurchführbarkeit (d.h. wenn „vernünftige Anstrengungen“ nicht zum Ziel führen) sei an dieser Stelle hingewiesen).

12 Einerseits stimmt der **DSR** in seiner **Stellungnahme** dem Vorschlag des IASB grundsätzlich zu. Als zu berücksichtigende Gegenargumente wird jedoch folgendes angeführt:

“On the other hand, we see huge burdens in retrospectively applying these requirements for entities which have non-standardised complex contracts and/or are currently applying the percentage of completion method in IAS 11 to a large extent, which in our opinion will decrease under the proposed requirements.

Furthermore, we think that entities with more complex revenue recognition models will adjust their future contracts with customers to the new requirements. Thus, retrospective application will result in applying the new requirements on contracts that will not be concluded in the same manner in the future anymore so that the desired comparability and trend information will not be achieved.

As a result we favour applying the new requirements prospectively.”

13 Im Rahmen der **Re-Deliberations** wurden folgende vorläufige Entscheidungen getroffen (veröffentlicht im IASB-Update Juni 2011):

“The boards tentatively affirmed their decision in the exposure draft that an entity should apply the proposed standard on a retrospective basis. However, to ease the burden of applying the proposed standard in the first year of application, the boards tentatively decided that:

1. An entity should not be required to restate contracts that begin and end within the same reporting period.
2. An entity should be permitted to use hindsight in estimating variable consideration in the comparative reporting periods.
3. An entity should be required to perform the onerous test only at the effective date unless an onerous contract liability was recognised previously in a comparative period.
4. An entity should not be required to disclose the maturity analyses of remaining performance for prior periods.

An entity should apply any relief employed consistently to all transactions throughout the comparative periods.

The decision to propose retrospective application was supported by all members of the IASB and the FASB. The decision to provide entities with the transitional reliefs outlined above was supported by twelve members of the IASB and four members of the FASB.

The boards also tentatively decided that if an entity employs any of the available reliefs above, the entity should disclose the following information:

1. The reliefs that have been employed by the entity
2. To the extent possible, a qualitative assessment of the likely effect of applying those reliefs.



---

Those disclosures were supported by eight members of the IASB and five members of the FASB.”

- 14 **Vorläufige Beurteilung:** Tendenziell ist zunächst davon auszugehen, dass die rückwirkende Anwendung aufgrund der vorläufigen Beschlüsse im Rahmen der Re-Deliberations weniger belastend sein wird, als wenn die Vorschläge des ED unverändert übernommen würden. Aufgrund der vorläufigen Beschlüsse im Rahmen der Re-Deliberations ergibt sich eine nicht nur unerhebliche Annäherung der überarbeiteten Regeln des ED an die derzeit geltenden Regelungen.
- 15 Andererseits: auch wenn das grundsätzliche Festhalten an der retrospektiven Anwendung der neuen Regelungen zur Bilanzierung von Umsatzerlösen von allen IASB-Mitgliedern unterstützt wird und mit insgesamt vier vorgeschlagenen Maßnahmen „entschärft“ werden soll (denen 12 Mitglieder des IASB zustimmten), stellt diese abgewandelte Übergangsregelung insbesondere für Unternehmen mit den vom DSR oben aufgezeigten Charakteristika immer noch eine nicht zu unterschätzende Belastung dar. Vor diesem Hintergrund wäre an der Forderung des DSR nach prospektiver Anwendung des neuen Standards weiter festzuhalten.
- 16 Diese Einschätzung beruht auch auf einer ersten Analyse der vom IASB vorgeschlagenen Maßnahmen zur Abmilderung der Umstellungsbelastung, derzufolge deren Auswirkung und Reichweite als eher gering einzuschätzen ist:
- ad (1): In Bezug auf den Abschluss des Jahres, in dem die Regelungen des neuen Standards erstmals angewendet werden, und den entsprechenden Vorjahresvergleichsinformationen dürfte diese „Erleichterung“ faktisch keine Auswirkung haben und somit nahezu bedeutungslos sein (für den Vergleich von Quartalsabschlüssen ergibt sich gleichwohl eine andere Einschätzung).
- ad (2): Für diesen Vorschlag ist durchgehend von einem Erleichterungseffekt auszugehen (z.B. wenn ein Unternehmen bzgl. eines Vertrags schlussendlich eine Leistungsprämie erhält, so kann es diese Information bereits für die Darstellung im Rahmen der Vorperiode(n) berücksichtigen; ohne diesen Erleichterungsvorschlag müsste für jeden Vergleichszeitpunkt eine entsprechend wahrscheinlichkeitsgewichtete Bestimmung des Transaktionspreises vorgenommen bzw. der wahrscheinlichste Transaktionspreis bestimmt werden).
- ad (3): Da der *onerous test* aufgrund eines vorläufigen Beschlusses im Rahmen der Re-Deliberations nunmehr auf Basis des Vertrags (d.h. der verbleibenden Leis-



tungsverpflichtungen des Vertrags) vorzunehmen ist, und nicht auf Basis der einzelnen *performance obligations* wie noch im ED vorgeschlagen, wird sich grundsätzlich keine andere Vorgehensweise als derzeit nach IAS 18 bzw. IAS 11 ergeben. Somit dürfte auch in Bezug auf diesen Vorschlag des IASB der „Abmilderungseffekt“ eher gering sein.

ad (4): Der Verzicht auf diese Anhangangabe stellt eine Erleichterung dar, die jedoch in Bezug auf ihre Signifikanz nicht zu hoch zu bewerten sein dürfte.

**Frage zu 25 an den DSR:** Schließen Sie sich dieser Einschätzung an?

## 26 – Re-exposure of the proposed standard

17 Im IASB Update Juni 2011 hat der IASB die Entscheidung zur erneuten Veröffentlichung des ED (unter Berücksichtigung der im Rahmen der Re-Deliberations getroffenen Entscheidungen) mit der Möglichkeit zur erneuten Stellungnahme (Re-Exposure) wie folgt veröffentlicht:

“The boards agreed to re-expose their revised proposals for a common revenue recognition standard. Re-exposing the revised proposals will provide interested parties with an opportunity to comment on revisions that the boards have undertaken since the publication of an exposure draft on revenue recognition in June 2010. Specifically, the boards plan to invite feedback on:

1. the extent to which the revised requirements are understandable and whether the drafting of the requirements has not created unintended consequences for specific contracts or industries; and
2. a few specific aspects of the revised requirements.

It was the unanimous view of the boards that while there was no formal due process requirement to re-expose the proposals it was appropriate to go beyond established due process given the importance of the revenue number to all companies and the need to take all possible steps to avoid unintended consequences. The boards intend to re-expose their work in the third quarter of 2011 for a comment period of 120 days.”

18 Nach derzeitigem Kenntnisstand ist davon auszugehen, dass die erneute Veröffentlichung des ED Ende September 2011 erfolgen wird.

**Fragen zu 26 an den DSR:** - Haben Sie Anmerkungen zu diesem Beschluss des IASB?  
- Ist ggf. für spezifische Aspekte zu fordern, dass sie (nochmals) zur Diskussion gestellt werden?



## 27 – Effective date and early application

19 In seiner Sitzung vom 20. bis 22. Juli 2011 beabsichtigt der IASB den Zeitpunkt des Inkrafttretens und die Gewährung der Möglichkeit zur früheren Anwendung zu diskutieren (siehe IASB Agenda-Papier 10C). Konkret werden dem Board die folgenden drei Fragen vorgelegt:

Question 1:

Do the boards agree with the staff recommendation that the forthcoming revenue recognition exposure draft should:

- (a) state that the effective date of the proposed standard will not be earlier than annual reporting periods beginning on or after 1 January, 2015; and
- (b) explain that the boards will re-evaluate the effective date before issuing the final standard?

Question 2:

Do the boards agree with the staff recommendation that:

- (a) early application should be permitted, and
- (b) entities that apply the standard early should disclose that fact?

Question 3:

Do the boards agree with the staff recommendation that:

- (a) first-time adopters of IFRSs should be permitted to apply the revenue recognition standard early, even if early application of the standard is prohibited for entities that already use IFRSs?
- (b) IFRS 1 should be amended to grant first-time adopters of IFRSs the same transitional reliefs as those granted to entities that already use IFRSs?

20 Das Ergebnis der Diskussion des Boards zu den oben genannten Themen wird im Rahmen der 158. Sitzung des DSR mündlich nachgetragen.



## 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
<b>01</b>	<b>Segmenting a contract</b>		
	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	<b>Ablehnung</b>  Die Regelungen zur Aufteilung und zur Zusammenfassung von Verträgen sollten spiegelbildlich sein.
<b>02</b>	<b>Identification of separate performance obligations</b>		
	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	<b>Positiv:</b> im Vergleich zum ED nunmehr nur noch auf das bilanzierende Unternehmen abgestellt.  <b>Fraglich:</b> 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><b>Waren:</b> Ertragserfassung, wenn der Kunde die Kontrolle über die Ware erlangt. Dazu soll im neuen Standard enthalten sein:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Übernahme der meisten Anwendungsleitlinien des ED zum Kontrollübergang</li> <li>• Kontrolle beschreiben statt definieren</li> <li>• „risks and rewards of ownership“ als zusätzlicher Indikator für Kontrolle</li> <li>• „customer-specific design or function“ als Indikator für Kontrolle wird gestrichen</li> </ul>	Jan. 11	✓
	<p><b>Dienstleistungen:</b> Bestimmung, ob Leistungsverpflichtung fortlaufend erbracht wird, d.h. bei Erfüllung einer der beiden folgenden Bedingungen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. entity's performance creates or enhances an asset that the customer controls during performance</li> <li>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"> <li>i. customer receives a benefit as entity performs each task</li> <li>ii. no need to reperform task(s) performed to date by another entity when fulfilling the remaining obligation to the customer, or</li> <li>iii. entity has a right to payment for performance to date.</li> </ol> </li> </ol>	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><b>Waren und Dienstleistungen:</b> Zunächst Bestimmung, ob die in einem Vertrag enthaltenen Waren und Dienstleistungen „distinct“ sind:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- falls ja, Bilanzierung als separate Leistungsverpflichtungen</li> <li>- falls nein, Bilanzierung des gesamten Bündels als Dienstleistung</li> </ul>	Jan. 11	<p><b>Starke Bedenken</b></p> <p>Die Frage, welche der Komponenten des Bündels dominieren, wird überhaupt nicht gestellt. Ähnlicher Kritikpunkt beim Leasing-Projekt</p>
<b>04</b>	<b>Accounting for warranties</b>		
	<p>Bilanzierung bestimmter Garantien in Übereinstimmung mit IAS 37 als Garantierückstellung. Abgrenzung folgendermaßen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. if customer has the option to purchase a warranty separately, the entity should account for the warranty as a separate performance obligation.</li> <li>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.</li> </ol>	Feb. 11	<p>✓</p> <p>Vorgehensweise deutlich praktikabler als die im ED vorgeschlagene, wenngleich im Einzelfall immer noch Abgrenzungsschwierigkeiten auftauchen können.</p>
<b>05</b>	<b>Accounting for costs of obtaining a contract</b>		
	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. An entity should recognise an asset for the incremental costs of obtaining a contract that the entity expects to recover.</li> <li>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).</li> </ol>	Feb. 11	<p><b>Bedenken</b></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
<b>06 Combining contracts</b>			
	<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"> <li>• die Verträge wurden als Paket mit einer gemeinsamen wirtschaftlichen Zielsetzung verhandelt</li> <li>• der Betrag der Gegenleistung eines Vertrags hängt vom anderen Vertrag ab</li> <li>• die Waren und Dienstleistungen in den Verträgen sind miteinander in Bezug auf Ausgestaltung, Technologie oder Funktion verknüpft</li> </ul>	Mrz. 11	<p><b>Bedenken</b></p> <p>Die Regelungen zur Aufteilung und zur Zusammenfassung von Verträgen sollten spiegelbildlich sein (siehe oben 01).</p>
<b>07 Contract modifications</b>			
	<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><b>Frage</b> zur Neuverteilung (d.h. Vertragsänderung führt nicht zu zusätzlicher Leistungsverpflichtung): Schließt diese auch bis zu diesem Zeitpunkt bereits erfüllte Leistungsverpflichtungen mit ein?</p>
<b>08 Definition of a performance obligation</b>			
	<p>In der Definition einer Leistungsverpflichtung soll das Wort „einklagbar“ („<i>enforceable</i>“) gestrichen werden.</p>	Feb. 11	<p><b>Ablehnung</b></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
<b>09</b>	<b>Breakage and prepayments for future goods or services</b>		
	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	✓
<b>10</b>	<b>Onerous performance obligations</b>		
	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	<b>Promised amount of consideration</b>		
	<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"> <li>• 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;</li> <li>• 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;</li> <li>• whether the interest rate that is explicit or implicit within the contract is significant.</li> </ul>	Mrz. 11	<p><b>Grundsätzlich Zustimmung</b></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	<b>Collectibility</b>		
	<ol style="list-style-type: none"> <li>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).</li> <li>2. Der neue Standard enthält kein Kriterium, das die Beurteilung der Bonität des Kunden erfordert.</li> <li>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>“).</li> </ol>	Mrz. 11	<p><b>Zustimmung</b> 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"> <li>1. Zielsetzung bei der Bestimmung des Transaktionspreises ist die Schätzung des Gesamtbetrags der Gegenleistung, auf den das Unternehmen einen Anspruch hat.</li> <li>2. Dazu ist von den folgenden beiden Beträgen derjenige zu schätzen, der diesen Gesamtbetrag am besten prognostiziert: <ol style="list-style-type: none"> <li>a. der wahrscheinlichkeitsgewichtete Betrag, oder</li> <li>b. der wahrscheinlichste Betrag („<i>most likely</i>“).</li> </ol> </li> <li>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"> <li>a. Kunde kann zusätzliche Zahlungen ohne Vertragsbruch verhindern (z.B. umsatzbasierte Lizenzgebühren).</li> <li>b. Unternehmen hat keine Erfahrung mit ähnlichen Verträgen.</li> <li>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.</li> </ol> </li> </ol>	Apr. 11	<p><b>Zustimmung</b></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 <i>Leases</i>-Projekt</p>



Lfd. Nr.	Thema => Unterthema	vorl. Beschluss gefasst:	Erste Einschätzung des DSR
<b>14 Allocating the transaction price</b>			
	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	<b>Zustimmung</b>  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	<b>Zustimmung</b>  Allerdings ist klarzustellen, was 'reasonably relative' genau bedeutet. Das im entsprechenden Agenda Paper enthaltene Beispiel legt eine sehr enge Auslegung zugrunde.
<b>15 Licenses and rights to use</b>			
	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	<b>Zustimmung</b>  Behandlung im <i>Revenue</i> Standard besser als im <i>Leases</i> Standard, da sonst Abgrenzungsschwierigkeiten bei 'embedded software'.
<b>16 Fulfilment costs</b>			
	Bestätigung der im ED enthaltenen Vorschläge zur Behandlung von Kosten zur Erfüllung eines Vertrags mit kleinen sprachlichen Klarstellungen.	Apr. 11	<b>Zustimmung</b>  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
<b>17</b>	<b>Sale and repurchase agreements</b>		
	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	✓
<b>18</b>	<b>Presentation and disclosures</b>		
	Grundsätzlich Beibehaltung der im ED vorgeschlagenen Darstellung und Anhangangaben mit den nachfolgenden Ergänzungen und Klarstellungen.		grds. ✓ – es sind jedoch die folgenden Aspekte zu beachten:
<b>18.1</b>	<b>Presentation of contract assets and contract liabilities</b>		
	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	✓ es ist jedoch zu beachten, dass (1) bestimmte Kennzahlen (z.B. DSO) c.p. andere Werte annehmen, und (2) entsprechende Systemumstellungen notwendig sein werden.



Lfd. Nr.	Thema => Unterthema	vorl. Beschluss gefasst:	Erste Einschätzung des DSR
<b>18.2 Disaggregation of revenue</b>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Revenue standard should not prescribe specific categories for disaggregating revenue. Instead, it should provide a clear disaggregation principle and examples of categories.</li> <li>• Disaggregate revenue in the statement of comprehensive income or in the notes.</li> <li>• No requirement to disaggregate the impairment loss allowance.</li> </ul>	Mai 11	<p>✓</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Eine solche Aufgliederung wäre auch nicht möglich – zumindest nicht mit einem vertretbaren Aufwand.</li> </ul>
<b>18.3 Reconciliation of contract assets and contract liabilities</b>			
	Reconciliation should include only those line items which are needed for explaining material changes in the contract asset or contract liability balance.	Mai 11	✓
<b>18.4 Disclosure of remaining performance obligations</b>			
	<p>Disclose the amount of the allocated transaction price to remaining performance obligations for contracts with both of the following attributes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Original expected contract duration of more than one year; and</li> <li>• 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.</li> </ul>	Mai 11	<p>Ungleiche Behandlung für Performance Obligations in der Form von Dienstleistungsverträgen mit einer Laufzeit &gt; 1 Jahr für den Fall, dass sie</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- zusammen mit anderen Performance Obligations in einem Vertrag vereinbart sind, und</li> <li>- 'stand-alone' vereinbart sind.</li> </ul>
	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	siehe analog die Anmerkung zuvor.



Lfd. Nr.	Thema => Unterthema	vorl. Beschluss gefasst:	Erste Einschätzung des DSR
<b>18.5 Disclosures about assets from contract acquisition or fulfilment costs</b>			
	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"> <li>• additions</li> <li>• amortisation</li> <li>• impairments and reversals</li> </ul>	Mai 11	✓
	Provide the following qualitative disclosures: <ul style="list-style-type: none"> <li>• a description of the method used to determine the amortisation for the period</li> <li>• the circumstances that led to the reversal of the impairment loss</li> </ul>	Mai 11	✓
<b>19 Impairment of assets arising from contract acquisition or fulfilment costs</b>			
	Recognise an impairment loss to the extent that the carrying amount of the asset exceeds <ol style="list-style-type: none"> <li>(a) the amount of consideration to which the entity expects to be entitled to in exchange for the related goods or services, less</li> <li>(b) the remaining costs that relate directly to providing those goods or services.</li> </ol>	Mai 11	✓
<b>20 Amortisation of assets arising from contract acquisition or fulfilment costs</b>			
	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 (e.g. renewal options).	Mai 11	✓



Lfd. Nr.	Thema => Unterthema	vorl. Beschluss gefasst:	Erste Einschätzung des DSR
<b>21</b>	<b>Recognition of an asset from contract acquisition costs</b>		
	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	✓ (obwohl teilweise Bedenken gegen die Ausgestaltung als Wahlrecht)
<b>22</b>	<b>Onerous contracts</b>		
	Beschränkung der Anwendung des 'onerous test' auf Leistungsverpflichtungen, die vom Unternehmen über einen gewissen Zeitraum erbracht werden (z.B. langfristige Service-Verträge).	Mai 11	✓ (obwohl teilweise Bedenken gegen die Beschränkung auf „langfristige“ Verträge)
	Bei Durchführung des Tests sind als Kosten zu berücksichtigen, die niedrigeren Beträge aus <ul style="list-style-type: none"> <li>• den zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung direkt zu-rechenbaren Kosten, und</li> <li>• allen Beträgen, die das Unternehmen bezahlen muss, um den Vortrag vorzeitig zu beenden.</li> </ul>	Mai 11	✓
<b>23</b>	<b>Costs of products manufactured for delivery under long-term production programs</b>		
	Obgleich Verbesserungs- und Konvergenzpotential zu diesem Thema besteht, wird die Behandlung des Themas im Rahmen von Revenue Recognition abgelehnt ('not in the scope of the project').	Mai / Juni 11	✓
<b>24</b>	<b>Effect of the proposed standard on telecommunications (and other) companies</b>		
	Keine Anpassung der bisher vorgeschlagenen Rechnungslegungsregeln, um den vorgetragenen Bedenken der TelCo-Unternehmen zu begegnen.	Juni 11	



Lfd. Nr.	Thema => Unterthema	vorl. Beschluss gefasst:	Erste Einschätzung des DSR
<b>25</b>	<b>Transition requirements</b>		
	Festhalten an der rückwirkenden Anwendung des neuen Standards, wobei die folgenden Erleichterungen gewährt werden sollen: (1) kein <i>restatement</i> bei Verträgen, die in der gleichen Periode beginnen und enden; (2) Erlaubnis zur Anwendung von <i>hindsight</i> bzgl. variabler Vergütungsbestandteile in Vorperioden; (3) der <i>onerous test</i> ist nur per Erstanwendungszeitpunkt anzuwenden (es sei denn, in Vorperioden war bereits eine entsprechende 'Rückstellung' erfasst); (4) keine Altersstrukturanalyse für 'offene' <i>performance obligations</i> in Vorperioden.	Juni 11	
<b>26</b>	<b>Re-Exposure of the proposed standard</b>		
	Beschluss zur erneuten Veröffentlichung des ED (unter Berücksichtigung der im Rahmen der Re-Deliberations getroffenen Entscheidungen) mit der Möglichkeit zur erneuten Stellungnahme (Re-Exposure)	Juni 11	
<b>27</b>	<b>Effective date and early application</b>		
	<i>Die entsprechenden Beschlüsse sind zum Zeitpunkt der Erstellung dieser Sitzungsunterlage noch nicht gefasst.</i>	Juli 11	