



---

# **IASB/FASB Discussion Paper**

## **Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers**

Dr. Mareike Kühne  
DRSC e.V.

**Öffentliche Diskussion**

Frankfurt am Main, 04. März 2009



# HINTERGRUND



## **IASB/FASB Projekt *Revenue Recognition* (Ertragsvereinnahmung)**

- IASB/FASB adressieren das Thema Revenue Recognition, in dem sie von der im Rahmenkonzept geregelten **Definition von Ertrag** ausgehen
- Diese lautet: “**Erträge sind messbare Änderungen von Vermögenswerten und Schulden**”  
(= **Assets and Liabilities Approach**).
- Ursprünglicher Gedanke: dieser Ansatz soll **nicht von Auffassungen zur Realisation und Vollendung des Einkommensprozesses außer Kraft gesetzt werden.**



## Ertrag (vorgeschlagener Ansatz)

**Ertrag soll die aus vertraglichen Beziehungen mit Kunden resultierenden messbaren Veränderungen des Nettovermögens widerspiegeln**

= Vertraglicher Vermögenswert  $\cdot$  Vertragliche Schuld

= **Erwartete Gegenleistung  $\cdot$  Leistungsverpflichtung**

### Resultierende Fragestellungen:

- Führt eine Vertragsunterzeichnung zu (messbaren) Veränderungen des Nettovermögens?
- Erfassung der Verkaufserträge?
- Bewertung der Leistungsverpflichtungen?



**Ertrag = Erwartete Gegenleistung ./. Leistungsverpflichtung**

**Bewertung** der Leistungsverpflichtung: ***legal layoff amount***

**Neubewertung:** ja

**Erfassung:**

- Verkaufserträge bei Vertragsabschluss
- Wertänderungen (Neubewertung)
- Bei Erlöschen der Leistungsverpflichtung

**Information:**

- Rentabilität einzelner Vertragsbestandteile
- Effizienz des Unternehmens im Marktvergleich

***IASB (2005)***



**Ertrag = Erwartete Gegenleistung ./ Leistungspflichtung**

**Bewertung** der Leistungspflichtung: **Gegenleistung des Kunden**

**Neubewertung:** nein

**Erfassung:**

- Keine Verkaufserträge bei Vertragsabschluss
- Keine Wertänderungen (Neubewertung)
- Bei Erlöschen der Leistungspflichtungen

*IASB (proposed)*

**Information:**

- Vertragsrentabilität



# DAS DISKUSSIONSPAPIER



# Anwendungsbereich



---

## Anwendungsbereich

- Vorgeschlagenes Modell soll bei Verträgen mit Kunden angewandt werden

## Vertrag

- Vereinbarung zwischen zwei oder mehreren Parteien, die Schuldverhältnisse mit Anspruch auf Erfüllung begründet
- Bedarf nicht der Schriftform

## Kunde

- Partei, die mit einem Unternehmen einen Vertrag zur Erlangung eines Vermögenswertes (z.B. einer Ware oder Dienstleistung) geschlossen hat, der eine Leistung der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit dieses Unternehmens darstellt.



## Mögliche Ausnahmen des Anwendungsbereichs

Bisher keine bestimmte Vertragsart ausgenommen, aber **Ausschluss wird diskutiert für:**

- **Finanzinstrumente** und einige Nicht-Finanzinstrumente-Verträge, die sonst in den Anwendungsbereich von Standards wie IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement* und SFAS 133 *Accounting for Derivative Instruments and Hedging Activities* fallen würden.
- **Versicherungsverträge**, die in den Anwendungsbereich des IFRS 4 *Insurance Contracts* und SFAS 60 *Accounting and Reporting by Insurance Enterprises* (und anderer damit in Zusammenhang stehender US GAAP) fallen.
- **Leasingverträge**, die in den Anwendungsbereich des IAS 17 *Leases* und SFAS 13 *Accounting for Leases* (und anderer damit in Zusammenhang stehender US GAAP) fallen.



---

## Nicht im Diskussionspapier abgehandelte Themen

- Anwendungsbereich eines allgemeinen Standards zur Ertragsvereinnahmung
- Kundenverträge
- Bewertung der Rechte gegenüber dem Kunden
- Identifikation der Leistungsverpflichtung
- Erfüllung der Leistungsverpflichtung
- Bewertung der Leistungsverpflichtung
- Alternative Bewertungsansätze
- Belastende Verträge
- Darstellung



---

## Nicht im Diskussionspapier abgehandelte Themen

- Anhangangaben
- Übergangsvorschriften und Zeitpunkt des Inkrafttretens
- Folgeänderungen an anderen Standards



## Zukünftige Überlegungen bezüglich des Anwendungsbereichs

- **Auswirkungen** des vorgeschlagenen Modells für **Unternehmen, die Ertrag oder Gewinn ohne Vertrag erfassen** (wie es bei Unternehmen der Fall ist, die Ertrag oder Gewinn aus Bestandserhöhungen vor Abschluss eines Vertrags mit einem Kunden erfassen (entsprechend IAS 41 *Agriculture* und AICPA SOP 85-3 *Accounting by Agricultural Producers and Agricultural Cooperatives*)).
- Die Boards werden **nach Durchsicht der Kommentare** zu diesem Diskussionspapier in Betracht ziehen, ob bestimmte **Verträge** mit Kunden von dem vorgeschlagenen Modell **ausgeschlossen** werden sollen.



# Erfassung



## Vertragsbasiertes Ertragsvereinnahmungsprinzip

- **Ertrag** sollte auf Basis der **Erhöhungen der Nettoposition eines Unternehmens** aus einem Vertrag mit einem Kunden erfasst werden.
- Wird ein Unternehmen Partei eines Vertrages mit einem Kunden, führt die **Verbindung von Rechten und Verpflichtungen** aus diesem Vertrag zu einer **Nettovertragsposition**.
- Ob es sich bei dieser **Nettovertragsposition** um einen Vertragsgewinn, eine Vertragsschuld oder eine Netto-Nullposition handelt, **hängt von der Bemessung der verbliebenen Rechte und Verpflichtungen** aus dem Vertrag ab.
- Beim vorgeschlagenen Modell wird **Ertrag erfasst**, wenn ein **Vertragsvermögenswert steigt** oder eine **Vertragsverpflichtung sinkt** (oder bei einer Kombination von beidem).
- Dies geschieht, wenn ein Unternehmen **seine Leistung erfüllt, indem es einer Verpflichtung** aus dem Vertrag **nachkommt**.



## Bestimmung einer Leistungsverpflichtung

- **Leistungsverpflichtung:** Versprechen in einem Vertrag mit einem Kunden, diesem einen Vermögenswert (z.B. eine Ware oder Dienstleistung) zu übertragen.
- Ein Vertragsversprechen kann **ausdrücklich** oder **stillschweigend** sein
- Das Versprechen, eine **Ware** zu liefern, ist ein Versprechen **der Übertragung eines Vermögenswertes** an den Kunden.
- Das Versprechen, eine **Dienstleistung** zu erbringen, ist ebenfalls ein Versprechen der **Übertragung eines Vermögenswertes**, auch wenn der Kunde diesen sofort verbrauchen kann.



---

## Bestimmung einer Leistungsverpflichtung

### Mehrkomponentenverträge

- Leistungsverpflichtungen werden separat bilanziert, falls die versprochenen Vermögenswerte (Waren oder Dienstleistungen) dem Kunden **zu unterschiedlichen Zeitpunkten übertragen** werden.
- Leistungsverpflichtungen werden getrennt, um sicherzustellen, dass der **Ertrag** des Unternehmens **entsprechend der Übertragung von Vermögenswerten** an den Kunden über die gesamte Vertragslaufzeit **angemessen abbildet**.



---

## Erfüllung einer Leistungsverpflichtung

### Grundprinzip

- **Ertrag wird bei Erfüllung einer Leistungsverpflichtung erfasst.**
- Eine Leistungsverpflichtung gilt als erfüllt, wenn das Unternehmen den **versprochenen Vermögenswert** an den Kunden **überträgt**.
- Ein Unternehmen hat diesen versprochenen Vermögenswert übertragen, wenn der **Kunde Kontrolle** darüber **erhält**.



---

## Erfüllung einer Leistungsverpflichtung

### Verkauf von Waren

- Eine Leistungsverpflichtung gilt als erfüllt, wenn **der Kunde Kontrolle** über die Waren **erhält**, so dass die Waren zu Vermögenswerten des *Kunden* werden.
- Dies geschieht normalerweise, wenn der Kunde in den **physischen Besitz** der Waren kommt.



## Erfüllung einer Leistungsverpflichtung

### Dienstleistungen

- Die Leistungsverpflichtung gilt als erfüllt, wenn die **Dienstleistung zum Vermögenswert des Kunden** wird.
  
- Dies geschieht, wenn der Kunde **die versprochene Dienstleistung** erhalten hat.
  - In manchen Fällen **erhöht** diese Dienstleistung **einen bestehenden Vermögenswert** des Kunden.
  
  - In anderen Fällen wird diese Dienstleistung **sofort verbraucht** und würde nicht als Vermögenswert erfasst werden.



## Erfüllung einer Leistungsverpflichtung

### Langfristige Fertigungsverträge

- Die von einem Unternehmen zur Erfüllung eines Vertrages unternommenen **Aktivitäten** führen nur zu einer **Ertragsvereinnahmung**, wenn die **gleichzeitige Übertragung von Vermögenswerten an den Kunden** erfolgt.
- Bei einem Vertrag zur Herstellung eines Vermögenswertes für einen Kunden erfüllt das Unternehmen die Leistungsverpflichtung während des Herstellungsprozesses nur, wenn **Vermögenswerte dem Kunden während des Herstellungsprozesses übertragen** werden.
- Dies wäre der Fall, wenn der **Kunde Kontrolle über den teilweise hergestellten Vermögenswert erhält**, so dass er während des Herstellungsprozesses einen Vermögenswert des Kunden darstellt.



# Bewertung



---

## Bewertung

### Ziel der Bewertung einer Leistungsverpflichtung

- Zur Erfassung eines Vertrages **bewertet** ein Unternehmen **seine Rechte und Leistungsverpflichtungen** aus dem Vertrag.
- Die Boards haben **bisher keine vorläufige Ansicht darüber** formuliert, wie ein Unternehmen die Rechte zu bewerten hat.
- Die Bewertung der Rechte würde jedoch **auf dem Transaktionspreis basieren** (d.h. der versprochenen Gegenleistung).



## Bewertung

### Erstbewertung einer Leistungsverpflichtung

- Die Boards schlagen die anfängliche **Bewertung** von Leistungsverpflichtungen **zum Transaktionspreis** vor – die vom Kunden versprochene Gegenleistung.
- Umfasst der Vertrag **mehr als eine Leistungsverpflichtung**, würde das Unternehmen eine **Zuordnung des Transaktionspreises** zu den Leistungsverpflichtungen auf Basis der relativen Einzelverkaufspreise von Waren und Dienstleistungen, die diesen Leistungsverpflichtungen unterliegen, durchführen.



## Bewertung

### Folgebewertung einer Leistungsverpflichtung

- Die Folgebewertung der Leistungsverpflichtungen sollte die **Abnahme der Verpflichtung des Unternehmens, Waren und Dienstleistungen** an den Kunden **zu übertragen**, wiedergeben.
- Ist eine Leistungsverpflichtung erfüllt, **entspricht die Höhe des erfassten Ertrags der Höhe des Transaktionspreises**, der der erfüllten Leistungsverpflichtung bei Vertragsabschluss zugerechnet wurde.
- Daraus folgt, **das die Gesamtsumme des Ertrags**, den ein Unternehmen während der Vertragslaufzeit erfasst, **dem Transaktionspreis entspricht**.



## Bewertung

### Neubewertung einer Leistungsverpflichtung

- Die Boards schlagen vor, dass die **Bewertung einer Leistungsverpflichtung** nach Vertragsabschluss **nicht aktualisiert werden soll**, es sei denn, diese Leistungsverpflichtung wird als belastend erachtet.
- Eine Leistungsverpflichtung wird als **belastend erachtet**, wenn die vom Unternehmen zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung **erwarteten Kosten den Buchwert** dieser Leistungsverpflichtung **übersteigen**.
- In diesem Fall wird die Leistungsverpflichtung **zu den** zur Erfüllung der Leistungsverpflichtung **vom Unternehmen erwarteten Kosten neu bemessen** und das Unternehmen würde einen **Vertragsverlust erfassen**.



# **Mögliche Auswirkungen auf die derzeitige Praxis**



## Verwendung eines vertragsbasierenden Ertragsvereinnahmungsprinzips

- Ertrag wird erfasst, wenn als Folge der Erfüllung einer Leistungsverpflichtung eine Erhöhung einer Nettoposition aus einem Vertrag mit einem Kunden auftritt.
- **Steigerungen anderer Vermögenswerte**, wie z.B. Bargeld, Warenbestand bei fehlendem Vertrag mit einem Kunden und Warenbestand bei bestehendem Vertrag mit einem Kunden (aber noch nicht an den Kunden übertragen) würde **keine Ertragsvereinnahmung** hervorrufen.
- So würden z.B. Unternehmen, die gegenwärtig **Ertrag für Fertigungsverträge** erfassen, Ertrag während der Herstellung nur dann erfassen, wenn der Kunde die Kontrolle über den Gegenstand während des Herstellungsprozesses hat.



## Bestimmung einer Leistungsverpflichtung

- Nach **derzeitiger Praxis** weisen Unternehmen manchmal ähnliche Vertragsversprechen unterschiedlich aus.
- Einige **Garantien** und andere **Serviceleistungen nach Lieferung** werden z.B. eher als **Rückstellungen** als als 'Lieferverpflichtungen' oder 'Bestandteile' eines Vertrages ausgewiesen.
- Bei dem vorgeschlagenen Modell würden Unternehmen **diese Verpflichtungen als Leistungsverpflichtungen ausweisen** und würden **Ertrag bei deren Erfüllung erfassen**.



## Schätzungen und Annahmen

- Einige **bestehende Standards begrenzen Schätzungen und Annahmen** mehr als das von den Boards vorgeschlagene Modell.
- Unternehmen erfassen z.B. manchmal keinen Ertrag für einen **gelieferten Gegenstand**, wenn es **keinen objektiven und verlässlichen Anhaltspunkt für den Verkaufspreis** des noch nicht gelieferten Gegenstandes gibt (z.B. EITF Issue No. 00-21 *Revenue Arrangements with Multiple Deliverables* und AICPA SOP 97-2 *Software Revenue Recognition*).
- Im Gegensatz dazu würden Unternehmen im vorgeschlagenen Modell **die Einzelverkaufspreise** der noch nicht gelieferten Waren und Dienstleistungen **schätzen** und Ertrag bei Lieferung der Waren und Dienstleistungen an den Kunden erfassen.



## Aktivierung von Kosten

- Derzeit aktivieren Unternehmen manchmal die **Kosten der Vertragsanbahnung**.
- Im vorgeschlagenen Modell werden Kosten **nur aktiviert**, wenn sie in Übereinstimmung mit anderen Standards zur **Aktivierung berechtigen**.
- **Provisionen, die an einen Händler** für den Vertragsabschluss mit einem Kunden **gezahlt werden, schaffen normalerweise keinen Vermögenswert**, der zum Ansatz in Übereinstimmung mit anderen Standards berechtigt.
- Als Folge würde ein Unternehmen solche Kosten als angefallene **Kosten erfassen**, die nicht in dem Zeitraum anfallen, in dem der Ertrag erfasst wird.



# Beispiele



## ToolCo – Fall I

*ToolCo verkauft Elektrowerkzeuge. Um Kunden zum Kauf zu animieren, gestattet ToolCo ihnen die Rückgabe der Werkzeuge innerhalb von 30 Tagen nach Kaufdatum bei voller Kaufpreiserstattung.*

- Der Kunde übt ab Lieferzeitpunkt Kontrolle über das Werkzeug aus
  - Das Werkzeug ist Vermögenswert des Kunden und ToolCo hat keine einklagbaren Rechte mehr daran
  - Der Kunde trägt bestimmte Risiken als Eigentümer des Werkzeugs, wie z.B. das Verlust- und Diebstahlrisiko
  - ToolCo trägt andere Risiken, wie z.B. das Risiko, dass das Werkzeug zurückgegeben wird
- Dennoch wurde der Vermögenswert auf den Kunden übertragen
- Ertrag muss bei Lieferung ungeachtet der möglichen Rückgabe erfasst werden



## ToolCo – Fall II

*ToolCo verkauft Elektrowerkzeuge. Um Kunden zum Kauf zu animieren, erlaubt ToolCo Ihnen die probeweise Nutzung des Werkzeugs für einen Zeitraum von 30 Tagen. ToolCo kann während des Probezeitraums jederzeit Besitz an dem Werkzeug erlangen und vollständige Zahlung verlangen, wenn das Werkzeug nicht innerhalb von 30 Tagen zurückgegeben wird.*

- Bis zum Ablauf des 30-tägigen Probezeitraums ist das Werkzeug ein Vermögenswert von ToolCo (einklagbares Recht)
  - Nicht die Wahrscheinlichkeit der Rückgabe bestimmt, welchem Unternehmen der Vermögenswert gehört
  - Vielmehr beruht die Entscheidung darauf, welches Unternehmen die Kontrolle über das Werkzeug ausübt
- Das Werkzeug wird nicht übertragen
- Es muss kein Ertrag erfasst werden

Beachte: die Beurteilung kann in verschiedenen Rechtskreisen variieren



# **Diskussion des vorgeschlagenen Modells im Hinblick auf das PAAinE DP on RR**



## Assets/Liabilities-Approach

= Erträge sind messbare Änderungen von Vermögenswerten und Schulden

Critical events approach  
(ähnlich dem IAS 18)

Continuous approach  
(ähnlich dem IAS 11)

Ertrag = entsteht, wenn der Lieferant die aus einem Vertrag entstehenden Leistungsverpflichtungen erfüllt

Ertrag = messbarer Fortschritt in Richtung Vertragserfüllung (Prozentsatz der Erfüllung)

Ansatz I<sub>A</sub>

Erfüllung aller Leistungsverpflichtungen

Ansatz I<sub>B</sub>

Erfüllung aller Leistungsverpflichtungen eines Teil-Vertrags (Teil-Vertrag wie im Vertrag definiert)

Ansatz I<sub>C</sub>

Substanzielle Erfüllung von Leistungsverpflichtungen eines Teil-Vertrags (Teil-Vertrag nach wirtschaftlichen Kriterien definiert)

Ansatz II

Fortlaufende Erfassung während der Vertragslaufzeit, während der Vertrag fortschreitet und das Unternehmen leistet



Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.  
Accounting Standards Committee of Germany



Zimmerstraße 30  
10969 Berlin

Tel. 030 20 64 12 12

Fax 030 20 64 12 15

[www.drsc.de](http://www.drsc.de)

[info@drsc.de](mailto:info@drsc.de)