



ED/2010/6

Revenue from Contracts with Customers

Kai Haussmann

Öffentliche Diskussion

Frankfurt, 1. Oktober 2010



Inhalt

1. Hintergrund
2. Zielsetzung
3. Anwendungsbereich
4. Kernprinzip
5. Hauptschritte zur Anwendung des Kernprinzips
6. Belastende Leistungsverpflichtungen
7. Vorgeschlagene Behandlung von Vertragskosten
8. Vorgeschlagene Anhangangaben
9. Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften
10. Nächste Schritte



1. Hintergrund

- IASB und FASB begannen dieses Projekt im Juni 2002
- IASB/FASB Discussion Paper *Preliminary Views on Revenue Recognition in contracts with Customers*
 - Veröffentlicht im Dezember 2008
 - Über 220 eingegangene Stellungnahmen
- ED/2010/6 *Revenue from Contracts with Customers*
 - Gemeinsamer Vorschlag von IASB und FASB mit Zustimmung aller Board-Mitglieder
 - Weiterentwicklung der im DP vorgeschlagenen Prinzipien unter Berücksichtigung der erhaltenen Stellungnahmen und der Ergebnisse zusätzlich durchgeführter öffentlicher Konsultationen
 - Veröffentlicht am 24. Juni 2010
 - Kommentierungsfrist endet am 22. Oktober 2010



2. Zielsetzung

- Ein einheitlicher Standard für die Ertragserfassung, der auf klaren Prinzipien beruht
 - Dieser ersetzt IAS 11 und IAS 18 sowie die meisten Vorschriften in Topic 605 der FASB Accounting Standards Codification
- Verbesserung der Bilanzierung von Umsatzerlösen aus Verträgen mit Kunden durch:
 - Bereitstellung eines robusten Rahmenkonzeptes zur Behandlung unklarer bzw. neu auftretender Aspekte der Ertragserfassung
 - Verbesserung der Vergleichbarkeit über Branchen und Kapitalmärkte hinaus
 - Zurverfügungstellung erweiterter Anhangangaben
 - Klarstellung der Bilanzierung von Vertragskosten



3. Anwendungsbereich

- Anzuwenden auf alle Verträge mit Kunden, ausgenommen:
 - Leasingverträge im Anwendungsbereich von IAS 17 *Leases*;
 - Versicherungsverträge im Anwendungsbereich von IFRS 4 *Insurance Contracts*;
 - Vertragliche Rechte oder Verpflichtungen im Anwendungsbereich von IFRS 9 *Financial Instruments* oder IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement*; und
 - Nicht-finanzielle Tauschgeschäfte zwischen Unternehmen desselben Geschäftsbereichs zur Förderung von Verkäufen an Kunden, die nicht Vertragspartei des Tauschgeschäftes sind (z.B. Tausch von Rohölbeständen, die an verschiedenen Orten lagern, um eine ortsabhängige Nachfrage eines externen Kunden zeitnah erfüllen zu können)



4. Kernprinzip

Ertragserfassung soll die Übertragung von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen in Höhe des Betrages aufzeigen, den das Unternehmen als Gegenleistung für diese Waren oder Dienstleistungen erhält oder zu erhalten erwartet.

- Ertrag wird erfasst, wenn durch die Übertragung einer Ware an den Kunden oder die Erbringung einer Dienstleistung eine Leistungsverpflichtung des Vertrags erfüllt wird
- Die Höhe des Ertrages entspricht dem Teil des Transaktionspreises, der der erfüllten Leistungsverpflichtung zugeteilt wurde



5. Hauptschritte zur Anwendung des Kernprinzips

- 5.1 **Schritt 1:** Identifizierung des Vertrags/der Verträge mit dem Kunden
- 5.2 **Schritt 2:** Identifizierung der einzelnen Leistungsverpflichtungen
- 5.3 **Schritt 3:** Bestimmung des Transaktionspreises
- 5.4 **Schritt 4:** Verteilung des Transaktionspreises auf die Leistungsverpflichtungen
- 5.5 **Schritt 5:** Ertragserfassung bei Erfüllung einer Leistungsverpflichtung



5.1 Identifizierung des Vertrags/der Verträge mit dem Kunden

Kernvorschlag: Preis-Interdependenz

- Meistens Anwendung des Prinzips auf einen einzelnen Vertrag
- Zwei oder mehr Verträge werden zusammen bilanziert, wenn die Preise dieser Verträge voneinander abhängig sind
- Ein Vertrag wird in zwei oder mehr Verträge aufgeteilt, wenn die Preise einiger Waren oder Dienstleistungen dieses Vertrages unabhängig von den Preisen der übrigen Waren oder Dienstleistungen festgelegt wurden
- Eine Vertragsänderung wird als Teil des ursprünglichen Vertrags angesehen, wenn der geänderte Preis vom ursprünglichen Vertrag abhängig ist. Anderenfalls handelt es sich bei der Vertragsänderung um einen eigenen Vertrag



5.2 Identifizierung der einzelnen Leistungsverpflichtungen (1)

Eine Leistungsverpflichtung ist ein einklagbares Versprechen in einem Vertrag mit einem Kunden, eine Ware an ihn zu übertragen oder eine Dienstleistung ihm gegenüber zu erbringen.

Kernvorschlag: Waren oder Dienstleistungen sind verschieden

- Leistungsverpflichtungen sind getrennt zu bilanzieren, wenn die versprochenen Waren oder Dienstleistungen verschieden sind
- Eine Ware oder Dienstleistung ist verschieden, wenn
 - das Unternehmen oder ein anderes Unternehmen eine identische oder gleichartige Ware oder Dienstleistung separat verkauft, oder
 - das Unternehmen sie separat verkaufen könnte, weil sie eine unterschiedliche Funktion besitzt und eine unterschiedliche Gewinnmarge aufweist



5.2 Identifizierung der einzelnen Leistungsverpflichtungen (2)

Spezifische Anwendungsleitlinien

- Berücksichtigung von Vermittlungsgeschäften
- Optionen auf zusätzliche Waren und Dienstleistungen (z.B. Rabattgutscheine, Kundenbonusprogramme)
- Rückgaberechte
- Lizenzen und Nutzungsrechte
- Produkt- und Herstellergarantien



5.2 Identifizierung der einzelnen Leistungsverpflichtungen (3)

Anwendungsleitlinien - Lizenzen

- Kunde erhält die Kontrolle über das gesamte lizenzierte geistige Eigentum (z.B. exklusive Lizenz über die wirtschaftliche ND)
 - Verkauf des geistigen Eigentums, keine Lizenz
- Exklusive Lizenz, aber Kunde erhält keine Kontrolle über das gesamte lizenzierte geistige Eigentum
 - Leistungsverpflichtung, dem Kunden die Nutzung des geistigen Eigentums zu ermöglichen
 - Ertrag ist zeitanteilig zu erfassen
- Nicht-exklusive Lizenz
 - Leistungsverpflichtung, die Lizenz zu übertragen
 - Ertragserfassung, wenn der Kunde die Lizenz erstmalig nutzen kann



5.2 Identifizierung der einzelnen Leistungsverpflichtungen (4)

Anwendungsleitlinien - Garantien

- Schutz vor latenten Defekten (*'quality assurance' warranty*)
 - Keine Leistungsverpflichtung
 - Erfordert Einschätzung, ob die Leistungsverpflichtung zur Übertragung des Produkts überhaupt erfüllt wurde
 - Keine Ertragserfassung bevor das defekte Produkt oder die defekte Produktkomponente ersetzt wurde
- Schutz vor Fehlern, die nach der Übertragung des Produkts auftreten (*'insurance' warranty*)
 - Stellt eine eigene Leistungsverpflichtung dar
 - Ertragserfassung zeitanteilig über den Garantiezeitraum



5.3 Bestimmung des Transaktionspreises

Kernvorschlag: Erwarteter Betrag

- Transaktionspreis ist die erwartete (wahrscheinlichkeitsgewichtete) Gegenleistung des Kunden und berücksichtigt:
 - angemessen geschätzte bedingte Beträge (bei entsprechender Erfahrung mit identischen oder ähnlichen Verträgen und der Erwartung unveränderter Begleitumstände)
 - das Kreditrisiko des Kunden
 - den Zeitwert des Geldes (bei enthaltener Finanzierungs Komponente)
 - unbare Gegenleistungen zum beizulegenden Zeitwert



5.4 Verteilung des Transaktionspreises

Kernvorschlag: Verteilung auf Basis der relativen Einzelverkaufspreise

- Verteilung des Transaktionspreises auf die identifizierten Leistungsverpflichtungen erfolgt im Verhältnis der Einzelverkaufspreise der Waren oder Dienstleistungen, die den jeweiligen Leistungsverpflichtungen zugrunde liegen
- Der Einzelverkaufspreis einer Ware oder Dienstleistung ist der Preis, den das Unternehmen für diese verlangt hätte, wenn die Ware oder Dienstleistung bei Vertragsabschluss einzeln verkauft worden wäre
- Einzelverkaufspreise sind zu schätzen, wenn sie nicht beobachtbar sind
- Die Anwendung der Residualmethode ist nicht zulässig



5.5 Ertragserfassung, bei Erfüllung einer Leistungsverpflichtung

Kernvorschlag: Kontrollübergang

- Ertragserfassung, wenn eine Leistungsverpflichtung durch Übertragung einer Ware oder Erbringung einer Dienstleistung an den Kunden erfüllt ist
- Eine Ware ist übertragen bzw. eine Dienstleistung erbracht, wenn der Kunde die Kontrolle darüber erlangt
- Der Kontrollübergang kann zu einem Zeitpunkt oder fortlaufend erfolgen (nur, wenn der Kunde die Ware in Arbeit kontrolliert)

Der Kunde erlangt die Kontrolle, wenn er die Möglichkeit besitzt, den Nutzen aus der Ware oder Dienstleistung zu ziehen und den weiteren Gebrauch zu bestimmen.



6. Belastende Leistungsverpflichtungen

- Eine Leistungsverpflichtung ist als belastend anzusehen, wenn die direkt zurechenbaren Kosten zu ihrer Erfüllung den auf sie entfallenden Teil des Transaktionspreises übersteigen
- In diesem Fall sind eine separate Verbindlichkeit und ein korrespondierender Verlust zu bilanzieren
- Direkt zurechenbare Kosten sind alle Kosten, die direkt mit dem Vertrag zusammenhängen oder nur angefallen sind, weil der Vertrag abgeschlossen wurde



7. Vorgeschlagene Behandlung von Vertragskosten

- Angefallene Kosten können zu Vermögenswerten führen, die nach anderen Standards zu aktivieren sind (z.B. IAS 2 *Vorräte*)
- Falls nicht, dürfen Kosten, die zur Erfüllung eines Vertrages anfallen, nur dann als Vermögenswert angesetzt werden, wenn:
 - diese direkt mit einem Vertrag (oder spezifischen Vertrag im Verhandlungsstadium) zusammenhängen
 - diese Unternehmensressourcen erzeugen oder fördern, die zur zukünftigen Erfüllung von Leistungsverpflichtungen verwendet werden und
 - deren zukünftiger Ausgleich erwartet wird
- Alle Kosten zur Erlangung eines Vertrages sind bei Anfall aufwandswirksam zu erfassen



8. Vorgeschlagene Anhangangaben

Verbesserte Angaben, um die Umsatzerlöse und Zahlungsströme hinsichtlich Beträgen, zeitlichem Anfall und Unsicherheiten für die Bilanzadressaten verständlicher zu machen

- Angaben zu den Verträgen mit Kunden
 - Aufgliederung der Umsatzerlöse
 - Art der Leistungsverpflichtungen und Zusatzinformationen über belastende Leistungsverpflichtungen
 - Fristigkeitsanalyse verbleibender Leistungsverpflichtungen aus Verträgen mit einer ursprünglichen Laufzeit von über einem Jahr
 - Überleitungsrechnung des gesamten Vertragssaldos
- Angaben zu Ermessenentscheidungen und deren Änderungen
 - Fortlaufend erfüllte Leistungsverpflichtungen
 - Bestimmung und Verteilung des Transaktionspreises

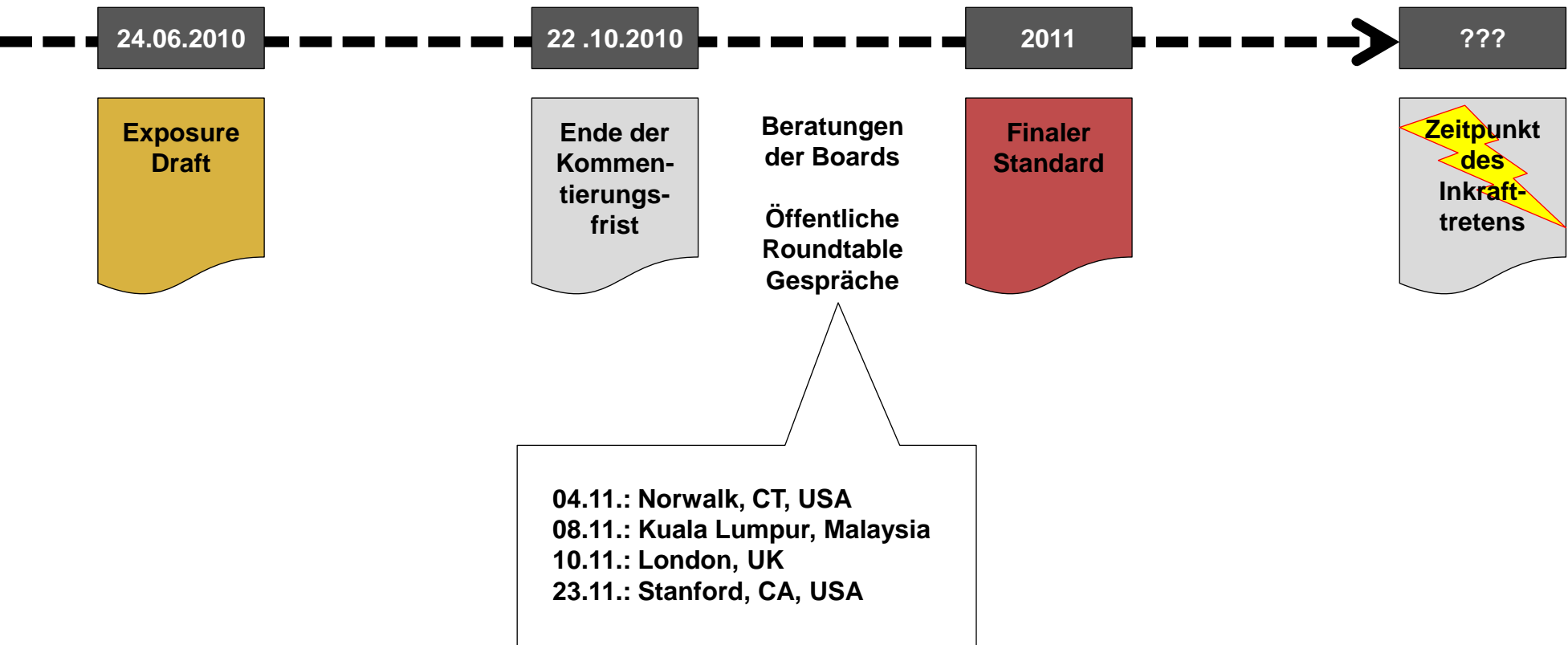


9. Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

- Zeitpunkt des Inkrafttretens bisher noch nicht festgelegt
- Vollständig rückwirkende Anwendung
- Vorzeitige Anwendung – vorläufige Entscheidungen:
 - Für IFRS-Erstanwender erlaubt
 - Für derzeitige IFRS-Anwender noch nicht entschieden
- Öffentliche Konsultation der Boards zu den Übergangsvorschriften und dem Zeitpunkt des Inkrafttretens ist für eine Reihe von Projekten vorgesehen



10. Nächste Schritte



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

WP/StB Kai Haussmann

DRSC e.V.
Zimmerstr. 30
10969 Berlin

Tel. 030 20 64 12 14
Fax 030 20 64 12 15

www.drsc.de
haussmann@drsc.de