

Neuerungen bei der Umsatzerfassung

IFRS – Forum 2010

Ruhr-Universität Bochum



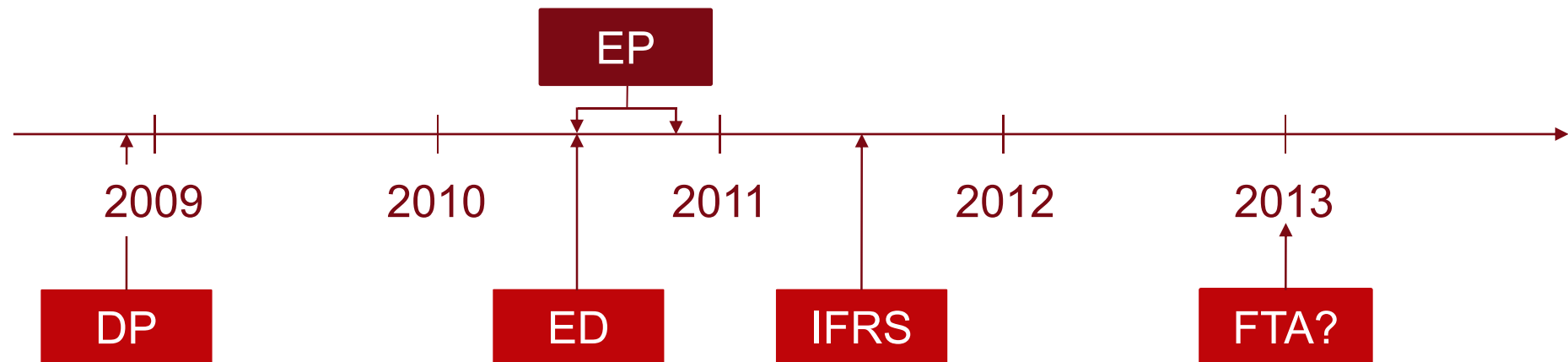
Agenda

Der ED "Revenue from Contracts with Customers" – Ein Überblick
Anwendung des ED: 5 Schritte zur Umsatzrealisierung
Angabepflichten
Zusammenfassung und Ausblick

Agenda

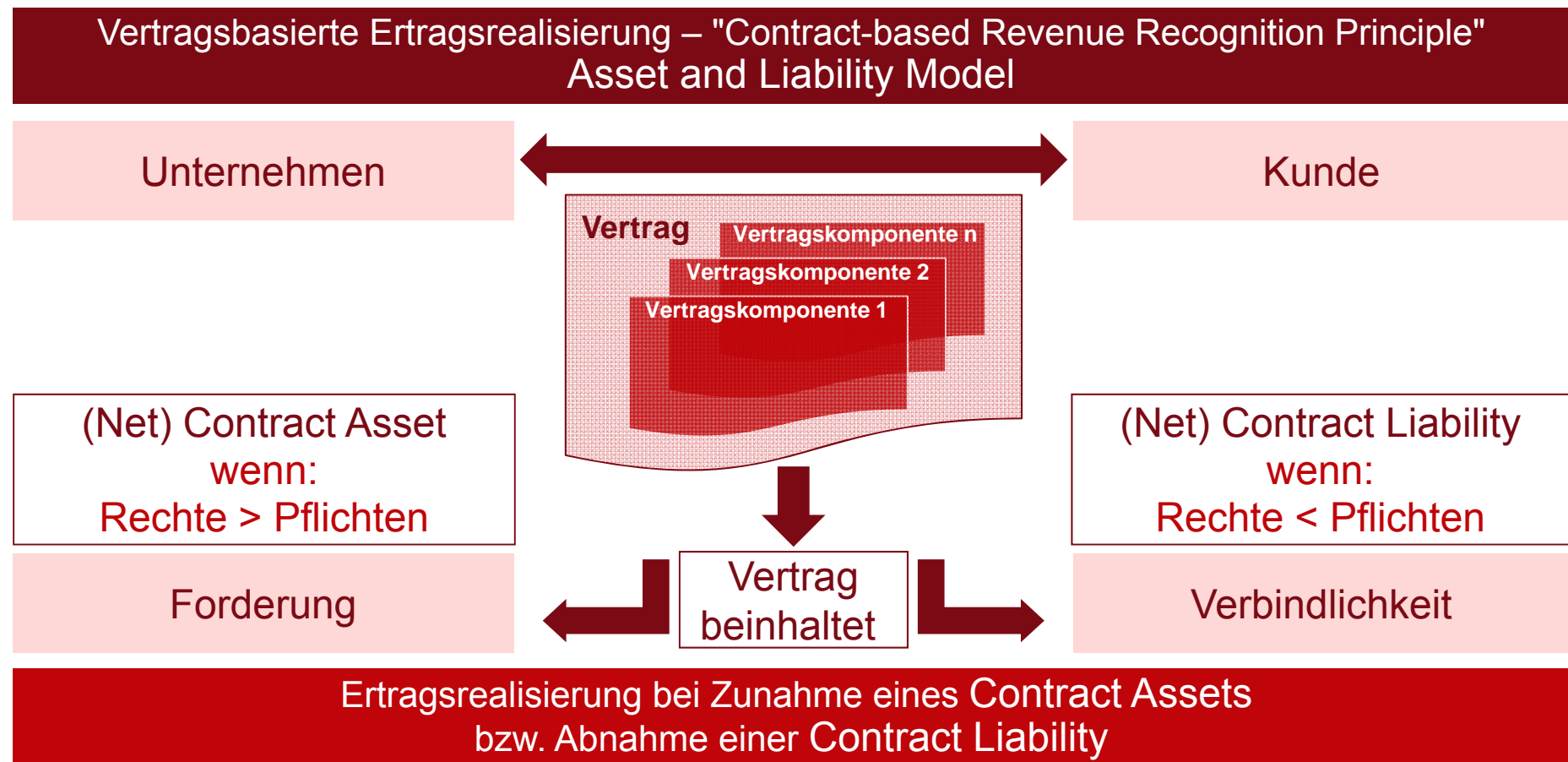
Der ED "Revenue from Contracts with Customers" – Ein Überblick
Anwendung des ED: 5 Schritte zur Umsatzrealisierung
Angabepflichten
Zusammenfassung und Ausblick

Der Weg voraus im Projekt Umsatzrealisierung



- 24.06.2010 Veröffentlichung des Exposure Draft
- 22.10.2010 Ende der Kommentierungsphase (EP)
- Q2/2011 Erwartete Veröffentlichung finaler IFRS
- 2013 ?? Erstmalige Anwendbarkeit:
Geplant ist retrospektive Anwendung, allerdings wird dies noch im Rahmen von Roundtable-Diskussionen näher besprochen werden

Exposure Draft Revenue Recognition Grundmodell



Exposure Draft Revenue Recognition Die wesentlichen Änderungen

Bisher: Risk and Reward	Neu nach ED: Control
Bisher: Ertragsrealisierung bei ...	ED Revenue Recognition: Ertragsrealisierung bei ...
1 Übergang der wesentlichen Chancen und Risiken	Übergang der Verfügungsmacht (Control) auf den Kunden <ul style="list-style-type: none">• Erfüllung einer Leistungsverpflichtung• Kunde erhält durchsetzbares Recht oder andere Möglichkeit, Ressourcenzugang zu beschränken• Indikatoren zur Bestimmung des Zeitpunkts des Kontrollübergangs
2 Wahrscheinlichem Zufluss wirtschaftlichen Nutzens beim Unternehmen	
3 Verlässlicher Messung der Erlöse und Kosten	

Exposure Draft Revenue Recognition

Die wesentlichen Änderungen

Bisher: Ertragsrealisierung bei ...	ED Revenue Recognition: Ertragsrealisierung bei ...
4 Ertragsrealisierung mit Leistungsfortschritt (IAS 11)	Ertragsrealisierung, wenn Kunde durchsetzbaren Anspruch auf erbrachte Teilleistung erlangt
5 Separierung von Vertragskomponenten, sofern aus Kundensicht eigenständiger Wert	Separierung von Vertragskomponenten bei zugesagten, durchsetzbaren Leistungsverpflichtungen

Weitere Punkte mit potentiell signifikanten Unterschieden, u.a.

- Zunehmende Anwendung von Schätzungen
- Aufteilung von Preisnachlässen
- Ausweitung der Anhangangaben

Agenda

Der ED "Revenue from Contracts with Customers" – Ein Überblick
Anwendung der Regelungen des ED: 5 Schritte zur Umsatzrealisierung
Angabepflichten
Zusammenfassung und Ausblick

5 Schritte bis zur Umsatzrealisierung Überblick

Anwendungsschritte bis zur Umsatzrealisierung:

- 1 Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden
- 2 Identifizierung der einzelnen, im Vertrag enthaltenen Leistungsverpflichtungen
- 3 Bestimmung des Transaktionspreises
- 4 Aufteilung des Transaktionspreises auf die einzelnen vertraglichen Leistungsverpflichtungen
- 5 Umsatzrealisierung mit Erfüllung der Leistungsverpflichtung

1 Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

Kumulative Voraussetzungen für das Vorliegen eines Vertrags

- a) Der Vertrag hat wirtschaftliche Substanz (Auswirkung auf zukünftige Cash Flows)
- b) Die Vertragsparteien haben sich auf die Vertragsbestimmungen geeinigt und haben sich verpflichtet diese zu erfüllen¹⁾
- c) Die Verpflichtungen aller Vertragsparteien in Bezug auf den Austausch der Güter oder Dienstleistungen können identifiziert werden
- d) Die Art und Weise der Bezahlung für den Austausch der Güter oder Dienstleistungen kann bestimmt werden

1) Beendigung eines Vertrags, bei dem noch keine Seite Leistungen erbracht hat ohne Strafe möglich. Kein Vertrag!

1 Identifizierung des Vertrags mit dem Kunden

Wann sind verschiedene Verträge zusammenzufassen?

Kombination mehrerer Verträge

- Vergütung der betroffenen Verträge ist untereinander abhängig
- Indikatoren: Verträge werden
 - a) (Fast) zeitgleich abgeschlossen
 - b) Im Paket verhandelt mit gleichem wirtschaftlichen Ziel
 - c) Zeitgleich oder nacheinander erfüllt
- Nicht ausreichend
 - Rabatte aufgrund bestehender Kundenbeziehung

Wann ist ein bestehender Vertrag aufzuspalten?

Aufteilung eines Vertrags

- Vergütung für einen Vertragsgegenstand ist unabhängig von der Vergütung für einen anderen Vertragsgegenstand
- Zwingend zu erfüllen
 - a) Separater Verkauf derartiger / ähnlicher Güter findet regelmäßig statt (Verkäufer selbst oder branchenüblich)
 - b) Kein wesentlicher Rabatt für den Kunden beim Kauf mehrerer Güter/ Dienstleistungen
- Aufteilungsmaßstab
 - Verkaufspreise des einzelnen Guts / der einzelnen Dienstleistung

② Identifizierung der einzelnen Leistungsverpflichtungen

Grundsatz

Analyse der Vertragsklauseln und der Geschäftsgepflogenheiten, um alle eigenständigen Leistungsverpflichtungen zu identifizieren.

^ Leistungsverpflichtung:

Eine durchsetzbare vertragliche Zusage (explizit oder implizit), ein Gut / eine Dienstleistung an einen Kunden zu liefern

"Eigenständigkeit der Leistungsverpflichtung"

Separate Erfassung einer Leistungsverpflichtung nur wenn diese unterscheidbar (distinct) ist:

Das Unternehmen oder ein anderes Unternehmen verkauft das/die gleiche oder ein/e ähnliche/s Gut / Dienstleistung separat

oder

Das Unternehmen könnte das Gut / die Dienstleistung separat verkaufen, da es/sie

- Eine eigenständige Funktion erfüllt und
- Eine abgrenzbare eigene Gewinnmarge hat

② Identifizierung der einzelnen Leistungsverpflichtungen

MobilCo veröffentlicht das folgende Angebot in einem Vertrag

- 1 Modem
- 2 24 Monats Service Vertrag
- 3 Freie Digital Kamera bei Unterschrift
- 4 Teilnahme an einem Kundenbindungsprogramm mit Treuepunkten

Der Kunde zahlt €100 für das Modem und €25 pro Monat für den Service

Wie viele Leistungsverpflichtungen sind in dem Vertrag enthalten?

- 1 Vier
- 2 Zwei
- 3 Fünf
- 4 Drei

② Identifizierung der einzelnen Leistungsverpflichtungen

MobilCo veröffentlicht das folgende Angebot in einem Vertrag

- 1 Modem
- 2 24 Monats Service Vertrag
- 3 Freie Digital Kamera bei Unterschrift
- 4 Teilnahme an einem Kundenbindungsprogramm mit Treuepunkten

Der Kunde zahlt €100 für das Modem und €25 pro Monat für den Service

Wie viele Leistungsverpflichtungen sind in dem Vertrag enthalten?

- 1 Vier 2 Zwei 3 Fünf 4 Drei

Modem, Digital Kamera, Service Vertrag und Treuepunkte

2 Eigenständige Leistungsverpflichtung Gewährleistung

Behandlung von Gewährleistungen bei Fehlerhaftigkeit

- **Latente Fehler** sind Fehler, die bereits bei Auslieferung im Produkt vorhanden sind, aber zu diesem Zeitpunkt nicht offensichtlich sind (fehlerhaftes Produktdesign)
 - ^ Keine eigenständige Leistungsverpflichtung (z.B. gesetzliche Garantie)
- **Fehler beim Gebrauch des Gutes** sind Fehler, die nach der Auslieferung des Produkts entstehen und nicht auf ein fehlerhaftes Produktdesign zurückzuführen sind
 - ^ Eigenständige Leistungsverpflichtung

2 Eigenständige Leistungsverpflichtung Gewährleistung

Behandlung von Gewährleistungen bei Fehlerhaftigkeit

- Gewährleistungsverpflichtungen führen zu einer zeitlichen Verschiebung der Umsatzrealisierung im Vergleich zum derzeitigen Vorgehen:

Ein Unternehmen produziert 1.000 Einheiten von Produkt x, das für 100 € pro Einheit verkauft wird. Die Herstellungskosten betragen 80 € pro Einheit. Es wird erwartet, dass 2% der Produkte einen latenten Fehler aufweisen.

Buchungen:

Forderung 100.000 / Umsatzerlöse 100.000

Umsatzerlöse 2.000 / Verbindlichkeit 2.000 (2%)

Spätere Schätzungsänderungen gehen wiederum gegen Umsatzerlöse.

3 Bestimmung des Transaktionspreises

Transaktionspreis

Erwartungswert der Gegenleistung, den das Unternehmen für das Gut / die Dienstleistung erhält. Der Transaktionspreis muss mit hinreichender Sicherheit abschätzbar sein, was bedeutet

- a) Das Unternehmen hat Erfahrung mit ähnlichen Vertragstypen (oder, falls nicht, Zugriff auf Erfahrungen anderer Unternehmen), **und**
 - b) Diese Erfahrung des Unternehmens ist relevant für den betrachteten Vertrag, da das Unternehmen keine Änderungen in den Rahmenbedingungen der Transaktion erwartet
- ^ Transaktionspreis nicht abschätzbar: keine Umsatzrealisierung!

Aspekte bei der Bestimmung des Transaktionspreises

- a) Einbringlichkeit – Kreditrisiko
- b) Zeitwert des Geldes sofern wesentlich
- c) Gegenleistung in Sachwerten zu deren Fair Value
- d) Rabatte

3 Bestimmung des Transaktionspreises Einbringlichkeit

Einbringlichkeit – Kreditrisiko

- Bisher Berücksichtigung bei der Beurteilung "ob und wann" Umsatz realisiert wird
- Zukünftig Berücksichtigung bei der Beurteilung "in welcher Höhe" Umsatz realisiert wird
- Änderungen im Kreditrisiko (letztlich höhere / geringere Zahlung) werden als Erträge und Aufwendungen erfasst. Keine Anpassung der Umsatzerlöse

NetCo erbringt Dienstleistungen im Wert von €100 an Kunden Z. Z hat finanzielle Schwierigkeiten und ermittelt eine 70% Wahrscheinlichkeit, dass Z nicht in der Lage ist zu zahlen.

Wie viel Umsatz kann NetCo bei Leistungserbringung realisieren?

- 1 €100 (voller Rechnungsbetrag)
- 2 €100 und Erfassung einer Wertberichtigung in den Kosten
- 3 Keinen weil es nicht wahrscheinlich ist, dass Z die Rechnung bezahlen wird
- 4 €30, die der 30% Zahlungserwartung entsprechen

3 Bestimmung des Transaktionspreises Einbringlichkeit

Einbringlichkeit – Kreditrisiko

- Bisher Berücksichtigung bei der Beurteilung "ob und wann" Umsatz realisiert wird
- Zukünftig Berücksichtigung bei der Beurteilung "in welcher Höhe" Umsatz realisiert wird
- Änderungen im Kreditrisiko (letztlich höhere / geringere Zahlung) werden als Erträge und Aufwendungen erfasst. Keine Anpassung der Umsatzerlöse

NetCo erbringt Dienstleistungen im Wert von €100 an Kunden Z. Z hat finanzielle Schwierigkeiten und ermittelt eine 70% Wahrscheinlichkeit, dass Z nicht in der Lage ist zu zahlen.

Wie viel Umsatz kann NetCo bei Leistungserbringung realisieren?

- 1 €100 (voller Rechnungsbetrag)
- 2 €100 und Erfassung einer Wertberichtigung in den Kosten
- 3 Keinen weil es nicht wahrscheinlich ist, dass Z die Rechnung bezahlen wird
- 4 €30, die der 30% Zahlungserwartung entsprechen

3 Bestimmung des Transaktionspreises

Beispiel

Fortsetzung:

Im folgenden Geschäftsjahr zahlt Z €65

Wie sollte NetCo jetzt vorgehen?

- 1 Restatement des letzten Geschäftsjahrs um die zusätzlichen €35?
- 2 €35 als Sonstige Erlöse im laufenden Geschäftsjahr erfassen?
- 3 €35 als Umsatz im laufenden Geschäftsjahr erfassen?
- 4 Etwas anderes?

3 Bestimmung des Transaktionspreises

Beispiel

Fortsetzung:

Im folgenden Geschäftsjahr zahlt Z €65

Wie sollte NetCo jetzt vorgehen?

- 1 Restatement des letzten Geschäftsjahrs um die zusätzlichen €35?
- 2 €35 als Sonstige Erlöse im laufenden Geschäftsjahr erfassen?
- 3 €35 als Umsatz im laufenden Geschäftsjahr erfassen?
- 4 Etwas anderes?

4 Aufteilung des Transaktionspreises

"Relative Stand-Alone Selling Price Basis"

- Der Transaktionspreis wird auf die eigenständigen Leistungsverpflichtungen auf Basis relativer Einzelverkaufspreise der Leistungsverpflichtungen verteilt
- Ermittlung des Einzelverkaufspreises:
 - 4 Vom Unternehmen tatsächlich erzielter Einzelverkaufspreis
(nicht: vertraglich fixierte Preise oder Listenpreise) [^] bevorzugte Methode
 - 4 Schätzung: Erwarteter Cost-Plus Preis
 - 4 Schätzung: Zahlungsbereitschaft des Kunden
- Ein Rabatt wird ebenfalls auf dieser Basis zwischen den Leistungsverpflichtungen verteilt, auch wenn dies zu Verlusten bei Elementen mit niedrigen Margen führt

Änderungen im Transaktionspreis

Allokation nach dem gleichen Schlüssel wie der ursprüngliche Transaktionspreis

4 Aufteilung des Transaktionspreises Drohende Verluste bei einer Leistungsverpflichtung

Drohende Verluste

- Drohverlustrückstellungen werden auf Ebene jeder Leistungsverpflichtung erfasst
 - Gesamter Vertrag kann profitabel sein und trotzdem ist eine Rückstellung zu erfassen
- Erfassung sobald der Barwert der direkt zurechenbaren Kosten der Leistungsverpflichtung den zugeordneten Transaktionspreis übersteigt
- Bewertung ist an jedem Berichtsstichtag zu überprüfen
- Alle Änderungen werden in den Aufwendungen erfasst

Folge: Damit könnte es schneller als bisher zur Erfassung einer Drohverlustrückstellung kommen

5 Umsatzrealisierung mit Erfüllung der Leistungsverpflichtung

Umsatzrealisierung: Wann?

- Umsatz wird realisiert, wenn eine Leistungsverpflichtung erfüllt wird (durch Übertragung eines Gutes / einer DL an den Kunden)
- Die Leistungsverpflichtung gilt als erfüllt, wenn der Kunde die Kontrolle über das Gut / die DL erlangt
- Die Kontrolle über das Gut / die DL erlangt der Kunde, wenn er die Möglichkeit hat, die Nutzung des Gutes / der DL zu kontrollieren und sich den wirtschaftlichen Vorteil daraus anzueignen¹⁾

Kontrollübergang: Indikatoren

- Unbedingte Verpflichtung des Kunden zur Zahlung
- Rechtliches Eigentum beim Kunden
- Physischer Besitz beim Kunden
- Design und / oder Funktion des Gutes / der DL kundenspezifisch

1) (...) when the customer has the ability to direct the use of, and receive the benefit from, the good or service

5 Umsatzrealisierung mit Erfüllung der Leistungsverpflichtung

Umsatzrealisierung bei kontinuierlichem Transfer von Gütern / DL

- Wahl einer Methode der Umsatzrealisierung, die den Transfer der Güter oder DL zum Kunden am besten abbildet und konsistente Anwendung dieser Methode
- Geeignet können u.a. folgende Methoden sein
 - Output-orientierte Methoden
 - Input-orientierte Methoden
 - Zeitbezogene Methoden (z.B. linear)

Umsatzrealisierung: In welcher Höhe?

- Umsatz wird realisiert in Höhe des Transaktionspreises der Leistungsverpflichtung

5 Umsatzrealisierung mit Erfüllung der Leistungsverpflichtung Beispiel

Umsatzrealisierung bei kontinuierlichem Transfer von Gütern / DL

Anlagenfertigung (bisher: Anwendung der PoC-Methode):

- Zeitdauer der Fertigung in der Fabrik des Herstellers: 3 Jahre
 - Nicht kundenspezifisch
 - Kunden gewähren Abschlagszahlungen, erhalten aber kein juristisches Eigentum bis zur Auslieferung der fertiggestellten Maschine
- Kein kontinuierlicher Leistungstransfer weil keine Kontrolle des Kunden über die teilweise fertiggestellte Maschine: Umsatzrealisierung erst bei Auslieferung

5 Umsatzrealisierung mit Erfüllung der Leistungsverpflichtung Beispiel

Umsatzrealisierung bei kontinuierlichem Transfer von Gütern / DL

Beratungsvertrag:

- Auftrag: Identifizierung von Effizienzpotentialen
 - Abschließender Bericht am Ende der einjährigen Vertragslaufzeit
 - Kunde kann den Umfang der Arbeiten jederzeit ändern, hat Zugang zu den Zwischenergebnissen und zahlt T€ 25 p.m.
- Erfassung der Erlöse über die Vertragslaufzeit weil der Kunde den Umfang der Arbeiten jederzeit ändern kann, jederzeit Zugang zu den erlangten Erkenntnissen hat und verpflichtet ist für die Leistung zu zahlen

Agenda

Der ED "Revenue from Contracts with Customers" – Ein Überblick
Anwendung der Regelungen des ED: 5 Schritte zur Umsatzrealisierung
Angabepflichten
Zusammenfassung und Ausblick

Vorgesehene Angabepflichten

Angaben zu den Verträgen mit Kunden (ED par. 73-80)

- Aufteilung der Periodenumsätze in Kategorien nach wirtschaftlichem Gehalt der Verträge (bspw. nach Art der Leistung, Absatzregionen, Kundentyp, Vertragsart)
- Überleitung vom Eröffnungswert zum Stichtagswert der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten aus Kundenverträgen
- Angaben zu den Leistungsverpflichtungen sowie zu den Leistungsverpflichtungen, aus deren Erfüllung ein Verlust droht

Angaben zu wesentlichen Schätzungen (ED par. 81-83)

Erläuterung der Schätzungen in Zusammenhang mit

- Dem Zeitpunkt der Erfüllung der Leistungsverpflichtung bei kontinuierlichem Transfer von Gütern / Dienstleistungen
- Der Bestimmung des Transaktionspreises und dessen Aufteilung auf die Leistungsverpflichtungen (Schätzung der Einzelverkaufspreise, Bewertung von Rücknahmeverpflichtungen, Bewertung von Drohverlustrückstellungen)

Agenda

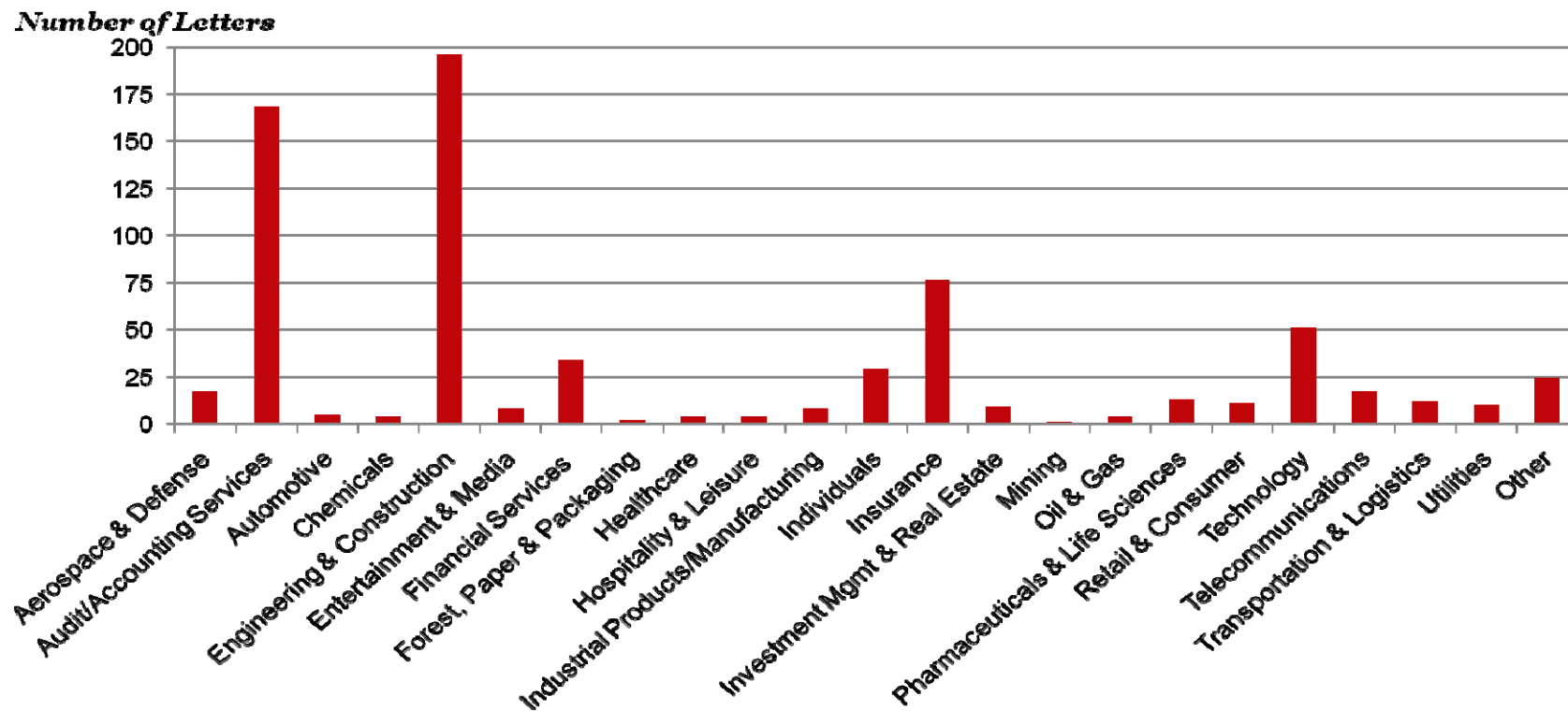
Der ED "Revenue from Contracts with Customers" – Ein Überblick
Anwendung der Regelungen des ED: 5 Schritte zur Umsatzrealisierung
Angabepflichten
Zusammenfassung und Ausblick

Zusammenfassung

- Definition von Umsatzerlösen als Veränderung von Contract Assets und Contract Liabilities; ein Contract Asset oder eine Contract Liability wird nur erfasst, wenn eine Partei eine Vertragsleistung erbringt
- Umsatzrealisierung nur bei Erfüllung einer Leistungsverpflichtung (z.B. bei Lieferung von vereinbarten Gütern an den Vertragskunden) ^ Einige Unternehmen, die die PoC-Methode anwenden, könnten verpflichtet sein, Umsatz erst bei Lieferung an den Kunden zu realisieren
- Erfassung von Drohverlustrückstellungen für einzelne Leistungsverpflichtungen obwohl der gesamte Vertrag profitabel ist
- Abgrenzung eines Teils der Umsatzerlöse bei Gewährleistungsverpflichtungen
- Anwendung von Schätzungsverfahren bei der Bewertung von Leistungsverpflichtungen
- Erhebliche Erweiterung der Anhangangaben

Stand der Kommentierungen - Überblick

Über 950 Comment – Letter an IASB und FASB (per 09.11.2010)



Stand der Kommentierungen

Area	Theme
Control	Respondents agreed with the general principle for the transfer of control. Most suggest that the proposed guidance include indicators to provide clarity around the transfer of control for services
Performance Obligations	Respondents commented on the challenges with identifying and separating performance obligations
Transaction Price – variable consideration	Respondents agreed in principle with inclusion of variable consideration in the determination of transaction price. Most suggest that the “best estimate” approach be permitted in addition to the probability-weighted approach included within the exposure draft
Transaction Price – time value of money	Most respondents agreed with the principle of reflecting the time value of money, but expressed concerns over application and operability

Stand der Kommentierungen – Kernbotschaften (2/2)

Area	Theme
Transition	Most respondents expressed concerns with full retrospective application
Segmentation	Most respondents believe the proposed segmentation guidance is not necessary
Warranties	Most respondents disagree with the distinction made between latent defects and post transfer defects. Many recommend keeping the current warranty guidance
Disclosures	Most respondents suggested that the disclosures to be excessive and did not agree the benefits of such disclosures outweighed the costs

Denken Sie voraus!

Ihr Ansprechpartner:



WP/StB Dr. Norbert Schwieters
Düsseldorf
(0211) 981-2153

