

© DRSC e.V	Zimmerstr. 30	10969 Berlin	Tel.: (030) 20 64 12 - 0	Fax: (030) 20 64 12 - 15
	Internet: www.drsc.de		E-Mail: info@drsc.de	
Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des FA wieder. Die Standpunkte des FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt. Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.				

IFRS-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	49. IFRS-FA / 23.05.2016 / 15:15 – 16:00 Uhr
TOP:	10 – IFRS 15 Erlöserfassung
Thema:	Aktuelle Entwicklungen zu den Klarstellungen zu IFRS 15
Unterlage:	49_10_IFRS-FA_RevRec_CN

1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

- 1 Für diesen Tagesordnungspunkt (TOP) der Sitzung liegen folgende Unterlagen vor:

Nummer	Titel	Gegenstand
49_10	49_10_IFRS-FA_RevRec_CN	Cover Note
49_10a	49_10a_IFRS-FA_RevRec_ TRG49	<i>TRG Agenda ref 49 – November 2015 Meeting – Summary of Issues Discussed and Next Steps</i>
49_10b	49_10b_IFRS-FA_RevRec_ TRGLog	<i>FASB TRG for Revenue Recognition Submissions Log compiled by Staff – 14.04.2016</i>
49_10c	49_10c_IFRS-FA_RevRec_Clar_ DEA	<i>EFRAG Draft Endorsement Advice on Clarifications to IFRS 15 (17.05.2016)</i>
49_10d	49_10d_IFRS-FA_RevRec_Clar_ EFRAGItC	<i>Invitation to comment on EFRAG's Initial Assessments on Clarifications to IFRS 15</i>

Stand der Informationen: 18.05.2016.

2 Hintergrund und Inhalt der Sitzung

- 2 Am 28. Mai 2014 wurde IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* durch den IASB sowie zeitgleich das *Accounting Standards Update (ASU) 2014-09 Revenue from Contracts with Customers (Topic 606)* durch den FASB veröffentlicht. Anschließend behandelten IASB und FASB im vergangenen Jahr verschiedene Aspekte aus den Diskussionen der *Joint Transi-*



tion Resource Group for Revenue Recognition (TRG) zu möglichen Anpassungen der neuen Standards und entwickelten daraus folgende Standardentwürfe zu Anpassungen von IFRS 15 und Topic 606 (zusammen: Erlösstandards):

- a) *Proposed ASU Revenue from Contracts with Customers (Topic 606) – Identifying Performance Obligations and Licensing* vom 12. Mai 2015,
 - b) *ED/2015/6 Clarifications to IFRS 15 (ED)* vom 30. Juli 2015,
 - c) *Proposed ASU Revenue from Contracts with Customers (Topic 606) – Principal versus Agent Considerations (Reporting Revenue Gross versus Net)* vom 31. August 2015, sowie
 - d) *Proposed ASU Revenue from Contracts with Customers (Topic 606) – Narrow-Scope Improvements and Practical Expedients* vom 30. September 2015.
- 3 In den vergangenen zwei Monaten haben IASB und FASB basierend auf diesen Entwürfen die endgültigen Anpassungen und Klarstellungen der Erlösstandards beschlossen und veröffentlicht. Diese Sitzung dient daher vornehmlich der Information des IFRS-FA zu diesen aktuellen Entwicklungen.
- 4 Hinsichtlich der Klarstellungen zu IFRS 15 schließt sich zeitnah das Indossierungsverfahren in der EU an. In dieser Sitzung sollte deshalb bereits erörtert werden, inwieweit sich das DRSC ergänzend zu den Unternehmensrückmeldungen hier mit einer eigenen Stellungnahme zu dem Entwurf der Übernahmeempfehlung von EFRAG beteiligen soll.
- 5 Es wird wie folgt über die Gremienarbeiten zu den Erlösstandards informiert:

2.1 Erörterungen beim IASB und Veröffentlichung der Klarstellungen

- 6 Basierend auf den Stellungnahmen zum ED hat der IASB in seinen Sitzungen im Dezember 2015 und Januar 2016 die abschließenden Klarstellungen zu IFRS 15 erörtert und beschlossen. Die Veröffentlichung von *IFRS 15 Clarifications to IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* erfolgte schließlich am 12. April 2016.
- 7 Im Einzelnen werden damit, wie schon im ED vorgeschlagen, Klarstellungen zu folgenden Themenkomplexen in IFRS 15 vorgenommen:
- a) Identifizierung von Leistungsverpflichtungen (Zur Abgrenzbarkeit im Kontext des Vertrags)
 - b) Prinzipal-Agenten-Beziehungen (Zu den Prinzipien zur Unterscheidung zwischen Prinzipal und Agent)
 - c) Lizenzierung (Zur Bestimmung der Art einer eingeräumten Lizenz sowie zu umsatz- und nutzungsabhängigen Lizenzentgelten)
 - d) Übergangsvorschriften (Zu Erleichterungen bei retrospektiver Anwendung von IFRS 15)



- 8 Die Änderungen sollen von den Unternehmen zeitgleich mit IFRS 15 eingeführt werden. Eine verpflichtende Erstanwendung besteht daher für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen.
- 9 Die Vorschläge des ED wurden in den eingegangenen Stellungnahmen größtenteils befürwortet, dementsprechend auch in den Überdenkungen des IASB bestätigt und in den finalen Klarstellungen umgesetzt. Folgende relevante Änderungen zwischen ED und den finalen Klarstellungen an IFRS 15 sind jedoch zu verzeichnen:
- a) Die Übernahme von Ausfall- und Bonitätsrisiken ist kein Indikator mehr für die Stellung als Prinzipal (Streichung von IFRS15.B37(e) des ED).
 - b) Das Auslegungsbedürfnis der drei Faktoren zur vertragsbezogenen Abgrenzbarkeit gemäß IFRS 15.27(b) wird über eine Änderung im Standardtext in IFRS 15.29 selbst klargestellt, anstatt dies nur über eine Ergänzung der darstellenden Beispiele wie im ED zu vollziehen. Zusätzlich werden weitere darstellende Beispiele ergänzt (Beispiel 12: Explizite und implizite Zusagen von Dienstleistungen [IFRS 15.IE59-65A] und Beispiel 44: Garantien [IFRS 15.IE223-229]).
 - c) Es werden zusätzliche Erleichterungen bei der bedingt retrospektiven Anwendung eingeräumt. So ist die analoge Anwendung von IFRS 15.C5(c) wahlweise auf alle Vertragsmodifikationen bis zum Beginn der frühesten Vergleichsperiode *oder* bis zum Erstanwendungszeitpunkt möglich (IFRS 15.C7A). Ferner wird beispielhaft klargestellt, dass die bedingt retrospektive Anwendung entweder auf alle Verträge *oder* nur nicht abgewickelte Verträge im Zeitpunkt der Erstanwendung vorgenommen werden kann (IFRS 15.C7 und .C8A).
- 10 Hinsichtlich der Änderungen ad a) und ad c) wurde damit auch zwei der kritischen Anmerkungen des DRSC aus seiner Stellungnahme zum ED gegenüber dem IASB vom 22. Oktober 2015 Rechnung getragen.

2.2 Fachliche Diskussionen der Transition Resource Group

- 11 Am 9. November 2015 fand die 6. und letzte gemeinsame Sitzung der TRG statt. Mit Pressemitteilung vom 21. Januar 2016 hat der IASB verkündet, keine weiteren Sitzungen der Gruppe für die Mitglieder der IFRS-Stakeholder mehr anzusetzen. Dabei weist der IASB auch darauf hin, dass etwaige zukünftige Verlautbarungen des FASB keine Bindungswirkung für IFRS-Anwender haben und verweist auf die allgemeine Hierarchie in IAS 8.
- 12 Die Konstituenten auf Seiten der US-GAAP tagen hingegen unter Koordination des FASB weiter (jetzt: FASB TRG). So fand am 18. April 2016 die erste alleinige Sitzung der US-Stakeholder statt. Hierzu hatte der Mitarbeiterstab des FASB



- a) eine Zusammenfassung der Erörterungen aus der 6. Sitzung der TRG vorgelegt, welche auch Reaktionen der beiden Boards enthält; sowie
 - b) die fortlaufende Listung der behandelten und der eingereichten bzw. mutmaßlich zukünftig aufzunehmenden Themen („*Submission Log*“) aktualisiert.
- 13 Beide Dokumente werden dem IFRS-FA als Sitzungsunterlage **49_10a** bzw. **49_10b** bereitgestellt. Es wurden die folgenden fünf Themen in der Sitzung erörtert:
- a) *Scoping Considerations for Incentive-based Capital Allocations*
 - b) *Contract Asset Treatment in Contract Modifications*
 - c) *Scoping Considerations for Financial Institutions*
 - d) *Evaluating How Control Transfers Over Time*
 - e) *Class of Customer*
- 14 Die diesbezüglichen Agendapapiere Nr. 50 bis 54 zur Sitzung der FASB TRG können den Verlinkungen im *Submission Log* entnommen werden.
- 15 Zwei weitere Sitzungen sind für den 25. Juli und den 7. November 2016 geplant.

2.3 Fachliche Diskussionen bei EFRAG und Übernahmeempfehlung

- 16 EFRAG hat am 17. Mai 2016 den Entwurf seiner Übernahmeempfehlung (*Draft Endorsement Advice – DEA*, siehe Sitzungsunterlagen **49_10c und d**) zu den Klarstellungen zu IFRS 15 veröffentlicht. Die Kommentierungsfrist zur Rückmeldung im Rahmen der sog. Auswirkungsstudie endet am 17. Juni 2016. Ausweislich des aktuellen Endorsement Status Report der EFRAG vom 20. April 2016 ist die finale Empfehlung planmäßig für das 3. Quartal 2016 vorgesehen.
- 17 In der DEA wird auch die Konvergenz von IFRS 15 mit Topic 606 thematisiert werden. Dabei spricht sich EFRAG grundsätzlich weiterhin für die Konvergenz aus, befürwortet aber gleichzeitig die Entscheidung des IASB, nicht alle vorgeschlagenen Klarstellungen des FASB zu übernehmen. Vielmehr glaubt EFRAG, dass ohne Erfahrungen aus der erstmaligen Anwendung von IFRS 15 nur diejenigen Anpassungen am Standard erfolgen sollten, die für ein Verständnis zwingend notwendig sind.
- 18 Das DRSC hat am 18. Mai 2016 seine interessierte Öffentlichkeit aufgefordert, an der Auswirkungsstudie teilzunehmen, und um Rückmeldungen bis zum 15. Juni 2016 gebeten.

2.4 Erörterungen beim FASB und Veröffentlichung der ASUs

- 19 In den vergangenen zwei Monaten hat der FASB basierend auf den drei entsprechenden Standardentwürfen aus dem Jahr 2015 die finalen Anpassungen von Topic 606 veröffentlicht:



- a) Das ASU 2016-8 *Revenue from Contracts with Customers (Topic 606) – Principal versus Agent Considerations* (Reporting Revenue Gross versus Net) vom 17. März 2016,
- b) das ASU 2016-10 *Revenue from Contracts with Customers (Topic 606) – Identifying Performance Obligations and Licensing* vom 12. Mai 2015 vom 14. April 2016 sowie
- c) das ASU 2016-12 *Revenue from Contracts with Customers (Topic 606) – Narrow-Scope Improvements and Practical Expedients* vom 9. Mai 2016.

Die folgende Übersicht vergleicht thematisch geordnet diese vorgenommenen Anpassungen mit den Klarstellungen an IFRS 15:

Arbeitstitel der Themenstellung	Klarstellungen IFRS 15	ASU 2016-08, 2016-10 & 2016-12
1. Identifizierung von Leistungsverpflichtungen		
<i>Distinct within the context of the contract</i>	Anpassung Standard und Ergänzung IE	
<i>Identifying promised goods or services</i>	-	Anpassung Standard
<i>Shipping and handling services</i>	-	Anpassung Standard
2. Prinzipal-Agenten-Beziehungen		
<i>Implementation questions about the principal versus agent guidance</i>	Anpassung Standard und Ergänzung IE	
<i>How should a principal estimate gross revenue in certain circumstances?</i>	-	-
3. Lizenzierung		
<i>Determining the nature of an entity's promise in granting a license</i>	Anpassung Standard & IE	Anpassung Standard & IE
<i>Sales-based and usage-based royalties ('royalties constraint')</i>	Anpassung Standard & IE	
<i>Determining when an entity should assess the nature of a licence</i>	-	Anpassung Standard
<i>How contractual restrictions in a licence affect identification of promises</i>	-	Anpassung Standard & IE
4. Übergangsvorschriften		
<i>Practical expedients upon transition</i>	Anpassung Standard	Anpassung Standard
<i>Completed contracts on transition</i>	-	Anpassung Standard
5. Sonstige Themen		
<i>Sales taxes presentation (gross versus net presentation)</i>	-	Anpassung Standard
<i>Non-cash consideration</i>	-	Anpassung Standard & IE
<i>Collectability</i>	-	Anpassung Standard & IE



- 20 Ausweislich des Arbeitsprogramms des FASB ist darüber hinaus noch die Veröffentlichung eines weiteren Standardentwurfs mit dem Titel *Technical Corrections and Improvements—Update 2014-09, Revenue from Contracts with Customers* für das 2. Quartal 2016 vorgesehen.

2.5 Deutsches Anwenderforum zur Einführung von IFRS 15

- 21 Am 11. März 2016 fand in Nürnberg die dritte Sitzung des Anwenderforums zur Einführung von IFRS 15 statt. In der Veranstaltung tauschten sich erneut Vertreter von Unternehmen und Verbänden aus dem Kreis der Mitglieder des DRSC zu verschiedenen Fragestellungen aus der Umsetzung des neuen Erlösstandards aus.
- 22 Neben einem Überblick über die aktuellen Entwicklungen zur Überarbeitung der Erlösstandards durch IASB und FASB wurden u.a. folgende Themen erörtert:
- a) Aggregation von Angaben nach IFRS 15 im Konzernanhang
 - b) Anwendungsmöglichkeit der Erleichterungsvorschrift aus IFRS 15.B16
 - c) Wahl der Übergangsoption zu IFRS 15
 - d) Vertragliche Vermögenswerte: Wertminderung und Offenlegung nach IAS 39 / IFRS 9 / IFRS 7
 - e) Kundenspezifische Serienfertigung – zeitpunkt- vs. zeitraumbezogene Umsatzrealisierung sowie Umsatzrealisierung bei Konsignationslagervereinbarungen
- 23 Im Laufe des Jahres 2016 werden quartalsweise weitere Sitzungen stattfinden. Die drei angesetzten Sitzungstermine lauten wie folgt:
- a) 4. Sitzung: Mittwoch, 08.06.2016 in Berlin
 - b) 5. Sitzung: Dienstag, 13.09.2016 in München
 - c) 6. Sitzung: Montag, 21.11.2016 in Darmstadt

3 Nächste Schritte

- 24 Hinsichtlich des EU-Indossierungsverfahrens zu den Klarstellungen zu IFRS 15 ist zu entscheiden, inwieweit sich das DRSC ergänzend zu den Unternehmensrückmeldungen mit einer eigenen Stellungnahme auf den Entwurf der Übernahmeempfehlung von EFRAG beteiligen soll.
- 25 Darüber hinaus stehen aktuell seitens des DRSC keine Stellungnahmen zu IFRS 15 zur Diskussion. Die Organisation weiterer Anwenderforen für das Jahr 2016 steht somit kurzfristig im Vordergrund. Ergänzend werden auch die Aktivitäten von IASB und FASB sowie der TRG weiterhin aktiv verfolgt werden.