



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15
www.drsc.de - 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 der FA wieder. Die Standpunkte der 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:	21. IFRS-FA / 04.11.2013 / 16:15 – 16:45 Uhr
TOP:	06 – Umsatzerlöse
Thema:	Überblick über die drei vom IASB aktuell diskutierten inhaltlichen Aspekte
Papier:	21_06a_IFRS-FA_RR_SweepIssues

Die Zusammenfassung in dieser Sitzungsunterlage basiert im Wesentlichen auf folgenden Unterlagen, auf die wie folgt referenziert wird:

Dokument	Kurzform im Folgenden
Exposure Draft ED/2011/6: A revision of ED/2010/6 Revenue from Contracts with Customers	ED/2011/6
Review Draft des finalen <i>IFRS on Revenue Recognition</i> vom 20. Juni 2013	Review Draft
IASB Staff Papers FASB-IASB Meeting Week of 28 October 2013, IASB Agenda ref 7 (A–C), Observer Notes	Agendapapier 7A, 7B oder 7C

Stand der Informationen: 24.10.2013.

1 Bedingte Erlöse

1.1 Überblick zum Diskussionsgegenstand

- 1 In den Regelungen zur Behandlung variabler Erlösströme sah der ED/2011/6 eine Kopplung der Erfassung von umsatz-/nutzungsabhängigen Lizenzgebühren (*royalties*) mit den entsprechenden Umsätzen beim Kunden vor. Eine Erfassung, bevor auch der Lizenznehmer entsprechende Erlöse im Rahmen der Lizenznutzung generierte, war somit grundsätzlich nicht vorgesehen.
- 2 Im Rahmen der Diskussionen auf Basis des Review Drafts im Sommer 2013 wurde vom IASB hingegen vorgeschlagen, eine Erlöserfassung in dem Umfang zu verlangen, wie



die zukünftigen variablen Lizenzeinnahmen mindestens verlässlich vorhersehbar (*reasonably assured*) sind.

- 3 Die Regelung wurde im September beim IASB nochmals eingehend diskutiert, ohne endgültig entschieden zu werden. Als Ergebnis aus der Sitzung waren folgende drei mögliche Regelungsalternativen hervorgegangen:
 - a) Verstärkung der Erläuterungen zum notwendigen Vertrauensgrad hinsichtlich der Erfassung von bedingten Erlösen;
 - b) Wiedereinführung einer Spezialregelung für umsatzabhängige Lizenzzahlungen; und
 - c) Erfassung eines Mindestumsatzes nur insoweit, als dass auch der Gesamtumsatz der Lizenzeinnahmen verlässlich geschätzt werden kann (sog. *predictive value approach*).
- 4 Ausweislich des Agendapapiers 7A hat der IASB Mitarbeiterstab die Wiedervorlage und Analyse dieser drei Regelungsalternativen in zwei Punkten (1. Notwendiger Vertrauensgrad hinsichtlich der Erfassung von bedingten Erlösen und 2. Neubewertung und umsatzabhängige Lizenzentgelte) zusammengefasst und schlägt dem IASB wie folgt konkrete Regelungen vor.

1.2 Notwendiger Vertrauensgrad hinsichtlich der Erfassung von bedingten Erlösen

1.2.1 IASB Mitarbeitervorschlag

Die vorgeschlagene Regelungsformulierung lautet:

56.1. An entity shall include the amount of variable consideration estimated in accordance with paragraph 55 in the transaction price only if it is probable [IFRS: highly probable] that, based on the assessment of factors in paragraph 56.2, a subsequent change in the estimate of the amount of variable consideration would not result in a significant revenue reversal. A significant revenue reversal would occur if a subsequent change in the estimate of the variable consideration would result in a significant downward adjustment on the amount of cumulative revenue recognized from that contract with that customer.

- 5 Neben der Wahrscheinlichkeitseinstufung „*highly probable*“ dient als Maßstab für den Vertrauensgrad demnach, inwieweit in zukünftigen Perioden eine Erlösschmälerung (*reversal*) durch Korrekturen auf vermeintlich zu hoch geschätzte Erlöse auszuschlie-



ßen ist. Der IASB Mitarbeitervorschlag folgt somit im Wesentlichen der Regelungsalternative ad a).

1.2.2 Exkurs: Abgelehnte Vorschläge

- 6 Gleichzeitig führt das Agendapapier 7A aus, dass der sog. *predictive value approach* in der Regelungsalternative ad c) von den konsultierten Anwendern und Prüfern hingegen weitestgehend abgelehnt wurde, da dieser eine noch weitergehender Restriktion dargestellt hätte, da nicht nur Umsatzabweichungen ins Negative, sondern auch solche ins Positive zur Nichterfüllung eines Kriterium der „Vorhersehbarkeit des Gesamtumsatzes“ führen würden.

1.3 Neubewertung und umsatzabhängige Lizenzentgelte

1.3.1 IASB Mitarbeitervorschlag

- 7 Bezogen auf umsatzabhängige Lizenzen ergäbe sich isoliert aus der oben vorgeschlagenen Regelungsformulierung zu Paragraph 56.1 bei einem unterstellten vorhersehbaren Mindestumsatz beim Kunden eine sofortige diesbezügliche anteilige Erlöserfassung beim Lizenzgeber.
- 8 Ferner führt der IASB Mitarbeiterstab in einem Anwendungsbeispiel im Agendapapier 7A aus, dass eine Wahrscheinlichkeitsanpassung zu jedem Berichtstichtag zu einem Erlösmuster aus umsatzabhängigen Lizenzen führen würde, welches rein schätzungs- und nicht leistungsbezogen getrieben ist („[...] *essentially, the revenue represents a series of true-ups*“).
- 9 Für umsatzabhängige Lizenzentgelte wird daher eine ergänzende Regelungsformulierung wie folgt vorgeschlagen:

56.4. An entity shall update the estimated transaction price at each reporting date to represent faithfully the circumstances present at the reporting date and the changes in circumstances during the reporting period. An entity shall account for changes in the transaction price in accordance with paragraphs 77 – 80.

56.6. Notwithstanding the requirements in paragraphs 56.1 – 56.5, if an entity licenses intellectual property in which the consideration is in the form of a sales or usage-based royalty, the entity shall include that consideration in the transaction price only when the subsequent sales or usage occur.



- 10 Der Mitarbeitervorschlag lautet somit, eine periodische Neubewertung des Transaktionspreises bedingter Erlöse vorzunehmen; im Falle umsatzabhängiger Lizenzen sei der neubewertete Transaktionspreis jedoch auf die diesbezügliche Erlöserfassung beim Kunden begrenzt.
- 11 Die Regelung entspricht damit weitgehend der o.g. Regelungsalternative ad b) und dem Inhalt von Paragraph 85 des ED/2011/6.

1.3.2 Exkurs: Abgelehnte Vorschläge

- 12 Alternativ wird im Agendapapier 7A auch eine 2. Alternative diskutiert (letztlich aber nicht präferiert), wonach eine periodische Neubewertung des Transaktionspreises aus bedingten Erlösen nur bei zeitraumbezogenen Leistungsverpflichtungen erfolgen solle. Bei einer zeitpunktbezogenen Leistungsverpflichtung solle hingegen nur eine einmalige Einschätzung bei Kontrollübergang erfolgen.
- 13 Angenommen, eine hochwahrscheinliche Schätzung ist zu diesem Zeitpunkt nicht möglich, würde auch diese Alternative dazu führen, dass eine anteilige Erlöserfassung beim Lizenzgeber erst im Zeitpunkt von Erlösen beim Kunden erfolgt. Erst zu diesem Zeitpunkt sind die Erlöse nicht mehr bedingt/variabel, sondern es läge vielmehr eine Anpassung des (fixen Anteils des) Transaktionspreises vor, welche den allgemeinen Grundsätzen für Preisanpassungen folgt.
- 14 Insofern würde nach Auffassung des Agendapapiers 7A auch diese Alternative faktisch zu einer Kopplung der Umsatzerlöse des Lizenzgebers zum Erlösmuster des Lizenznehmers führen.

2 Lizenzen

2.1 Überblick zum Diskussionsgegenstand

- 15 Ebenfalls als diskussionswürdig erachtet wurde die Fragestellung, inwieweit die Gewährung einer Lizenz als Einräumung eines Rechts oder (kontinuierlicher) Zugang zu geistigem Eigentum abzubilden sei. Der Review Draft sah hierzu in den Anwendungsleitlinien des Standards verschiedene Kriterien für die Abgrenzung vor, hielt aber grundsätzlich beide Varianten für die Erlösrealisierung weiterhin für einschlägig. Diese grundsätzliche Einschätzung wurde vom IASB in der Sitzung im September 2013 nochmals bestätigt.



- 16 Für die IASB-Sitzung im Oktober 2013 wurde vereinbart, weiter an der Entwicklung der Abgrenzungskriterien zu arbeiten.

2.2 Abgrenzungskriterien

2.2.1 IASB Mitarbeitervorschlag

- 17 Ausweislich des diesbezüglichen Agendapapiers 7B, Appendix B, stellen sich die aktuell vorgeschlagenen Anpassungen/Überarbeitungen der Anwendungsleitlinien (IG 37 mit Revisionsmarkierungen zur bisherigen IG 33.2 von der IASB September-Sitzung) wie folgt dar:

~~IG373.2.~~ The nature of the entity's promise may be to provide access to the entity's intellectual property if the entity continues to be involved with its intellectual property and that involvement affects the customer because of the rights granted by the license. An entity continues to be involved with its intellectual property by undertaking activities that do not transfer goods or services to the customer, but instead change its intellectual property to which the customer has rights. Therefore, the nature of the entity's promise in transferring a license is to provide
A license provides the a customer with access to the entity's intellectual property if all of the following criteria are met:

- a. The contract requires or the customer has a valid expectation arising from the entity's customary business practices, published policies, or specific statements reasonably expects that the entity will undertake activities that modify the nature or value of significantly affect the intellectual property to which the license relates the customer has rights (that is, the intellectual property to which the customer has rights is dynamic). Factors that may indicate that a customer could reasonably expect an entity will undertake activities that [significantly] affect the intellectual property, include the entity's customary business practices, published policies, specific statements or the existence of a shared economic interest (eg a sales-based royalty) between the entity and the customer (or potential customer) related to the intellectual property licensed to the customer.
- b. Those activities undertaken by the entity to modify the nature or value of the intellectual property to which the license relates do not transfer a good or a service to the customer as those activities occur (that is, the activities are not accounted for as performance obligations).
- c. The rights granted by the license directly expose the customer to any positive or negative effects on the nature or value of the activities that affect the intellectual property arising from those activities as and when the entity undertakes those activities and the entity expects that the customer entered to the contract with the intention of being exposed to those effects.

- 18 Zudem wurden in den Anwendungsleitlinien (IG 33 ff.) zu Lizenzen folgende Anpassungen vorgenommen bzw. vorgeschlagen:



- a) Stärkere Betonung der Tatsache, dass vor der Bestimmung der Lizenzart als zeitpunkt- oder zeitraumbezogen zunächst separate Leistungsverpflichtungen (die ggf. neben der Lizenz existieren) identifiziert werden müssen;
- b) Stärkere Betonung der Differenzierung als dynamisches und statisches geistiges Eigentum bei der Abgrenzung als zeitraum- oder zeitpunktbezogene Leistungsverpflichtung;
- c) Einbeziehung der Begrifflichkeit des *continuing involvements* in die Charakterisierung einer Lizenz als dynamisch;
- d) Forderung einer Kausalität zwischen den Aktivitäten zur Weiterentwicklung von geistigem Eigentum und deren Auswirkung auf den Kunden einer (bestehenden) Lizenz bei der Charakterisierung als zeitraumbezogene Leistungsverpflichtung.

2.2.2 Exkurs: Abgelehnte Vorschläge

- 19 Folgende weitere Abgrenzungskriterien wurden bei der Unterscheidung zwischen dynamischen und statischen Lizenzen nicht berücksichtigt bzw. verworfen (siehe IASB Agendapapier 7B, Appendix D):
 - a) Dauer der Lizenz;
 - b) Exklusivität;
 - c) Zahlungsbedingungen; und
 - d) Verbrauchsmuster.
- 20 Ebenfalls abgelehnt werden in dem Agendapapier 7B zusätzliche Kriterien oder Regelungen zur Behandlung von umsatzbasierten Lizenzen als (ausschließlich) zeitraumbezogene Leistungsverpflichtungen.

3 Einbringlichkeit

3.1 Überblick zum Diskussionsgegenstand

- 21 Bereits in beiden Standardentwürfen aus den Jahren 2010 und 2011 gab es Diskussionen über die Abbildung eines (bereits bei Vertragsabschluss) bekannten Ausfallrisikos des Kunden im Zuge der Erlösrealisierung. Während der erste Entwurf noch eine Berücksichtigung im Transaktionspreis vorsah, schlug der überarbeitete Entwurf grund-



sätzlich eine Erfassung des nominalen Transaktionspreises und separat offen ausgewiesener, etwaiger Erlösminderungen vor. Zusätzlich wurde diskutiert, inwieweit ein Vertrag mit wesentlichem Kundenausfallrisiko überhaupt in den Anwendungsbereich der Regelungen zur Erlöserfassung fällt, wenn ihm die wirtschaftliche Substanz zu seiner Erfüllung fehle.

- 22 Einschließlich der IASB-Sitzung im September 2013 blieb die genaue Einordnung von Verträgen mit Kundenausfallrisiko zwischen solchen, die eine Finanzierungskomponente enthalten, solchen, die einen Preisnachlass implizieren und solchen ohne faktische Erfüllungsmöglichkeit noch offen. Ebenso wurde die Abgrenzung der Behandlung als Preisnachlässe oder Wertminderungen entscheidungsoffen besprochen.
- 23 Im Agendapapier 7C schlägt der IASB Mitarbeiterstab nunmehr Anpassungen der derzeitigen Regelungen in zwei Stufen vor (1. Allgemeine Entwurfsverbesserungen und 2. Einführung einer (Mindest-) Schwelle zur Einbringlichkeit).

3.2 IASB Mitarbeitervorschläge

3.2.1 Entwurfsverbesserungen

- 24 Die aktuell vorgeschlagenen Anpassungen/Überarbeitungen der Regelungen zur Einbringlichkeit (Revisionsmarkierungen zur Formulierung der IASB September-Sitzung) stellen sich wie folgt dar:

12(e). The parties are committed to perform their respective obligations ~~and they intend to enforce their respective contractual rights (see paragraph 14).~~ An indication that a customer may not be committed to the contract is when there is significant doubt at contract inception about the entity collecting the consideration to which the entity expects to be entitled (in accordance with paragraph 50) in exchange for the goods or services promised to the customer.

14. [Paragraph to be deleted]

53.2 The variability relating to the consideration promised by the customer may be specified in the contract. In addition to the terms and conditions specified in the contract, the promised consideration is variable if either of the following circumstances exist:

(a) [no change, see Appendix A]

(b) Other facts and circumstances indicate that the entity's intention, when entering into the contract with the customer, is to offer a price concession to the customer. For example, ~~those facts and circumstances indicate that there is [significant doubt]~~ [significant uncertainty] about the ability of the customer to pay all of the promised consideration



~~(that is, the customer is a significant credit risk) an entity may transfer goods or services to the customer even though the entity has [significant] doubts about the customer's ability or intention to pay the promised consideration and the customer has not offered the entity [adequate] collateral in the event that the customer does not pay.~~

53.3 [Paragraph to be deleted]

53.4 [Paragraph to be deleted]

~~53.5. If an assessment of the facts and circumstances in paragraph 53.3 does not indicate that the entity intends to offer a price concession to a customer who is a significant credit risk. Once an entity has determined the amount of consideration to which it is entitled (and if that entitled amount is not expected to be subject to a subsequent variation from a further price concession), the an entity shall subsequently consider any subsequent changes in the customer's credit risk when assessing the carrying amount of a contract asset (or a receivable) for impairment in accordance with Topic 310 on receivables [IFRS 9 *Financial Instruments*].~~

25 Zusammengefasst werden also folgende Anpassungen vorgeschlagen:

- a) Adjustierung des Kriteriums zur Bindungswirkung/Bekanntnis der Parteien zum Vertrag;
- b) Reduktion des Umfangs an Leitlinien hinsichtlich Preisnachlässen; und
- c) Klarstellungen zur Folgebewertung bei Änderung/Erhöhung des Kreditrisikos des Kunden, insbesondere zur Differenzierung zwischen (weiteren) Preisnachlässen und Wertminderungen.

3.2.2 Einführung einer (Mindest-) Schwelle zur Einbringlichkeit

- 26 Ergänzend zu der o.g. (aus Sicht des IASB Mitarbeiterstab Mindest-) Anpassung wird als 2. „Alternative“ diskutiert, ob darüber hinaus noch die Einführung eines Schwellenwerts zur Einbringlichkeit von Forderungsansprüchen notwendig wird.
- 27 Im Agendapapier 7C werden hierzu verschiedene Aspekte einer solchen Schwelle diskutiert, wie etwa deren Definition, Höhe, Anwendungszeitpunkt sowie die Interaktion mit Finanzierungskomponenten und den Regelungen zu bedingten Erlösen.
- 28 Abschließend spricht sich der Mitarbeiterstab dann klar für die Einführung eines Schwellenwerts aus, ohne dies schon genau in einem Entwurfstext auszuformulieren.