



© 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:	41. IFRS-FA / 03.09.2015 / 16:45 – 18:15 Uhr
TOP:	5 – IFRS 15 zur Erlöserfassung
Thema:	ED/2015/6 <i>Clarifications to IFRS 15</i>
Papier:	41_05b_IFRS-FA_RevRec_ED20156Pres



Vorgeschlagene Klarstellungen an IFRS 15

1. Identifizierung von Leistungsverpflichtungen
2. Prinzipal-Agenten-Beziehungen
3. Lizenzierung
4. Übergangsvorschriften



1. Identifizierung von Leistungsverpflichtungen (Ausgangslage und Meinungsbildung)

Abgrenzbarkeit im Kontext des Vertrags [\[IFRS 15.27\(b\)\]](#)

- Auslegungsbedürfnis: Drei Faktoren zur Abgrenzbarkeit in IFRS 15.29:
 - Keine wesentlichen integrative Dienstleistungen [\[IFRS 15.BC107 f.\]](#)
 - Keine wesentliche Modifikation oder Individualisierung [\[IFRS 15.BC109 f.\]](#)
 - Keine hohe Abhängigkeit oder starke Verzahnung [\[IFRS 15.BC111 f.\]](#)
- IASB Entscheidung gegen einer Klarstellung im Standardtext IFRS 15.22 bis .30
- Zusätzlich 2 Themen vom **FASB** im ASU zu Topic 606 (Mai 2015) aufgegriffen:
 1. Evaluierung der zugesicherten Güter und Dienstleistungen
 - Adaption der US GAAP Leitlinien für „belanglose“ und „vernachlässigbare“ Arbeiten (Vgl. SEC Staff Accounting Bulletin 13.A „Selected Revenue Recognition Issues“)
 2. Transport- und Abfertigungsleistungen: Wahlrecht zur Behandlung als eigenständige Dienstleistung



1. Identifizierung von Leistungsverpflichtungen (Änderungsvorschläge in ED/2015/6)

Ergänzung der darstellenden Beispiele

- Beispiel 10: Güter und Dienstleistungen die nicht abgrenzbar sind
 - Neuer Fall B – *Significant integration service (multiple items)* [IFRS 15.IE48A-D]
- Beispiel 11: Bestimmung ob Güter und Dienstleistungen abgrenzbar sind
 - Neuer Fall C – *Promises are separately identifiable (installation)* [IFRS 15.IE58A-E]
 - Neuer Fall D – *Promises are separately identifiable (contractual restrictions)* [IFRS 15.IE58F-G]
 - Neuer Fall E – *Promises are separately identifiable (consumables)* [IFRS 15.IE58H-L]



2. Prinzipal-Agenten-Beziehungen

(Ausgangslage und Meinungsbildung)

Prinzipien zur Unterscheidung zwischen Prinzipal und Agent [\[IFRS 15.B34\]](#)

- Eigene Zusicherung einer Leistungsverpflichtung ist
 - Lieferung und Leistung der Güter bzw. Dienstleistungen (Unternehmen als Prinzipal)
 - Anbahnung der Lieferung und Leistung der Güter bzw. Dienstleistungen durch den Dritten (Unternehmen als Agent)
- Aufgekommene Fragestellungen aus der TRG:
 1. Allgemeingültigkeit des Kontrollprinzips innerhalb von IFRS 15?
 2. Relation der Indikatoren aus IFRS 15.B37 zum allgemeinen Kontrollprinzip?
 3. Korrekte Identifizierung der Zusage von Gütern und Dienstleistungen?
 4. Anwendung des Kontrollprinzips des IFRS 15 auf Dienstleistungen?
- Ähnlicher Diskussionsstand beim **FASB**, Änderungsvorschläge zu Topic 606 am 31. August 2015 veröffentlicht



2. Prinzipal-Agenten-Beziehungen

(Änderungsvorschläge in ED/2015/6)

Anpassung der Anwendungsleitlinien in Anhang B

- Anpassung von IFRS 15.B34: Einzelbetrachtungsgrundsatz je abgrenzbarem (spezifischen) Gut und Dienstleistung (Bilanzierungseinheit)
- Einfügen von IFRS 15.B34A: Identifizierung spezifischer Güter und Dienstleistungen
- Einfügen von IFRS 15.B35A Ergänzung der Fallgestaltung, wonach ein Unternehmen als Prinzipal Güter oder Dienstleistungen kontrolliert, die ein anderes Unternehmen dem Kunden gegenüber erbringt
- Anpassung von IFRS 15.B36: Klarstellung, dass ein Unternehmen ohne vorherige Kontrolle nicht Prinzipal bezüglich erbrachter Güter und Dienstleistungen sein kann
- Anpassung von IFRS 15.B37: Überarbeitung der Indikatoren, insb. Umkehr zur Positivformulierung (Indikatoren für Kontrolle/Prinzipal)
- Einfügen von IFRS 15.B37A: Relativierungsgrundsatz und implizite Klarstellung, dass das Kontrollprinzip auch für PA-Beziehungen das maßgebliche Prinzip ist



2. Prinzipal-Agenten-Beziehungen

(Änderungsvorschläge in ED/2015/6)

Ergänzung der darstellenden Beispiele

- Vermittlung von Gütern oder Dienstleistungen (Agentenrolle)
 - Anpassung von Beispiel 45 [IFRS 15.IE231-233]
 - Anpassung von Beispiel 48 [IFRS 15.IE244-248]
- Zusicherung der Lieferung und Leistung von Gütern oder Dienstleistungen (Prinzipal)
 - Anpassung von Beispiel 46 [IFRS 15.IE234-238]
 - Anpassung von Beispiel 47 [IFRS 15.IE239-243]
 - Zusätzliches Beispiel 46A [IFRS 15.IE238A-238G]
- Unternehmen als Prinzipal und Agent in einem Vertrag
 - Zusätzliches Beispiel 48A [IFRS 15.IE248A-248F]



3. Lizenzierung

(Ausgangslage und Meinungsbildung)

Bestimmung der Art einer eingeräumten Lizenz [IFRS 15.B57]

- Art der Lizenz = Zugangsrecht vs. Nutzungsrecht an geistigem Eigentum
 - Zeitraum- vs. zeitpunktbezogene Leistungsverpflichtung
- Fragestellung zur Abgrenzung der zu berücksichtigenden Aktivitäten nach IFRS 15.B58(a), die gegen einen Kontrollübergang sprechen
 - Vorhandensein von Aktivitäten welche wesentlich das geistige Eigentum beeinflussen:
 - Aktivitäten die Form und/oder Funktion des geistigen Eigentums verändern?
 - Auch Aktivitäten die lediglich den Wert des geistigen Eigentums (ggf. wesentlich) verändern?
- Abweichende Änderungsvorschläge zu Topic 606 beim **FASB**: Regelbasierte Artikulation: Strikte Trennung von funktionalem und symbolischem IP
 - Funktional: Nutzungsrecht, zeitpunktbezogen, da fortlaufende Aktivitäten nicht relevant
 - Symbolisch: Zugangsrecht, zeitraumbezogen, da fortlaufende Aktivitäten relevant



3. Lizenzierung

(Ausgangslage und Meinungsbildung)

Umsatz- und nutzungsabhängige Lizenzentgelte **[IFRS 15.B63]**

- 1. Fragestellung zur Anwendung der Beschränkung aus IFRS 15.58 auf kombinierte Leistungen
 - Kombination der Lizenz mit anderen Gütern oder Dienstleistungen?
 - Anwendung der Beschränkung stets, wenn sich ein Entgelt u.a. auch oder ausschließlich auf eine Lizenz iSv. IFRS 15.58 bezieht?
- 2. Fragestellung zur Zerlegung eines Lizenzentgelts, wenn die o.g. Beschränkung für das Gesamtentgelt nicht einschlägig ist
- Weitere Klarstellungsvorschläge zu Topic 606 beim **FASB**
 - Zur Notwendigkeit der Bestimmung der Art der Lizenz bei kombinierten Leistungsverpflichtungen
 - Zur Behandlung von Restriktionen in der Ausübung der Lizenz (Auslegung von Restriktionen als Mehrfachlizenzen)



3. Lizenzierung

(Änderungsvorschläge in ED/2015/6)

Anpassung der Anwendungsleitlinien in Anhang B

- Aufhebung von IFRS 15.B57
- Ergänzung um IFRS 15.B59A: Prinzipienbasierte Artikulation: Einfügen einer Erläuterung zu Aktivitäten, die die Brauchbarkeit beeinflussen, d.h.
 - a) Aktivitäten die Form und/oder Funktion verändern oder
 - b) Nutzenziehung für den Kunden ist wesentlich von (laufenden) Aktivitäten des Unternehmens abhängig (explizites Beispiel: Marken)
- Ergänzung um IFRS 15.B63A: Anwendung der Beschränkung auch, wenn sich ein Entgelt auf eine Lizenz iSv. IFRS 15.58 als dominierende Komponente bezieht
- Ergänzung um IFRS 15.B63B: Keine Anwendung der Beschränkung auf einen Teil des Entgelts



3. Lizenzierung

(Änderungsvorschläge in ED/2015/6)

Ergänzung der darstellenden Beispiele

- Nutzungsrecht an geistigem Eigentum
 - Anpassung von Beispiel 54
[\[IFRS 15.IE276-277\]](#)
 - Anpassung von Beispiel 59
[\[IFRS 15.IE303-306\]](#)
- Lizenz über geistiges Eigentum
 - Anpassung von Beispiel 55
[\[IFRS 15.IE278-280\]](#)
- Bestimmung einer abgrenzbaren Lizenz
 - Anpassung von Beispiel 56
[\[IFRS 15.IE281-288\]](#)
- Franchising Rechte
 - Anpassung von Beispiel 57
[\[IFRS 15.IE289-296\]](#)
- Zugang zu geistigem Eigentum
 - Anpassung von Beispiel 58
[\[IFRS 15.IE297-302\]](#)
 - Anpassung von Beispiel 61
[\[IFRS 15.IE309-313\]](#)
- Umsatzabhängige Lizenzentgelte für geistiges Eigentum
 - Anpassung von Beispiel 60
[\[IFRS 15.IE307-308\]](#)



4. Übergangsvorschriften (Ausgangslage und Meinungsbildung)

Erleichterungen bei voll retrospektiver Anwendung von IFRS 15 [IFRS 15.C5]

- Bislang praktische Erleichterungsregeln für folgende abgewickelte Verträge:
 - Verträge, die in einem Jahresberichtszeitraum begonnen und geendet haben
 - Für Verträge, die variable Gegenleistungen enthalten, kann der Transaktionspreis zum Zeitpunkt der Auftragsabwicklung zugrunde gelegt werden.
- Diskutierte Alternativen für weitere Erleichterungen:
 - Vertragsmodifikationen vor/bis zu einem bestimmten Zeitpunkt (CMAD)
 - „*frozen balance*“: Behandlung aller nichterfüllten Leistungsverpflichtungen eines geänderten Vertrags als Beendigung und gleichzeitiger Neuabschluss eines Vertrags am CMAD
 - „*use of hindsight*“: Bestimmung des Transaktionspreises und dessen Allokation nach Einzelveräußerungspreisen auf alle erfüllten und unerfüllten Leistungsverpflichtungen am CMAD
 - Beschränkung der retrospektiven Anwendung von IFRS 15 auf Verträge welche am CMAD noch nicht abgewickelt sind



4. Übergangsvorschriften (Änderungsvorschläge in ED/2015/6)

Anpassung der Einführungsvorschriften in Anhang C

- Zusätzliche Erleichterungen bei der umfänglichen retrospektiven Anwendung
 - Ergänzung um IFRS 15.C5(a)(ii): Beschränkung der Anwendung von IFRS 15 auf Verträge welche zu Beginn der frühesten Vergleichsperiode noch nicht abgewickelt sind
 - Ergänzung um IFRS 15.C5(c): Identifizierung aller erfüllten und unerfüllten Leistungsverpflichtungen sowie Bestimmung des Transaktionspreises auf Basis kumulierter Effekte aus Vertragsmodifikationen vor Beginn der frühesten Vergleichsperiode
- Erleichterungen bei der bedingt retrospektiven Anwendung
 - Ergänzung um IFRS 15.C7A: Analoge Anwendung von IFRS 15.C5(c)
- Übergangsvorschriften für alle Klarstellungen des ED/2015/6
 - Ergänzung um IFRS 15.C1A und C8A: Gleichlaufende Anwendung mit IFRS 15