

© 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:	Telefonkonferenz des IFRS-FA als Ergänzung zur 72. Sitzung TOP 6 30.01.2019 / 18:00 – 19:00 Uhr
TOP:	06 – Interpretationsaktivitäten
Thema:	Fortsetzung der Diskussion von Themen der IFRS IC-Sitzung Nov. 2018
Unterlage:	72_06add_IFRS-FA_Interpret_CN

1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

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

Nummer	Titel	Gegenstand
72_06add	72_06add_IFRS-FA_Interpret_CN	Cover Note

Stand der Informationen: 21.01.2018.

2 Ziel dieser Telefonkonferenz

- 2 Der IFRS-FA soll die Diskussion derjenigen Themen bzw. vorläufigen Agenda-Entscheidungen aus der IFRS IC-Sitzung November 2018, die in der Diskussion in der 72. IFRS-FA-Sitzung als diskussionswürdig erkannt wurden, fortsetzen. Die in der 72. Sitzung avisierten Hinweise von DRSC-Mitgliedsunternehmen zu den Themen liegen nun vor und sollen vom IFRS-FA in der Diskussion gewürdigt werden.
- 3 Der IFRS-FA wird gebeten zu entscheiden, ob eine DRSC-Stellungnahme erfolgen soll und mit welchen konkreten Anmerkungen die beiden diskutierten Themen darin kommentiert werden sollen.



3 Bisheriger Diskussionsstand

3.1 Vom IFRS IC in 11/2018 behandelte Themen und getroffene Entscheidungen

Thema	Status	Entscheidung	Nächste Schritte
IFRS 11 – Verkauf der <i>output</i> -Menge eines <i>joint operator</i>	New issue	TAD	Kommentierung bis 06.02.2019
IFRS 9 – Kauf-/Verkaufsverträge über nicht-finanzielle Gegenstände mit physischer Lieferung	New issue	TAD	Kommentierung bis 06.02.2019
IFRS 9 – Berücksichtigung von Kreditsicherheiten bei der Ermittlung erwarteter Kreditausfälle	New issue	TAD	Kommentierung bis 06.02.2019
IFRS 9 – Ausweis von Zinserträgen bei nicht länger beeinträchtigten Finanzinstrumenten	New issue	TAD	Kommentierung bis 06.02.2019
IAS 23 – FK-Kosten bei sukzessiver Nutzungsüberlassung des <i>qualifying asset</i>	New issue	TAD	Kommentierung bis 06.02.2019
IAS 38 – Softwarenutzung im Rahmen von <i>Cloud Computing</i>-Vereinbarungen	Continued	TAD	Kommentierung bis 06.02.2019
IAS 21 – Beschränkungen beim Fremdwährungstausch	Work in progress	keine	IFRS IC-Diskussion fortsetzen

- 4 Dem IFRIC-Update (Unterlage **72_06a**) sind weitere Details zu entnehmen. Nachfolgend sind zusätzliche Informationen zur Historie beider Themen, die der IFRS-FA kritisch gewürdigt hat, dargestellt (Auszüge aus Unterlage **72_06**).



3.1.1 Zu IFRS 9 – Kauf-/Verkaufsverträge über Non-FI mit physischer Lieferung

5 Status: erstmalige Diskussion, vorläufige ablehnende Entscheidung (TAD).

6 Ursprüngliche Eingabe:

- Thema / Sachverhalt: Beurteilung, ob/wie Verträge über den Terminkauf/-verkauf nicht-finanzieller Gegenstände gemäß IFRS 9 zu bilanzieren sind, wenn diese gegen Geldausgleich glattgestellt werden können und dies auch üblicherweise erfolgt, im besagten Fall aber dennoch eine physische Auslieferung stattfindet.
- Fragestellung: Da die Beurteilung bei Erstansatz stattfindet, wird regelmäßig vom Geldausgleich ausgegangen, also der Vertrag nach IFRS 9 *at FV* bilanziert. Nun stellt sich die Frage, ob wegen der tatsächlichen Lieferung die aufgelaufene Bewertungsdifferenz mit dem Liefergeschäft zu verrechnen ist (bei Kauf Verrechnung z.B. mit Vorräten, bei Verkauf Korrektur der Erlöse) - was einer Korrekturbuchung entspricht, die in der Konsequenz die Bilanzierung so anpasst, als wäre der Vertrag von Beginn als *own-use*-Vertrag bilanziert worden.

7 Outreach Request im Sep. 2018, die DRSC-Antwort am 12.10.2018 lautete wie folgt:

Both contracts for purchases and contracts for sales are common, which is predominantly the case in the energy sector. From our perception, sales contracts have recently been in the focus of many discussions due to transition to IFRS 15.

We have observed diversity in practice in respect of accounting for sales contracts. Both ways of accounting (as in Example 1 of the submission), i.e. (i) reversing gains/losses while adjusting revenue or (ii) not reversing gains/losses and not adjusting revenue, appear to be equally common.

8 Bisherige IFRS IC-Diskussion:

- 11/2018 (jüngste Sitzung): Erstdiskussion. Feststellung, dass eine solche Anpassung nicht in Einklang mit IFRS 9 ist. Erstens würden dadurch Aufwendungen oder Erträge erfasst, die nicht aus dem physisch erfüllten Vertrag resultieren; zweitens würde die Anwendung der Regelung zur (Nicht-)Klassifizierung des Vertrags als *own-use*-Kontrakt konterkariert. Daher **vorläufige Agendaentscheidung**, den Sachverhalt nicht weiter zu behandeln.

9 Bisherige IFRS-FA-Diskussion: 01/2019 Kenntnismnahmen und Diskussion der TAD. Meinungsstand des IFRS-FA siehe unten (Abschnitt 3.2 dieser Unterlage).



3.1.2 Zu IAS 38 – Softwarenutzung im Rahmen von *Cloud Computing*-Vereinbarungen

10 Status: Folgediskussion, vorläufige ablehnende Entscheidung (TAD).

11 Ursprüngliche Eingabe:

- Thema: Anwendung von IAS 38 und/oder IFRS 16 auf Vereinbarungen zur Nutzung von Software als Dienstleistung (*Cloud computing and software as a service*).
- Hintergrund: Softwarenutzung als Dienstleistung wird zunehmend häufiger Gegenstand von Verträgen. Dabei gibt es verschiedene Formen, insb. standardisierte oder teilspezifische oder vollständig kundenspezifische Software, und verschiedene Nutzungsformen – Software nur auf fremder Infrastruktur (*cloud*) oder teilweise auf eigener Hardware.
- Fragestellung: Wann bzw. bei welchen konkreten Vertragsgestaltungen liegt „nur“ ein Nutzungsrecht (Kontrolle der Nutzung von Software) oder aber ein Zugriffsrecht (Kontrolle der Software selbst) vor?

12 Outreach Request im Juli 2018, die DRSC-Antwort am 01.08.2018 lautete wie folgt:

We have observed various types of cloud computing arrangements in the market place (SaaS, IaaS, PaaS). We understand SaaS arrangements as a software distribution model where applications are hosted by the service provider and the purchaser has access to the software through a network. Typically, the customer maintains all infrastructure and hardware (not the hardware that is used by the provider to render the service).

All of the mentioned scenarios of SaaS cloud computing arrangements are common in Germany, with increasing importance. (Scenarios X, Z(ii) and Z(ii) are very common, Y is less common and mainly in cases as described below.) As no explicit guidance exists, we observe some diversity in practice and ongoing discussions concerning the appropriate accounting treatment for various scenarios. Other variations that might deserve consideration are "IT landscapes" in which local applications as well as cloud services or cloud extensions are combined.

- Scenario X (right to access and use non-dedicated software & hardware): *The hosted software is accessible only via internet and the cloud infrastructure. In such contracts, the user only has a right to access and use the supplier's application software and the supplier is responsible for software updates over time. Therefore, in such scenarios the user generally does not obtain a software license. The amounts paid to the supplier are generally treated as an operating expense (executory contract accounting).*
- Scenario Y (= X, but right to possess a copy of the software): *In case the buying company is not only receiving a right to use the software or seller's infrastructure but is also receiving a copy of the of the application software, the company would need to analyze whether, in addition to the right to use a software, a separate software license was acquired or not. If a separate license is acquired and the definition of an intangible asset according to IAS 38 (i.e. identifiability, control over a resource and existence of future economic benefits) is met, we believe that the associated license costs need to be separated and capitalised as an intangible asset. (However, this separation as well as determining the amount to be capitalized might be difficult.) An example for such a scenario is a MS Office 365 arrangement, where the buying company gets a bundle of cloud-related services and, in addition, a*



Windows license that can be used standalone without the cloud services. The accounting treatment for such arrangements seems to be unclear in practice.

- Scenario Z(i) (=X, but customer specifies particular basic software configurations): We believe that basic configuration like this are not impacting the accounting treatment.
- Scenario Z(ii) (=X, but customer specifies significant software configurations): An example for this scenario could be a cloud solution (e.g. SAP), where significant expenditures have to be made to build an interface for interacting with the cloud. In cases that significant expenditures are made and the recognition criteria according to IAS 38 are met, additional implementation or configuration costs are then capitalized as an intangible asset. We believe that irrespective of whether a license acquisition or a cloud software arrangement exists, implementation/customization costs should be treated separately. Furthermore, a question arises on whether the significant customization of the underlying software would lead to a not-interchangeable, customer specific asset that meets the criteria for the recognition as an intangible asset.

Impact of new IFRSs: There were recent discussions concerning the applicability of IFRS 16 on software and cloud computing arrangements. It is important to consider whether a lease arrangement exists and whether IFRS 16 can (or, in the case of hardware, has to) be applied – which very much depends on the specific features of a contract. However, we believe that it is difficult to argue that IFRS 16 is applicable as we expect that in most cases no intangible asset exists and there is no other specific (or specified) asset. However, shaping lease contract in order to achieve a “desired” accounting treatment could emerge.

We believe that an analysis of the accounting of cloud computing arrangement by the supplier (in a point in time or over time recognition in accordance with IFRS 15) might be useful in order to determine if the user obtained an intangible asset was granted or not.

Finally, we like to point to the open EITF issue 17-A. We take the view that an accounting treatment as proposed by EITF would not be possible under IFRSs. This given, a crucial point – under IFRS – might be that costs to be expensed when incurred are operating expenses (within EBITDA), whereas costs to be capitalized as an asset lead to expenses upon depreciation that are outside EBITDA..

13 Bisherige IFRS IC-Diskussion:

- 09/2018: Erstmalige Diskussion und Feststellung, dass die Hauptfrage ist, ob ein immaterieller VG vorliegt und wie dieser zu bewerten wäre. Dies ist je nach Fallkonstellation sehr unterschiedlich zu beurteilen. Noch keine einheitliche Meinung; die Diskussion soll daher in nächster Sitzung fortgeführt werden.
- 11/2018 (jüngste Sitzung): Ausführliche Folgediskussion, wobei nicht ein spezifische Sachverhalt, sondern diverse Fallkonstellationen bzw. Variationen berücksichtigt werden. Das IFRS IC diskutierte zuerst, ob/wann ein Leasingvertrag vorliegt oder nicht. Sollte Kontrolle über die (Nutzung dieser) Software selbst bestehen, d.h. insb. Recht auf sämtliche ökon. Vorteile und alleinige Bestimmung der Nutzung, liegt ein Leasingvertrag vor. Für diesen Fall ist dann zu entscheiden, ob nach IFRS 16 ein Nutzungsrecht oder nach IAS 38 ein IVG anzusetzen ist. In der Diskussion schlussfolgert das IFRS IC, dass hier eine Lizenzvereinbarung vorliegt, die wegen IAS 38.6 und IFRS 16.3(e) zur Anwendung von IAS 38 und



daher zum Ansatz eines IVG führt. Sollte aber "nur" ein Recht auf Zugang zur Software ("*right to receive access to the software*") bestehen, liegt kein Leasingvertrag vor. In der dann folgenden Abwägung, ob ein Software-IVG (nach IAS 38) oder ein Servicevertrag vorliegt, wird angeführt, dass ein IVG nur dann vorliegt, wenn sofortige Kontrolle über den gesamten künftigen Nutzen bei zeitgleichem Ausschluss anderer von der Nutzung besteht. Das IFRS IC folgert, dass sich diese Details hinreichend klar aus den Regeln dieser relevanten IFRS ergeben und so die sachgerechte Bilanzierung aller diskutierten Varianten abgeleitet werden kann. Somit **vorläufige Agenda-Entscheidung**, den Sachverhalt nicht weiter zu behandeln.

14 Bisherige IFRS-FA-Diskussion:

- 10/2018: Kenntnisnahme der Ergebnisse der ersten IFRS IC-Diskussion (9/2018). Nach Meinung des FA hat diese Fragestellung auch in Deutschland hohe und zunehmende Relevanz, weshalb eine Befassung damit wichtig ist.
- 01/2019: Kenntnisnahme und Diskussion der TAD des IFRS IC. Meinungsstand des IFRS-FA siehe unten (Abschnitt 3.2 dieser Unterlage).



3.2 Bisherige Diskussion im IFRS-FA

- 15 In der 72. IFRS-FA-Sitzung hat der IFRS-FA alle Themen und Ergebnisse dieser IFRS IC-Sitzung erörtert. Zu den beiden farbig markierten Themen betreffend IFRS 9 (Verträge mit physischer Lieferung) und IAS 38 (*cloud computing*-Vereinbarungen) hat der IFRS-FA kritische Anmerkungen gemacht und erwogen, die mittels Stellungnahme an den IASB/das IFRS IC zu übermitteln.
- 16 Zu IFRS 9 sieht der IFRS-FA in der IFRS IC-Entscheidung und dem Wortlaut der Begründung zwar eine Antwort auf die konkrete Fragestellung, jedoch strahlt diese auch auf andere Anwendungsfälle – insb. im Energiesektor – aus. Dort könnte diese jedoch unbeabsichtigte Auswirkungen haben. In einer weiteren Diskussion will der IFRS-FA vertiefen, ob es sich hierbei um eine Ausweisfrage handelt, die von IFRS 9 gar nicht adressiert und daher nicht mit Verweis auf IFRS 9 beantwortet werden kann.
- 17 Zu IFRS 16/IAS 38 hält der IFRS-FA die Aussagen des IFRS IC für nicht erschöpfend und damit wenig klarstellend. Zum einen scheint die Argumentationslinie für eine Beurteilung, ob die Bilanzierung solcher Vereinbarungen nach IFRS 16, IAS 38 oder anderen IFRS zu erfolgen hat, unklar. Zum anderen ist mit der dargelegten Analyse des IFRS IC das variantenreiche Themenfeld von Software-Cloud-Serviceverträgen nicht erschöpfend behandelt und lässt zahlreiche Fragen offen.
- 18 Der IFRS-FA hat beschlossen, die Diskussion beider Themen in einer Telko fortzuführen, da DRSC-Mitgliedsunternehmen signalisiert hatten, dass zu beiden Anmerkungen übermittelt werden sollen. Diese will der FA sodann würdigen und daraufhin beschließen, ob eine DRSC-Stellungnahme erfolgen soll und mit welchen konkreten Anmerkungen die beiden diskutierten Themen darin kommentiert werden sollen.