



© 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:	30. IFRS-FA / 01.09.2014 / 9:30 – 10:30 Uhr
TOP:	01 – IFRS 15 zur Erlöserfassung
Thema:	Aktuelle Themen der Transition Resource Group
Papier:	30_01a_IFRS-FA_RevRec_TRGPres



Inhalt

1. Prinzipal-Agenten-Beziehungen
2. Bestimmung des Transaktionspreises
3. Umsatz- und nutzungsabhängige Lizenzentgelte
4. Wertminderungstests auf aktivierte Vertragskosten

Hinweis: Diese Präsentation stellt eine Zusammenfassung der wesentlichen Inhalte der 1. Sitzung der Transition Ressource Group am 18. Juli 2014 dar. Die Inhalte und Schlussfolgerungen spiegeln nicht notwendigerweise die aktuelle Meinungsbildung des DRSC und seiner Mitarbeiter wider.



1. Prinzipal-Agenten-Beziehungen (1/5)

Indikatoren gemäß IFRS 15.B37

- *Indicators that an entity is an agent (and therefore does not control the good or service before it is provided to a customer) include the following:*
 - *another party is primarily responsible for fulfilling the contract;*
 - *the entity does not have inventory risk before or after the goods have been ordered by a customer, during shipping or on return;*
 - *the entity does not have discretion in establishing prices for the other party's goods or services and, therefore, the benefit that the entity can receive from those goods or services is limited;*
 - *the entity's consideration is in the form of a commission; and*
 - *the entity is not exposed to credit risk for the amount receivable from a customer in exchange for the other party's goods or services.*



1. Prinzipal-Agenten-Beziehungen (2/5)

Thema 1: Anwendung der Indikatoren aus IFRS 15.B37

- Teilfrage a: Relation der Indikatoren zum allgemeinen Kontrollprinzip
 - Sicht 1: Indikatoren ergänzen das Kontrollprinzip und sind für alle Prinzipal-Agenten-Beziehungen zu eruieren.
 - Sicht 2: Indikatoren stellen einen eigenständigen zweiten Prüfungsschritt dar, da nicht alle Indikatoren den Begriff der Beherrschung auslegen.
 - Auch da IFRS 15.B35 nicht explizit ausschließt, dass ein Unternehmen ohne Beherrschung der Güter oder Dienstleistungen dennoch Prinzipal sein kann.



1. Prinzipal-Agenten-Beziehungen (3/5)

Thema 1: Anwendung der Indikatoren aus IFRS 15.B37 (Forts.)

- Teilfrage b: Relation der Indikatoren untereinander
 - Insbesondere diskutabel bei:
 - virtuellen Gütern und Dienstleistungen; und
 - widersprüchlichen Aussagen einzelner Indikatoren.
 - Bedeutung und Auslegung des *inventory risk*
 - Sicht 1: Anwendung nur in Fällen materieller Güter.
 - Sicht 2: Mit Verweis auf Examples 47 und 48 (IFRS 15.IE239 ff.) analoge Anwendung für virtuelle Güter und Dienstleistungen.
 - Unterschiedliche Gewichtung der einzelnen Indikatoren
 - Sicht 1: Indikatoren, die den Begriff der Beherrschung auslegen, sollten relevanter sein.
 - Sicht 2: Mit Verweis auf IFRS 15.BC382 sind alle Indikatoren gleichrangig.



1. Prinzipal-Agenten-Beziehungen (4/5)

Thema 2: Ermittlung der Bruttoerlöse aus Sicht des Prinzipals

- Behandelte Problemstellung: Prinzipal erhält nur einen Teilbetrag und kennt den Bruttobetrag des Intermediär gegenüber dem Endkunden nicht.
 - Sicht 1: Leistungsverpflichtung besteht gegenüber dem Intermediär und nicht gegenüber dem Endkunden (Transaktionspreis = Teilbetrag = Erlöse)
 - Sicht 2: Behandlung des Bruttobetrags als variable Gegenleistung
 - Materiell wohl wenig erheblich, da Schätzung nicht verlässlich erfolgen kann.
 - Sicht 3: Behandlung des Bruttobetrags als variable Gegenleistung mit Beschränkung
 - Mit Verweis auf die Kriterien aus IFRS 15.57, wenngleich unklar bleibt, ob und wie die Beschränkung zukünftig einmal entfällt.
 - Sicht 4: Behandlung des Teilbetrags als fixe Gegenleistung
 - Darüberhinaus keine variable Gegenleistung, da Unsicherheit in der Zukunft niemals aufgelöst wird.



1. Prinzipal-Agenten-Beziehungen (5/5)

Thema 3: Verteilung des Transaktionspreises bei gemischter Prinzipal-Agenten-Beziehung

- Unternehmen ist Prinzipal für einzelne Güter und Dienstleistungen, hingegen Agent für andere Produkte innerhalb eines Vertrags mit dem Kunden
 - Sicht 1: Allokation eines Rabatts zu allen Leistungsverpflichtungen, unabhängig davon ob diese aus der Prinzipal- oder aus der Agentenrolle resultieren
 - Sicht 2: Allokation eines Rabatts ausschließlich zu den Leistungsverpflichtungen aus der Prinzipalrolle
 - Ggf. aber gar keine Frage der Allokation des Transaktionspreises, sondern, ob zwei getrennte Verträge mit unterschiedlichen Kunden vorliegen, denn:
 - Gleichzeitiges Vorliegen für Prinzipal und Agentenrolle ist Indiz für zwei separate Kunden (Endkunde und Intermediär).
 - IFRS 15 erlaubt keine Kombination von Verträgen mit unterschiedlichen Kunden.



2. Bestimmung des Transaktionspreises (1/3)

Ermittlung des Transaktionspreises gemäß IFRS 15.47

Determining the transaction price

- An entity shall consider the terms of the contract and its customary business practices to determine the transaction price. The transaction price is the amount of consideration to which an entity expects to be entitled in exchange for transferring promised goods or services to a customer, excluding amounts collected on behalf of third parties (for example, some sales taxes). The consideration promised in a contract with a customer may include fixed amounts, variable amounts, or both.*



2. Bestimmung des Transaktionspreises (2/3)

Thema: Umfang der Erlöse bei erstatteten Kosten

- Abgrenzung zwischen unmittelbarer Durchreichung und ggf. nur mittelbarer Weiterbelastung ist fließend. (Leitlinien für Prinzipal-Agenten-Beziehungen)
- Im Einzelnen diskutierte Kostenarten:
 - Versandkosten und andere Auslagen
 - I.A. Teil des Transaktionspreises da diesbezüglich eine Leistungsverpflichtung des Unternehmens gegenüber dem Kunden besteht. (Kunde hat keinen Vertrag mit Dritten.)
 - Steuern und Abgaben
 - Fraglich inwieweit diese vom Kunden für die Güter und Dienstleistungen gezahlt werden
 - Sicht 1: Nicht Teil des Transaktionspreises da Steuern und Abgaben keiner (zusätzlichen) Leistungsverpflichtung zuzuordnen sind.
 - Sicht 2: Ggf. unter P-A-Gesichtspunkten Teil des Transaktionspreises, da das Unternehmen Verpflichteter ist und wirtschaftlich kein Unterschied zu anderen Gebühren besteht.



2. Bestimmung des Transaktionspreises (3/3)

Thema: Umfang der Erlöse bei erstatteten Kosten (Forts.)

- Weitere Überlegungen aus der Diskussion in der TRG:
 - Versandkosten und andere Auslagen
 - Mehrheitliche Unterstützung für Bruttoerfassung soweit die Nebenleistungen auf Verträgen zwischen Unternehmen und einem Dritten beruhen, wie typischerweise Versandkosten. Zudem sind diese auch Teil der Marketingstrategie. Ggf. dann aber Lieferung als separate Leistung zu deuten; insb. relevant bei zeitraumbezogenen Hauptleistungsverpflichtungen oder längerem Transport.
 - Anders hingegen (wohl eher die Ausnahme) bei Beauftragung der Nebenleistung durch den Kunden an den Dritten, z.B. bestimmte Versicherungen.
 - Steuern und Abgaben
 - Kein einheitliches Bild zur Trennlinie zwischen Brutto- und Nettoerfassung.
 - Insb. der Verweis in IFRS 15.47 auf „*some sales taxes*“ erschien diskutabel.



3. Umsatz- und nutzungsabhängige Lizenzentgelte (1/4)

Beschränkung der Erlöserfassung gemäß IFRS 15.58

- *An entity shall apply paragraph B63 to account for consideration in the form of a sales-based or usage-based royalty that is promised in exchange for a licence of intellectual property.*
- *B63 Notwithstanding the requirements in paragraphs 56–59, an entity shall recognise revenue for a sales-based or usage-based royalty promised in exchange for a licence of intellectual property only when (or as) the later of the following events occurs:*
 - *the subsequent sale or usage occurs; and*
 - *the performance obligation to which some or all of the sales-based or usage-based royalty has been allocated has been satisfied (or partially satisfied).*



3. Umsatz- und nutzungsabhängige Lizenzentgelte (2/4)

Thema 1: Anwendung der Beschränkung aus IFRS 15.58 auf kombinierte Leistungen

- Kombination der Lizenz mit anderen Gütern oder Dienstleistungen
 - z.B. Verbindung von Software mit Kundensupport, Franchise mit Beratung/Training oder Pharmalizenz mit Entwicklung/Produktion
 - Sicht 1: Anwendung der Beschränkung stets, wenn sich ein Entgelt u.a. auch auf eine Lizenz iSv. IFRS 15.58 bezieht
 - ... da IFRS 15.B63 keinen ausschließlichen Bezug des Entgelts auf eine Lizenz enthält und dieses Vorgehen ferner der Intention aus IFRS 15.BC415 entspricht. Anders hingegen IFRS 15.BC416, wonach die Anwendung auf IP iZm. materiellen Gütern ausgeschlossen wird.
 - Sicht 2: Anwendung der Beschränkung nur, wenn sich ein Entgelt ausschließlich auf eine Lizenz iSv. IFRS 15.58 bezieht
 - ... auch da IFRS 15.BC421 von einer restriktiv zu handhabenden Ausnahme spricht.



3. Umsatz- und nutzungsabhängige Lizenzentgelte (3/4)

Thema 1: Anwendung der Beschränkung aus IFRS 15.58 auf kombinierte Leistungen (Forts.)

- Kombination der Lizenz mit anderen Gütern oder Dienstleistungen
 - Sicht 3: Anwendung der Beschränkung auch, wenn sich ein Entgelt auf eine Lizenz iSv. IFRS 15.58 als dominierende Komponente bezieht
 - ... da IFRS 15.BC407 einräumt, dass eine nicht separierte Lizenz (d.h. *non distinct*) die dominierende Komponente einer Leistungsverpflichtung sein kann.
 - Beispiele der IASB/FASB-Mitarbeiterstäbe für vermeintliche Dominanz der Lizenz:
 - 10-Jahres Franchise mit Beratung und Training
 - 3-Jahres Softwarelizenz mit Customizing
 - Dreimonatige Filmübertragungslizenz mit Werbeaktivitäten



3. Umsatz- und nutzungsabhängige Lizenzentgelte (4/4)

Thema 2: Teilweise Anwendung der Beschränkung aus IFRS 15.58 auf kombinierte Leistungen

- Zerlegung eines Lizenzentgelts, wenn die o.g. Beschränkung für das Gesamtentgelt nicht einschlägig ist (möglich in Sichtweise 2 und 3 aus Thema 1)
 - Sicht 1: Keine Anwendung der Beschränkung auf einen Teil des Entgelts
 - ... da IFRS 15.B63 hierzu keine Anhaltspunkte liefert.
 - Sicht 2: Anwendung der Beschränkung auf einen Teil des Entgelts zulässig
 - ... da dies ggf. die Vergleichbarkeit von Abschlüssen verbessert (z.B. weil die Beurteilung der Dominanz der Lizenz nach Sichtweise 3 aus Thema 1 nicht mehr relevant wäre).



4. Wertminderungstests auf aktivierte Vertragskosten (1/2)

Vorgaben zur Ermittlung einer Wertminderung gemäß IFRS 15.101 f.

- *An entity shall recognise an impairment loss in profit or loss to the extent that the carrying amount of an asset recognised in accordance with paragraph 91 or 95 exceeds:*
 - *the remaining amount of consideration that the entity expects to receive in exchange for the goods or services to which the asset relates; less*
 - *the costs that relate directly to providing those goods or services and that have not been recognised as expenses (see paragraph 97)*
- *For the purposes of applying paragraph 101 to determine the amount of consideration that an entity expects to receive, an entity shall use the principles for determining the transaction price (except for the requirements in paragraphs 56–58 on constraining estimates of variable consideration) and adjust that amount to reflect the effects of the customer's credit risk.*



4. Wertminderungstests auf aktivierte Vertragskosten (2/2)

Thema: Prognose der erwarteten Gegenleistung

- Gemäß IFRS 15.49 berücksichtigt der Transaktionspreis keine Aufhebungen, Änderungen oder Erneuerungen von Verträgen.
 - Sicht 1: Keine Berücksichtigung von o.g. Vertragsanpassungen bei der Ermittlung der erwarteten zukünftigen Zahlungsströme/Gegenleistung
 - D.h. strikte Auslegung von IFRS 15.102.
 - Sicht 2: Berücksichtigung der o.g. Vertragsanpassungen bei der Ermittlung der erwarteten zukünftigen Zahlungsströme/Gegenleistung
 - D.h. stärkere Bezugnahme auf die „Erwartungshaltung“ in IFRS 15.101(a).
 - ... da IFRS.BC310 beschreibt, dass die Zielsetzung der Bewertung von Vermögenswerten auf Kostenbasis anders ist als diejenige zur Erfassung der Umsatzerlöse.
 - Ferner liefert Example 37 (IFRS 15.IE192 ff.) den Hinweis, dass die Amortisation des Vermögenswertes die fixierte Vertragslaufzeit übersteigen kann.