

© DRSC e.V.	Joachimsthaler Str. 34	10719 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.				

## FA FB – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

<b>Sitzung:</b>	<b>19. FA FB / 18.07.2023 / 9:30 – 10:30 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>05 – Geplanter PiR zu IFRS 15</b>
<b>Thema:</b>	<b>Erstbefassung mit dem Post-Implementation Review von IFRS 15</b>
<b>Unterlage:</b>	<b>19_05_FA-FB_PIR-IFRS15_CN</b>

### 1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

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

Nummer	Titel	Gegenstand
19_05	19_05_FA-FB_PIR-IFRS15_CN	Cover Note
19_05a	19_05a_FA-FB_PIR-IFRS15_RfI	Request for Information des IASB Unterlage öffentlich verfügbar: <a href="https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/pir-ifrs-15/rfi-iasb-2023-4-pir-ifrs-15.pdf">https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/pir-ifrs-15/rfi-iasb-2023-4-pir-ifrs-15.pdf</a>

Stand der Informationen: 07.07.2023.

### 2 Ziel der Sitzung

- 2 Der FA FB soll in dieser Sitzung erstmals über das am 29. Juni 2023 publizierte IASB-Konsultationsdokument (*“Request for Information“*, RfI) im Rahmen des Post-Implementation Reviews von IFRS 15 informiert werden.
- 3 Konkret soll der FA FB die im RfI aufgeführten Themen/Fragen erstmals zur Kenntnis nehmen und ggf. **erste Meinungen** dazu äußern. Der FA FB wird ferner gebeten, ggf. **Schwerpunkte für die bevorstehende Diskussion** zu setzen – d.h. welche Detailthemen mit welcher Priorität und/oder Intensivität erörtert werden sollen.



### 3 Hintergrund und Projektstand

- 1 IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurde am 28. Mai 2014 durch den IASB veröffentlicht und gilt für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen.
- 2 Nach der Veröffentlichung von IFRS 15 hat der IASB umfangreiche Maßnahmen zur Unterstützung der Standardumsetzung durchgeführt. Diese Aktivitäten umfassten die Veröffentlichung von Lehrmaterialien, den Einsatz der *Transition Resource Group for Revenue Recognition* (TRG), die Arbeit des IFRS IC bei der Analyse von Anwenderfragen sowie Standardänderungen durch den IASB vom 12. April 2012, die einige Grundprinzipien des Standards klarstellten sowie zusätzliche Übergangserleichterungen boten.
- 3 Im November 2021 beschloss der IASB, den PiR von IFRS 15 im 2. Halbjahr 2022 zu beginnen. Dieser startete im September 2022 und ist – wie bei jedem PIR üblich – in zwei Phasen untergliedert. Zunächst hatte der IASB als Phase 1 Outreach/Research zur Themenfindung vorgenommen, bei dem primär die Gremien der IFRS-Stiftung eingebunden wurden. Diese Themen sind dann der Ausgangspunkt für die nun gestartete öffentliche Konsultation als Phase 2.
- 4 Im Rahmen der Vorbereitung auf die ASAF-Sitzung erörterte der FA FB in seiner Oktober-Sitzung die an die ASAF-Mitglieder adressierten Fragen zu PiR IFRS 15. Aus konzeptioneller Sicht gab der FA FB ein insgesamt positives Urteil über den Standard ab. Allerdings beobachtete der FA FB aus praktischer Sicht keine sehr große Auswirkung des Standards auf die Erlöserfassung von Unternehmen, auch wenn einige Branchen, wie z.B. Telekommunikation, stärker von den neuen Regelungen betroffen waren als die anderen. Der FA FB sah keine konkreten Anwendungsfragen, die durch den IASB in Phase 1 des PIR zu adressieren wären. Auch wenn sich in der Einführungsphase des Standards diverse Fragestellungen als klarstellungsbedürftig erwiesen (u.a. zeitraumbezogene Umsatzrealisierung, Prinzipal-Agent-Beziehungen, Zusammenwirkung mit anderen IFRS, insb. mit IFRS 9), wurden hierzu in der Praxis pragmatische Lösungen gefunden. Aus diesem Grund sollte aus Sicht des FA FB die Stabilität das oberste Ziel des PIR sein; grundsätzliche konzeptionelle Diskussionen sollten zwingend vermieden werden.
- 5 EFRAG hat die CFSS-Mitglieder am 16. November 2022 angeschrieben und um die Teilnahme an einer elektronischen Umfrage gebeten, die einige Fragen zu IFRS 15 enthält, einschließlich einer Frage zu Problemen, mit denen Unternehmen in dem jeweiligen Land während der Umsetzung von IFRS 15 konfrontiert waren.
- 6 Die DRSC-Geschäftsstelle hat Ende November 2022 die Mitglieder des DRSC-Anwenderforums, die an den Sitzungen 2012-2017 teilgenommen haben, zur Umsetzung des IFRS 15 kontaktiert und um die Beantwortung der folgenden drei Fragenkomplexe gebeten:
  1. Für welche Branchen war oder ist es eine Herausforderung, IFRS 15 umzusetzen?
  2. Welche sind die am häufigsten vorkommenden Anwendungsfragen?

3. Bei welchen anderen Standards führt das Zusammenspiel mit IFRS 15 zu Anwendungsproblemen?

Sieben Rückmeldungen sind bei der Geschäftsstelle eingegangen.

7 Auf Basis der Diskussionen im FA FB sowie der erhaltenen Antworten der Mitglieder des Anwenderforums hat die DRSC-Geschäftsstelle im Dezember 2022 die elektronische Umfrage der EFRAG beantwortet.

8 Die nun laufende Konsultation leitet Phase 2 des PIR zu IFRS 15 ein. Am 29. Juni 2023 wurde das vorliegende Konsultationsdokument (RfI) veröffentlicht, mit dem die Öffentlichkeit um Meinungsäußerungen zu den darin erwähnten Themen und Fragestellungen gebeten ist.

## 4 Überblick und Struktur des RfI

4 Das RfI-Dokument ist in folgende elf Abschnitte gegliedert:

4. Gesamtbeurteilung des IFRS 15
5. Identifizierung von Leistungsverpflichtungen in einem Vertrag
6. Bestimmung des Transaktionspreises
7. Bestimmung des Zeitpunkts der Umsatzrealisierung
8. Überlegungen zur Konstellation Prinzipal oder Agent
9. Lizenzerteilung
10. Angabevorschriften
11. Übergangsvorschriften
12. Anwendung von IFRS 15 mit anderen IFRS-Rechnungslegungsstandards
13. Konvergenz mit dem Topic 606
14. Sonstige Themen

5 Zu jedem Abschnitt wird zuerst der Hintergrund der jeweiligen in IFRS 15 enthaltenen **Regeln erläutert**, teils wird ergänzend als **„Spotlight“ hervorgehoben**, welche besondere(n) Herausforderung(en) bei diesem Regelungsaspekt der IASB bis dato erkannt hat oder nun in Erfahrung bringen möchte, und schließlich wird je Abschnitt eine **konkrete (teils mehrteilige) Frage** gestellt.

## 5 Inhalte des RfI im Einzelnen

### 5.1 Gesamtbeurteilung des IFRS 15

9 **Hintergrund:** Mit IFRS 15 wurden Grundsätze festgelegt, nach denen ein Unternehmen den Abschlussadressaten nützliche Informationen über Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Erlösen und Zahlungsströmen aus einem Vertrag mit einem Kunden zur Verfügung zu stellen hat. Als Grundprinzip erfolgt die Erlösrealisierung im Zuge des Transfers von Gütern und Dienstleistungen

durch Erfüllung einzelner Leistungsverpflichtungen in Höhe der erwarteten Gegenleistung. Der Standard führte ein fünfstufiges Modell für die Erfassung von Umsatzerlösen ein:

- (1) Identifizierung eines Vertrags mit einem Kunden
- (2) Identifizierung von Leistungsverpflichtungen
- (3) Ermittlung des Transaktionspreises
- (4) Zuordnung des Transaktionspreises zu Leistungsverpflichtungen
- (5) Erfüllung von Leistungsverpflichtungen (Zeitpunkt der Erlöserfassung)

## 6 **Spotlight 1:**

- IFRS 15 hat das Ziel erreicht und funktioniert grundsätzlich gut.
- Die Implementierung war herausfordernd, mittlerweile wurden jedoch Bilanzierungspraktiken entwickelt. Einige Stakeholder warnen daher den IASB davor, grundlegende Änderungen am Standard vorzunehmen.
- Der Standard hat die Vergleichbarkeit der Informationen erhöht. Bei einigen komplexen Sachverhalten bestehen jedoch Ermessungsspielräume, was die Vergleichbarkeit beeinträchtigen kann.
- Implementierungsaufwand und -kosten variieren zwischen den Unternehmen. Die meisten Stakeholder vertreten die Ansicht, dass die Vorteile von IFRS 15 die Kosten für die Umsetzung und Anwendung des Standards überwiegen.

## 7 **Frage 1:**

### **(a) In your view, has IFRS 15 achieved its objective? Why or why not?**

Please explain whether the core principle and the supporting five-step revenue recognition model provide a clear and suitable basis for revenue accounting decisions that result in useful information about an entity's revenue from contracts with customers.

If not, please explain what you think are the fundamental questions (fatal flaws) about the clarity and suitability of the core principle or the five-step revenue recognition model.

### **(b) Do you have any feedback on the understandability and accessibility of IFRS 15 that the IASB could consider:**

(i) in developing future Standards; or

(ii) in assessing whether, and if so how, it could improve the understandability of IFRS 15 without changing its requirements or causing significant cost and disruption to entities already applying the Standard—for example, by providing education materials or flowcharts explaining the links between the requirements?

### **(c) What are the ongoing costs and benefits of applying the requirements in IFRS 15 and how significant are they?**

If, in your view, the ongoing costs of applying IFRS 15 are significantly greater than expected or the benefits of the resulting information to users of financial statements are significantly lower than expected, please explain why you hold this view.



## 5.2 Identifizierung von Leistungsverpflichtungen in einem Vertrag

- 8 **Hintergrund:** IFRS 15 schreibt vor, dass ein Unternehmen die Leistungsverpflichtungen in seinen Verträgen mit Kunden zu identifizieren hat. Eine Leistungsverpflichtung ist definiert als eine Zusage in einem Vertrag mit einem Kunden, auf den Kunden Folgendes zu übertragen:
- (a) ein eigenständig abgrenzbares Gut oder eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung (oder ein Bündel von Gütern oder Dienstleistungen); oder
  - (b) eine Reihe von eigenständig abgrenzbaren Gütern oder Dienstleistungen, die im Wesentlichen gleich sind und die das gleiche Muster der Übertragung an den Kunden haben.
- 9 **Spotlight 2:** Die Identifizierung eines eigenständig abgrenzbaren Guts bzw. einer eigenständig abgrenzbaren Dienstleistung ist insbesondere bei den folgenden vertraglichen Vereinbarungen herausfordernd:
- (a) Vereinbarungen über intern entwickelte Produkte oder digitale Produkte, z.B. webbasierte Softwareanwendungen;
  - (b) Vertragsänderungen;
  - (c) Lizenzvereinbarungen; und
  - (d) Vereinbarungen, bei denen ein Unternehmen nach eigenem Ermessen bestimmt, ob es als Prinzipal oder Agent handelt.
- 10 **Frage 2:**

**(a) Does IFRS 15 provide a clear and sufficient basis to identify performance obligations in a contract? If not, why not?**

Please describe fact patterns in which the requirements:

- (i) are unclear or are applied inconsistently;
- (ii) lead to outcomes that in your view do not reflect the underlying economic substance of the contract; or
- (iii) lead to significant ongoing costs.

If diversity in application exists, please explain and provide supporting evidence about how pervasive the diversity is and explain what causes it. Please also explain how the diversity affects entities' financial statements and the usefulness of the resulting information to users of financial statements.

**(b) Do you have any suggestions for resolving the matters you have identified?**

## 5.3 Bestimmung des Transaktionspreises

- 11 **Hintergrund:** IFRS 15 definiert den Transaktionspreis als eine Gegenleistung, die ein Unternehmen im Austausch für die Übertragung zugesagter Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden voraussichtlich erhalten wird. Hiervon ausgenommen sind Beträge, die im Namen Dritter eingezogen werden (z.B. Umsatzsteuer). Der Standard enthält spezifische Anforderungen für die

Bestimmung des Transaktionspreises, wenn die Gegenleistung einen variablen Betrag, eine signifikante Finanzierungskomponente oder eine an den Kunden zu zahlende Gegenleistung enthalten.

12 **Spotlight 3:** Es bestehen Unsicherheiten bei der Bilanzierung von an den Kunden zu zahlenden Gegenleistung:

- *Marketinganreize für Endkunden:* Sind Anreize, die in dreiseitigen Vereinbarungen durch einen Vermittler (z.B. eine digitale Plattform) an einen Endkunden angeboten werden, als Aufwand oder als Reduktion der Umsatzerlöse zu erfassen?
- *Negative Umsatzerlöse:* Wenn der Betrag der an den Kunden zu zahlenden Gegenleistung den Betrag der vom Kunden zu erhaltenden Gegenleistung übersteigt (z.B. wenn ein Unternehmen in einen wettbewerbsintensiven Markt eintreten möchte und große Anreize bietet, um Kunden anzuziehen), ist die negative Nettogegenleistung als Aufwand oder als negative Umsatzerlöse zu erfassen? Die Stakeholder baten den IASB um eine Klarstellung, einschließlich:
  - (a) Wie ist die Rechnungseinheit (*unit of account*) für die Bewertung der Nettogegenleistung zu bestimmen (Vertragsbasis oder Portfoliobasis)?
  - (b) Wie ist der Bewertungszeitraum zu bestimmen (Gegenleistung, auf die ein Unternehmen in der aktuellen Berichtsperiode oder über die Laufzeit des Vertrags Anspruch hat)?

13 **Frage 3:**

**(a) Does IFRS 15 provide a clear and sufficient basis to determine the transaction price in a contract—in particular, in relation to accounting for consideration payable to a customer? If not, why not?**

Please describe fact patterns in which the requirements on how to account for incentives paid by an agent to the end customer or for negative net consideration from a contract (see Spotlight 3) are unclear or are applied inconsistently.

If diversity in application exists, please explain and provide supporting evidence about how pervasive the diversity is and explain what causes it. Please also explain how the diversity affects entities' financial statements and the usefulness of the resulting information to users of financial statements.

**(b) Do you have any suggestions for resolving the matters you have identified?**

#### 5.4 Bestimmung des Zeitpunkts der Umsatzrealisierung

14 **Hintergrund:** Nach IFRS 15 hat ein Unternehmen einen Umsatzerlös zu erfassen, wenn (oder sobald) es Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden überträgt, d. h. wenn (oder sobald) der Kunde die **Verfügungsgewalt** über dieses Gut oder diese Dienstleistung erlangt. Ein Grund für die Änderung der früheren Vorschriften zur Umsatzrealisierung (Übertragung der mit dem Eigentum verbundenen **Risiken und Chancen**) war, den Unternehmen zu ermöglichen, konsistentere

Entscheidungen darüber zu treffen, wann Güter oder Dienstleistungen übertragen werden. Mit dieser Änderung hat der IASB jedoch eingeräumt, dass einige Ermessensentscheidungen, insbesondere in Bezug auf Fertigungsverträge und Dienstleistungsverträge, herausfordernd bleiben könnten.

- 15 **Spotlight 4:** Erste Rückmeldungen deuten darauf hin, dass viele Unternehmen die anfänglichen Herausforderungen bei der Bestimmung der Umsatzrealisierung über einen bestimmten Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt weitgehend überwunden haben. In einigen Fällen, z.B. in der Softwareentwicklung, im Glücksspielbereich und im Baugewerbe, bleiben einige Herausforderungen bestehen. Einige Stakeholder sagten, dass Beurteilungen auf der Grundlage des Kriteriums gem. IFRS 15.35(c) – durch die Leistung des Unternehmens wird ein Vermögenswert erstellt, der keine alternativen Nutzungsmöglichkeiten für das Unternehmen aufweist, und das Unternehmen hat einen Rechtsanspruch auf Bezahlung der bereits erbrachten Leistungen – besonders schwierig sein können, vor allem in Bezug auf die Durchsetzbarkeit des Rechts eines Unternehmens auf Zahlung.

16 **Frage 4:**

**(a) Does IFRS 15 provide a clear and sufficient basis to determine when to recognise revenue? If not, why not?**

Please describe fact patterns in which the requirements are unclear or are applied inconsistently—in particular, in relation to the criteria for recognising revenue over time (see Spotlight 4).

If diversity in application exists, please explain and provide supporting evidence about how pervasive the diversity is and explain what causes it. Please also explain how the diversity affects entities' financial statements and the usefulness of the resulting information to users of financial statements.

**(b) Do you have any suggestions for resolving the matters you have identified?**

## 5.5 Überlegungen zur Konstellation Prinzipal oder Agent

- 17 **Hintergrund:** Wenn eine andere Partei an der Lieferung von Gütern oder an der Erbringung von Dienstleistungen an den Kunden eines Unternehmens beteiligt ist, muss ein Unternehmen nach IFRS 15 die Art seiner Zusage bestimmen und feststellen, ob es sich um eine Leistungsverpflichtung handelt, die darin besteht, das Gut selbst zu liefern oder die Dienstleistung selbst zu erbringen (so dass das Unternehmen als Prinzipal auftritt) oder ob diese darin besteht, eine andere Partei mit der Lieferung des Guts oder der Erbringung der Dienstleistung zu beauftragen (so dass das Unternehmen als Agent auftritt).
- 18 **Spotlight 5:** Die Anwendung des Konzepts der Verfügungsgewalt über das Gut bzw. die Dienstleistung und der damit verbundenen, in IFRS 15 aufgeführten Indikatoren für das Vorliegen einer Verfügungsgewalt wird manchmal als herausfordernd empfunden, insbesondere in Bezug auf Dienstleistungen. In einigen Fällen erfolgt die Beurteilung, ob ein Unternehmen als Prinzipal oder



als Agent auftritt, allein anhand von Indikatoren ohne Berücksichtigung des Konzepts der Verfügungsgewalt. Ferner ist die Beurteilung anhand von Indikatoren in solchen Fällen schwierig, wenn diese Indikatoren zu unterschiedlichen Schlussfolgerungen führen oder wenn eine Vereinbarung mehr als drei Parteien umfasst.

19 **Frage 5:**

**(a) Does IFRS 15 provide a clear and sufficient basis to determine whether an entity is a principal or an agent? If not, why not?**

Please describe fact patterns in which the requirements are unclear or are applied inconsistently—in particular, in relation to the concept of control and related indicators (see Spotlight 5).

If diversity in application exists, please explain and provide supporting evidence about how pervasive the diversity is and explain what causes it. Please also explain how the diversity affects entities' financial statements and the usefulness of the resulting information to users of financial statements.

**(b) Do you have any suggestions for resolving the matters you have identified?**

## 5.6 Lizenzerteilung

20 **Hintergrund:** Ein Unternehmen hat gem. IFRS 15 zu bestimmen,

- ob die Zusage der Lizenzerteilung von anderen im Vertrag zugesagten Gütern oder Dienstleistungen abgrenzbar ist oder nicht (der Standard enthält Beispiele von nicht abgrenzbaren Lizenzen) und
- ob die Lizenz über einen bestimmten Zeitraum oder zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt wird (der Standard stellt hierfür bestimmte Kriterien zur Verfügung).

Bei umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren schreibt IFRS 15 vor, dass Erlöse nur dann erfasst werden dürfen, wenn (oder sobald) das spätere der beiden folgenden Ereignisse eintritt:

- a) der nachfolgende Verkauf wird getätigt oder die nachfolgende Nutzung tritt ein, und
- b) die Leistungsverpflichtung, der die umsatz- oder nutzungsabhängigen Lizenzgebühren ganz oder teilweise zugeordnet wurden, wurde vollständig (oder teilweise) erfüllt.

21 **Spotlight 6:** Die Vorschriften zur Erlöserfassung bei Lizenzen erscheinen manchmal unklar bzw. werden inkonsistent angewendet. Einige Stakeholder baten den IASB, folgende Fragen klarzustellen:

- a) Ist eine Vereinbarung eine Lizenzerteilung, wenn der Vertrag sich auf eine Lizenzierung bezieht, aber im Grunde einem Verkauf von geistigem Eigentum oder einer Dienstleistungserbringung ähnlich ist?



- b) Wie sind Leistungsverpflichtungen in solchen Vereinbarungen zu identifizieren, die sowohl die Verpflichtung zur Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen als auch eine Lizenz enthalten?
- c) Wann sind die Umsatzerlöse bei Lizenzverlängerungen zu erfassen: zu Beginn des Verlängerungszeitraums oder bei Vertragsverlängerung? In diesem Zusammenhang merkten einige Stakeholder an, dass gem. dem durch den FASB geänderten Topic 606 die Erlöserfassung erst zu Beginn des Verlängerungszeitraums zu erfolgen hat.

22 **Frage 6:**

**(a) Does IFRS 15 provide a clear and sufficient basis for accounting for contracts involving licences? If not, why not?**

Please describe fact patterns in which the requirements are unclear or are applied inconsistently—in particular, in relation to matters described in Spotlight 6.

If diversity in application exists, please explain and provide supporting evidence about how pervasive the diversity is and explain what causes it. Please also explain how the diversity affects entities' financial statements and the usefulness of the resulting information to users of financial statements.

**(b) Do you have any suggestions for resolving the matters you have identified?**

## 5.7 Angabevorschriften

- 23 **Hintergrund:** IFRS 15 enthält diverse Angabevorschriften, deren Ziel es ist, ausreichend Informationen den Abschlussadressaten bereitzustellen, damit diese sich ein Bild von Art, Höhe, Zeitpunkt und Unsicherheit von Erlösen und Zahlungsströmen aus Verträgen mit Kunden machen können. Zur Erreichung dieses Ziels hat ein Unternehmen qualitative und quantitative Angaben zu einigen im Standard festgelegten Punkten vorzulegen.

**Spotlight 7:** Erste Rückmeldungen zu den Angabevorschriften waren im Allgemeinen positiv. Die wesentlichen Bedenken bezogen sich auf die folgenden Punkte:

- a) Die Kosten für die Erfüllung einiger Angabevorschriften übersteigen möglicherweise den Nutzen der resultierenden Informationen (z.B. Kosten für die Bereitstellung von Informationen zu Vertragsvermögenswerten und Vertragsverbindlichkeiten sowie zu verbleibenden Leistungsverpflichtungen).
- b) Unternehmen lassen manchmal die in IFRS 15 geforderten Angaben weg, was daran liegen mag, dass die Angabevorschriften nicht hinreichend spezifisch sind.

24 **Frage 7:****(a) Do the disclosure requirements in IFRS 15 result in entities providing useful information to users of financial statements? Why or why not?**

Please identify any disclosures that are particularly useful to users of financial statements and explain why. Please also identify any disclosures that do not provide useful information and explain why the information is not useful.

**(b) Do any disclosure requirements in IFRS 15 give rise to significant ongoing costs?**

Please explain why meeting the requirements is costly and whether the costs are likely to remain high over the long term.

**(c) Have you observed significant variation in the quality of disclosed revenue information? If so, what in your view causes such variation and what steps, if any, could the IASB take to improve the quality of the information provided?**

## 5.8 Übergangsvorschriften

25 **Hintergrund:** Für die Erstanwendung des IFRS 15 besteht ein Wahlrecht zwischen den beiden folgenden Methoden:

- a) rückwirkende Anwendung auf jede in Übereinstimmung mit IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* dargestellte frühere Berichtsperiode, vorbehaltlich der in IFRS 15 genannten Ausnahmeregelungen (retrospektive Methode); oder
- b) rückwirkende Anwendung mit einer Erfassung der kumulierten Anpassungsbeträge aus der erstmaligen Anwendung zum Zeitpunkt der Erstanwendung (modifizierte retrospektive Methode). Wird diese Methode angewendet, sind zusätzliche Angaben zu machen.

26 **Spotlight 8:** ---

27 **Frage 8:****(a) Did the transition requirements work as the IASB intended? Why or why not?**

Please explain:

(i) whether entities applied the modified retrospective method or the practical expedients and why; and

(ii) whether the transition requirements in IFRS 15 achieved an appropriate balance between reducing costs for preparers of financial statements and providing useful information to users of financial statements.

## 5.9 Anwendung von IFRS 15 mit anderen IFRS-Rechnungslegungsstandards

28 **Hintergrund:** IFRS 15 ist auf alle Verträge mit Kunden anzuwenden, außer auf

- a) Leasingverträge, die in den Anwendungsbereich von IFRS 16 *Leasingverhältnisse* fallen,

- b) Versicherungsverträge, die in den Anwendungsbereich von IFRS 17 *Versicherungsverträge* fallen,
- c) Finanzinstrumente und andere vertragliche Rechte oder Verpflichtungen, die in den Anwendungsbereich von IFRS 9 *Finanzinstrumente*, IFRS 10 *Konzernabschlüsse*, IFRS 11 *Gemeinsame Vereinbarungen*, IAS 27 *Separate Abschlüsse* und/oder IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen und Joint Ventures* fallen, und
- d) nicht-monetäre Tauschgeschäfte zwischen Unternehmen derselben Sparte, die Verkäufe an Kunden oder potenzielle Kunden erleichtern sollen.

Ferner enthält IFRS 15 Vorschriften für Verträge, die teilweise in den Anwendungsbereich von IFRS 15 und teilweise in den Anwendungsbereich der anderen IFRS fallen:

- a) Enthalten die anderen Standards Vorgaben zur Separierung und/oder erstmaligen Bewertung eines oder mehrerer Vertragsteile, so hat das Unternehmen zuerst die Separierungs- und/oder Bewertungsvorschriften dieser Standards anzuwenden.
- b) Enthalten die anderen Standards keine Vorgaben zur Separierung und/oder erstmaligen Bewertung eines oder mehrerer Vertragsteile, so hat das Unternehmen zur Separierung und/oder erstmaligen Bewertung des Vertragsteils (oder der Vertragsteile) IFRS 15 anzuwenden.

## 29 **Spotlight 9:**

### **9.1. IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse**

Der Unterschied zwischen den Bewertungsgrundsätzen in IFRS 3 (basierend auf dem beizulegenden Zeitwert) und denen in IFRS 15 (basierend auf dem Transaktionspreis) kann Unternehmen bei der Bewertung von Vertragsvermögenswerten und -verbindlichkeiten, die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben wurden, Schwierigkeiten bereiten. Anpassungen des beizulegenden Zeitwerts beim Erwerb von Vertragsvermögenswerten und -verbindlichkeiten könnten sich auf die Höhe des Geschäfts- oder Firmenwerts auswirken, der beim Erwerb angesetzt wurde, sowie auf die Höhe der Umsatzerlöse, die in Zukunft aus den entsprechenden Verträgen mit Kunden erfasst werden. Einige Stakeholder schlugen dem IASB vor, eine Lösung hierfür in Betracht zu ziehen, und wiesen auf die Änderungen des FASB an Topic 805 *Business Combinations* vom Oktober 2021, welche die Anwendung von Topic 606 auf die Bewertung von bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Vertragsvermögenswerten und -verbindlichkeiten zum Erwerbszeitpunkt verlangen.

### **9.2. IFRS 9 Finanzinstrumente**

Es erscheint für einige Unternehmen manchmal unklar, ob sie die Anforderungen von IFRS 15 oder die von IFRS 9 anwenden sollen:

- Preisnachlass vs. Wertminderung: Behandlung als Vertragsänderung gem. IFRS 15 mit Reduzierung der Umsatzerlöse oder als Wertminderung gem. IFRS 9?
- Verbindlichkeiten, die sich aus IFRS 15 ergeben: IFRS 15 regelt die Bilanzierung einiger Arten von Verbindlichkeiten fest, z.B. Vertragsverbindlichkeiten und Rückerstattungsverbindlichkeiten, und legt zwei Fälle fest (beide beziehen sich auf Rückkaufvereinbarungen), bei denen Verbindlichkeiten, die sich aus IFRS 15 ergeben, gem. IFRS 9 zu bilanzieren sind. Einige Stakeholder wiesen darauf hin, dass Unsicherheiten darüber bestehen könnten, welche Vorschriften für die Bilanzierung von anderen Verbindlichkeiten aus IFRS 15 anzuwenden sind, insb. wenn diese Verbindlichkeiten die Definition einer finanziellen Verbindlichkeit gem. IAS 32 *Finanzinstrumente: Ausweis* erfüllen.

### **9.3. IFRS 16 Leasingverhältnisse**

In einigen Fällen könnte die Bilanzierung von Verträgen, die eine Dienstleistungskomponente und eine Leasingkomponente enthalten, für Unternehmen aufgrund der Unterschiede zwischen den Anforderungen in IFRS 15 und IFRS 16 schwierig sein.

### **9.4. IFRS 10 Konzernabschlüsse**

Einige Stakeholder fragten, wie Transaktionen zu bilanzieren sind, bei denen ein Unternehmen im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit einen Vermögenswert verkauft, indem es seine Eigenkapitalanteile an einem Tochterunternehmen, die einen Vermögenswert hält, verkauft (sog. "Corporate Wrapper"). Der IASB hat das Thema der Veräußerung von Vermögenswerten über das Vehikel einer legalen Einheit mehrfach diskutiert, u.a. im Rahmen von PiR von IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12 sowie im Rahmen der Dritten Agendakonsultation. Die Entwicklung einer umfassenden Lösung für Corporate Wrappers könnte mehrere IFRS betreffen, z.B. IFRS 10, IFRS 16 und IAS 12, und würde erhebliche Ressourcen erfordern. Daher hat der IASB beschlossen, dieses Thema in den RfI zu PiR IFRS 15 nicht aufzunehmen, sondern für die nächste Agendakonsultation vorzumerken.

#### 30 **Frage 9:**

##### **(a) Is it clear how to apply the requirements in IFRS 15 with the requirements in other IFRS Accounting Standards? If not, why not?**

Please describe and provide supporting evidence about fact patterns in which it is unclear how to apply IFRS 15 with the requirements of other IFRS Accounting Standards, how pervasive the fact patterns are, what causes the ambiguity and how that ambiguity affects entities' financial statements and the usefulness of the resulting information to users of financial statements. The IASB is particularly interested in your experience with the matters described in Spotlights 9.1–9.3.

##### **(b) Do you have any suggestions for resolving the matters you have identified?**

## 5.10 Konvergenz mit dem Topic 606

31 **Hintergrund:** IFRS 15 wurde gemeinsam mit dem FASB entwickelt. Im Mai 2014 veröffentlichte der IASB den IFRS 15 und der FASB den Topic 606. Zum Zeitpunkt der Veröffentlichung waren die Anforderungen in IFRS 15 und Topic 606 – abgesehen von einigen geringfügigen Unterschieden – im Wesentlichen konvergiert. In den Jahren 2014 und 2015 wurde zur Unterstützung der Umsetzung von IFRS 15 und Topic 606 die gemeinsame Transition Resource Group (TRG) von IASB und FASB gebildet. Als Ergebnis der TRG-Diskussionen haben der IASB und der FASB ihre jeweiligen Standards im Jahr 2016 geändert. Die Änderungen des FASB an Topic 606 waren umfangreicher als die Änderungen des IASB an IFRS 15, was zu weiteren Unterschieden zwischen den beiden Standards führte. Im Oktober 2021 veröffentlichte der FASB Änderungen an Topic 805 *Business Combinations*, wonach ein Unternehmen den Topic 606 auf die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbenen Vertragsvermögenswerte und Verbindlichkeiten anzuwenden hat, anstatt diese Vermögenswerte und Verbindlichkeiten zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, was einen weiteren Unterschied zu IFRS darstellt.

32 **Spotlight 10:** ---

33 **Frage 10:**

(a) How important is retaining the current level of convergence between IFRS 15 and Topic 606 to you and why?

## 5.11 Sonstige Themen

34 **Hintergrund:** In diesem Abschnitt wird eingeräumt, auch andere Aspekte (als jene, die in den Abschnitten 1 bis 10 abgefragt wurden) ansprechen zu können. Der IASB schränkt diese Abschlussfrage aber dahingehend ein, dass er (nur) Informationen wünscht, die bei der Beurteilung von dreierlei weiterhelfen:

- Bestehen **grundlegende** Unklarheiten oder Zweifel (fatale Schwächen) bei den Grundprinzipien und Zielsetzungen der IFRS 15?
- Ist der **Informationsnutzen** (für Abschlussnutzer) signifikant geringer als erwartet?
- Sind die **Kosten** der Anwendung sowie Prüfung und Enforcement dieser Vorschriften signifikant höher als erwartet?

35 **Spotlight 11:** ---

36 **Frage 11:**

**(a) Are there any further matters that you think the IASB should examine as part of the post-implementation review of IFRS 15? If yes, what are those matters and why should they be examined?**

Please explain why those matters should be considered in the context of this post-implementation review and the pervasiveness of any matter raised. Please provide examples and supporting evidence.

**6 Weiteres Vorgehen**

37 Die Kommentierungsperiode dauert 120 Tage und endet am **27. Oktober 2023**.

38 Nach der Diskussion in der 19. FA FB-Sitzung hat der FA FB zwei weitere Sitzungen (September und Oktober) innerhalb der IASB-Kommentierungsperiode, in welchen die Diskussion des Rfl fortgeführt und vertieft werden kann.

39 Die Geschäftsstelle plant, einen Anwenderforum zu IFRS 15 im September/Okttober 2022 einzuberufen, um den Fortgang des PiR zu erörtern.

40 Insgesamt ergibt sich derzeit folgender Zeitplan:

29.06.2023	Publikation des IASB-Dokuments (Rfl)
18.07.2023	19. FA FB: Vorstellung und Erstdiskussion des Rfl
12.09.2023	20. FA FB: Fortsetzung der Diskussion des Rfl
September/Okttober	Diskussion des Rfl sowie der vorläufigen Entscheidungen des FA FB durch die Mitglieder des Anwenderforums
12./13.10.2023	21. FA FB: Abschluss der Meinungsbildung im FA, Diskussion eines DRSC-Stellungnahmeentwurfs
bis 27.10.2023	Finalisierung der DRSC-Stellungnahme im Umlauf

**7 Fragen an den FA FB**

41 Folgende Fragen werden dem FA FB zur Sitzung vorgelegt:

**Frage 1 – Meinungsbild:**

Welche ersten Einschätzungen möchte der FA FB zu den Inhalten bzw. Fragen im Rfl äußern?

**Frage 2 – Weitere Diskussion:**

Möchte der FA FB Schwerpunkte bzw. Prioritäten für die weitere Diskussion festlegen?