



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15  
[www.drsc.de](http://www.drsc.de) - [info@drsc.de](mailto: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

|                 |   |
|-----------------|---|
| <b>Sitzung:</b> | <b>37. IFRS-FA / 10.04.2015 / 10:30 – 12:30 Uhr</b> |
| <b>TOP:</b>     | <b>9 – IFRS 15 Erlöserfassung</b>                   |
| <b>Thema:</b>   | <b>Aktuelle Aktivitäten der Gremien</b>             |
| <b>Papier:</b>  | <b>37_09a_IFRS-FA_RevRec_Issues</b>                 |

### Themenstellungen, Erörterungen und Ergebnisse der gemeinsamen Sitzung von IASB und FASB im März 2015

#### 1 Übergangsvorschriften und Vertragsanpassungen

| Dokument        | Referenz                    | Bezeichnung   |
|-----------------|-----------------------------|---|
| IASB Agenda ref | <b>7A</b> (März 2015)       | Revenue Recognition - Practical Expedients Upon Transition - Contract Modifications and Completed Contracts |
| FASB Memo       | <b>No. 1</b>                |   |
| TRG Agenda ref  | <b>24</b> (26. Januar 2015) | Transition  |

##### a) Bilanzierungsgrundsätze nach IFRS 15

###### *Übergangsvorschriften*

- 1 Die Übergangsvorschriften des IFRS 15 sehen grundsätzlich zwei Vorgehensweisen bei der erstmaligen Anwendung des neuen Standards vor (IFRS 15.C3):
  - a) Retrospektive Anwendung gemäß den allgemeinen Vorschriften des IAS 8.23 bis .27 und 8.50 bis .53 mit einzelnen Erleichterungen.
  - b) Bedingt retrospektive Anwendung mit kumulativer Anpassung des Effekts aus der Erstanwendung.
- 2 Bei Anwendung der ersten Übergangsvariante hat ein Unternehmen die Möglichkeit, eine oder mehrere der folgenden praktischen Erleichterungsregeln in Anspruch zu nehmen (IFRS 15.C5):



- a) Abgewickelte Verträge, die in einem Jahresberichtszeitraum begonnen und geendet haben, müssen nicht angepasst werden.
  - b) Für abgewickelte Verträge, die variable Gegenleistungen enthalten, kann der Transaktionspreis zum Zeitpunkt der Auftragsabwicklung zugrunde gelegt werden, anstatt variable Gegenleistungen für die Vergleichsperiode(n) zu schätzen.
  - c) Für alle Vergleichsperioden vor Erstanwendung entfällt die Pflicht zur Angabe des auf die verbliebenen Leistungsverpflichtungen entfallenden Betrags des Transaktionspreises und die Erläuterung, wann das Unternehmen mit der Erlöserfassung rechnet.
- 3 Als abgewickelter Vertrag (*completed contract*) i.S.d. Erleichterungen gilt ein Vertrag, für den das Unternehmen alle Güter bzw. Dienstleistungen (identifiziert nach den Altregelungen aus IAS 11, IAS 18 und Interpretationen) bereits geliefert bzw. geleistet hat (IFRS 15.C2 (b)).
  - 4 Die vorgenannten Erleichterungen sind jeweils, sofern in Anspruch genommen, konsistent für alle Verträge und alle Berichtsperioden anzuwenden. Die angewandten Erleichterungsregeln sind anzugeben, zusätzlich sind zumindest qualitative Aussagen zu den bilanziellen Auswirkungen aus der Anwendung zu machen (IFRS 15.C6).
  - 5 Bei der bedingt retrospektiven erstmaligen Anwendung von IFRS 15 sind die kumulativen Effekte aus der Erstanwendung in der Eröffnungsbilanz zum Erstanwendungszeitpunkt als Teil der erwirtschafteten Ergebnisse zu erfassen. Eine retrospektive Anwendung wird nur für Verträge notwendig, die im Erstanwendungszeitpunkt noch nicht abgewickelt sind (IFRS 15.C7). Nach dem Erstanwendungszeitpunkt abgewickelte Verträge sind vollumfänglich so zu abbilden, als ob sie seit Vertragsabschluss nach den neuen Regelungen behandelt wurden.

#### *Vertragsanpassungen*

- 6 Als Vertragsanpassungen gelten grundsätzlich alle zwischen den Vertragsparteien vereinbarten Änderungen von Gegenstand und Preis eines Vertrags (IFRS 15.18). Vertragsänderungen sind ggf. als separater Vertrag zu behandeln, wenn diese zu einer zusätzlichen eigenständigen Zusage von Gütern oder Dienstleistungen führen und unabhängige faire Bepreisungen dieser Lieferungen und Leistungen vorsehen (IFRS 15.20).
- 7 Alle übrigen Vertragsänderungen sind wie folgt zu behandeln (IFRS 15.21):
  - a) Wenn die verbleibenden Güter und Dienstleistungen abgrenzbar („*distinct*“) gegenüber den bereits erfolgten Lieferungen und Leistungen sind, ist die Vertragsänderung wie eine Beendigung und ein gleichzeitiger Neuabschluss eines Vertrags zu behandeln. Die der verbleibenden Leistungsverpflichtung zuzuordnende Gegenleistung bestimmt sich als



Summe der bislang nicht als Erlös erfassten Gegenleistung des ursprünglichen Transaktionspreises zuzüglich der (neu vereinbarten) Gegenleistung für die Vertragsanpassung.

- b) Sind die verbleibenden Güter und Dienstleistungen hingegen nicht eigenständig abgrenzbar gegenüber den bereits erfolgten Lieferungen und Leistungen, so liegt insgesamt nur eine (teilweise erfüllte) Leistungsverpflichtung vor. Die Auswirkung der Vertragsanpassung auf deren Transaktionspreis sowie den Leistungsfortschritt wird als Anpassung der Umsatzerlöse „in laufender Rechnung“ zum Zeitpunkt der Vertragsanpassung behandelt.

8 Denkbar sind auch Kombinationen der beiden vorgenannten Tatbestände

### **b) Bilanzielle Herausforderung**

9 Einzelne Unternehmen und Industriezweige haben mitunter laufend eine sehr große Anzahl von Vertragsanpassungen. IASB Agendapapier 7A gesteht ein, dass eine Analyse all dieser Anpassungen im vorgenannten Sinne sehr aufwendig und kostspielig sein kann. Auch sei zu hinterfragen, inwieweit die Bilanzierung von Vertragsanpassungen in Vorperioden entscheidungsnützliche Informationen bereitstellt.

10 Die Generalnorm des IAS 8, wonach undurchführbare („*impracticable*“) rückwirkende Anpassungen nicht vorgenommen werden müssen, wird von einigen Konstituenten als nicht ausreichend angesehen. Angeregt wurde von diesen Konstituenten daher eine weitere Erleichterungsvorschrift innerhalb der Übergangsvorschriften zu IFRS 15.

### **c) Analyse und Empfehlungen der Mitarbeiterstäbe**

11 Basierend auf *Outreach* Aktivitäten mit Erstellern in den Bereichen Telekommunikation, Software, Anlagenbau, Raumfahrt und Verteidigungswesen sowie WP-Gesellschaften schlagen die Mitarbeiterstäbe verschiedene Alternativen für erleichterte Übergangsvorschriften für Vertragsanpassungen vor. Hierzu wird zunächst das sogenannte „*Contract Modification Adjustment Date*“ (CMAD) als derjenige Zeitpunkt definiert und eingeführt, auf den alle Erleichterungsvorschriften zur Anwendung kommen.

- a) Bei der umfänglich retrospektiven Anwendung von IFRS 15 ist das CMAD der Beginn der frühesten Vergleichsperiode.
- b) Bei der bedingt retrospektiven Anwendung von IFRS 15 ist das CMAD der Erstanwendungszeitpunkt.

12 Als Alternativen werden im Einzelnen vorgestellt und erörtert:



- a) Alternative A („*frozen balance*“): Behandlung aller nichterfüllten Leistungsverpflichtungen eines geänderten Vertrags als Beendigung und gleichzeitiger Neuabschluss eines Vertrags am CMAD.
  - b) Alternative B („*use of hindsight*“) Bestimmung des Transaktionspreises am CMAD und dessen Allokation nach Einzelveräußerungspreisen auf alle erfüllten und unerfüllten Leistungsverpflichtungen auf diesen Zeitpunkt.
  - c) Alternative C („*completed contracts*“) Beschränkung der umfänglichen retrospektiven Anwendung von IFRS 15 auf Verträge welche am CMAD noch nicht abgewickelt sind.
- 13 Die Alternativen A und B schließen sich aus. Alternative C ist hingegen mit den anderen beiden Vorschlägen kombinierbar.
- 14 Die Mitarbeiterstäbe empfehlen die Übernahme der Alternativen B und C in den Standard.
- 15 Hinsichtlich der Bestimmung des CMAD herrscht Uneinigkeit dahingehend, dass der IASB Mitarbeiterstab anregt, dass CMAD bei Wahl der bedingt retrospektiven Anwendung auf den Beginn der Vergleichsperiode vorzulegen. Begründung hierfür ist, dass damit die Bilanzierung der Erleichterungen nicht erst am Erstanwendungszeitpunkt für die gesamte Vorperiode nachgeholt werden muss. Zusätzlich wird vorgeschlagen, Alternative B auch für Erstanwender nach IFRS 1 zuzulassen.

**d) Vorläufige Entscheidungen der Boards (Auszug aus IASB Update und FASB Tentative Board Decisions)**

*Gemeinsame Entscheidungen*

*The Boards decided to provide a practical expedient on transition that would permit an entity to account for a modified contract by:*

- a. identifying all the satisfied and unsatisfied performance obligations in the contract at the contract modification adjustment date (CMAD) reflecting all modifications from contract inception to the CMAD;*
- b. determining the transaction price at the CMAD reflecting all modifications from inception to the CMAD; and*
- c. allocating the transaction price to the performance obligations identified at the CMAD based on the historic standalone selling price of each good or service.*



### IASB (Übergangsvorschriften)

*The IASB decided that entities electing either the full retrospective or modified retrospective transition method would use the beginning of the earliest period presented as the CMAD.*

### FASB (Übergangsvorschriften)

*The FASB decided that entities electing the full retrospective transition method would use the beginning of the earliest period presented as the CMAD and that entities electing the modified retrospective transition method would use the date of initial application as the CMAD. All FASB members agreed.*

### IASB (Vertragsanpassungen)

*The IASB decided to provide a practical expedient that would permit an entity electing the full retrospective approach to apply the new revenue Standard retrospectively only to contracts that are not completed contracts as of the beginning of the earliest period presented. A completed contract is a contract for which the entity has transferred all of the goods and services identified in accordance with IAS 11 Construction Contracts, IAS 18 Revenue, and related Interpretations.*

### FASB (Vertragsanpassungen)

*The FASB decided not to add a similar practical expedient to Topic 606.*

## 2 Darstellung von umsatzbezogenen Steuern

| Dokument        | Referenz          | Bezeichnung                              |
|-----------------|-------------------|--|
| IASB Agenda ref | 7B (März 2015)    | Sales Tax Presentation: Gross versus Net |
| FASB Memo       | No. 1             |  |
| TRG Agenda ref  | 2 (18. Juli 2014) | Gross versus net revenue                 |

### a) Bilanzierungsgrundsätze nach IFRS und US-GAAP

- 16 Der für die Bemessung der Umsatzerlöse grundlegende Bewertungsmaßstab ist nach IFRS 15 der Transaktionspreis, welcher sich auf Basis der Vertragsinhalte und unter Berücksichtigung des üblichen Geschäftsgebarens ergibt (IFRS 15.47).
- 17 Der Transaktionspreis wird hierzu definiert als der Betrag, der für die versprochenen Güter und Dienstleistungen zu erwarten ist, jedoch ohne Beträge, die für Dritte („*Excluding amounts collected on behalf of third parties (for example some sales taxes*“, IFRS 15.47) eingezogen werden. IFRS 15.BC187 führt diesbezüglich weiter aus: „[...]However, it would not include



*amounts collected on behalf of another party such as some sales taxes and value added taxes in some jurisdictions.*” Besondere Bedeutung kommt somit der Betrachtung umsatzbezogener Steuern zu.

- 18 Die Thematik wurde insbesondere vom FASB Mitarbeiterstab vorangetrieben. Hintergrund ist das bislang einschlägige *Emerging Issues Task Force (EITF) Issue No. 06-3, How Taxes Collected from Customers and Remitted to Governmental Authorities Should Be Presented in the Income Statement (That Is, Gross versus Net Presentation)*.
- 19 Dieses definiert umsatzbezogene Steuern als *“Taxes collected from customers and remitted to governmental authorities, including any tax assessed by a governmental authority that is both imposed on and concurrent with a specific revenue-producing transaction between a seller and a customer. These taxes may include, but are not limited to, sales, use, value added, and some excise taxes. However, this Subtopic does not apply to tax schemes that are based on gross receipts and taxes that are imposed during the inventory procurement process.”*
- 20 EITF Issue No. 06-3 sieht ein Wahlrecht bezüglich der Brutto- oder Nettodarstellung umsatzbezogener Steuern (d.h. inkludiert vs. exkludiert von Erlösen und Kosten) in der Gewinn- und Verlustrechnung vor.
- 21 Im IASB Agendapapier 7B werden hierzu vier Varianten umsatzbezogener Steuern beschrieben:
- a) Verkaufssteuer (*sales tax*) (als unternehmensseitige *privilege tax* oder aber kundenseitige *customer-levy tax*),
  - b) Erwerbssteuer (*use tax*),
  - c) Mehrwertsteuer (*value-added tax*),
  - d) Verbrauchssteuer (*excise tax*).
- 22 Nach IAS 18.8 galt bislang eine ähnliche Behandlung wie im neuen Standard. Wörtlich hieß es dort: *„Revenue includes only the gross inflows of economic benefits received and receivable by the entity on its own account. Amounts collected on behalf of third parties such as sales taxes, goods and services taxes and value added taxes are not economic benefits which flow to the entity and do not result in increases in equity. Therefore, they are excluded from revenue.”*

#### **b) Bilanzielle Herausforderung**

- 23 Fraglich ist, welche umsatzbezogenen Steuern im Einzelnen als Beträge zu subsumieren sind, die für Dritte eingezogen oder einbehalten werden. Nach den IFRS ist diese Fragestellung wegen des ähnlichen Wortlauts von IAS 18 und IFRS 15 nicht neu, nach US-GAAP hingegen



ergäben sich durch die Abschaffung des bisherigen vorgenannten Wahlrechts größere Auswirkungen.

- 24 TRG Papier 2, Tz. 11 ff. hatte diesbezüglich bereits Überlegungen angestellt, welche Indikatoren für eine Prinzipal-Stellung des bilanzierenden Unternehmens sprechen könnten, mithin eine Berücksichtigung im Transaktionspreis und eine Bruttodarstellung zur Folge hätten.
- 25 Nach der Behandlung bei der TRG ergab ein weiterer *Outreach* in den USA, dass ein derartiges Abstellen auf die allgemeinen Regeln für Prinzipal-Agenten-Beziehungen jedoch ggf. zu komplex sei, um damit alle Transaktionen mit Bezug auf verschiedene Verkehrssteuern zu analysieren.
- 26 Ferner sei fraglich, inwieweit die Steuerschuldnerschaft des Unternehmens gleichbedeutend ist mit der Rolle eines Prinzipals oder ob nicht dennoch der Kunde als primär Zahlungsverpflichteter („*primary obligor*“) unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise angesehen werden könnte.

### **c) Analyse und Empfehlungen der Mitarbeiterstäbe**

- 27 Folgende Alternativen werden von den Mitarbeiterstäben als Erleichterungsvorschriften thematisiert:
- a) Alternative A1: Bruttodarstellung für alle umsatzbezogenen Steuern und Angabe der Bilanzierungsmethode.
  - b) Alternative A2: Nettodarstellung für alle umsatzbezogenen Steuern und Angabe der Bilanzierungsmethode.
  - c) Alternative A3: Wahlrecht zwischen Brutto- und Nettodarstellung bei gleichzeitiger Angabe wesentlicher Steuerbeträge auf Bruttobasis (derzeitige US-GAAP Bilanzierung)
- 28 Der FASB Mitarbeiterstab sprach sich teilweise für Alternative 3, teilweise für Alternative 2 aus.
- 29 Der IASB Mitarbeiterstab sieht hingegen keinen konzeptionellen Klärungsbedarf und hält die derzeitigen Formulierungen in IFRS 15 (wie oben zitiert) für ausreichend klar und prinzipienbasiert. Zwar gesteht der IASB Mitarbeiterstab ein, dass ggf. Auslegungsfragen bestehen, diese hätten sich aber bereits aus IAS 18 ergeben. Entsprechend habe es anders als in den USA auch keine nennenswerte Reaktion der IFRS-Stakeholder in der TRG oder im vorhergehenden Standardentwicklungsprozess gegeben.



#### d) Vorläufige Entscheidungen der Boards (Auszug aus IASB Update und FASB Tentative Board Decisions)

##### FASB

*The FASB decided to provide a practical expedient that would permit entities, as an accounting policy election, to present amounts collected from customers for taxes within the scope of Subtopic 605-45 (paragraph 606-10-15-2(e)) net of the related amounts remitted (that is, such amounts would be excluded from the determination of the transaction price in the new revenue Standard). An entity not electing this practical expedient would apply the new revenue Standard, as issued, in determining whether those taxes should, or should not, be included in the transaction price. An entity would be required to disclose its accounting policy election to present tax amounts collected from customers on a net basis.*

##### IASB

*The IASB decided not to add a similar practical expedient to IFRS 15. All IASB members agreed.*

### 3 Nichtmonetäre Gegenleistungen

| Dokument        | Referenz             | Bezeichnung   |
|-----------------|----------------------|---|
| IASB Agenda ref | 7C (März 2015)       | Non-cash consideration - issues emerging from TRG discussions |
| FASB Memo       | No. 1                | Determining the Measurement Date for Noncash Consideration    |
| TRG Agenda ref  | 15 (26. Januar 2015) | Noncash consideration received from a customer                |

#### a) Bilanzierungsgrundsätze nach IFRS 15

- 30 Der Transaktionspreis wird allgemein definiert als der Betrag von Gegenleistungen, den ein Unternehmen für die zugesicherten Güter und Dienstleistungen im Gegenzug erwartungsgemäß berechtigt ist zu erhalten (IFRS 15.47). Art, Zeitpunkt und Umfang der vereinbarten Gegenleistungen beeinflussen dabei die Ermittlung des Transaktionspreises.



- 31 Grundsätzlich sind auch alle variablen Gegenleistungen bei der Bemessung des Transaktionspreises zu berücksichtigen und der Höhe nach zu schätzen (IFRS 15.50). Entsprechend ist auch jede Änderung dieser Schätzung als Anpassung des Transaktionspreises zu behandeln.<sup>1</sup>
- 32 Variable Gegenleistungen finden hingegen solange keine Berücksichtigung im Transaktionspreis, wie eine wesentliche, negative Korrektur von bereits erfassten Erlösen im Zuge der Auflösung der Variabilität zukünftig nicht hochwahrscheinlich (*highly probable*) ausgeschlossen werden kann. Mithin sind sowohl Wahrscheinlichkeit als auch Höhe einer periodenübergreifenden Erlösminderung zu würdigen (IFRS 15.56 f.).
- 33 Gegenleistungen, die nicht in Geld bestimmt sind, sollen grundsätzlich zu ihrem beizulegenden Zeitwert im Transaktionspreis berücksichtigt werden. Schwankungen im Zeitwert, die sich nur aus der Gestalt der Gegenleistung ergeben (z.B. bei Aktien), münden nicht in eine Anpassung des Transaktionspreises. Andere Schwankungen (z.B. auf Basis der Unternehmensleistung) folgen den allgemeinen Regeln für variable Gegenleistungen (IFRS 15.68).

## **b) Bilanzielle Herausforderungen**

*Thema 1: Bestimmung des Bewertungszeitpunkts des beizulegenden Zeitwerts einer nichtmonetären Gegenleistung*

- 34 Die Vorschriften des IFRS 15 enthalten keine Vorgaben auf welchen Bewertungszeitpunkt die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts einer nichtmonetären Gegenleistung zu erfolgen hat. Die TRG hatte hierzu drei verschiedene Sichtweisen erörtert, ohne sich auf eine davon festzulegen:
- a) Sichtweise A: Bewertung der nichtmonetären Gegenleistung bei Vertragsabschluss.
  - b) Sichtweise B: Bewertung der nichtmonetären Gegenleistung bei Erhalt der Gegenleistung oder sobald der Erhalt dem Unternehmen unbedingt zusteht (im Sinne von IFRS 15.108).
  - c) Sichtweise C: Bewertung der nichtmonetären Gegenleistung zum Zeitpunkt aus Sichtweise B oder bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung, falls dieser Zeitpunkt früher liegt.
- 35 Das FASB Memo, Tz. 34-58 enthält hierzu noch weitere Einzelheiten. Ein Unterschied von Sichtweise B zu C ergäbe sich z.B. bei Zurückhaltung der Gegenleistung trotz Leistungserfüllung aufgrund einer weiteren Leistungsbedingung.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Führt eine Einschätzung dazu, dass der Transaktionspreis unterhalb einer bereits erhaltenen Gegenleistung zurückbleibt, so ist entsprechend eine Rückerstattungsverbindlichkeit zu bilden (IFRS 15.55).



---

*Thema 2: Anwendung der Beschränkung aus IFRS 15.56 auf nichtmonetäre Gegenleistungen*

- 36 IASB Agendapapier 7C führt aus, dass unklar sei, wie die o.g. Vorschrift zur Nichtberücksichtigung bestimmter Zeitertschwankungen auszulegen ist für diejenigen Gegenleistungen, die sowohl gestaltungsbezogenen aber auch anderen Variabilitäten ausgesetzt sind.
- 37 Denkbar seien verschiedene Anwendungen der Negativbeschränkung aus IFRS 15.56:
- a) Sichtweise A: Die Beschränkung bezieht sich auf alle Schwankungen im beizulegenden Zeitwert der Gegenleistung.
  - b) Sichtweise B: Die Beschränkung bezieht sich nur auf Schwankungen, die nicht auf der Gestalt der Gegenleistung beruhen.
- 38 Das FASB Memo, Tz. 60-65 enthält hierzu noch weitere Einzelheiten. Die TRG Mitglieder waren einerseits der Auffassung, dass Sichtweise B mit Verweis auf IFRS 15.BC252 konzeptionell überzeugender sei. Andererseits räumten die TRG-Mitglieder ein, dass eine Unterscheidung verschiedener Schwankungsursachen im Zeitwert praktisch schwierig sein könnte.

**c) Analyse und Empfehlungen der Mitarbeiterstäbe**

- 39 Der FASB Mitarbeiterstab regt an, Änderungen zu beiden Themenstellungen vorzunehmen. Hinsichtlich Thema 1 wurde Sichtweise A (FASB Memo, Tz. 59), hinsichtlich Thema 2 Sichtweise B (FASB Memo, Tz. 66) bevorzugt.
- 40 Der IASB Mitarbeiterstab skizziert hingegen verschiedene Handlungsmöglichkeiten. Neben Änderungen an IFRS 15 wird eine Anpassung des Beispiels 31 zu IFRS 15 ebenso als Handlungsoption dargestellt. Auch wird die konzeptionelle Nähe zu anderen Fragestellungen mit Bezug zu unbaren Gegenleistungen, wie etwa zu IFRS 2 oder zu Fremdwährungstransaktionen im Anhang zum IASB Agendapapier 7C dargelegt.
- 41 Präferiert wurde gerade wegen dieser Querbezüge, nicht direkt aktiv zu werden, sondern zunächst die Aktivitäten auf Seiten des FASB eng zu verfolgen und ggf. weiteren *Outreach* in den besonders betroffenen Industrien vorzunehmen. Schließlich wurde auch ein Zuwarten bis zu einem *Post-implementation Review* in Erwägung gezogen.

---

<sup>2</sup> Als wesentlicher Anwendungsfall wird vom IASB Mitarbeiterstab die Medienindustrie benannt.



#### d) Vorläufige Entscheidungen der Boards (Auszug aus IASB Update und FASB Tentative Board Decisions)

##### FASB

*The FASB decided to clarify the guidance in the new revenue Standard to require that non-cash consideration to be measured at contract inception.*

*The FASB also decided to clarify that when the fair value of the non-cash consideration varies due to both the form of the consideration and reasons other than the form of consideration, the constraint on variable consideration would only apply to variability resulting from reasons other than the form of the consideration.*

##### IASB

*The IASB decided not to make any amendments to the requirements for non-cash consideration or the accompanying Illustrative Example 31. The IASB noted that the approach required by the FASB's amendment, if finalised, would not be the only acceptable interpretation of IFRS 15. The IASB directed its staff to monitor the progress of the FASB on this topic.*

#### 4 Erwägungen zum Kriterium der Einbringlichkeit

| Dokument        | Referenz             | Bezeichnung  |
|-----------------|----------------------|--|
| IASB Agenda ref | 7D (März 2015)       | Collectability considerations — issues emerging from TRG discussions |
| FASB Memo       | No. 1                | Collectability: Accounting for Cash Received                         |
| TRG Agenda ref  | 13 (26. Januar 2015) | Collectibility   |

##### a) Bilanzierungsgrundsätze nach IFRS 15

42 IFRS 15 definiert als Vertrag jegliche Vereinbarung zwischen mindestens zwei Parteien, die durchsetzbare Rechte und Pflichten verursacht. Die Vereinbarung kann dabei sowohl schriftlicher, mündlicher oder auch faktischer Natur sein, die Durchsetzbarkeit der Ansprüche wird durch den individuellen Rechtsrahmen geprägt (IFRS 15.10). Als weiterführende konkretisierende Ansatzkriterien wird Folgendes verlangt (IFRS 15.9):

- a) Die Vertragsparteien haben die Vertragsinhalte bestätigt und sind an diese gebunden.
- b) Das Unternehmen kann die Liefer- und Leistungsrechte aller Parteien identifizieren.



- c) Das Unternehmen kann die Zahlungsmodalitäten für die Güter oder Dienstleistungen identifizieren.
  - d) Der Vertrag hat wirtschaftliche Substanz.
  - e) Es ist wahrscheinlich, dass das Unternehmen die vereinbarte Gegenleistung erhalten wird. Die Wahrscheinlichkeit ist hierzu anhand der tatsächlichen Fähigkeit und Absicht des Kunden zu beurteilen.
- 43 Die Beurteilung der vorgenannten Kriterien ist grundsätzlich bei Vertragsabschluss einmalig vorzunehmen, es sei denn die Sachverhaltslage ändert sich zu einem späteren Zeitpunkt deutlich (IFRS 15.13). Umgekehrt ist eine kontinuierliche Folgebeurteilung notwendig, wenn die Kriterien zunächst nicht erfüllt wurden (IFRS 15.14).
- 44 Unabhängig von der Erfüllung der Ansatzkriterien sind erhaltene Gegenleistungen als Umsatzerlöse zu erfassen, wenn (IFRS 15.15):
- a) das Unternehmen keine verbleibende Leistungsverpflichtung hat und (nahezu) alle Gegenleistungen erhalten hat und diese nicht erstattungsfähig sind; oder
  - b) der Vertrag beendet wurde und die erhaltenen Gegenleistungen nicht erstattungsfähig sind.
- 45 Obgleich IFRS 15 und ASU Update 606 die Begrifflichkeit „*probable*“ für das Kriterium zur Einbringlichkeit nennen, wird dieses unter IFRS und US-GAAP unterschiedlich verwendet. Während „Wahrscheinlichkeit“ in den IFRS mit „mehr dafür als dagegen“ eine Hürde von 50% bedeutet, definiert Topic 450 *Contingencies* mit „*likely to occur*“ eine höhere Hürde.

## **b) Bilanzielle Herausforderungen**

### *Anwendung des Kriteriums der Einbringlichkeit und Beendigung von Verträgen*

- 46 Einige Stakeholder äußerten Bedenken dahingehend, dass bestimmte Verträge systematisch das Kriterium zur Einbringlichkeit ggf. nicht erfüllen und somit Erlöse aus nicht erstattungsfähigen Gegenleistungen erst dann erfasst werden dürfen, wenn ein solcher Vertrag beendet wird. Fraglich sei nach Ansicht des FASB Memo, Tz. 20 inwieweit die Einbringlichkeit der Gegenleistung im Sinne eines Totalmodells für den gesamten Vertragsverlauf gefordert ist.
- 47 In der TRG Diskussion wurde auch eine unterschiedliche praktische Auslegung der Tatbestandsmerkmale zur Beendigung von Verträgen im Sinne von IFRS 15.15(b) deutlich, welche dann (und erst dann) die Erfassung entsprechender Umsatzerlöse zur Folge hat.



*Bilanzierung für erhaltene Gegenleistungen, die das Einbringlichkeitskriterium nicht erfüllen*

- 48 Einige Stakeholder haben zudem eingewandt, dass das Kriterium zur Erfassung nicht erstattungsfähiger Gegenleistungen aus Verträgen, die die Kriterien aus IFRS 15.9 nicht erfüllen, nicht die wirtschaftlichen Gegebenheiten abbildet. Dies sei beispielsweise der Fall, wenn ein Vertrag mit bereits erhaltenen nicht erstattungsfähigen Gegenleistungen durch eine Neueinschätzung der Sachlage nicht mehr das Kriterien zur Einbringlichkeit zukünftiger Gegenleistungen erfüllt, gleichzeitig aber der Vertrag durch das Unternehmen weiter erfüllt wird bzw. werden muss.
- 49 Das in diesem Fall weiterhin (mangels Vertragsbeendigung) geltende Verbot zur Erfassung der nicht bereits erhaltenen erstattungsfähigen Gegenleistungen als Umsatzerlöse erscheint nicht sachgerecht.

**c) Analyse und Empfehlungen der Mitarbeiterstäbe**

*Anwendung des Kriteriums der Einbringlichkeit und Beendigung von Verträgen*

- 50 Die Analyse des IASB Mitarbeiterstabs arbeitet hierzu heraus, dass die Beurteilung der Einbringlichkeit nicht die Wahrscheinlichkeiten hinsichtlich aller Gegenleistungen als Ganzes zu beurteilen habe. Vielmehr sei auf die Beziehung zwischen Leistungserbringung einerseits und Gegenleistungsverpflichtung andererseits abzustellen. Entsprechend wird auf IFRS 15.BC46 verwiesen, wonach in Fällen, in denen das Unternehmen die weiteren Leistungen bei Ausbleiben von Gegenleistungen einstellen kann, die Wahrscheinlichkeit hinsichtlich solcher zukünftiger Leistungsbestandteile nicht einzubeziehen sei.
- 51 Ebenso wird darauf hingewiesen, dass längerfristige Verträge mit unbedingten Kündigungsoptionen ohnehin als jeweils einzelne Verträge mit der jeweiligen Kündigungsfrist zu behandeln seien. Ferner sei davon auszugehen, dass ein Unternehmen bei schwierigen Kunden besondere vertragliche Schutzbedingungen vorsieht (wie etwa Voraus-/Anzahlungen), welche die vorgenannte differenzierte Beurteilung des Vertrag und entsprechende Erfassung von Umsatzerlöse zur Folge hätte (IFRS 15.BC44).
- 52 Insgesamt geht der IASB Mitarbeiterstab daher davon aus, dass die Anzahl der Verträge, welche das Kriterium zur Einbringlichkeit nicht erfüllen, damit eher gering sein dürfte. Er ist der Auffassung, dass dies ggf. eine Klarstellung der Kriterien zur Einbringlichkeit notwendig macht. Diese könnte verdeutlichen, dass die Intention von IFRS 15 nicht darin lag, unverhältnismäßig viele Verträge aus dem Anwendungsbereich herauszufiltern. Denkbar wäre auch, ein zusätzliches Beispiel in den Standard aufzunehmen.



- 
- 53 Die erste Analyse im IASB Agendapapier 7D weist ferner darauf hin, dass bei der Bestimmung der Voraussetzungen nach IFRS 15.15 (b) auf die rechtliche Vertragsbeendigung (Kündigung) abzustellen sei. Der (frühere) Zeitpunkt, an dem ein Unternehmen seine Bestrebungen zum Eintreiben der Gegenleistung einstellt, sei hingegen nicht maßgeblich.
- 54 Das FASB Memo diskutiert und schlägt dagegen Klarstellungen vor:
- a) zum Kriterium der Einbringlichkeit (Alternative C in FASB Memo, Tz. 62-66.),
  - b) ebenso zu den Leitlinien für die Erfassung nicht erstattungsfähiger Gegenleistungen aus Verträgen, die die Kriterien aus IFRS 15.9 nicht erfüllen (Alternative B in FASB Memo, Tz. 55-61).

*Bilanzierung für erhaltene Gegenleistungen, die das Einbringlichkeitskriterium nicht erfüllen*

- 55 Der IASB Mitarbeiterstab nimmt die o.g. Bedenken zur Kenntnis, verweist aber auch auf diesbezügliche Diskussionen bei der Standardentwicklung, z.B. zu spezifischen Vorschriften zur Erlöserfassung für nicht erstattungsfähige Gegenleistungen über Teilleistungen. Auch sei die Erfassung von Umsatzerlösen aus erhaltenen Anzahlungen generell kritisch gesehen worden, da diese ggf. zu einer sofortigen Gewinnrealisierung in gleicher Höhe führen könnten, wenn korrespondierende Vorschriften für den Gegenposten fehlten (z.B. Anzahlungen auf den Verkauf eines Vermögenswerts).
- 56 Der IASB Mitarbeiterstab ist der Auffassung, dass weitere Arbeiten notwendig seien, um besser zu verstehen, welche Verträge (auch nach den oben angeregten Klarstellungen weiterhin) das Kriterium zur Uneinbringlichkeit nicht erfüllen und wie die Vorschrift aus IFRS 15.15 hierauf wirkt.
- 57 Ferner ist der Stab der Auffassung, dass Eingriffe in diese Vorschrift eher eine wesentliche Änderung als eine Klarstellung zur Folge haben dürfte. Derartige Änderungsvorschläge enthält bereits das FASB Memo, Tz. 39-54 als Alternative A. Daher regt der FASB Mitarbeiterstab auch an, hier weiterführende *Outreach* Aktivitäten durchzuführen.



#### d) Vorläufige Entscheidungen der Boards (Auszug aus IASB Update und FASB Tentative Board Decisions)

##### FASB

*The FASB decided to amend the collectability guidance in Step 1 (Identifying the Contract) in Topic 606 to clarify:*

*a. when a contract is 'terminated' in accordance with paragraph 606-10-25-7 [paragraph 15]; and*

*b. that the objective of the collectability threshold in paragraph 606-10-25-1(e) [paragraph 9(e)] is to assess an entity's exposure to credit risk for the goods and services that will be transferred to the customer. Consequently, in some circumstances, an entity might not assess its ability to collect all of the consideration in the contract in order to meet the collectability threshold.*

##### IASB

*The IASB made no technical decisions at this meeting with respect to collectability but will decide whether, and if so how, to clarify the requirements at a future meeting.*

## 5 Erwägungen zu Prinzipal-Agenten-Beziehungen

| Dokument        | Referenz          | Bezeichnung  |
|-----------------|-------------------|--|
| IASB Agenda ref | 7E (März 2015)    | Principal versus agent considerations — issues emerging from TRG discussions |
| FASB Memo       | No. 1             | Gross Versus Net Revenue Reporting: Research Update                          |
| TRG Agenda ref  | 1 (18. Juli 2014) | Gross versus Net Revenue   |

### a) Bilanzierungsgrundsätze nach IFRS 15

58 Das grundlegende Prinzip zur Unterscheidung zwischen Prinzipal und Agent bei Verträgen mit einem Dritten als Lieferanten enthält IFRS 15.B34. Demnach ist zu differenzieren, ob die eigene Zusicherung eine Leistungsverpflichtung

- a) zur Lieferung und Leistung der Güter bzw. Dienstleistungen (Unternehmen als Prinzipal); oder
- b) zur Anbahnung der Lieferung und Leistung der Güter bzw. Dienstleistungen durch den Dritten (Unternehmen als Agent) darstellt.



- 59 Der erstgenannte Fall führt zu einer Bruttoerfassung der zu erhaltenden Gegenleistung als Umsatzerlöse (IFRS 15.B35). Im zweiten Fall erfasst das Unternehmen lediglich seine Provision oder Gebühr zur Anbahnung als Erlös (IFRS 15.B36). Diese kann sich auch als Nettobetrag aus der erhaltenen Gegenleistung vom Kunden und einer (ggf. weitergeleiteten oder durchgereichten) Zahlung an den Dritten ergeben.
- 60 Eine Entscheidung zwischen Lieferung/Leistungen und Anbahnung wird anhand des Kontroll-Prinzips vorgenommen. Danach ist entscheidend, ob das Unternehmen vor der Transaktion die Güter oder Dienstleistungen in seiner Verfügungsmacht hatte.
- 61 Indikatoren, die gegen eine solche Kontrolle sprechen, sind gemäß IFRS 15.B37:
- a) Der Dritte ist primär verantwortlich für die Erfüllung des Vertrags.
  - b) Das Unternehmen hat kein Vorratsrisiko, bevor oder nachdem die Güter vom Kunden bestellt wurden, ebenso nicht bei Versand oder Rücksendung.
  - c) Das Unternehmen nimmt keinen Einfluss auf die Preisfestsetzung der Güter oder Dienstleistungen und hat damit nur einen begrenzten Nutzen.
  - d) Die Gegenleistung des Unternehmens besteht in einer Vermittlungsgebühr wie etwa einer Kommission oder Provision.
  - e) Das Unternehmen ist keinerlei Bonitätsrisiken hinsichtlich der Forderung an den Kunden ausgesetzt.

## **b) Bilanzielle Herausforderungen und Analyse der Mitarbeiterstäbe**

### *Anwendung der Leitlinien zu Prinzipal-Agenten-Beziehungen*

- 62 Ausweislich des FASB Memo, Tz. 13-18 (ähnlich aber bereits im TRG Papier No. 1 behandelt) werden diesbezüglich folgende Fragestellungen aufgeworfen:

#### *1. Allgemeingültigkeit des Kontrollprinzips*

- 63 Teilweise wird in der Praxis die Frage aufgeworfen, ob die Unterscheidung gemäß IFRS 15.B34 zwischen Lieferung/Leistung (Prinzipal) einerseits und Anbahnung/Vermittlung (Agent) andererseits gleichzusetzen sei mit der vorherigen Kontrolle oder Nichtkontrolle über die diesbezüglichen Güter und Dienstleistungen. Es könnte der Eindruck entstehen, dass es sich um zwei getrennte Prinzipien handelt, auch da die Formulierung in IFRS 15.B35 nicht explizit ausschließt, dass ein Unternehmen ohne Beherrschung der Güter oder Dienstleistungen dennoch Prinzipal sein kann.



- 64 Nach Auffassung der Mitarbeiterstäbe ist die Verflechtung der Prinzipien jedoch gegeben. Demnach sei es schwer vorstellbar, dass ein Unternehmen Güter oder Dienstleistungen liefern und leisten kann, die es zuvor nicht kontrolliert hat. Kontrolle über die Güter und Dienstleistungen wäre demnach nicht nur ein hinreichendes sondern auch ein notwendiges Kriterium für das Auftreten als Prinzipal.
- 65 Verwiesen wird hierbei auf IFRS 15.BC380 wonach
- a) ein Unternehmen Güter oder Dienstleistungen nicht liefern oder leisten kann, die es nicht kontrolliert; und
  - b) ein Unternehmen Güter oder Dienstleistungen nicht nur vermitteln kann, wenn es diese kontrolliert.

## *2. Relation der Indikatoren zum allgemeinen Kontrollprinzip*

- 66 Die Diskussionen in der TRG haben ferner gezeigt, dass die Beziehung der Indikatoren in IFRS 15.B37 zum allgemeinen Kontrollprinzip unterschiedlich interpretiert werden kann. Vertreten wurden folgende Sichtweisen:
- a) Die Indikatoren ergänzen das Kontrollprinzip und sind für alle Prinzipal-Agenten-Beziehungen zu eruieren.
  - b) Die Indikatoren stellen einen eigenständigen, zweiten Prüfungsschritt dar, da nicht alle Indikatoren den Begriff der Beherrschung auslegen.
- 67 Ursache für die Konfusion sei hierbei auch, dass die Indikatoren weitestgehend aus IAS 18 und Topic 605 *Revenue Recognition* übernommen wurden, obgleich diese Standards nicht auf dem Kontroll- sondern dem *Risk-and-Reward-Prinzip* begründet waren.
- 68 Nach Auffassung der Mitarbeiterstäbe stellen die Indikatoren eine Ergänzung des Kontrollprinzips dar, ohne diesem zu widersprechen oder ein eigenes zusätzliches Prinzip für Prinzipal-Agenten-Beziehungen zu begründen.
- 69 Zweck der Indikatoren sei es vielmehr, bei der Eruierung von Kontrolle zu unterstützen, da das Zutreffen der Indikatoren das Vorliegen von Kontrolle über die betrachteten Güter und Dienstleistungen begründbar macht.
- 70 Mit Verweis auf IFRS 15.BC382 hätten die Indikatoren jetzt also einen anderen Zweck als in den bisherigen Standards. Auch könnte die Gesamtbeurteilung von Transaktionen anders ausfallen als bisher.



### *3. Korrekte Identifizierung der Zusage von Gütern und Dienstleistungen*

- 71 Die Diskussionen in der TRG haben ferner gezeigt, dass die Indikatoren aus IFRS 15.B37 teilweise schwierig auf Leistungsverpflichtungen betreffend virtuelle bzw. immaterielle Güter und Dienstleistungen anzuwenden sind.
- 72 Hierzu geben das FASB Memo und der IASB Mitarbeiterstab zu bedenken, dass es für die Beurteilung von Prinzipal-Agenten-Beziehungen besonders wichtig sei, zunächst die Zusagen des Unternehmens richtig zu identifizieren.
- 73 Verwiesen wird auf IFRS 15.BC381 und auf das Beispiel 47 zu IFRS 15 zur Vermittlung einer Flugreise durch ein Reisebüro. Im Zentrum der Betrachtung stünde in diesem Fall das *Recht* auf einen Flug und nicht die Flugleistung selbst. Zu klären wäre demnach, ob das Reisebüro als Prinzipal das Recht auf einen Flug an den Endkunden veräußert oder als Agent das Recht auf einen Flug für die Fluggesellschaft vermittelt. Mit anderen Worten: Die Tatsache, dass der Flug selbst stets von der Fluggesellschaft durchgeführt wird, ist nicht relevant. Vielmehr ist zu eruieren, ob das Reisebüro das Recht auf den Flug kontrolliert oder nicht, bevor es an den Endkunden übergeht.

### *4. Sonstiges*

- 74 Darüber hinaus adressiert das FASB Memo noch Klarstellungen zur Bilanzierungseinheit. Diese werden vom IASB Mitarbeiterstab jedoch nicht aufgegriffen. Dieser vertritt die Auffassung, dass IFRS 15.B34-.B36 und .BC381 verdeutlichen, dass die Betrachtung von Prinzipal-Agenten-Beziehungen auf Ebene der Leistungsverpflichtung und nicht auf Ebene einzelner Güter oder Dienstleistungen zu erfolgen habe.

### *Ermittlung der Bruttoerlöse aus Sicht des Prinzipals*

- 75 In der TRG wurde außerdem eine weitere besondere Fallkonstellation von Prinzipal-Agenten - Beziehungen behandelt: Gegeben sei ein Intermediär zwischen Unternehmen und Kunden, der (unstreitig) als Agent auftritt, da er für das Unternehmen Leistungen an den Kunden vermittelt. Gleichzeitig legt der Intermediär jedoch die Preise gegenüber dem Endkunden fest und gibt eine festgelegte Nettogröße hiervon an das Unternehmen weiter. Das Unternehmen selbst kennt die dem Kunden gegenüber erhobenen Preise nicht.
- 76 Diskutiert wurde die Frage, ob das Unternehmen die (unbekannten) Brutto- oder die Nettoerlöse als Transaktionspreis zugrunde zu legen habe. Bei Bezugnahme auf die Bruttoerlöse wurde ferner thematisiert, ob diese dann zu schätzen seien und die Differenz zwischen Brutto- und Nettobetrag korrespondierende Aufwendungen für eine Vermittlungsgebühr darstellten.



77 Laut FASB Memo, Tz. 19-21 sind in der Bilanzierungspraxis nach gegenwärtigen Standards sowohl Brutto- als auch Nettodarstellungen zu beobachten.

### **c) Handlungsempfehlungen der Mitarbeiterstäbe**

#### *Grundsätzliches*

78 Das FASB Memo liefert als Forschungspapier noch keine Entscheidungsvorlagen. Vielmehr möchte der FASB Mitarbeiterstab damit ein Meinungsbild des FASB zu den Herausforderungen bei der Bilanzierung von Prinzipial-Agenten-Beziehungen erfragen.

79 Hierzu diskutiert das FASB Memo nicht nur Themenstellungen, die sich aus dem neuen Standard ergeben haben, sondern vor allem auch solche, die bereits nach bestehenden US-GAAP vorlagen. Insgesamt sei von den US Stakeholdern zu vernehmen, dass der neue Standard viele bisherige Fragestellungen nicht beantwortet bzw. Probleme nicht abmildert. Daher regt das FASB Memo verschiedene Wege zur Verbesserung der (bestehenden oder zukünftigen) Leitlinien zur Bilanzierung von Prinzipial-Agenten-Beziehungen an.

80 Die bisherigen Leitlinien nach IFRS liefert insbesondere das 2009 ergänzte Beispiel 21 zu IAS 18, welche aus den US-GAAP abgeleitet aber weniger detailliert ausformuliert sind (keine Gewichtung der Indikatoren und keine darstellenden Beispiele).

81 Insgesamt geht der IASB Mitarbeiterstab davon aus, dass IAS 18 weniger Implementierungsfragen offen lässt, als die bestehenden US-GAAP, da diesbezüglich auch keine Erkenntnisse von Regulatoren, Prüfern oder anderen Konstituenten vorliegen. Gleichzeitig wird eingeräumt, dass einzelne Indikatoren ggf. in neueren Geschäftsmodellen weniger relevant sind.

#### *Anwendung der Leitlinien zu Prinzipial-Agenten-Beziehungen*

82 Basierend auf den vorgenannten Analysen ist der IASB Mitarbeiterstab der Auffassung, dass derzeit keinerlei Standardsetzungsaktivitäten notwendig seien, auch da viele der genannten Herausforderungen nicht ursächlich aus IFRS 15 resultieren, sondern schon unter IAS 18 bestanden.

83 Alternativ sei es möglich, begrenzte Anpassungen der Leitlinien vorzunehmen oder Beispiele für „New Economy“-Transaktionen zur Anwendung der bestehenden Prinzipien zu ergänzen.

84 Das FASB Memo stellt dagegen zwei weitergehende Vorgehensweisen zur Auswahl:

- a) Anpassung der Leitlinien, um klarzustellen, dass das Kontrollprinzip auch für Prinzipial-Agenten-Beziehungen das maßgebliche Prinzip ist. Dies würde einhergehen mit einer wesentlichen Anpassung der Indikatoren in IFRS 15.B37.



- b) Restrukturierung der Leitlinien zu Prinzipal-Agenten-Beziehungen zu Gunsten eines vom Kontrollprinzip abweichenden Grundsatzes.

*Ermittlung der Bruttoerlöse aus Sicht des Prinzipals*

- 85 Der IASB Mitarbeiterstab vertritt die Auffassung, dass der Fall unbekannter Umsatzerlöse streng genommen keine Problemstellung aus den spezifischen Leitlinien zu Prinzipal-Agenten-Beziehungen darstellt, wenngleich sie in diesem Kontext in der TRG besprochen wurde. Vielmehr sollten die Leitlinien dazu dienen, den Intermediär als Prinzipal oder Agenten einzuordnen, mithin festzustellen, ob der Kunde des Unternehmens im Sinne von IFRS 15 tatsächlich der Endkunde (Intermediär als Agent) oder der Intermediär (Intermediär als Prinzipal) ist. Die Analyse zur Abgrenzung von Leistungsverpflichtungen und der Ermittlung des Transaktionspreises folgt dann den allgemeinen Regeln des Standards.
- 86 Ferner sei die Themenstellung bereits nach IAS 18 aus folgenden Gründen nicht besonders relevant:
- a) Die Fallkonstellation tritt äußerst selten auf (so auch das FASB Memo).
  - b) Selbst wenn sie auftritt, sollten Unternehmen in der Lage sein, die Gegenleistung einzuschätzen.
  - c) Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass Fälle, in denen das Unternehmen den Endkundenpreis nicht kennt, häufig Güter und Dienstleistungen betreffen, in denen die Marge relativ gering ist. (Der Unterschied der verschiedenen Bilanzierungsvarianten wäre entsprechend gering und die Marge hat eher Gebührencharakter.) Dabei kann die freie Festlegung des Endkundenpreises durch den Agenten auch als Verhandlung bzw. Zugeständnis eines Teils seiner Vermittlungsgebühr an den Kunden verstanden werden.
- 87 Im Ergebnis sieht der IASB Mitarbeiterstab daher keine Notwendigkeit für Standardsetzungsaktivitäten, die diesbezüglichen Entscheidungen des FASB sollen jedoch weiter beobachtet werden.
- 88 Das FASB Memo, Tz. 53-58 diskutiert demgegenüber vier verschiedene Sichtweisen zur Behandlung von Prinzipal-Agenten-Beziehungen mit unbekannter Höhe der vom Agenten festgelegten Gegenleistung beim Prinzipal. Favorisiert wird die sogenannte Sichtweise D, wonach der beim Prinzipal ankommende Nettobetrag als Umsatzerlös zu erfassen sei. Dies könne durch eine Anpassung der Leitlinien zu variablen Gegenleistungen erreicht werden.



**d) Vorläufige Entscheidungen der Boards (Auszug aus IASB Update und FASB Tentative Board Decisions)**

*IASB*

*The IASB decided that it would focus its ongoing work on determining whether an entity is acting as a principal or an agent. It decided that it would not address implementation questions relating to scenarios in which an entity sells goods or services to end customers using an agent but does not know how much the end customer was charged.*

*FASB*

*The FASB research project includes consideration of legacy GAAP and the new revenue standard, both with respect to principal versus agent considerations and scenarios in which an entity sells goods or services to end customers using an agent but does not know how much the end customer was charged. The discussion of this topic was educational; the FASB did not reach any technical decisions*