



© 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:	38. IFRS-FA / 19.05.2015 / 10:30 – 12:00 Uhr
TOP:	4 – IFRS 15 Erlöserfassung
Thema:	Aktuelle Aktivitäten der Gremien
Papier:	38_04a_IFRS-FA_RevRec_Issues

Themenstellungen, Erörterungen und Ergebnisse

der gemeinsamen Sitzung von IASB und FASB im April und Mai 2015

1 Überblick

- 1 Zum Redaktionsschluss dieser Sitzungsunterlage lässt sich der aktuelle Stand aller Überdenkungen des IASB und FASB zu den neuen Erlösstandards aus den Diskussionen der TRG wie folgt zusammen und systematisieren:

- a) Themen, bei denen Standardsetzungsaktivitäten von IASB und FASB zu erwarten sind (d.h. mit Einfluss auf ED zur Klarstellung von IFRS 15)

Originaler Arbeitstitel der Themenstellung

#1 *Determining the nature of an entity's promise in granting a license*

#2 *Sales-based and usage-based royalties ('royalties constraint')*

#3 *Distinct within the context of the contract*

#4 *Practical expedients upon transition*



-
- b) Themen, bei denen zusätzlich Standardsetzungsaktivitäten des FASB zu erwarten sind (d.h. vermutlich keine Berücksichtigung im ED zur Klarstellung von IFRS 15)
-

Originaler Arbeitstitel der Themenstellung

- | | |
|-----|---|
| #5 | <i>Determining when an entity should assess the nature of a licence</i> |
| #6 | <i>How contractual restrictions in a licence affect the entity's identification of its promises in the contract</i> |
| #7 | <i>Identifying promised goods or services</i> |
| #8 | <i>Shipping and handling services</i> |
| #9 | <i>Sales taxes presentation (gross versus net presentation)</i> |
| #10 | <i>Non-cash consideration</i> |
| #11 | <i>Collectability</i> |
-

- c) Themen, bei denen die fachlichen Entscheidungen zu Standardsetzungsaktivitäten von IASB oder FASB noch ausstehen
-

Originaler Arbeitstitel der Themenstellung

- | | |
|-----|--|
| #12 | <i>Implementation questions about the principal versus agent guidance</i> |
| #13 | <i>How should a principal estimate gross revenue in certain circumstances?</i> |
-



2 Erwägungen zum Kriterium der Einbringlichkeit

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

a) Bilanzierungsgrundsätze nach IFRS 15

- 2 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.
- 3 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).
- 4 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.



- 5 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

- 6 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.
- 7 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

- 8 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.
- 9 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

- 10 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.

- 11 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).
- 12 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.
- 13 Die erste Analyse im IASB Agendapapier 7D (März 2015) 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.
- 14 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

- 15 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).



-
- 16 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.
- 17 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 im März 2015

FASB

- 18 Der FASB entschied auf der gemeinsamen Sitzung der beiden Boards im März 2015, verschiedene Anpassungen an Topic 606 vorzuschlagen. Diese umfassen sowohl Klarstellungen zum Kriterium der Einbringlichkeit (siehe bereits zitierte Alternative C des FASB Memos), als auch zu den Leitlinien für die Erfassung nicht erstattungsfähiger Gegenleistungen aus Verträgen, die die Kriterien aus IFRS 15.9 nicht erfüllen (siehe bereits zitierte Alternative C des FASB Memos).

IASB

- 19 Der IASB traf auf der gemeinsamen Sitzung der beiden Boards im März 2015 noch keine fachlichen Entscheidungen.

e) Folgebehandlung beim IASB im April 2015

- 20 Der IASB griff die Themenstellung in seiner Sitzung im April 2015 wieder auf. Die Einzelheiten der Diskussion enthält Agendapapier 7B (April 2015) als Sitzungsunterlage **38_04b**.
- 21 Im Wesentlichen wurden darin vom IASB Mitarbeiterstab folgende alternative Herangehensweisen vorgestellt:
- a) Analoge Anwendung der vorgeschlagenen Leitlinien des FASB auf IFRS 15 (siehe hierzu insb. synoptische Einzelanalyse in Agendapapier 7B (April 2015), Tz. 25).
 - b) Aufnahme eines zusätzlichen veranschaulichenden Beispiels
- 22 Der Mitarbeiterstab verwarf in seiner Analyse letztlich beide Alternativen, da die Notwendigkeit einer derartigen Klarstellung im Ergebnis nicht ausreichend ersichtlich sei. Der IASB folgte in der Sitzung nach kurzer Diskussion dem Vorschlag des Mitarbeiterstabs.



3 Erwägungen zu Prinzipal-Agenten-Beziehungen

Dokument	Referenz	Bezeichnung
IASB Agenda ref	7E (März 2015)	Principal versus agent considerations — issues emerging from TRG discussions
	7A (Mai 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

- 23 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.
- 24 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.
- 25 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.
- 26 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

- 27 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

- 28 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.
- 29 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.
- 30 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

- 31 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.
- 32 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.
- 33 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.
- 34 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.
- 35 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

- 36 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.
- 37 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.
- 38 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

- 39 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

- 40 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.
- 41 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.
- 42 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

- 43 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 Prinzipal-Agenten-Beziehungen erfragen.
- 44 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 Prinzipal-Agenten-Beziehungen an.



- 45 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).
- 46 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 Prinzipal-Agenten-Beziehungen

- 47 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.
- 48 Alternativ sei es möglich, begrenzte Anpassungen der Leitlinien vorzunehmen oder Beispiele für „New Economy“-Transaktionen zur Anwendung der bestehenden Prinzipien zu ergänzen.
- 49 Das FASB Memo stellt dagegen zwei weitergehende Vorgehensweisen zur Auswahl:
- a) Anpassung der Leitlinien, um klarzustellen, dass das Kontrollprinzip auch für Prinzipal-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

- 50 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.
- 51 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.
- 52 Im Ergebnis sieht der IASB Mitarbeiterstab daher keine Notwendigkeit für Standardsetzungsaktivitäten, die diesbezüglichen Entscheidungen des FASB sollen jedoch weiter beobachtet werden.
- 53 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 im März 2015

FASB

- 54 Der FASB traf auf der gemeinsamen Sitzung der beiden Boards im März 2015 noch keine fachlichen Entscheidungen. Es sollen beide vorgenannten Themenkomplexe (d.h. Anwendung der Leitlinien zu Prinzipal-Agenten-Beziehungen und die Ermittlung der Bruttoerlöse aus Sicht des Prinzipals) im Rahmen des Forschungsprojekts weiter erörtert werden.

IASB

- 55 Der IASB traf auf der gemeinsamen Sitzung der beiden Boards im März 2015 ebenfalls noch keine fachlichen Entscheidungen. Gleichwohl wurde entschieden, nur den erstgenannten Themenkomplex (d.h. Anwendung der Leitlinien zu Prinzipal-Agenten-Beziehungen) in Zukunft weiter zu erörtern. Hinsichtlich der Ermittlung der Bruttoerlöse aus Sicht des Prinzipals sollen hingegen keine Standardsetzungsaktivitäten entfaltet werden.



e) Folgebehandlung beim IASB im Mai 2015

- 56 Der IASB greift entsprechend die erstgenannte Themenstellung in seiner Sitzung im Mai 2015 wieder auf. Die Einzelheiten der Diskussion enthält Agendapapier 7A (Mai 2015) als Sitzungsunterlage **38_04c**.
- 57 Neben der erneuten Diskussion der bereits im März 2015 behandelten Teilaspekte
- a) zur Allgemeingültigkeit des Kontrollprinzips;
 - b) zur Relation der Indikatoren zum allgemeinen Kontrollprinzip; und
 - c) zur korrekten Identifizierung der Zusage von Gütern und Dienstleistungen;
- legt das Agendapapier 7A (Mai 2015) in Tz. 36 ff. einen zusätzlichen Schwerpunkt auf
- d) die Anwendung des Kontrollprinzips des IFRS 15 auf Dienstleistungen.
- 58 Neben der Alternative keine Standardsetzungsaktivitäten zu entfalten, schlägt der IASB Mitarbeiterstab folgende Anpassungen an IFRS 15 als präferiertes Vorgehen vor:
- a) Klarstellung der konzeptionellen Handhabung der ersten drei vorgenannten Teilaspekte durch Einfügen eines zusätzlichen Paragraphen B34A in die Anwendungsleitlinien (sowie Anpassung der Beispiele 45 bis 48 zu IFRS 15). Der Vorschlag lautet im Wortlaut:

B34A To determine the nature of its promise (as described in paragraph B34), the entity shall:

 - (a) identify the nature of the specified good or service to be provided to the customer. For example:
 - (i) the specified good could be a right to goods or services (see paragraph 26).
 - (ii) the specified good or service could be a bundle of goods or services that are not distinct from each other (see paragraphs 27-30).
 - (b) assess whether it controls (as described in paragraph 33) the specified good or service before that good or service is transferred to the customer.
 - b) Klarstellung der konzeptionellen Handhabung des Teilaspekts zur Kontrolle von Dienstleistungen durch Ergänzen eines Beispiels oder eine Anpassung der Anwendungsleitlinien im Kontext von Paragraph B35. Der Vorschlag lautet im Wortlaut:



The entity that is a principal controls:

- (a) a good (eg a right) that it obtains from the other party that it then transfers to the customer;
- (b) a right to a service to be provided by the other party, which gives the entity the ability to direct the other party to provide that service to the customer on the entity's behalf in satisfying its performance obligation; or
- (c) a good or service that it then integrates with other goods or services into a bundle of goods or services that represents its performance obligation.

59 Die Erörterung dieser Vorschläge durch den IASB findet in der Sitzung am 19. Mai 2015 parallel zur Sitzung des IFRS-FA statt.