



In regelmäßigen Abständen diskutiert das IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) Anfragen zu Bilanzierungsthemen. Einige dieser Themen werden als sogenannte *Interpretations Committee Agenda Decisions* veröffentlicht. Diese Agenda-Entscheidungen betreffen Anfragen, die das IFRS IC nicht auf seine aktive Agenda genommen hat. Zusammen mit der Entscheidung werden auch die Gründe, warum sich das IFRS IC gegen eine Aufnahme entschieden hat, veröffentlicht. In einigen Fällen veröffentlicht das IFRS IC noch weitere Erläuterungen, um darzulegen, wie die bestehenden Standards auf diese Sachverhalte anzuwenden sind.

Diese Leitlinien stellen zwar keine offizielle Interpretation des IFRS IC dar; allerdings enthalten sie hilfreiche Anhaltspunkte für die Bilanzierung solcher Sachverhalte.



## Aktuelle Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

Die nachfolgende Tabelle gibt einen Überblick über die im Januar 2019 veröffentlichten Agenda-Entscheidungen des IFRS IC, von denen wir die ersten beiden im Folgenden ausführlich darstellen. Ferner hat das IFRS IC im November 2018 eine vorläufige Agenda-Entscheidung zu einem Sachverhalt getroffen, den wir ebenfalls detailliert darstellen. Bezüglich der weiteren Agenda-Entscheidungen, die vor dem 1. Januar 2019 veröffentlicht wurden, verweisen wir auf frühere Ausgaben von *IFRS Aktuell*.<sup>6</sup> Eine vollständige Liste der Themen, die das IFRS IC in seinen Sitzungen erörtert hat, und der vollständige Wortlaut seiner Schlussfolgerungen sind auf der Homepage des IASB unter *IFRIC Update* zu finden.<sup>7</sup>

### Agenda-Entscheidung des IFRS IC aus dem Januar 2019

Standard	Sachverhalt
IAS 37 <i>Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen</i>	Zahlungen an eine Steuerbehörde für andere Steuern als Ertragsteuern
IFRS 15 <i>Erlöse aus Verträgen mit Kunden</i>	Bewertung versprochener Güter oder Dienstleistungen
IAS 27 <i>Separate Abschlüsse</i>	Bewertung von Anteilen nach Verlust der Beherrschung
IAS 27 <i>Separate Abschlüsse</i>	Sukzessiver Anteilserwerb
IFRS 9 <i>Finanzinstrumente*</i>	Physische Abwicklung von Verträgen zum Kauf oder Verkauf eines nicht-finanziellen Postens

\*vorläufige Agenda-Entscheidung

<sup>6</sup> In dieser Ausgabe stellen wir Ihnen ferner ab S. 29 die im November 2018 ergangene, vorläufige Agenda-Entscheidung zu IFRS 9 vor.

<sup>7</sup> Das IFRIC Update ist unter [www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/](http://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/) abrufbar.



## Aktuelle Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

### **An eine Steuerbehörde geleistete Zahlungen für andere Steuern als Ertragsteuern (IAS 37 Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen)**

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage, wie Zahlungen an eine Steuerbehörde im Zusammenhang mit Steuern, die nicht in den Anwendungsbereich von IAS 12 *Ertragsteuern* fallen (d. h. Zahlungen im Zusammenhang mit anderen Steuern als Ertragsteuern), zu bilanzieren sind. In dem in der Anfrage beschriebenen Sachverhalt streiten ein Unternehmen und eine Steuerbehörde, ob das Unternehmen zur Zahlung der Steuer verpflichtet ist. Die Steuer ist keine Ertragsteuer und fällt daher nicht in den Anwendungsbereich von IAS 12. Eine etwaige Verpflichtung oder Eventualverbindlichkeit zur Zahlung der Steuer fällt hingegen in den Anwendungsbereich von IAS 37. Unter Berücksichtigung aller verfügbaren Nachweise schätzt der Ersteller

des Jahresabschlusses des Unternehmens es als wahrscheinlich ein, dass das Unternehmen nicht zur Zahlung der Steuer verpflichtet ist und dass der Streitfall zugunsten des Unternehmens beigelegt wird. In Anwendung von IAS 37 weist das Unternehmen eine Eventualverbindlichkeit aus und erfasst keine Verbindlichkeit. Um mögliche Sanktionen zu vermeiden, hat das Unternehmen, trotz der Einschätzung, dass eine Zahlung nicht erforderlich ist, den strittigen Betrag bei der Steuerbehörde hinterlegt. Nach der Beilegung der Streitigkeit ist die Steuerbehörde verpflichtet, entweder die geleistete Zahlung an das Unternehmen zurückzuerstatten (wenn die Streitigkeit zugunsten des Unternehmens beigelegt wird) oder die Mittel zur Beilegung der Verpflichtung des Unternehmens zu verwenden (wenn die Streitigkeit zugunsten der Steuerbehörde beigelegt wird).

### **Führt die aus Sicht des Unternehmens freiwillig geleistete Zahlung zu einem Vermögenswert, einer Eventualforderung oder keinem von beiden?**

Das IFRS IC stellte fest, dass für den Fall, dass die Steuerzahlung zu einem Vermögenswert führt, dieser möglicherweise nicht eindeutig in den Anwendungsbereich eines IFRS fällt. Darüber hinaus kam das IFRS IC zu dem Schluss, dass kein IFRS Hinweis gibt, die in Bezug auf den dargestellten Sachverhalt im Zusammenhang mit der Frage stehen, ob die freiwillig geleistete Zahlung an die Steuerbehörde der Definition eines Vermögenswerts entspricht. Dementsprechend verwies das IFRS IC in Anwendung der Paragraphen 10–11 des IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* auf die beiden Definitionen eines Vermögenswerts in den IFRS: die Definition im *Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen* vom März 2018 und die Definition im vorherigen Rahmenkonzept, die bei der Entwicklung vieler bestehender IFRS einschlägig war. Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass das Recht im Zusammenhang mit der geleisteten Zahlung beiden Definitionen eines Vermögenswerts entspricht. Die geleistete Zahlung gibt dem Unternehmen das Recht, einen





zukünftigen wirtschaftlichen Nutzen zu erzielen, entweder durch den Erhalt einer Erstattung der gezahlten Beträge oder durch die Verwendung der Zahlung zur Begleichung der Steuerschuld. Ob die vom Unternehmen geleistete Zahlung freiwillig oder aufgrund einer Verpflichtung erfolgte, beeinträchtigt weder dieses Recht noch die Feststellung, dass ein Vermögenswert vorliegt. Das Recht stellt auch keinen bedingten Vermögenswert im Sinne von IAS 37 dar, da es ein sicherer und nicht nur ein möglicher Vermögenswert des Unternehmens ist.

Folglich kam das IFRS IC zu dem Schluss, dass das Unternehmen in dem in der Anfrage dargestellten Sachverhalt einen Vermögenswert besitzt, wenn es die Zahlung an die Steuerbehörde leistet.

#### **Ansatz, Bewertung, Ausweis und Darstellung im Anhang der geleisteten Zahlung an die Steuerbehörde**

In Ermangelung eines Standards, der speziell auf diese Art von Vermögenswert anwendbar ist, wendet ein Unternehmen die Paragraphen 10–11 des IAS 8 bei der Entwicklung und Anwendung einer Bilanzierungsmethode an. Das Management des Unternehmens verwendet dabei sein Urteilsvermögen mit Blick auf die geleistete Zahlung, die zu Informationen im Abschluss führt, die für die wirtschaftlichen Entscheidungsbedürfnisse der Abschlussadressaten relevant und zuverlässig sind. Das IFRS IC stellte fest, dass die Fragen, die bei der Entwicklung und Anwendung einer Bilanzierungs- und Bewertungsmethode für die geleistete Zahlung zu klären sind, ähnlich sind oder mit denen zusammenhängen können, die sich bei Ansatz, Bewertung, Ausweis und Darstellung im Anhang von monetären Vermögenswerten ergeben. In diesem Fall würde das Management des Unternehmens auf die Anforderungen der IFRS verweisen, die sich mit diesen Fragen für monetäre Vermögenswerte befassen.

Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass die Anforderungen der IFRS und der entsprechenden Abschnitte im Rahmenkonzept eine ausreichende Grundlage für die Bilanzierung

von Zahlungen im Zusammenhang mit anderen Steuern als Ertragsteuern darstellen. Daher beschloss es, diesen Sachverhalt nicht auf seine Agenda zu setzen.

#### **Beurteilung versprochener Güter oder Dienstleistungen (IFRS 15 Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden)**

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zur Erfassung von Umsatzerlösen durch eine Börse, die einem Kunden einen Listing-Service, d. h. die Börsennotierung, anbietet. In dem Sachverhalt wurde gefragt, ob es sich bei der Dienstleistung zur Zulassung eines Unternehmens an die Börse und einem sich anschließenden, laufenden Listing-Service um eine einzige oder um zwei verschiedene Leistungsverpflichtungen handelt. In dem in der Anfrage beschriebenen Sachverhalt berechnet die Börse dem Kunden eine nicht erstattungsfähige Vorabgebühr für die Erstnotiz und eine laufende Börsennotierungsgebühr. Die Vorabgebühr bezieht sich auf Aktivitäten, die die Börse bei oder kurz vor Vertragsbeginn durchführt.

Paragraph 22 des IFRS 15 verlangt von einem Unternehmen, die in einem Vertrag mit einem Kunden versprochenen Güter oder Dienstleistungen zu bewerten und Leistungsverpflichtungen zu identifizieren. Eine Leistungsverpflichtung ist ein Versprechen,

- a. ein eigenständig abgrenzbares Gut oder eine eigenständig abgrenzbare Dienstleistung (oder ein eigenständig abgrenzbares Bündel aus Gütern und Dienstleistungen) auf den Kunden zu übertragen oder
- b. eine Reihe eigenständig abgrenzbarer Güter oder Dienstleistungen auf den Kunden zu übertragen, die im Wesentlichen gleich sind und nach dem gleichen Muster auf den Kunden übertragen werden.

In Paragraph BC87 des IFRS 15 stellte das IASB fest, dass ein Unternehmen, bevor es seine Leistungsverpflichtungen in einem Vertrag mit einem Kunden identifizieren kann, zunächst alle versprochenen Güter oder Dienstleistungen in diesem Vertrag identifizieren muss.



## Aktuelle Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

Paragraph 25 des IFRS 15 besagt, dass Leistungsverpflichtungen keine Tätigkeiten beinhalten, die ein Unternehmen zur Erfüllung eines Vertrags zwingend durchführen muss, es sei denn, diese Tätigkeiten bestehen in der Übertragung eines Gutes oder einer Dienstleistung auf den Kunden.

Paragraph B49 des IFRS 15 besagt, dass das Unternehmen zur Identifizierung von Leistungsverpflichtungen in Verträgen, in denen es eine nicht erstattungsfähige Vorauszahlung erhebt, beurteilt, ob sich die Gebühr auf die Übertragung eines versprochenen Gutes oder der Dienstleistung bezieht. Auch wenn sich eine nicht erstattungsfähige Vorauszahlung auf eine Tätigkeit bezieht, die das Unternehmen bei oder in zeitlicher Nähe des Vertragsabschlusses zur Erfüllung des Vertrags durchführen muss, hat diese Tätigkeit in vielen Fällen nicht die Übertragung eines versprochenen Gutes oder einer Dienstleistung auf den Kunden zur Folge.

Dementsprechend stellte das IFRS IC fest, dass das Unternehmen, das einem Kunden eine nicht erstattungsfähige Vorauszahlung in Rechnung stellt, prüft, ob es ein versprochenes Gut oder eine Dienstleistung an den Kunden zum oder in zeitlicher Nähe des Vertragsabschlusses überträgt oder ob stattdessen die Tätigkeiten, die es zum oder in zeitlicher Nähe des Vertragsabschlusses ausführt, beispielsweise der Vertragsgestaltung oder -erstellung dienen.

### **Anwendung von IFRS 15 auf den im Antrag beschriebenen Sachverhalt**

Die Beurteilung der in einem Vertrag versprochenen Güter und Dienstleistungen und die Identifizierung von Leistungsverpflichtungen erfordert eine Einschätzung der Fakten und Umstände des Vertrags. Dementsprechend hängt das Ergebnis der Beurteilung eines Unternehmens von diesen Tatsachen und Umständen ab.

In dem in der Anfrage beschriebenen Sachverhalt berechnet die Börse dem Kunden eine nicht erstattungsfähige

Vorabgebühr und eine laufende Börsennotierungsgebühr. Die Börse führt bei oder in zeitlicher Nähe des Vertragsabschlusses verschiedene Aktivitäten durch, um die Zulassung zur Börse zu ermöglichen, z. B:

- ▶ Durchführung einer Due Diligence für neue Zulassungen
- ▶ Überprüfung des Notierungsantrags des Kunden (einschließlich der Beurteilung, ob der Antrag angenommen werden soll)
- ▶ Ausgabe von Wertpapierkennnummern und Kürzeln für das neue Wertpapier
- ▶ Bearbeitung der Notierung und der Zulassung zum Handel
- ▶ Veröffentlichung des Wertpapiers im Orderbuch
- ▶ Erteilung der Handelsanzeige am Tag der Zulassung

Das IFRS IC stellte fest, dass die Tätigkeiten, die das Unternehmen bei oder in zeitlicher Nähe des Vertragsabschlusses ausführt, erforderlich sind, um die Güter oder Dienstleistungen, die der Kunde beauftragt hat, nämlich die Börsennotierung, zu übertragen. Die Ausführung dieser Tätigkeiten durch das Unternehmen führt jedoch nicht dazu, dass eine Dienstleistung auf den Kunden übertragen wird. Das IFRS IC stellte auch fest, dass der an den Kunden übertragene Listing-Service in Form der Börsennotierung bei der Erstnotierung und an allen folgenden Tagen, an denen der Kunde gelistet bleibt, gleich ist.

Auf der Grundlage des in der Anfrage beschriebenen Sachverhalts kam das IFRS IC zu der Schlussfolgerung, dass die Börse dem Kunden keine anderen Güter oder Dienstleistungen als die Börsennotierung überträgt.

Es kam zu dem Schluss, dass die Grundsätze und Anforderungen des IFRS 15 eine ausreichende Grundlage für ein



Unternehmen darstellen, um die versprochenen Güter und Dienstleistungen in einem Vertrag mit einem Kunden zu beurteilen. Daher beschloss es, diese Angelegenheit nicht auf seine Agenda zu setzen.

## Unsere Sichtweise

Die Agenda-Entscheidungen des IFRS IC tragen zur Präzisierung unklarer Sachverhalte und somit zu einer einheitlicheren Anwendung der Regelungen der IFRS in der Praxis bei. Dennoch werden Unternehmen nach wie vor wesentliche Ermessensentscheidungen auf der Basis der jeweiligen Sachverhalte und Umstände treffen müssen.

### Physische Abwicklung von Verträgen zum Kauf oder Verkauf eines nichtfinanziellen Postens (IFRS 9)

Das IFRS IC hat in seiner Sitzung vom 27. November 2018 eine Frage diskutiert, die sich stellt, wenn ein Unternehmen Verträge über den Kauf oder Verkauf eines nichtfinanziellen Postens wie zum Beispiel einer Ware abschließt.<sup>8</sup> In dem vom Fragesteller beschriebenen Sachverhalt hat ein Unternehmen einen Vertrag über den Kauf einer Ware in der Zukunft zu einem Festpreis und einen Vertrag über den Verkauf einer Ware in der Zukunft, ebenfalls zu einem Festpreis, abgeschlossen. In jedem Fall bilanziert das Unternehmen solche Kontrakte wie Derivate zum *fair value through profit or loss* (FVPL), erfüllt diese aber physisch, indem es die Ware entweder liefert oder abnimmt.

Für den beschriebenen Sachverhalt ist das Unternehmen zu dem Schluss gekommen, dass die Verträge nicht der Eigenverbrauchs Ausnahme (*own use scope exception*) in Absatz 2.4 von IFRS 9 *Finanzinstrumente* unterliegen oder gemäß Absatz 2.5 von IFRS 9 zum FVPL designiert

wurden. Sie fallen daher in den Anwendungsbereich von IFRS 9 und werden vom Unternehmen als Derivate bilanziert, die zum FVPL bewertet werden. Auch hat das Unternehmen die Verträge nicht als Teil einer bilanziellen Sicherungsbeziehung designiert.

### Details zur Anfrage beim IFRS IC

Im Sachverhalt wird davon ausgegangen, dass sich das Unternehmen für eine Bilanzierungs- und Bewertungsmethode entschieden hat, nach der die Umsatzerlöse auf Bruttobasis für solche Verkäufe erfasst werden. Bei der Erfüllung der Verträge bilanziert das Unternehmen die gezahlten (im Falle des Kaufs der Ware) oder erhaltenen (im Falle des Verkaufs der Ware) Barmittel und bucht das Derivat aus. Dabei geht es wie folgt vor:

- ▶ Ansatz der Vorräte zum Marktpreis der Ware am Erfüllungstag (im Falle des Kaufs) oder
- ▶ Erfassung der Erlöse zum Marktpreis der Ware am Erfüllungstag (im Falle des Verkaufs)



<sup>8</sup> Das IFRIC Update ist unter [www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/november-2018/](http://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/november-2018/) abrufbar.



## Aktuelle Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

Wie ein Kauf und ein Verkauf dann gebucht werden, wird im Folgenden dargestellt:

---

### Kauf

Am 1. Dezember 20X1 schließt Unternehmen A einen Vertrag über den Kauf einer Ware zu einem Festpreis von WE 100 am 5. Januar 20X2 ab. Zum Zeitpunkt des Abschlusses ist der Kontrakt im Geld (*at the money*) und sein Marktwert ist null. Der Berichtszeitraum des Unternehmens endet am 31. Dezember 20X1. Zu diesem Zeitpunkt ist der Terminpreis der Ware gestiegen und infolgedessen hat sich der Marktwert des Kontrakts um WE 10 erhöht. Daher erfasst das Unternehmen einen derivativen Vermögenswert von WE 10 und einen Gewinn von WE 10:

Derivativer Vermögenswert	WE 10	
an Sonstige betriebliche Erträge/Aufwendungen <sup>9</sup>		WE 10

Am 5. Januar 20X2 erfüllt Unternehmen A den Vertrag, indem es die Ware abnimmt und 100 WE in bar bezahlt. Der Marktwert des Kontrakts hat sich zwischen dem 31. Dezember 20X1 und dem 5. Januar 20X2 nicht verändert. Unternehmen A führt die folgende Buchung durch, um den Zugang von Vorräten und die Erfüllung des derivativen Vermögenswerts zu erfassen:

Vorräte	WE 110	
an Derivative Vermögenswerte		WE 10
an Liquide Mittel		WE 100

---

### Verkauf

Die Ausgangssituation entspricht der oben für den Kauf beschriebenen, mit der Ausnahme, dass Unternehmen A die Ware verkauft, statt sie zu kaufen. Am 31. Dezember 20X1 erfasst das Unternehmen eine derivative Verbindlichkeit von WE 10 und einen Verlust von WE 10:

Sonstige betriebliche Erträge/Aufwendungen	WE 10	
an Derivative Verbindlichkeiten		WE 10

Am 5. Januar 20X2 führt Unternehmen A die folgende Buchung durch:

Liquide Mittel	WE 100	
Derivative Verbindlichkeiten	WE 10	
an Umsatzerlöse		WE 110

---

<sup>9</sup> oder eine andere sachgerechte Position in der Gewinn- und Verlustrechnung



Das IFRS IC wurde gefragt, ob das Unternehmen bei der Bilanzierung der physischen Erfüllung dieser Verträge eine zusätzliche Buchung vornehmen darf oder vornehmen muss, die

- ▶ den zuvor erfolgswirksam erfassten kumulierten Gewinn oder Verlust aus dem Derivat (auch wenn der Marktwert des Derivats unverändert ist) umkehrt und
- ▶ eine entsprechende Anpassung entweder der Umsatzerlöse (im Falle des Verkaufs) oder der Vorräte (im Falle des Kaufs) erfasst.

Für die beiden obigen Beispiele wären dies folgende Anpassungen:

---

**Kauf**

Sonstige betriebliche Erträge/Aufwendungen  
an Vorräte

WE 10

WE 10

**Verkauf**

Umsatzerlöse  
an Sonstige betriebliche Erträge/Aufwendungen

WE 10

WE 10

---

Dies würde dazu führen, dass Vorratsbestände oder Erlöse nicht zum Markt-, sondern zum Vertragspreis erfasst würden.

Das IFRS IC stellte fest, dass die zusätzliche Buchung die Anforderung des IFRS 9, den Vertrag als Derivat zu bilanzieren, effektiv aufheben würde, da sie den kumulierten Gewinn oder Verlust aus dem Derivat zum beizulegenden Zeitwert ohne jegliche Grundlage rückgängig machte. Die zusätzliche Buchung würde auch zur Erfassung nicht vorhandener Erträge oder Aufwendungen führen.

Das IFRS IC stellte ferner fest, dass sich die Bilanzierung von Verträgen, die nicht der Eigenverbrauchs Ausnahme in IFRS 9 unterliegen (und als Derivate bilanziert werden), von derjenigen von Verträgen, die diese Ausnahme erfüllen (und nicht als Derivate bilanziert werden), unter-

scheidet. Ebenso unterscheidet sich die Bilanzierung von Kontrakten, die als Teil einer Sicherungsbeziehung für Bilanzierungszwecke bestimmt sind, von derjenigen von Kontrakten, bei denen dies nicht der Fall ist. Nach IFRS 9 ist es einem Unternehmen weder erlaubt noch ist es verpflichtet, seine Bilanzierung eines derivativen Kontrakts neu zu beurteilen oder zu ändern, nur weil dieser Kontrakt letztlich physisch erfüllt ist.

Daher kam das IFRS IC zu dem Schluss, dass die in der Anfrage beschriebene zusätzliche Buchung nicht mit den Anforderungen des IFRS 9 übereinstimmt und dass die Grundsätze und Anforderungen der IFRS einem Unternehmen eine ausreichende Grundlage bieten, um dies festzustellen. Daher traf das IFRS IC den vorläufigen Beschluss, die Angelegenheit nicht in seine weitere Agenda zur Anpassung von IFRS aufzunehmen.





## Aktuelle Agenda-Entscheidungen des IFRS IC

### Zusätzliche Aspekte der Diskussion beim IFRS IC

Bisher war nicht klar, wie die Anforderungen des IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* oder des IFRS 9 für einen Vertrag, der als Derivat zu erfassen ist, mit der üblichen Bilanzierung von Warenkäufen und -verkäufen im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit interagieren. Wenn beispielsweise ein als Derivat bilanzierter Verkaufsvertrag durch Lieferung der zugrunde liegenden Ware erfüllt wird, bilanzieren einige Unternehmen die Umsatzerlöse aus der Transaktion brutto und erfassen entsprechende Umsatzkosten; andere Unternehmen weisen lediglich den Nettogewinn oder -verlust aus der Transaktion aus. Tatsächlich behandeln einige Unternehmen solche Verträge unterschiedlich, je nachdem, in welchem Geschäftsmodell die Transaktion stattfindet. Beispielsweise könnte die Bruttodarstellung verwendet werden, wenn die Abwicklung in einem Geschäftsmodell erfolgt, das die Beschaffung und das Risikomanagement der eigenen Rohstoffproduktion beinhaltet, während die Nettodarstellung in einem Handelsgeschäftsmodell angewendet werden könnte.

Auch wenn allgemein anerkannt war, dass solche Bruttoerlöse bisher im Anwendungsbereich von IAS 18 *Umsatzerlöse* lagen, ist es weniger klar, ob diese Umsätze im Anwendungsbereich von IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* liegen. In der Praxis wurden unterschiedliche Ansichten beobachtet. Dennoch hat das IFRS IC im Rahmen seiner Würdigung weder die Umstände berücksichtigt, unter denen die physische Erfüllung eines solchen Kaufvertrags brutto oder netto dargestellt werden soll, noch ob diese Bruttoerlöse in den Anwendungsbereich von IFRS 15 fallen, sondern sich nur auf die Bewertung der erfassten Bruttoerlöse und der erworbenen Vorräte konzentriert.

Im Rahmen der vom Mitarbeiterstab des IFRS IC vor der Novembersitzung durchgeführten Recherche hatte sich herausgestellt, dass die in der Anfrage beschriebenen Verträge in Branchen wie Rohstoffhandel, Rohstoffgewinnung, Agrarwirtschaft, Energie, Versorgung, Logistik und Fischzucht durchaus üblich sind. Die oben dargestellte zusätzliche Buchung ist nach Aussage einiger Befragter in manchen Jurisdiktionen gängige Bilanzierungspraxis und wird insbesondere auf operative Vereinfachungen zurückgeführt. ERP-Systeme (*enterprise resource planning*) können so konfiguriert sein, dass sie sowohl für Reporting- als auch für steuerliche Zwecke den Vertrag zum Vertragspreis abrechnen.

Die zusätzliche Erfassung vermeidet zudem Bewertungsfragen für Waren, die während eines Zeitraums kontinuierlich geliefert werden (z. B. Strom oder Gas). Die Bilanzierung des Kaufs oder Verkaufs solcher Waren auf der Grundlage ihrer jeweiligen beizulegenden Zeitwerte bei der Lieferung wäre betrieblich komplex. Für viele Unternehmen werden daher die Systemänderungen und Anpassungen von Kontrollen, die zur Umsetzung des in der vorläufigen Agenda-Entscheidung dargelegten Ansatzes erforderlich sind, von großer Bedeutung sein. Eine geänderte Buchungsweise kann zudem erhebliche Auswirkungen auf die Darstellung von Umsätzen, Umsatzkosten bzw. Materialaufwendungen und die betriebswirtschaftlich bedeutende Rohmarge haben.





## Unsere Sichtweise

Bei dem hier dargestellten Sachverhalt handelt es sich um eine vorläufige Agenda-Entscheidung, die zur Stellungnahme offen ist. Wir gehen derzeit nicht davon aus, dass sich die Entscheidung vor der Veröffentlichung, die für März 2019 erwartet wird, wesentlich ändern wird.

Ein Unternehmen, das derzeit anders bilanziert als in der vorläufigen Agenda-Entscheidung dargelegt, könnte sich entscheiden, seine Rechnungslegungsgrundsätze bereits in dem Jahresabschluss zu ändern, der vor der endgültigen Fassung der Agenda-Entscheidung veröffentlicht wird. Dies würde es einem Unternehmen mit einem kalenderjahrgleichen Geschäftsjahr ermöglichen, Anpassungen im selben Jahr vorzunehmen, in dem es IFRS 9 erstmals anwendet, ohne dass die Vergleichszahlen im nächsten Geschäftsjahr angepasst werden müssen. Für viele Unternehmen wird dies jedoch angesichts der erforderlichen System- und Kontrollanpassungen nicht praktikabel sein. Wir halten es nicht für notwendig, den vom IFRS IC dargelegten Ansatz in Abschlüssen anzuwenden, die vor der Veröffentlichung einer endgültigen Agenda-Entscheidung erstellt werden. Wenn die Agenda-Entscheidung demnächst finalisiert wird, sollten betroffene Unternehmen in Zusammenarbeit mit ihrem Abschlussprüfer untersuchen, ab wann die Schlussfolgerungen des IFRS IC zwingend anzuwenden sind, und auch die Ansichten ihrer Regulierungsbehörden berücksichtigen.

Die vorläufige Agenda-Entscheidung bezieht sich nur auf IFRS 9. Wir sind jedoch der Ansicht, dass auch die Ansicht vertreten werden kann, dass sie auf IAS 39 ebenfalls anwendbar ist; in diesem Fall kann ein Unternehmen die nach diesem Standard erstellten Informationen einschließlich der Vergleichszahlen für 2017 anpassen (unter der Annahme, dass es IFRS 9 ohne Anpassung der Vergleichszahlen anwendet). In diesem Fall wird die Anpassung der IAS-39-Vergleichszahlen an die vorläufige Agenda-Entscheidung im ersten Jahr der Anwendung von IFRS 9 die Vergleichbarkeit der aktuellen Berichtsperiode mit der vorangegangenen erleichtern.