

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 sind 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. Die nachfolgende Tabelle gibt einen Überblick über die im Juni 2019 veröffentlichten endgültigen Agenda-Entscheidungen des IFRS IC. Bezüglich der Agenda-Entscheidungen, die vor dem 1. Juni 2019 veröffentlicht wurden, verweisen wir auf frühere Ausgaben von *IFRS Aktuell*. Eine vollständige Liste der Themen, die das IFRS IC in seinen Sitzungen erörtert hat, und der vollständige Wortlaut seiner Schlussfolgerungen sind auf der Website des IASB unter *IFRIC Update* zu finden.⁶



Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im Juni 2019

Finalisierte Agenda-Entscheidung des IFRS IC vom Juni 2019

Standard	Sachverhalt
IFRS 15 <i>Erlöse aus Verträgen mit Kunden</i>	Erfassung von Kosten für die Erfüllung eines Vertrags, wenn die Erlöse über einen bestimmten Zeitraum erfasst werden
IFRS 16 <i>Leasingverhältnisse</i>	Verträge über unterirdische Rechte
IFRS 19 <i>Leistungen an Arbeitnehmer</i>	Auswirkungen eines möglichen Abschlags auf die Klassifizierung eines Plans
IFRS 38 <i>Immaterielle Vermögenswerte</i> , IAS 2 <i>Vorräte</i>	Bilanzierung von gehaltenen Kryptowährungen

Vertragserfüllungskosten (IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*)

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zur Erfassung von Vertragserfüllungskosten, die entstehen, wenn das Unternehmen eine Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum erfüllt. In der Anfrage wird folgender Sachverhalt beschrieben:

Das berichtende Unternehmen wurde von einem Kunden mit dem Bau eines Hauses (auf seinem eigenen Grundstück) beauftragt. Die Bauzeit beträgt bis zur Fertigstellung drei Jahre und der Vertrag begründet eine einzige Leistungsverpflichtung, die gemäß IFRS 15.35(c) über einen bestimmten Zeitraum zu erfüllen ist.

⁶ Das IFRIC Update ist unter <http://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/> abrufbar.



Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im Juni 2019

Der Bau des Hauses umfasst die folgenden Komponenten, die jeweils mit den nach der outputbasierten Methode zugeordneten Erlösen, ihren Herstellungskosten und der sich ergebenden Gewinnmarge dargestellt sind:

	Baukomponente	Nach der outputbasierten Methode zugeordnete Erlöse	Kosten der Komponente	Marge
1	Fundament	2.100.000 €	2.000.000 €	4,8 %
2	Wände und Stützen	1.200.000 €	1.000.000 €	16,7 %
3	Fenster/Türen	800.000 €	500.000 €	37,5 %
4	Dach	900.000 €	500.000 €	44,4 %
		5.000.000 €	4.000.000 €	20,0 %

Die Komponente 1 (d. h. das Fundament) ist am Ende der Berichtsperiode fertiggestellt und das Unternehmen erfasst dafür Erlöse in Höhe von 2.100.000 Euro. Die Gesamtkosten (auf der Basis der Kosten für Unterauftragnehmer) für diese Baukomponente belaufen sich auf 2.000.000 Euro.

Frage: Sollte ein Teil des Betrags von 2.000.000 Euro als Erfüllungskosten für die anderen Vertragsphasen erfasst werden?

Sichtweise 1: Sämtliche Kosten sind bei ihrer Entstehung als Aufwand zu buchen

In dem oben beschriebenen Szenario wird der Betrag von 2.000.000 Euro gemäß IFRS 15.95(b) und 98(c) als Aufwand erfasst. Die für die Komponente 1 angefallenen Kosten führen nicht zur Schaffung von Ressourcen oder zur Verbesserung der Ressourcen des Unternehmens, die künftig zur Erfüllung von Leistungsverpflichtungen genutzt werden. Sie werden vielmehr aufgewendet, um eine gegenwärtige Leistungsverpflichtung zu erfüllen. Zudem schreibt Paragraph 98(c) von IFRS 15 vor, dass Kosten im Zusammenhang mit teilweise erfüllten Leistungsverpflichtungen zum Zeitpunkt ihres Entstehens als Aufwand zu erfassen sind.

Sichtweise 2: Die entstandenen Kosten können teilweise aktiviert werden

In dem oben beschriebenen Szenario ist die Komponente 1 (das Fundament) für die weitere Erstellung der übrigen Baukomponenten (Wände und Stützen, Fenster und Türen, Dach) notwendig. Daher sollte ein Teil der für sie angefallenen Kosten den anderen Komponenten zugeordnet werden, die noch erstellt werden müssen. Dadurch würde der wirtschaftliche Zweck des Vertrags zutreffender abgebildet, da der Vertrag die Erfüllung einer einzigen Leistungsverpflichtung (Bau des Hauses) gegenüber dem Kunden vorsieht. Einige der für die Komponente 1 angefallenen Kosten dienen der Schaffung einer Ressource, die zur Erstellung der weiteren Komponenten genutzt wird. Die Zuordnung der Kosten auf die teilweise bereits erfüllte Leistungsverpflichtung und die noch zu erfüllenden künftigen Leistungsverpflichtungen kann auf der Grundlage der Gesamtmenge aus dem Vertrag erfolgen.

Sichtweise des IFRS IC

Das IFRS IC stellte zunächst fest, welche der in IFRS 15 enthaltenen Grundsätze und Vorschriften zur Messung des Leistungsfortschritts im Hinblick auf die vollständige Erfüllung einer Leistungsverpflichtung über einen bestimmten Zeitraum zur Anwendung kommen. Nach IFRS 15.39 wird



bei der Bestimmung des Leistungsfortschritts das Ziel verfolgt, die Leistung des Unternehmens bei der Übertragung der Verfügungsgewalt über die einem Kunden zugesagten Güter oder Dienstleistungen darzustellen. Das IFRS IC machte zudem deutlich, dass ein Unternehmen bei der Beurteilung, ob es eine outputbasierte Methode zur Bestimmung seines Leistungsfortschritts anwenden soll, gemäß IFRS 15.B15 zu berücksichtigen hat, ob der gewählte Output die bisher erbrachten Leistungen des Unternehmens gegenüber der vollständigen Erfüllung der Leistungsverpflichtung zutreffend darstellt.

Hinsichtlich der Erfassung von Kosten wies das Committee auf die in IFRS 15.98(c) enthaltene Vorschrift hin, wonach ein Unternehmen Kosten im Zusammenhang mit bereits erfüllten (oder teilweise erfüllten) Leistungsverpflichtungen aus dem Vertrag (d. h. Kosten, die sich auf in der Vergangenheit erbrachte Leistungen beziehen) zum Zeitpunkt ihres Entstehens als Aufwand zu erfassen hat.

Das IFRS IC merkte an, dass die in der Anfrage beschriebenen Baukosten Kosten sind, die der teilweise erfüllten vertraglichen Leistungsverpflichtung zuzuordnen sind, d. h. Kosten, die sich auf die in der Vergangenheit erbrachte Leistung des Unternehmens beziehen. Diese Kosten führen daher nicht zur Schaffung von Ressourcen oder zur Verbesserung der Ressourcen des Unternehmens, die künftig zur fortgesetzten Erfüllung der Leistungsverpflichtung genutzt werden (IFRS 15.95[b]). Folglich erfüllen diese Kosten nicht die in IFRS 15.95 festgelegten Kriterien für die Aktivierung. Aus diesem Grund verwarf das IFRS IC die zweite Sichtweise in dem oben geschilderten Szenario.

Es ist der Ansicht, dass die Grundsätze und Vorschriften in den IFRS für das Unternehmen ausreichen, um bei dem in der Anfrage beschriebenen Sachverhalt zu bestimmen, wie die bei der Erfüllung eines Vertrags mit einem Kunden entstandenen Kosten zu erfassen sind. Daher hat es beschlossen, diesen Punkt nicht auf seine Agenda für die Standardsetzung zu nehmen.



Verträge über Rechte für den unterirdischen Teil eines Grundstücks (*subsurface rights*) (IFRS 16 *Leasingverhältnisse*)

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zu einem besonderen Vertrag über Nutzungsrechte für den unterirdischen Teil eines Grundstücks. In dem in der Anfrage beschriebenen Vertrag erwirbt der Betreiber einer Pipeline (Kunde) das Recht, auf dem Grundstück eine unterirdische Ölpipeline gegen Zahlung einer Vergütung zu verlegen und 20 Jahre lang zu betreiben. Die genaue Lage und Abmessungen (Verlauf, Breite und Tiefe) des Untergrundbereichs, in dem die Pipeline verlegt wird, sind vertraglich festgelegt. Der Grundstückseigentümer hat weiterhin das Recht, die über der Pipeline liegende Grundstücksfläche zu nutzen, ist jedoch nicht berechtigt, während des 20-jährigen Verwendungszeitraums der Pipeline auf den im Vertrag genannten Bereich im Untergrund zuzugreifen oder dessen Nutzungszweck zu verändern. Der Kunde verfügt über das Recht, Inspektionen, Reparaturen und Wartungsarbeiten durchzuführen (sowie beschädigte Abschnitte der Pipeline zu ersetzen, falls erforderlich).



Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im Juni 2019

Gegenstand der Anfrage war, ob IFRS 16, IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* oder ein anderer IFRS zur Bilanzierung des Vertrags heranzuziehen ist.

Welchen IFRS hat ein Unternehmen zuerst anzuwenden?

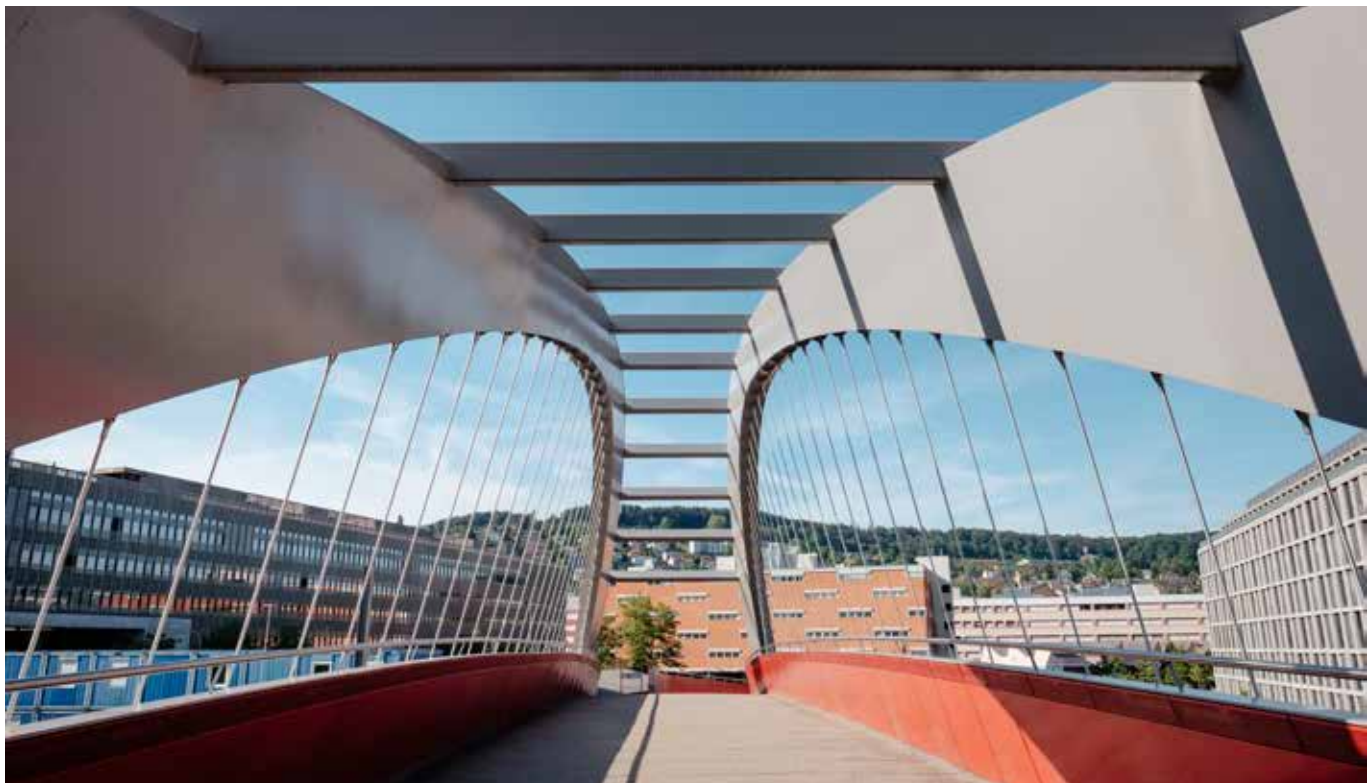
IFRS 16.3 schreibt vor, dass ein Unternehmen diesen Standard mit bestimmten Ausnahmen auf Leasingverhältnisse jeglicher Art anzuwenden hat. Laut Paragraph 9 von IFRS 16 muss ein Unternehmen bei Vertragsbeginn beurteilen, ob der Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet.

Das IFRS IC wies darauf hin, dass keine der in IFRS 16.3 und 4 genannten Ausnahmen auf den in der Anfrage beschriebenen Vertrag zutrifft, und stellte insbesondere klar, dass es sich bei dem unterirdischen Bereich um einen

materiellen Vermögenswert handelt. Dementsprechend ist IFRS 16 anzuwenden, wenn der Vertrag ein Leasingverhältnis enthält. Beinhaltet der Vertrag jedoch kein Leasingverhältnis, muss das Unternehmen prüfen, ob der Vertrag in den Anwendungsbereich eines anderen IFRS fällt. Das IFRS IC zog daher den Schluss, dass das Unternehmen bei Vertragsbeginn zunächst bestimmen muss, ob der Vertrag ein Leasingverhältnis gemäß der Definition in IFRS 16 enthält.

Definition eines Leasingverhältnisses

IFRS 16.9 besagt, dass ein Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet, wenn er dazu berechtigt, die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts gegen Zahlung eines Entgelts für einen bestimmten Zeitraum zu kontrollieren.





Damit diese Definition eines Leasingverhältnisses erfüllt ist, muss der Kunde gemäß IFRS 16.B9 während des gesamten Verwendungszeitraums über die beiden folgenden Rechte verfügen:

- a. das Recht, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des identifizierten Vermögenswerts zu ziehen
- b. das Recht, über die Nutzung des identifizierten Vermögenswerts zu entscheiden

Identifizierter Vermögenswert

Die Paragraphen B13-B20 von IFRS 16 enthalten Anwendungsleitlinien für identifizierte Vermögenswerte. Nach Paragraph B20 gilt ein Kapazitätsanteil eines Vermögenswerts als identifizierter Vermögenswert, wenn er physisch unterschieden werden kann. Ein Kunde ist jedoch nicht zur Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts berechtigt, wenn der Lieferant das substantielle Recht besitzt, den Vermögenswert während des gesamten Verwendungszeitraums zu ersetzen (Paragraph B14).

Das IFRS IC merkte dazu an, dass der unterirdische Bereich, der in dem in der Anfrage beschriebenen Vertrag benannt wird, vom übrigen Grundstück physisch unterschieden werden kann. Der Vertrag legt Verlauf, Breite und Tiefe der Pipeline fest und definiert somit einen physisch unterscheidbaren Bereich im Untergrund. Die Tatsache, dass sich der benannte Bereich im Untergrund befindet, ist an sich nicht maßgeblich dafür, ob er einen identifizierten Vermögenswert darstellt, da er auf die gleiche Weise physisch unterscheidbar ist wie ein festgelegter Bereich an der Oberfläche.

Der Grundstückseigentümer verfügt nicht über das Recht, den unterirdischen Bereich während des Verwendungszeitraums zu ersetzen. Daher kam das IFRS IC zu dem Ergebnis, dass es sich bei dem festgelegten Bereich im Untergrund um einen identifizierten Vermögenswert gemäß IFRS 16.B13-B20 handelt.

Recht, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus einer Verwendung zu ziehen

Die Paragraphen B21-B23 von IFRS 16 enthalten Anwendungsleitlinien in Bezug auf das Recht, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung eines identifizierten Vermögenswerts während des Verwendungszeitraums zu ziehen. Laut Paragraph B21 besitzt ein Kunde dieses Recht z. B. dann, wenn er während des gesamten Verwendungszeitraums den Vermögenswert exklusiv nutzen darf.

Das IFRS IC stellte fest, dass der in der Anfrage beschriebene Vertrag dem Kunden das Recht einräumt, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des unterirdischen Bereichs während des 20-jährigen Verwendungszeitraums zu ziehen, da der Kunde den festgelegten Bereich im Untergrund über den vollen Zeitraum exklusiv nutzen kann.

Recht, über die Nutzung zu entscheiden

Die Paragraphen B24-B30 von IFRS 16 enthalten Anwendungsleitlinien in Bezug auf das Recht, während des gesamten Verwendungszeitraums über die Nutzung eines identifizierten Vermögenswerts zu entscheiden. Nach Paragraph B24 verfügt ein Kunde über dieses Recht, wenn

- a. er entweder das Recht hat, zu bestimmen, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert während des gesamten Verwendungszeitraums eingesetzt wird, oder
- b. die maßgeblichen Entscheidungen darüber, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert eingesetzt wird, bereits im Vorfeld getroffen wurden und (i) der Kunde während des gesamten Verwendungszeitraums das Recht hat, den Vermögenswert einzusetzen, und der Lieferant nicht berechtigt ist, diese Anweisungen zu ändern, oder (ii) der Kunde den Vermögenswert in einer Weise gestaltet hat, die bereits vorgibt, wie und für welchen Zweck er während des gesamten Verwendungszeitraums eingesetzt wird.



Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im Juni 2019

Das IFRS IC wies darauf hin, dass der Kunde gemäß dem in der Anfrage beschriebenen Vertrag das Recht hat, während des 20-jährigen Verwendungszeitraums über die Nutzung des festgelegten unterirdischen Bereichs zu entscheiden, da die in Paragraph B24(b)(i) aufgeführten Voraussetzungen erfüllt sind. Wie und für welchen Zweck der definierte Bereich im Untergrund verwendet wird (d. h. Verlegung einer Pipeline mit festgelegten Abmessungen zur Beförderung von Öl), ist im Vertrag vorgegeben. Der Kunde ist berechtigt, den festgelegten unterirdischen Bereich zu nutzen, da er über das Recht verfügt, Inspektionen, Reparaturen und Wartungsarbeiten durchzuführen, und er trifft alle Entscheidungen in Bezug auf die Nutzung des festgelegten unterirdischen Bereichs, die während des 20-jährigen Verwendungszeitraums erforderlich sind.

Das IFRS IC kam daher zu dem Schluss, dass der in der Anfrage beschriebene Vertrag ein Leasingverhältnis gemäß IFRS 16 beinhaltet. Der Kunde muss daher IFRS 16 zur Bilanzierung dieses Leasingverhältnisses anwenden.

Das IFRS IC ist der Ansicht, dass die Grundsätze und Vorschriften in den IFRS für das Unternehmen ausreichen, um die angemessene Bilanzierungsmethode für den in der Anfrage beschriebenen Sachverhalt zu bestimmen. Daher hat es beschlossen, diesen Punkt nicht auf seine Agenda für die Standardsetzung zu nehmen.

Auswirkungen eines etwaigen Rechts zur Beitragsminderung auf die Einordnung von Versorgungsplänen (IAS 19 Leistungen an Arbeitnehmer)

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage über die Einordnung eines Plans für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses gemäß IAS 19. In dem in der Anfrage beschriebenen Sachverhalt zahlt ein Unternehmen Beiträge in einen Plan für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, der von einem Dritten verwaltet wird. Für den Plan gelten die folgenden Bedingungen und Voraussetzungen:

- a. Das Unternehmen ist verpflichtet, festgelegte jährliche Beiträge an den Plan zu entrichten. Es hat festgestellt, dass es weder rechtlich noch faktisch zur Zahlung darüber hinausgehender Beiträge verpflichtet ist, wenn der Plan nicht über ausreichende Vermögenswerte verfügt, um alle Leistungen in Bezug auf Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer in der Berichtsperiode und früheren Perioden zu erbringen.
- b. Das Unternehmen ist unter bestimmten Voraussetzungen dazu berechtigt, seine jährlichen Beitragszahlungen zu mindern. Dieser Fall tritt ein, wenn das Verhältnis zwischen Planvermögen und Planverbindlichkeiten einen bestimmten Schwellenwert erreicht. Die Höhe der Beitragsminderung kann somit durch versicherungsmathematische Annahmen und den Ertrag aus dem Planvermögen beeinflusst werden.

Gegenstand der Anfrage war, ob das Vorhandensein eines etwaigen Rechts auf Beitragsminderung gemäß IAS 19 dazu führen würde, dass der Plan als leistungsorientierter Versorgungsplan einzuordnen ist.





IAS 19.8 definiert beitragsorientierte Pläne als Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, bei denen ein Unternehmen festgelegte Beiträge an eine eigenständige Einheit (einen Fonds) entrichtet und weder rechtlich noch faktisch zur Zahlung darüber hinausgehender Beiträge verpflichtet ist, wenn der Fonds nicht über ausreichende Vermögenswerte verfügt, um alle Leistungen in Bezug auf Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer in der Berichtsperiode und in früheren Perioden zu erbringen. Leistungsorientierte Pläne sind Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die nicht unter die Definition der beitragsorientierten Pläne fallen.

In den Paragraphen 27-30 von IAS 19 sind die Kriterien vorgegeben, nach denen Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses entweder als beitragsorientierte oder als leistungsorientierte Pläne einzuordnen sind.

IAS 19.27 besagt, dass Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses in Abhängigkeit von ihrem wirtschaftlichen Gehalt, der sich aus den grundlegenden Leistungsbedingungen und -voraussetzungen des Plans ergibt, entweder als leistungs- oder als beitragsorientiert klassifiziert werden. Das IFRS IC betonte deshalb, wie wichtig es ist, alle relevanten Bedingungen und Voraussetzungen für Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sowie jegliche betriebsüblichen Praktiken, die eine faktische Verpflichtung begründen können, bei der Einordnung des Plans zu überprüfen. Bei dieser Überprüfung würde ermittelt, ob

a. die rechtliche oder faktische Verpflichtung des Unternehmens gegenüber den Arbeitnehmern auf den vom Unternehmen vereinbarten Beitrag zum Fonds (ein beitragsorientierter Plan gemäß Paragraph 28) begrenzt ist oder

b. für das Unternehmen eine Verpflichtung besteht, die zugesagten Leistungen aktiven und ausgeschiedenen Arbeitnehmern zu gewähren (ein leistungsorientierter Plan gemäß Paragraph 30).

Das IFRS IC machte darauf aufmerksam, dass in dem in der Anfrage geschilderten Szenario die Beurteilung der relevanten Bedingungen und Voraussetzungen für den Plan beispielsweise auch (a) eine Überprüfung der Art und Weise und der Periodizität, in der die jährlichen Beitragszahlungen und etwaige Beitragsminderungen (einschließlich der Verhältnisquote) bestimmt werden, und (b) die Feststellung, ob dem Unternehmen durch die Art und Weise und die Periodizität, in der die Beitragszahlungen und etwaige Beitragsminderungen bestimmt werden, versicherungsmathematische Risiken und Anlagerisiken (gemäß Beschreibung in IAS 19) entstehen, beinhaltet.

Damit ein Versorgungsplan als beitragsorientierter Plan laut der Definition in IAS 19 eingestuft werden kann, müssen folgende Voraussetzungen vorliegen: (a) Das Unternehmen muss eine Verpflichtung gegenüber den Arbeitnehmern haben, festgelegte Beiträge an einen Fonds zu entrichten, und (b) das Unternehmen ist nicht zur Zahlung darüber hinausgehender Beiträge verpflichtet, wenn der Fonds nicht über ausreichende Vermögenswerte verfügt, um alle Leistungen in Bezug auf Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer in der Berichtsperiode und in früheren Perioden zu erbringen. Beispielsweise darf es nicht möglich sein, künftige Beitragszahlungen höher anzusetzen, um damit eine Unterfinanzierung von Leistungen in Bezug auf Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer in der Berichtsperiode und in früheren Perioden auszugleichen.

Das IFRS IC merkte ferner an, dass das versicherungsmathematische Risiko und das Anlagerisiko gemäß den Paragraphen 28 und 30 von IAS 19 bei beitragsorientierten



Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im Juni 2019

Plänen im Wesentlichen vom Arbeitnehmer und bei leistungsorientierten Plänen im Wesentlichen vom Unternehmen getragen werden. Die beiden Paragraphen beschreiben (a) ein versicherungsmathematisches Risiko als das Risiko, dass die Leistungen dem Unternehmen höhere Kosten als erwartet verursachen oder für den Arbeitnehmer geringer ausfallen können als erwartet, und (b) ein Anlagerisiko als das Risiko, dass die angelegten Vermögenswerte nicht ausreichen, um die erwarteten Leistungen zu erbringen. In IAS 19.BC29 wird erläutert, dass die Definition von beitragsorientierten Plänen nicht ausschließt, dass die Kosten für das Unternehmen geringer sein können als erwartet.

Daher kam das IFRS IC zu dem Schluss, dass das Vorhandensein eines etwaigen Rechts auf Beitragsminderung gemäß IAS 19 an sich nicht dazu führt, dass ein Plan für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses als leistungsorientierter Versorgungsplan einzuordnen ist. Ungeachtet dessen machte es nochmals deutlich, wie wichtig es ist, alle relevanten Bedingungen und Voraussetzungen für einen Versorgungsplan sowie jegliche betriebsüblichen Praktiken, die eine faktische Verpflichtung begründen können, bei der Einordnung des Plans zu überprüfen.

Es wies ferner darauf hin, dass ein Unternehmen gemäß Paragraph 122 von IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* Angaben zu Ermessensentscheidungen des Managements im Hinblick auf die Einordnung von Plänen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses machen muss, wenn diese Ermessensentscheidungen die im Abschluss erfassten Beträge mit am wesentlichsten beeinflusst haben.

Das IFRS IC zog den Schluss, dass die Vorgaben in IAS 19 für das Unternehmen ausreichen, um zu bestimmen, ob ein Plan für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses als beitragsorientierter oder als leistungsorientierter Plan einzustufen ist. Daher hat es beschlossen, diesen Punkt nicht auf seine Agenda für die Standardsetzung zu nehmen.

Bestände an Kryptowährungen

(IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*, IAS 2 *Vorräte*)

Das IFRS IC hat sich in seinen Beratungen mit der Frage befasst, wie die IFRS auf Bestände von Kryptowährungen anzuwenden sind.

In diesem Zusammenhang wies es darauf hin, dass es eine Vielzahl von Kryptovermögenswerten gibt. Bei seinen Beratungen konzentrierte sich das IFRS IC auf eine Gruppe von Kryptovermögenswerten, die alle nachstehend aufgeführten Merkmale aufweisen (in dieser Agenda-Entscheidung als „Kryptowährung“ [*cryptocurrency*] bezeichnet):

- eine digitale oder virtuelle Währung, die in einem dezentral geführten Kontobuch (*distributed ledger*) erfasst ist, das Kryptografieverfahren zur Verschlüsselung verwendet
- eine Währung, die nicht vom Gesetzgeber oder einer vergleichbaren Institution ausgegeben wurde
- eine Währung, die keinen Vertrag zwischen dem Inhaber der Währung und Dritten begründet

Merkmale einer Kryptowährung

IAS 38.8 *Immaterielle Vermögenswerte* definiert einen immateriellen Vermögenswert als einen identifizierbaren, nichtmonetären Vermögenswert ohne physische Substanz.

Nach IAS 38.12 erfüllt ein Vermögenswert die Definitionskriterien in Bezug auf die Identifizierbarkeit, wenn er separierbar ist oder wenn er aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten entsteht. „Separierbar“ bedeutet, dass der Vermögenswert vom Unternehmen getrennt und einzeln oder in Verbindung mit einem Vertrag, einem identifizierbaren Vermögenswert oder einer Schuld verkauft, übertragen, lizenziert, vermietet oder getauscht werden kann.



Laut Definition in Paragraph 16 von IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* besteht das wesentliche Merkmal eines nichtmonetären Postens darin, dass er mit keinerlei Recht auf Erhalt (bzw. keinerlei Verpflichtung zur Zahlung) einer festen oder bestimmbaren Anzahl von Währungseinheiten verbunden ist.

Das IFRS IC stellte fest, dass ein gehaltener Bestand von Kryptowährungen der Definition eines immateriellen Vermögenswerts gemäß IAS 38 entspricht. Es begründete dies damit, dass ein solcher Bestand (a) von seinem Inhaber getrennt und einzeln verkauft oder übertragen werden kann und (b) seinem Inhaber keinerlei Recht auf Erhalt einer festen oder bestimmbaren Anzahl von Währungseinheiten einräumt.

Welcher IFRS-Standard findet auf Kryptowährungsbestände Anwendung?

Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass IAS 2 *Vorräte* anzuwenden ist, wenn die Kryptowährungen im normalen Geschäftsgang zum Verkauf gehalten werden. Ist dies nicht der Fall, hat das Unternehmen IAS 38 auf die betreffenden Bestände anzuwenden. Bei seinen Recherchen zog das Committee die folgenden Aspekte in Betracht.

Immaterielle Vermögenswerte

IAS 38 findet auf die Bilanzierung aller immateriellen Vermögenswerte Anwendung, mit folgenden Ausnahmen:

- a. immaterielle Vermögenswerte, die in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fallen
- b. finanzielle Vermögenswerte gemäß Definition in IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung*
- c. Ansatz und Bewertung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung
- d. Ausgaben für die Erschließung oder die Förderung und den Abbau von Mineralien, Öl, Erdgas und ähnlichen nicht regenerativen Ressourcen

Deshalb prüfte das IFRS IC, ob ein Bestand an Kryptowährungen die Definition eines finanziellen Vermögenswerts gemäß IAS 32 erfüllt oder ob er in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fällt.

Finanzielle Vermögenswerte

IAS 32.11 enthält eine Definition von finanziellen Vermögenswerten, die sich wie folgt zusammenfassen lässt: Finanzielle Vermögenswerte umfassen (a) flüssige Mittel, (b) ein Eigenkapitalinstrument eines anderen Unternehmens, (c) ein vertragliches Recht, flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte von einem anderen Unternehmen zu erhalten, (d) ein vertragliches Recht, finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten mit einem anderen Unternehmen zu bestimmten Bedingungen zu tauschen, oder (e) einen bestimmten Vertrag, der in eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt wird oder erfüllt werden kann.

Das IFRS IC zog den Schluss, dass Bestände an Kryptowährungen keinen finanziellen Vermögenswert darstellen, da es sich bei einer Kryptowährung weder um flüssige Mittel (s. u.) noch um ein Eigenkapitalinstrument eines anderen Unternehmens handelt. Zudem begründet sie kein vertragliches Recht für den Inhaber und stellt keinen Vertrag dar, der in eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt wird oder erfüllt werden kann.

Flüssige Mittel

Nach IAS 32.A3 stellen Zahlungsmittel (flüssige Mittel) einen finanziellen Vermögenswert dar, weil sie das Austauschmedium und somit die Grundlage sind, auf der alle Geschäftsvorfälle im Abschluss bewertet und erfasst werden.

Das IFRS IC wies darauf hin, dass die in IAS 32.A3 enthaltene Beschreibung von flüssigen Mitteln impliziert, dass diese flüssigen Mittel als Austauschmedium (d. h. im Austausch gegen Güter oder Dienstleistungen) und bei der Preisfestsetzung von Gütern oder Dienstleistungen in einem solchen Umfang als Währungseinheit verwendet werden,



Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im Juni 2019

dass alle Transaktionen auf dieser Grundlage im Abschluss bewertet und erfasst werden.

Einige Kryptowährungen können im Austausch gegen bestimmte Güter oder Dienstleistungen eingesetzt werden. Das IFRS IC merkte jedoch an, dass es keine Kenntnis von Kryptowährungen habe, die in dem vorstehend genannten Umfang als Austauschmedium oder Währungseinheit verwendet werden. Infolgedessen kam es zu dem Ergebnis, dass Bestände an Kryptowährungen keine flüssigen Mittel darstellen, weil sie die entsprechenden Merkmale derzeit nicht erfüllen.

Vorräte

IAS 2 ist auf die Bilanzierung von Vorratsbeständen immaterieller Vermögenswerte anzuwenden. Paragraph 6 dieses Standards definiert Vorräte als Vermögenswerte,

- a. die zum Verkauf im normalen Geschäftsgang gehalten werden,
- b. die sich in der Herstellung für einen solchen Verkauf befinden oder
- c. die als Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe dazu bestimmt sind, bei der Herstellung oder der Erbringung von Dienstleistungen verbraucht zu werden.

Das IFRS IC stellte fest, dass ein Unternehmen Kryptowährungen im normalen Geschäftsgang zum Verkauf halten kann. In diesem Fall stellt ein Bestand an Kryptowährungen für das Unternehmen Vorratsvermögen dar, auf das IAS 2 entsprechend Anwendung findet.

Das Committee wies des Weiteren darauf hin, dass ein Unternehmen als Makler bzw. Händler von Kryptowährungen agieren kann. In einem solchen Fall hat das Unternehmen die Vorschriften von IAS 2.3(b) für Warenmakler bzw. -händler zu beachten, die ihre Vorräte mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten bewerten müssen. Laut IAS 2.5 kaufen bzw. verkaufen Makler bzw.

Händler Waren für andere oder auf eigene Rechnung. Die in Paragraph 3(b) genannten Vorräte werden hauptsächlich mit der Absicht erworben, sie kurzfristig zu verkaufen und einen Gewinn aus den Preisschwankungen oder der Makler- bzw. Händlermarge zu erzielen.

Unsere Sichtweise

Die Entscheidung des IFRS IC bedeutet, dass Inhaber von Kryptowährungen IFRS 9 *Finanzinstrumente* oder die Möglichkeit einer eigenen Rechnungslegungsmethode gemäß der Hierarchie von IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler* bei der Bilanzierung von Kryptowährungen nicht mehr anwenden können.

Inhaber von Kryptowährungen müssen daher auf der Basis der IFRS-IC-Entscheidung beurteilen, ob ihre derzeitigen Rechnungslegungsgrundsätze geändert werden müssen. Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind in Übereinstimmung mit IAS 8 zu bilanzieren.

Kryptowährungen stellen nur eine Teilmenge von Kryptovermögenswerten dar, und die Agenda-Entscheidung betrifft ausschließlich Kryptowährungen. Da sich die Entwicklung von Kryptovermögenswerten noch in einem frühen Stadium befindet, sollten Inhaber solcher Vermögenswerte die Aktivitäten der Standardsetzer sowie die von den Regulierungsbehörden herausgegebenen Leitlinien weiterhin im Blick behalten, um sicherzustellen, dass sie die gehaltenen Kryptovermögenswerte nach IFRS angemessen bilanzieren.

Weitere Informationen zur Bilanzierung von Kryptovermögenswerten finden Sie in unserer Publikation *Im Fokus: Bilanzierung von Kryptovermögenswerten* (Oktober 2018).



Angaben

Zusätzlich zu den übrigen gemäß IFRS vorgeschriebenen Angaben hat ein Unternehmen alle weiteren Informationen offenzulegen, die für das Verständnis seines Abschlusses relevant sind (Paragraph 112 von IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*). In diesem Zusammenhang hob das IFRS IC die folgenden Angabepflichten in Bezug auf Bestände an Kryptowährungen hervor:

- a. Ein Unternehmen hat die gemäß (i) IAS 2.36-39 für zum Verkauf im normalen Geschäftsgang gehaltene Kryptowährungen und (ii) IAS 38.118-128 für Bestände an Kryptowährungen, die in den Anwendungsbereich von IAS 38 fallen, vorgeschriebenen Angaben zu machen.
- b. Wenn ein Unternehmen seine Bestände an Kryptowährungen mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet, gelten die Angabevorschriften der Paragraphen 91-99 von IFRS 13 *Bemessung zum beizulegenden Zeitwert*.
- c. Nach IAS 1.122 hat ein Unternehmen Angaben zu Ermessensentscheidungen des Managements im Hinblick auf die Bilanzierung von Beständen an Kryptowährungen zu machen, wenn diese Ermessensentscheidungen die im Abschluss erfassten Beträge mit am wesentlichsten beeinflusst haben.

Paragraph 21 von IAS 10 *Ereignisse nach dem Bilanzstichtag* schreibt vor, dass ein Unternehmen detaillierte Angaben zu wesentlichen Ereignissen, die nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind, machen muss. Dazu zählen u. a. Informationen über die Art des Ereignisses sowie

eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen (oder eine Aussage darüber, dass eine solche Schätzung nicht vorgenommen werden kann). Beispielsweise würde ein Unternehmen, das Bestände an Kryptowährungen hält, prüfen, ob Veränderungen des beizulegenden Zeitwerts dieser Bestände, die nach dem Bilanzstichtag eintreten, so bedeutend sind, dass ihre Nichtangabe im Abschluss die wirtschaftlichen Entscheidungen, die Abschlussadressaten auf der Grundlage dieses Abschlusses treffen, beeinflussen würde.

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.

Unternehmen sollten bei Umsetzungsfragen auf die IASB-Publikation *Agenda decisions – time is of the essence*⁷ zurückgreifen, in der die Umsetzung von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden infolge von veröffentlichten Agenda-Entscheidungen des IFRS IC erläutert wird. Laut dieser Publikation sollte Unternehmen ausreichend Zeit eingeräumt werden, um derartige Änderungen nach der Veröffentlichung einer Entscheidung umzusetzen.

⁷ Die Publikation ist unter <https://www.ifrs.org/news-and-events/2019/03/time-is-of-the-essence/> abrufbar (Stand: 20. März 2019).