



Vor gut einem Jahr hat das IFRS IC die neue Interpretation 22 Foreign Currency Transactions and Advance Consideration zur bilanziellen Behandlung von Fremdwährungstransaktionen, für die ein Unternehmen vorab Vorauszahlungen geleistet oder erhalten hat, veröffentlicht.⁴



IFRIC 22: bilanzielle Auswirkungen und praktische Herausforderungen

Wichtige Fakten im Überblick

- ▶ IFRIC 22 tritt für alle Geschäftsjahre in Kraft, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen.⁵
- ▶ Neben einer vollständig rückwirkenden Anwendung gem. IAS 8 kann IFRIC 22 auch prospektiv für alle Vermögenswerte, Aufwendungen und Erträge angewendet werden, die entweder in der Berichtsperiode der erstmaligen Anwendung (z. B. für den Zeitraum 1. Januar bis 31. Dezember 2018) oder in einer früheren Vergleichsperiode (z. B. für den Zeitraum 1. Januar bis 31. Dezember 2017) erfasst werden.
- ▶ Für viele Unternehmen könnte noch Handlungsbedarf bestehen, um die möglichen Auswirkungen des IFRIC 22 zu ermitteln und ggf. Maßnahmen zur Anpassung von Prozessen oder Systemen zu ergreifen.

⁴ Vgl. IFRS Aktuell I. Quartal 2017, „Das IASB veröffentlicht eine neue Interpretation und einige Änderungen der IFRS“, S. 6 ff.

⁵ Das EU-Endorsement von IFRIC 22 wird im ersten Quartal 2018 erwartet (vgl. EFRAG status report vom 8. Februar 2018).



IFRIC 22: bilanzielle Auswirkungen und praktische Herausforderungen

Darstellung der Implikationen des IFRIC 22 auf die Erfassung von Beschaffungs- und Absatzgeschäften

IFRIC 22 stellt klar, welcher Umrechnungskurs für die Erfassung von Vermögenswerten, Aufwendungen und Erträgen aus einem Geschäftsvorfall, z. B. einem Anschaffungs- oder Absatzgeschäft, zu verwenden ist, wenn ein Unternehmen gleichzeitig einen nichtmonetären Posten für bereits geleistete oder erhaltene Vorauszahlungen in Fremdwährung für diesen Geschäftsvorfall auflösen muss.

IFRIC 22 ist nicht nur für die Umsatzrealisation aus Verkaufsgeschäften anzuwenden, sondern für alle Geschäftsvorfälle, bei denen das Unternehmen Anzahlungen in einer Fremdwährung leistet oder erhält. Darunter fallen beispielsweise Anschaffungsvorgänge von Vermögenswerten des Anlagevermögens oder von Vorräten, der Einkauf von Dienstleistungen, Abschlüsse von Leasingvereinbarungen und Zuwendungen der öffentlichen Hand (IFRIC 22.BC5). Der Anwendungsbereich des IFRIC 22 ist also weit gefasst und wird für viele Unternehmen praktisch relevant sein.

Die folgenden Beispiele⁶ veranschaulichen, wann die Regelungen des IFRIC 22 für ein Unternehmen relevant sind:

Beispiel 1: Erwerb eines Vermögenswerts und Leistung einer vollständigen Vorauszahlung

Am 1. März 20X1 schließt ein Unternehmen mit einem Lieferanten einen Vertrag zum Erwerb einer Maschine zur Nutzung im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs. Die funktionale Währung des Unternehmens ist der Euro. Gemäß den Vereinbarungen mit dem Lieferanten zahlt das Unternehmen am 1. April 20X1 einen festen Preis in Höhe von 1.000 US-Dollar. Der Umrechnungskurs am 1. April 20X1 beträgt 0,80 US-Dollar/Euro. Am 15. April 20X1 wird die Maschine an das Unternehmen geliefert und von diesem abgenommen. Der Umrechnungskurs beträgt zu diesem Zeitpunkt 0,90 US-Dollar/Euro.

Die geleistete Vorauszahlung ist ein nichtmonetärer Posten (IAS 21.16) und die Umrechnung in die funktionale Währung erfolgt unter Verwendung des Stichtagskurses zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles (1. April 20X1). Das Unternehmen aktiviert einen nichtmonetären Vermögenswert in Höhe von 800 Euro. Sollte dieser Posten in künftigen Berichtsperioden bestehen, erfolgt gem. IAS 21.23 (b) keine angepasste Umrechnung dieses Vermögenswerts.

Zum Zeitpunkt der Lieferung am 15. April 20X1 bucht das Unternehmen den nichtmonetären Vermögenswert in Form der geleisteten Anzahlung aus und erfasst den Zugang der Maschine im Sachanlagevermögen unter Anwendung der Vorschriften von IAS 16 *Sachanlagen*. Für den Ansatz der Anschaffungskosten der Maschine verwendet das Unternehmen den Umrechnungskurs zum Zeitpunkt der Erfassung des nichtmonetären Vermögenswerts (1. April 20X1) und nicht zum Zeitpunkt des Zugangs bzw. der Lieferung der Maschine. Somit erfolgt der erstmalige Ansatz der Maschine mit einem Betrag von 800 Euro.

⁶ Die Beispiele beruhen auf den in IFRIC 22 Illustrative Examples enthaltenen Beispielen 1 und 2 (IFRIC 23 IE2-IE10) und wurden für die Darstellung in diesem Artikel leicht abgewandelt.



Beispiel 2: Verkauf von Vermögenswerten und Erhalt einer Anzahlung

Ein Unternehmen mit funktionaler Währung Euro schließt am 1. Juni 20X2 mit einem Kunden einen Vertrag über die Lieferung von Fertigerzeugnissen am 1. September 20X2 zu einem Festpreis von 1.000 US-Dollar. Der Umrechnungskurs zum 1. September 20X2 beträgt 0,90 US-Dollar/Euro. Ein Teilbetrag in Höhe von 400 US-Dollar wurde vom Kunden vertragsgemäß am 1. August 20X2 (Umrechnungskurs 0,80 US-Dollar/Euro) gezahlt. Die entsprechende Forderung aus dem Kundenvertrag ist am 30. September 20X2 fällig.

Das Unternehmen passiviert gemäß IFRS 15 eine Vertragsverbindlichkeit für die erhaltene Anzahlung und rechnet diese mit dem am Tag des Geschäftsvorfalles (1. August 20X2) gültigen Umrechnungskurs um. Dies ergibt einen Betrag in Höhe von 320 Euro. Die erhaltene Anzahlung ist ein nichtmonetärer Posten (IAS 21.16) und der Umrechnungskurs wird in den nachfolgenden Berichtsperioden nicht aktualisiert (IAS 21.23[b]).

Wenn die Verfügungsmacht über die Fertigerzeugnisse am 1. September 20X2 auf den Kunden übertragen wird, realisiert das Unternehmen Umsatzerlöse in Höhe von 1.000 US-Dollar. Auch wenn sich der Umrechnungskurs in der Zwischenzeit verändert hat, wird der Umsatz in Höhe der erhaltenen Anzahlung mit dem zum Zeitpunkt der erhaltenen Anzahlung (1. August 20X2) gültigen Umrechnungskurs bewertet, d. h. mit einem Umrechnungskurs in Höhe von 0,80 US-Dollar/Euro. Die erhaltene Anzahlung in Höhe von 320 Euro wird bei Umsatzerfassung aufgelöst. Der verbleibende Teilbetrag des Umsatzes in Höhe von 600 US-Dollar wird mit dem Kurs zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles (1. September 20X2, 0,90 US-Dollar/Euro) umgerechnet und ergibt einen Umsatz in Höhe von 540 Euro. Somit ergibt sich insgesamt ein Umsatz von 860 Euro.

Bis zum Ausgleich der Forderung in Höhe von 600 US-Dollar, die am 30. September 20X2 fällig wird, stellt diese einen monetären Posten (IAS 21.16) dar und wird daher mit dem jeweils aktuellen Umrechnungskurs erfolgswirksam umgerechnet.

Das IFRS IC hielt aufgrund der hohen praktischen Relevanz von Anzahlungen in Fremdwährung eine Klarstellung für notwendig, weil in der Vergangenheit unterschiedliche Zeitpunkte zur Bestimmung von Umrechnungskursen verwendet wurden, um Vermögenswerte, Aufwendungen und Schulden zu erfassen, für die Anzahlungen geleistet bzw. erhalten wurden. Beispielsweise verwendeten manche Unternehmen - wie in IFRIC 22 vorgeschrieben - den Umrechnungskurs zum Zeitpunkt der erhaltenen Anzahlungen, um die Umsatzerlöse bei Leistungserfüllung umzurechnen. Andere Unternehmen rechneten die Umsatzerlöse allerdings mit dem Umrechnungskurs am Tag der Umsatzrealisation um (IFRIC 22.BC3[b]).

IFRIC 22 basiert auf dem sog. „*One transaction*“-Ansatz, wonach die geleisteten oder erhaltenen Anzahlungen sowie die spätere Lieferung oder Leistung der zugehörigen Güter bzw. Dienstleistungen als ein gemeinsamer Geschäftsvorfall angesehen werden (IFRIC 22.BC19[a]). Eine Fremdwährungstransaktion ist mit dem am Tag des Geschäftsvorfalles gültigen Wechselkurs umzurechnen (IAS 21.21). Der Tag des Geschäftsvorfalles ist der Tag, an dem der Geschäftsvorfall erstmals gemäß einem IFRS ansetzbar ist (IAS 21.22). Im Falle von erhaltenen Anzahlungen auf Absatzgeschäfte wird der Geschäftsvorfall „Verkauf von Gütern oder Dienstleistungen“ zum Zeitpunkt der erhaltenen Anzahlungen erstmals gem. IFRS 15.106 als Vertragsverbindlichkeit erfasst.



IFRIC 22: bilanzielle Auswirkungen und praktische Herausforderungen

Der Umrechnungskurs für die spätere Umsatzrealisation in Höhe der erhaltenen Anzahlung wird also bereits mit Erfassung der Vertragsverbindlichkeit festgelegt (IFRIC 22.BC23).

Im Gegensatz dazu steht der sog. „*Multiple transaction*“-Ansatz, bei dem die erhaltene oder geleistete Anzahlung und die späteren Verkaufs- oder Anschaffungsvorgänge als separate Geschäftsvorfälle betrachtet werden, die jeweils ihren eigenen Tag des Geschäftsvorfalles haben, an dem die Fremdwährungstransaktion umgerechnet wird (IFRIC 22.BC19[b]).

Das IFRS IC hat jedoch bei der Erarbeitung von IFRIC 22 den „*One transaction*“-Ansatz bevorzugt, weil bei diesem Ansatz berücksichtigt wird, dass ein Unternehmen in Höhe der erhaltenen oder gezahlten Anzahlungen keinem Wechselkursrisiko mehr unterliegt (IFRIC 22.BC22[a]).





Bei Verkaufsgeschäften, die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfüllt sind, ist die Anwendung des IFRIC 22 verhältnismäßig unkompliziert. Unternehmen müssen für solche Geschäftsvorfälle sicherstellen, dass der Umrechnungskurs bei erhaltener Anzahlung bestimmt und für die Erfassung des entsprechenden Umsatzes verwendet wird.

Zusätzliche Herausforderungen des IFRIC 22 bei zeitraumbezogener Umsatzrealisation

Wenn ein Unternehmen jedoch Güter liefert oder Dienstleistungen erbringt, für die der Umsatz gemäß IFRS 15.35 über einen bestimmten Zeitraum erfasst wird und Anzahlungen zu verschiedenen Zeitpunkten und nicht in Höhe der vereinbarten Gesamtvergütung geleistet werden, kann die Anwendung des IFRIC 22 das Unternehmen vor einige praktische Herausforderungen stellen. Dies gilt insbesondere dann, wenn aus der zeitraumbasierten Umsatzrealisierung ein vertraglicher Vermögenswert resultiert, welcher im Gegensatz zu einer vertraglichen Verbindlichkeit, die für eine erhaltene Anzahlung erfasst wird, einen monetären Posten darstellt. Derartige monetäre Posten sind in nachfolgenden Berichtsperioden gem. IAS 21.23 (a) mit dem dann gültigen Stichtagskurs neu zu bewerten. Nach IFRS 15.105 sind vertragliche Vermögenswerte mit den vertraglichen Verbindlichkeiten, die aus dem gleichen Vertrag resultieren, zu saldieren. Je nachdem, welcher Posten betragsmäßig überwiegt, kann somit eine stichtagsbezogene Neubewertung erforderlich sein oder nicht.

IAS 21 enthält keine spezifischen Regelungen dazu, in welchen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung Fremdwährungsgewinne oder -verluste auszuweisen sind. Ein Ausweis innerhalb der Umsatzerlöse wird jedoch in der Fachliteratur teilweise abgelehnt. Unternehmen können entscheiden, ob Fremdwährungsgewinne oder -verluste im operativen Ergebnis oder im Finanzergebnis ausgewiesen werden. Die einmal gewählte Ausweismethode ist stetig beizubehalten.

Praktische Implikationen

Bei Verkaufsgeschäften, bei denen der Kunde Anzahlungen zu verschiedenen Zeitpunkten leistet, die ggf. nicht der vereinbarten Gesamtvergütung entsprechen, muss ein Unternehmen dafür Sorge tragen, dass die jeweils erhaltenen Anzahlungen mit dem an diesem Tag gültigen Umrechnungskurs umgerechnet

werden und die Vertragsverbindlichkeit bis zur Umsatzerfassung nicht erneut bewertet wird. Darüber hinaus ist der Umsatz nicht mit dem am Tag der Leistungserfüllung gültigen Umrechnungskurs umzurechnen, sondern mit den Umrechnungskursen an denjenigen Tagen, an denen das Unternehmen die Anzahlungen erhalten hat. Dies kann Unternehmen dann vor Anwendungsprobleme stellen, wenn die EDV-Systeme eine Umrechnung von Umsatzerlösen zu einem anderen als dem Umrechnungskurs bei Umsatzerfassung nicht zulassen. Eine erhöhte Komplexität, die ebenfalls systemtechnisch abgebildet werden muss, ist die oben bereits dargestellte erforderliche Saldierung von vertraglichen Vermögenswerten und vertraglichen Verbindlichkeiten.

Wenn Leistungsverpflichtungen aus einem Vertrag mit Kunden über einen bestimmten Zeitraum erfasst werden, muss ein Unternehmen außerdem festlegen, für welchen Teil der Leistungsverpflichtung der Kunde die Anzahlungen geleistet hat. Sofern dies nicht vertraglich festgelegt ist, hat das Unternehmen die erhaltenen Anzahlungen nach seinem Ermessen den erfüllten Leistungsverpflichtungen zuzuordnen.

Unsere Sichtweise

Im Ergebnis kann die Klarstellung des IFRIC 22 große Auswirkungen auf Unternehmen haben, vor allem wenn der Umsatz überwiegend zeitraumbezogen realisiert wird und die Kunden aufgrund von langen Projektlaufzeiten mehrfach Anzahlungen in Fremdwährungen leisten. Unternehmen sollten daher prüfen, ob sie alle ggf. erforderlichen Systemanpassungen und Maßnahmen ergriffen haben, um die für die Umrechnung relevanten Daten zeitnah und regelmäßig zur Verfügung stellen zu können.

IFRIC 22 erlaubt eine prospektive Anwendung der Regelungen für alle Vermögenswerte, Aufwendungen und Erträge, die entweder in der Berichtsperiode der erstmaligen Anwendung oder in einer früheren Vergleichsperiode erfasst werden. Die prospektive Anwendung stellt aus unserer Sicht eine erhebliche praktische Vereinfachung für den Übergang auf IFRIC 22 dar.