

An aerial night photograph of a city, likely Cape Town, South Africa, showing a dense urban area with many lights. In the background, a large, dark mountain peak (Table Mountain) is visible against a clear blue sky. The city lights are concentrated in the lower half of the image, while the mountain and sky occupy the upper half.

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, auch als rejection notices oder NIFRICs bezeichnet, 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. Die rejection notices stellen zwar keine offizielle Interpretation des IFRS IC dar; allerdings enthalten sie häufig hilfreiche Anhaltspunkte für die Bilanzierung solcher Sachverhalte.

Aktuelle Agenda-Entscheidungen des IFRS IC – ein Überblick

Die nachfolgende Tabelle gibt einen Überblick über die Anfragen für den Zeitraum vom 1. Juli 2018 bis zum 30. September 2018, die das IFRS IC nicht auf seine aktive Agenda genommen hat, sowie über die wichtigsten Agenda-Entscheidungen.¹⁶

Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im dritten Quartal 2018

Standard	Sachverhalt
IAS 23 <i>Fremdkapitalkosten</i>	Aufwendungen für einen qualifizierten Vermögenswert
IAS 23 <i>Fremdkapitalkosten</i>	Fremdkapitalkosten in Verbindung mit Grundstücken
IAS 21 <i>Auswirkungen von Wechselkursänderungen</i>	Festlegung des Wechselkurses, wenn über einen längeren Zeitraum hinweg keine Konvertierbarkeit gegeben ist

IAS 23 Fremdkapitalkosten – Aufwendungen für einen qualifizierten Vermögenswert (September 2018)

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage dazu, in welcher Höhe Fremdkapitalkosten aktivierbar sind, wenn ein Unternehmen allgemein aufgenommene Fremdmittel verwendet, um einen qualifizierten Vermögenswert zu beschaffen. Der in der Anfrage beschriebene Sachverhalt stellt sich wie folgt dar:

- ▶ Ein Unternehmen stellt einen qualifizierten Vermögenswert her.
- ▶ Das Unternehmen hat zu Beginn der Herstellung keine Fremdmittel. Im Verlauf der Herstellung nimmt es allgemeine Fremdmittel auf und setzt sie zur Finanzierung der Herstellung des qualifizierten Vermögenswerts ein.
- ▶ Dem Unternehmen entstehen Aufwendungen für den qualifizierten Vermögenswert, sowohl vor dem Zeitpunkt, zu dem ihm Fremdkapitalkosten aus der Aufnahme allgemeiner Fremdmittel entstehen, als auch danach.

Mit der Anfrage sollte geklärt werden, ob ein Unternehmen die Aufwendungen für einen qualifizierten Vermögenswert, die ihm vor Erhalt der allgemeinen Fremdmittel entstanden sind, in die Ermittlung des Betrags der aktivierbaren Fremdkapitalkosten einzubeziehen hat.

¹⁶ 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 <http://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/> abrufbar.



Aktuelle Agenda-Entscheidungen des IFRS IC - ein Überblick

Das IFRS IC merkte dazu an, dass ein Unternehmen gemäß IAS 23.17 Fremdkapitalkosten ab dem Zeitpunkt aktiviert, ab dem die folgenden Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

- ▶ Es sind Aufwendungen für den Vermögenswert entstanden.
- ▶ Es sind Fremdkapitalkosten entstanden.
- ▶ Das Unternehmen hat Aktivitäten ausgeführt, die zur Vorbereitung des Vermögenswerts auf seine beabsichtigte Nutzung oder Veräußerung notwendig waren.

In Anwendung von IAS 23.17 auf den in der Anfrage beschriebenen Sachverhalt würde das Unternehmen mit der Aktivierung von Fremdkapitalkosten erst dann beginnen, wenn ihm solche Kosten tatsächlich entstanden sind.

Sobald dem Unternehmen Fremdkapitalkosten entstanden sind und es damit alle drei in IAS 23.17 genannten Bedingungen erfüllt, sind gemäß IAS 23.14 die Aufwendungen für den qualifizierten Vermögenswert zu bestimmen, auf die der Finanzierungskostensatz anzuwenden ist. Das IFRS IC merkte an, dass das Unternehmen bei diesem Vorgehen die Aufwendungen für





den qualifizierten Vermögenswert, die ihm entstanden sind, bevor es die allgemeinen Fremdmittel erhalten hat, nicht unbeachtet lässt.

Das IFRS IC ist der Ansicht, dass die in den IFRS enthaltenen Grundsätze und Vorschriften für das Unternehmen ausreichen, um bei dem in der Anfrage beschriebenen Sachverhalt die Höhe der aktivierbaren Fremdkapitalkosten zu bestimmen.

IAS 23 Fremdkapitalkosten - Fremdkapitalkosten in Verbindung mit Grundstücken (September 2018)

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage dazu, wann ein Unternehmen die Aktivierung von Fremdkapitalkosten in Verbindung mit Grundstücken einzustellen hat.

Der in der Anfrage beschriebene Sachverhalt stellt sich wie folgt dar:

- ▶ Ein Unternehmen erwirbt und erschließt ein Grundstück und baut anschließend ein Gebäude darauf; das Grundstück stellt das Erschließungsgebiet dar, auf dem das Gebäude errichtet wird.
- ▶ Sowohl das Grundstück als auch das Gebäude erfüllen die Definition eines qualifizierten Vermögenswerts.
- ▶ Das Unternehmen verwendet allgemeine Fremdmittel zur Finanzierung der Aufwendungen, die für das Grundstück und die Errichtung des Gebäudes entstehen.

In der Anfrage wird um Klärung gebeten, ob das Unternehmen die Aktivierung von Fremdkapitalkosten, die im Zusammenhang mit Aufwendungen für das Grundstück (Grundstücksaufwendungen) entstanden sind, einzustellen hat, sobald es mit der Errichtung des Gebäudes beginnt, oder ob es die Aktivierung der in Verbindung mit Grundstücksaufwendungen entstandenen Fremdkapitalkosten während der Gebäudeerrichtung weiterführen muss. Dazu hat das IFRS IC angemerkt, dass in Anwendung von IAS 23 zur Feststellung, wann das Unternehmen die Aktivierung von in Verbindung mit Grundstücksaufwendungen entstandenen Fremdkapitalkosten einzustellen hat, Folgendes zu berücksichtigen ist:

- ▶ Das Unternehmen muss den Verwendungszweck des Grundstücks in Betracht ziehen. Grundstücke und Gebäude werden zur Nutzung durch den Eigentümer (nach IAS 16 *Sachanlagen* als Sachanlagen angesetzt), zur Erzielung von Mieteinnahmen oder zu Wertsteigerungszwecken (nach IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* als zur Finanzinvestition gehaltene Immobilien angesetzt) oder aber zur Veräußerung (gemäß IAS 2 *Vorräte* als Vorräte angesetzt) gehalten. Die bestimmungsgemäße Verwendung des Grundstücks liegt nicht einfach in der Errichtung eines Gebäudes auf dem Grundstück, sondern besteht vielmehr in einem der drei oben genannten Zwecke.
- ▶ In Anwendung von IAS 23.24 hat ein Unternehmen einzuschätzen, ob das Grundstück für seinen bestimmungsgemäßen Zweck genutzt werden kann, während die Errichtung des Gebäudes voranschreitet. Kann das Grundstück während der Bautätigkeit nicht für seinen bestimmungsgemäßen Zweck genutzt werden, so muss das Unternehmen das Grundstück und das Gebäude gemeinsam betrachten, um einzuschätzen, wann die Aktivierung von Fremdkapitalkosten auf Grundstücksaufwendungen einzustellen ist. In diesem Fall ist das Grundstück nicht für seinen bestimmungsgemäßen Zweck oder zur Veräußerung bereit, bis nicht im Wesentlichen alle erforderlichen Aktivitäten zur Vorbereitung sowohl des Grundstücks als auch des Gebäudes für diesen bestimmungsgemäßen Zweck oder die Veräußerung abgeschlossen sind.

Das IFRS IC ist der Ansicht, dass die in den IFRS enthaltenen Grundsätze und Vorschriften ausreichen, um zu bestimmen, wann die Aktivierung von Fremdkapitalkosten in Verbindung mit Grundstücksaufwendungen einzustellen ist.

IAS 21 Auswirkungen von Wechselkursänderungen - Festlegung des Wechselkurses, wenn über einen längeren Zeitraum hinweg keine Konvertierbarkeit gegeben ist (September 2018)

Das IFRS IC hat sich mit der Frage befasst, wie ein Unternehmen den Wechselkurs, den es zur Umrechnung der Ergebnisse und der finanziellen Posten eines ausländischen Geschäftsbetriebs in seine Darstellungswährung anwendet, in Anwendung von IAS 21 bestimmt.



Aktuelle Agenda-Entscheidungen des IFRS IC - ein Überblick

Das IFRS IC hat diese Fragestellung in folgendem Szenario betrachtet:

- a) Die Konvertierbarkeit der funktionalen Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs gegenüber anderen Währungen wird von der zuständigen staatlichen Stelle gesteuert. Dieser Umrechnungsmechanismus umfasst die Verwendung eines oder mehrerer von der zuständigen staatlichen Stelle festgelegter Wechselkurse (amtliche Wechselkurse).
- b) Die funktionale Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs ist langfristig nicht in andere Währungen konvertierbar, d. h., die Konvertierbarkeit ist nicht wie in IAS 21.26 beschrieben nur vorübergehend nicht gegeben, sondern auch nach Abschluss des Geschäftsjahres.
- c) Die fehlende Möglichkeit, seine Währung in andere Währungen zu konvertieren, hat dazu geführt, dass der ausländische Geschäftsbetrieb nicht in der Lage war, unter Anwendung der unter a) beschriebenen Tauschmechanismen Zugang zu ausländischen Währungen zu erlangen.

Das IFRS IC hat darauf hingewiesen, dass solche Bedingungen gegenwärtig in Venezuela vorherrschen. Es hat sich mit der Fragestellung befasst, ob ein Unternehmen in einer solchen Situation gemäß IAS 21 einen amtlichen Wechselkurs anwenden muss.

Dazu hat das IFRS IC angemerkt, dass ein Unternehmen die Ergebnisse und die finanziellen Posten eines ausländischen Geschäftsbetriebs in Anwendung der Vorschriften von IAS 21.39 und IAS 21.42 in seine Darstellungswährung umzurechnen hat. Gemäß diesen beiden Paragraphen des IAS 21 muss ein Unternehmen

- ▶ die Vermögenswerte und Schulden des ausländischen Geschäftsbetriebs zum Stichtagskurs umrechnen und
- ▶ Erträge und Aufwendungen des ausländischen Geschäftsbetriebs mit den zu den Transaktionszeitpunkten gültigen Wechselkursen umrechnen, sofern die funktionale Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs nicht die Währung eines Hochinflationslandes ist; andernfalls ist der Stichtagskurs anzuwenden.



Stichtagskurs und zu den Transaktionszeitpunkten gültige Wechselkurse

IAS 21.8 definiert (a) den „Stichtagskurs“ als den Kassakurs einer Währung am Abschlusstichtag und (b) den „Kassakurs“ als den Wechselkurs bei sofortiger Ausführung. Unter Bezugnahme auf diese Definitionen hat das IFRS IC die Schlussfolgerung gezogen, dass der Stichtagskurs der Kurs ist, zu dem ein Unternehmen am Abschlusstichtag über einen gesetzlichen Währungsumrechnungsmechanismus Zugang hat.

Das IFRS IC hat entsprechend angemerkt, dass das Unternehmen bei dem oben beschriebenen Szenario zu beurteilen hat, ob der oder die die amtlichen Wechselkurse die Definition des Stichtagskurses erfüllen, ob es sich also um den Kurs handelt, zu dem das Unternehmen am Abschlusstichtag Zugang hat. Wenn die funktionale Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs nicht die Währung eines Hochinflationslandes ist, hat das Unternehmen auch zu beurteilen, ob der oder die amtlichen Wechselkurse gemäß IAS 21.39(b) die zu den Transaktionszeitpunkten gültigen Wechselkurse abbilden.

Fortlaufende Beurteilung von Fakten und Umständen

In dem oben beschriebenen Szenario sind die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen einem kontinuierlichen Wandel unterworfen. Aus diesem Grund hat das IFRS IC hervorgehoben, wie wichtig es ist, an jedem Bilanzstichtag neu zu beurteilen, ob der amtliche Wechselkurs bzw. die amtlichen Wechselkurse der Definition des Stichtagskurses und ggf. den Wechselkursen zu den Transaktionszeitpunkten entsprechen.

Angabevorschriften

Ein Unternehmen hat solche Informationen vorzulegen, die für das Verständnis seines Abschlusses relevant sind (Paragraph 112 von IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*). Das IFRS IC hat hervorgehoben, wie wichtig es angesichts des oben beschriebenen Szenarios ist, die relevanten Informationen offenzulegen. Insbesondere hat es angemerkt, dass die folgenden Angabepflichten für das Verständnis des Abschlusses eines Unternehmens relevant sein können:

- ▶ die wesentlichen Rechnungslegungsgrundsätze sowie die bei der Anwendung dieser Grundsätze getroffenen Ermessensentscheidungen, die sich am signifikantesten auf die im Abschluss ausgewiesenen Beträge auswirken (IAS 1.117-124)
- ▶ Quellen von Schätzungsunsicherheiten, die ein erhebliches Risiko bergen, zu einer wesentlichen Anpassung der Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden im nächsten Geschäftsjahr zu führen, ggf. inklusive einer Sensitivitätsanalyse (IAS 1.125-133);
- ▶ Art und Ausmaß signifikanter Einschränkungen der Fähigkeit des Unternehmens, Zugang zu Vermögenswerten zu erlangen oder diese zu nutzen und Schulden des Konzerns bzw. in Verbindung mit seinen Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierten Unternehmen zu begleichen (IFRS 12 *Angaben zu Beteiligungen an anderen Unternehmen*, Paragraphen 10, 13, 20 und 22)

Das IFRS IC ist der Ansicht, dass die in den IFRS enthaltenen Grundsätze und Vorschriften eine angemessene Basis dafür darstellen, dass ein Unternehmen beurteilen kann, ob es angesichts des oben beschriebenen Szenarios den oder die amtlichen Wechselkurse heranzieht, um die Ergebnisse und die finanziellen Posten eines ausländischen Geschäftsbetriebs in seine Darstellungswährung umzurechnen.

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.