



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.



Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im März 2019

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 März 2019 veröffentlichten Agenda-Entscheidungen des IFRS IC, von denen wir die Entscheidungen zu IFRS 9¹⁶ und die Entscheidung zu IAS 38 im Folgenden ausführlich darstellen. Bezüglich der Agenda-Entscheidungen, die vor dem 1. März 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.¹⁷

Agenda-Entscheidungen des IFRS IC aus dem März 2019

Standard	Sachverhalt
IFRS 9 <i>Finanzinstrumente</i> und IAS 39 <i>Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung</i>	Anwendung des Kriteriums der hohen Wahrscheinlichkeit bei der Designation eines spezifischen Derivats als Sicherungsinstrument
IFRS 9 <i>Finanzinstrumente</i>	Physische Abwicklung von Verträgen zum Kauf oder Verkauf eines nichtfinanziellen Postens
IFRS 9 <i>Finanzinstrumente</i>	Kreditverbesserungen bei der Bewertung erwarteter Kreditverluste
IFRS 9 <i>Finanzinstrumente</i>	Wertaufholung eines zuvor wertgeminderten finanziellen Vermögenswerts
IFRS 11 <i>Gemeinsame Vereinbarungen</i>	Verkauf von Produktionsergebnissen durch einen gemeinschaftlich Tätigen
IFRS 11 <i>Gemeinsame Vereinbarungen</i>	Schulden in Bezug auf den Anteil eines gemeinschaftlich Tätigen an einer gemeinsamen Vereinbarung
IAS 23 <i>Fremdkapitalkosten</i>	Übertragung einer errichteten Immobilie über einen bestimmten Zeitraum
IAS 38 <i>Immaterielle Vermögenswerte</i>	Recht des Kunden auf Zugriff auf die in der Cloud gehostete Software des Lieferanten

¹⁶ In dieser Ausgabe stellen wir Ihnen ferner ab S. 26 die Agenda-Entscheidung zu IFRS 9 Finanzinstrumente zur Wertaufholung eines zuvor wertgeminderten finanziellen Vermögenswerts als separaten Artikel vor.

¹⁷ Das IFRIC Update ist unter <http://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/> abrufbar.



Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im März 2019

Anwendung des Kriteriums der hohen Wahrscheinlichkeit bei der Designation eines spezifischen Derivats als Sicherungsinstrument (IFRS 9 *Finanzinstrumente* und IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*)

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zum Kriterium in IFRS 9 und IAS 39, gemäß dem eine erwartete Transaktion „hoch wahrscheinlich“ sein muss, um die Voraussetzungen für die Bilanzierung als gesichertes Grundgeschäft in einer Sicherungsbeziehung zur Absicherung von Zahlungsströmen zu erfüllen. Gefragt wurde, wie das Kriterium anzuwenden ist, wenn der Nominalbetrag des als Sicherungsinstrument designierten Derivats (sog. *load following swap*) in Abhängigkeit vom Ergebnis des gesicherten Grundgeschäfts (erwartete Stromverkäufe) variiert.

Die Rückmeldungen und die zu dieser Anfrage eingeholten Stellungnahmen bestätigten, dass das in der Anfrage beschriebene Finanzinstrument nicht sehr verbreitet ist.

Die Stellungnahmen bestätigten zudem die von einigen Mitgliedern des IFRS IC geäußerte Sichtweise, dass sich die Anfrage auf den allgemeineren Sachverhalt bezieht, wie sich die Unsicherheit bezüglich Zeitpunkt und Umfang der erwarteten Transaktion auf die Anwendung des Kriteriums der hohen Wahrscheinlichkeit nach IFRS 9 und IAS 39 auswirkt.

Das IFRS IC stellte fest, dass bei der Absicherung von Zahlungsströmen eine erwartete Transaktion nur dann ein gesichertes Grundgeschäft sein kann, wenn sie hoch wahrscheinlich ist (IFRS 9.6.3.1 und IFRS 9.6.3.3 sowie IAS 39.86[b] und IAS 39.88[c]). Bei der Beurteilung, ob eine erwartete Transaktion (in der Anfrage die erwarteten Stromverkäufe) hoch wahrscheinlich ist, muss ein Unternehmen die Unsicherheit bezüglich Zeitpunkt und Umfang der erwarteten Transaktion berücksichtigen (F.3.7 und F.3.11 der Anwendungsleitlinien zu IAS 39).





Das IFRS IC stellte zudem fest, dass das Unternehmen für Zwecke der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften die erwarteten Stromverkäufe hinsichtlich Zeitpunkt und Umfang in ausreichend detaillierter Form dokumentieren muss, damit es, wenn derartige Transaktionen (erneut) vorkommen, erkennen kann, ob die Transaktion das gesicherte Grundgeschäft ist. Die erwarteten Stromverkäufe dürfen somit nicht nur in Prozent der Gesamtverkäufe für einen bestimmten Zeitraum angegeben werden, weil eine solche Angabe nicht den geforderten Detaillierungsgrad hätte (F.3.10 und F.3.11 der Anwendungsleitlinien zu IAS 39).

Des Weiteren stellte das IFRS IC fest, dass die Bedingungen des Sicherungsinstruments (der *load following swap*) nicht die Beurteilung der hohen Wahrscheinlichkeit beeinflussen, weil das Kriterium der hohen Wahrscheinlichkeit auf das gesicherte Grundgeschäft anzuwenden ist. Das IFRS IC merkte an, dass das Kriterium der hohen Wahrscheinlichkeit in IFRS 9 kein neues Konzept sei, denn es sei bereits in IAS 39 enthalten gewesen. Das Board hatte entschieden, die Anwendungsleitlinien von IAS 39 in Bezug auf die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften nicht fortzuführen; Paragraph 6.95 der Grundlage für Schlussfolgerungen zu IFRS 9 weist gleichwohl darauf hin, dass die Nichtfortführung der Anwendungsleitlinien nicht mit einer Ablehnung dieser Leitlinien durch das Board gleichzusetzen ist.

Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass die Anforderungen in IFRS 9 und IAS 39 eine ausreichende Grundlage für ein Unternehmen sind, um zu bestimmen, ob eine erwartete Transaktion hoch wahrscheinlich ist.

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

Das IFRS IC hatte bereits in seiner Sitzung vom 27. November 2018 eine vorläufige Entscheidung zur Frage getroffen, wie IFRS 9 auf bestimmte Verträge über den Kauf oder Verkauf eines nichtfinanziellen Postens zu einem zukünftigen

Zeitpunkt zu einem festen Preis anzuwenden ist.¹⁸ Mit der Entscheidung vom März 2019 hat das IFRS IC seine bislang vorläufige Agenda-Entscheidung bestätigt.

Kreditverbesserungen bei der Bewertung erwarteter Kreditverluste (IFRS 9 Finanzinstrumente)

Das IFRS IC erhielt eine Anfrage zur Auswirkung einer Kreditverbesserung auf die Bewertung erwarteter Kreditverluste bei Anwendung der Wertminderungsvorschriften von IFRS 9. Es wurde gefragt, ob die erwarteten Zahlungseingänge aus einer finanziellen Garantie oder einer anderen Kreditverbesserung bei der Bewertung erwarteter Kreditverluste berücksichtigt werden können, wenn die Kreditverbesserung gemäß den IFRS getrennt erfasst werden muss.

Im Rahmen der Bewertung erwarteter Kreditverluste verlangt IFRS 9.B5.5.55, dass die Schätzung der erwarteten Zahlungsausfälle die erwarteten Zahlungseingänge aus Sicherheiten und anderen Kreditverbesserungen, die Teil der Vertragsbedingungen sind und von dem Unternehmen nicht getrennt erfasst werden, widerspiegelt.

Das IFRS IC stellte vor diesem Hintergrund fest, dass die erwarteten Zahlungseingänge aus einer Kreditverbesserung bei der Bewertung erwarteter Kreditverluste zu berücksichtigen sind, wenn die Kreditverbesserung

- ▶ sowohl Teil der Vertragsbedingungen ist
- ▶ als auch vom Unternehmen nicht getrennt erfasst wird.

Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass ein Unternehmen, wenn eine Kreditverbesserung nach den IFRS getrennt erfasst werden muss, die aus ihr erwarteten Zahlungseingänge nicht bei der Bewertung erwarteter Kreditverluste berücksichtigen kann. Es wendet den geltenden IFRS an, um zu bestimmen, ob es eine Kreditverbesserung getrennt erfassen muss. IFRS 9.B5.5.55 sieht keine Ausnahme von den Vorschriften des IFRS 9 oder anderer IFRS zur getrennten Erfassung vor.

¹⁸ Vgl. hierzu bereits ausführlich IFRS Aktuell 02.2019, „Aktuelle Agenda-Entscheidungen des IFRS IC“, S. 29 ff.



Agenda-Entscheidungen des IFRS IC im März 2019

Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass die in den IFRS enthaltenen Anforderungen für ein Unternehmen ausreichend sind, um bei dem in der Anfrage beschriebenen Sachverhalt zu bestimmen, ob die aus einer Kreditverbesserung erwarteten Zahlungseingänge bei der Bewertung erwarteter Kreditverluste zu berücksichtigen sind.

Recht des Kunden auf Zugriff auf die in der Cloud gehostete Software des Lieferanten (IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*)

Das IFRS IC wurde in einer Anfrage um Klärung gebeten, wie ein Kunde eine Cloud-Computing-Vereinbarung über „Software as a Service“ zu bilanzieren hat, bei der sich der Kunde verpflichtet, eine Gebühr für das Recht zu bezahlen, für einen bestimmten Zeitraum Zugriff auf die Anwendungssoftware des Lieferanten zu erhalten. Die Software des Lieferanten läuft über eine Cloud-Infrastruktur, die vom Lieferanten gemanagt und kontrolliert wird. Der Kunde greift auf die Software nach Bedarf über das Internet oder eine Standleitung zu. Der Vertrag gewährt dem Kunden keine Rechte an immateriellen Vermögenswerten.

Erhält der Kunde mit Vertragsbeginn einen Softwarevermögenswert oder eine Dienstleistung für die Dauer des Vertrags?

Das IFRS IC stellte fest, dass ein Kunde mit Vertragsbeginn einen Softwarevermögenswert erhält, wenn (a) der Vertrag ein Software-Leasingverhältnis beinhaltet oder (b) der Kunde auf andere Weise mit Vertragsbeginn die Verfügungsgewalt über die Software erlangt.

Software-Leasingverhältnis

IFRS 16 definiert ein Leasingverhältnis als „Vertrag oder Teil eines Vertrags, der gegen Zahlung eines Entgelts für einen bestimmten Zeitraum zur Nutzung eines Vermögenswerts (des zugrunde liegenden Vermögenswerts) berechtigt“. Gemäß IFRS 16.9 und IFRS 16.B9 berechtigt ein Vertrag zur Nutzung eines Vermögenswerts, wenn der Kunde während des gesamten Verwendungszeitraums

- ▶ sowohl berechtigt ist, im Wesentlichen den gesamten wirtschaftlichen Nutzen aus der Verwendung des Vermögenswerts zu ziehen (ein identifizierter Vermögenswert),
- ▶ als auch berechtigt ist, über die Nutzung dieses Vermögenswerts zu entscheiden.

Die Paragraphen B9-B31 von IFRS 16 enthalten Leitlinien für die Beurteilung, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet. Neben anderen Anforderungen spezifizieren diese Leitlinien, dass ein Kunde im Allgemeinen das Recht hat, über die Nutzung eines Vermögenswerts zu entscheiden, wenn er Entscheidungsrechte hat, um zu ändern, wie und für welchen Zweck der Vermögenswert während des gesamten Verwendungszeitraums eingesetzt wird. In einem Vertrag, der ein Leasingverhältnis beinhaltet, hat der Lieferant folglich diese Entscheidungsrechte aufgegeben und mit Vertragsbeginn auf den Kunden übertragen (Bereitstellungsdatum).

Das IFRS IC stellte fest, dass der Kunde durch ein Recht, künftig Zugriff auf die über die Cloud-Infrastruktur des Lieferanten laufende Software des Lieferanten zu erhalten, nicht per se Entscheidungsrechte erhält, um zu bestimmen, wie und für welchen Zweck die Software eingesetzt wird. Der Lieferant hätte diese Rechte zum Beispiel dann, wenn er entscheiden dürfte, wie und wann die Software aktualisiert oder neu konfiguriert wird oder auf welcher Hardware (oder Infrastruktur) sie laufen wird. Wenn ein Vertrag den Kunden nur dazu berechtigt, während der Vertragslaufzeit Zugriff auf die Anwendungssoftware des Lieferanten zu erhalten, beinhaltet der Vertrag kein Software-Leasingverhältnis.

Immaterieller Vermögenswert in Form von Software

Nach Definition in IAS 38 ist ein immaterieller Vermögenswert „ein identifizierbarer, nichtmonetärer Vermögenswert ohne physische Substanz“. Gemäß IAS 38 ist ein Ver-



mögenswert eine Ressource, über die ein Unternehmen Verfügungsgewalt hat, und IAS 38.13 spezifiziert, dass ein Unternehmen Verfügungsgewalt über einen immateriellen Vermögenswert hat, wenn es in der Lage ist, sich den künftigen wirtschaftlichen Nutzen, der aus der zugrunde liegenden Ressource zufließt, zu verschaffen, und es den Zugriff Dritter auf diesen Nutzen beschränken kann.

Das IFRS IC stellte fest, dass der Kunde, wenn ihn ein Vertrag nur dazu berechtigt, während der Vertragslaufzeit Zugriff auf die Anwendungssoftware des Lieferanten zu erhalten, mit Vertragsbeginn keinen immateriellen Vermögenswert in Form von Software erhält. Ein Recht, künftig Zugriff auf die Software des Lieferanten zu erhalten, versetzt den Kunden mit Vertragsbeginn nicht in die Lage, sich den künftigen wirtschaftlichen Nutzen, der aus der Software zufließt, zu verschaffen und den Zugriff Dritter auf diesen Nutzen zu beschränken.

Das IFRS IC entschied daher, dass ein Vertrag, der den Kunden nur dazu berechtigt, in Zukunft Zugriff auf die Anwendungssoftware des Lieferanten zu erhalten, ein Dienstleistungsvertrag ist. Der Kunde erhält während der Vertragslaufzeit die Dienstleistung, nämlich den Zugriff auf die Software. Beahlt der Kunde den Lieferanten, bevor er die Dienstleistung erhalten hat, so berechtigt diese Vorauszahlung den Kunden dazu, die Dienstleistung in Zukunft zu erhalten, und ist daher für den Kunden ein Vermögenswert.

Das IFRS IC kam zu dem Schluss, dass die in den IFRS enthaltenen Anforderungen für ein Unternehmen ausreichend sind, um gezahlte oder zu zahlende Gebühren für den Erhalt von Zugriff auf die Anwendungssoftware des Lieferanten im Rahmen von „Software as a Service“-Vereinbarungen zu bilanzieren.

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*¹⁹ 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.

¹⁹ Die Publikation ist unter <https://www.ifrs.org/news-and-events/2019/03/time-is-of-the-essence/> abrufbar (Stand: 20. März 2019).