

© DRSC e.V.	Joachimsthaler Str. 34	10719 Berlin	Tel.: (030) 20 64 12 - 0	Fax: (030) 20 64 12 - 15
	Internet: www.drsc.de		E-Mail: info@drsc.de	
Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des FA wieder. Die Standpunkte des FA werden in den				
Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt. Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.				

FA FB – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	13. FA FB / 19.01.2023 / 11:15 – 12:30 Uhr
TOP:	03 – EFRAG-DP “Accounting for variable considerations”
Thema:	Vorstellung der Inhalte des EFRAG-DP
Unterlage:	13_03_FA-FB_Avacon_CN

1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

- 1 Für diesen Tagesordnungspunkt (TOP) der Sitzung liegen folgende Unterlagen vor:

Nummer	Titel	Gegenstand
13_03	13_03_FA-FB_Avacon_CN	Cover Note
13_03a	13_03a_FA-FB_Avacon_DP	EFRAG-Diskussionspapier öffentlich verfügbar

Stand der Informationen: 22.12.2022.

2 Ziel der Sitzung

- 2 Der FA FB wird erstmals über die Inhalte des EFRAG-Diskussionspapiers (DP) „*Accounting for variable considerations*“ (siehe Unterlage **13_03a**) sowie den Zweck/die Zielsetzung des zugehörigen EFRAG-Forschungsprojekts informiert.
- 3 Der FA FB wird um **erste grundlegende Einschätzungen** gebeten. Ferner wird der FA FB um **Festlegung** gebeten, ob die Inhalte des DP – über die Erstvorstellung hinaus – vertiefend diskutiert werden sollen, d.h. ob und ggf. in welcher Detailbreite und -tiefe eine **weitere Befassung im FA FB** tatsächlich erfolgen soll bzw. realisierbar ist.

3 Überblick des DP

- 4 Am 27. September 2022 hat EFRAG das vorliegende Diskussionspapier (DP) mit dem Titel “*Accounting for variable considerations – from a purchaser’s perspective*” veröffentlicht. Das DP steht zur Konsultation bis 31. Mai 2023.
- 5 Das DP ist Ergebnis des langjährigen EFRAG-Forschungsprojekt und soll die Debatte zur zutreffenden Abbildung variabler Gegenleistungen sowie etwaige künftige IASB-Arbeiten dazu fördern.
- 6 Gegenstand der Ausführungen in diesem DP ist die bilanzielle Abbildung von variablen Gegenleistungen aus Sicht des Schuldners einer variablen Gegenleistung.
- 7 Im Rahmen des DP werden alternative Ansätze zu folgenden Fragestellungen erörtert:
 - Wann ist eine **Schuld** für eine variable Gegenleistung zu **passivieren**?
 - Ob und wann führen spätere Änderungen der variablen Gegenleistung zur **Anpassung** der **Anschaffungskosten** des erworbenen Vermögenswerts?
- 8 Das DP gliedert sich in **4 Kapitel** (Hintergrund und Anwendungsbereich, Ansatz einer Verbindlichkeit, Bewertung des erworbenen Vermögenswerts, allgemeine IFRS-Bilanzierungsvorschriften und Implikationen) sowie **3 Appendices** (schematischer Überblick bestehender IFRS-Regelungen, allgemeine IFRS-Regelungen im Fokus der Überlegungen, bisherige IFRS IC-Agendaentscheidungen zu diesem Themenkomplex).
- 9 Das DP enthält ferner **6 Fragen**, um deren Beantwortung gebeten wird. Q1/2 beziehen sich auf Kapitel 2, Q3/4 auf Kapitel 3, Q5/6 auf Kapitel 4.



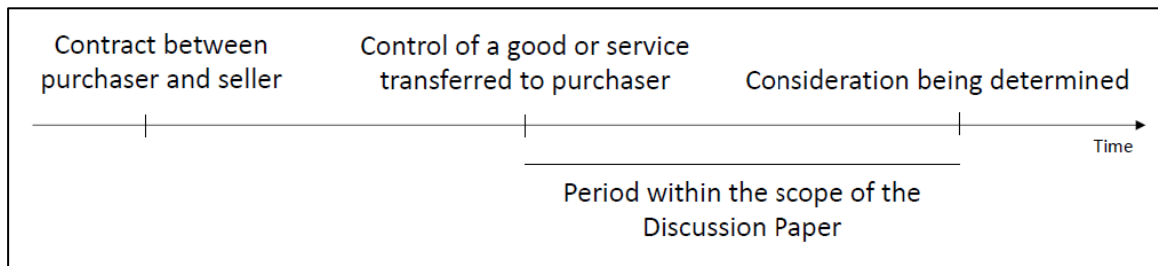
4 Zielsetzung und Hintergrund des DP

- 10 Das DP ist Ergebnis eines laufenden EFRAG-Forschungsprojekts zu diesem Thema.
- 11 Die **generelle Zielsetzung** von Forschungsprojekten der EFRAG ist die Einflussnahme auf bzw. Mitwirkung bei Standardsetzungs-Aktivitäten und insb. die effektive und zeitnahe Bereitstellung von „Input“ in frühen Phasen von IASB-Aktivitäten (vgl. DP, S. 3).
- 12 Die **konkrete Zielsetzung** dieses spezifischen EFRAG-Forschungsprojekts und damit dieses DP ist die Darlegung möglicher Alternativen für etwaige Anforderungen an die Bilanzierung variabler Gegenleistungen. Diese Ausführungen erachtet EFRAG als informativ für den IASB, sollte dieser in der Zukunft Standardisierungsarbeiten zu diesem Thema durchführen (DP, ES4).
- 13 **Hintergrund** für dieses EFRAG-Projekt ist das Ergebnis der IASB-Agendakonsultation 2015. Seinerzeit hatte der IASB ein „Pipeline-Forschungsprojekt“ zur Bilanzierung variabler Gegenleistungen beschlossen. Allerdings wurde dieses Projekt später nie zu einem aktiven Forschungsprojekt erhoben und somit begannen keine IASB-Aktivitäten.
- 14 Im Zuge der IASB-Agendakonsultation 2021 wurde dieses Thema erneut und explizit zur Diskussion gestellt. Zu insgesamt 22 vom IASB genannten Themen und Projekten (darunter dieses) ergab das Feedback an den IASB, dass dieses Thema weder hinreichend relevant noch dringlich ist, um Teil des künftigen IASB-Arbeitsprogramms zu werden. Es wurde sowohl absolut als auch relativ betrachtet als weniger wichtig angesehen und daher insgesamt niedrig priorisiert (vgl. IASB-AP24D aus 11/2021, Rz. 118 ff.). Letztlich beschloss der IASB Anfang 2022, dieses Forschungsprojekt im Arbeitsprogramm nicht mehr (auch nicht als Pipeline-Projekt) aufzuführen.
- 15 EFRAG hatte bereits 2018 – als Ergebnis ihrer eigenen EFRAG-Agendakonsultation – ein Forschungsprojekt zur Bilanzierung variabler Gegenleistungen beschlossen. Zu jener Zeit hatte der IASB sein Pipeline-Projekt noch nicht gestrichen.
- 16 Nunmehr begründet EFRAG den Sinn seines (seit 2018 laufenden) Projekts und dieses DP mit den weiterhin bestehenden – und durch künftige Transaktionen mutmaßlich zunehmenden – Herausforderungen bei der Bilanzierung variabler Gegenleistungen. Daher ist EFRAG der Auffassung, der IASB solle in naher Zukunft ein solches Projekt oder anderweitige Tätigkeiten hierzu aufnehmen, und sieht ihre diesbezüglichen (Vor-)Arbeiten als nützlich an (vgl. DP, ES3).

5 Inhalt des DP

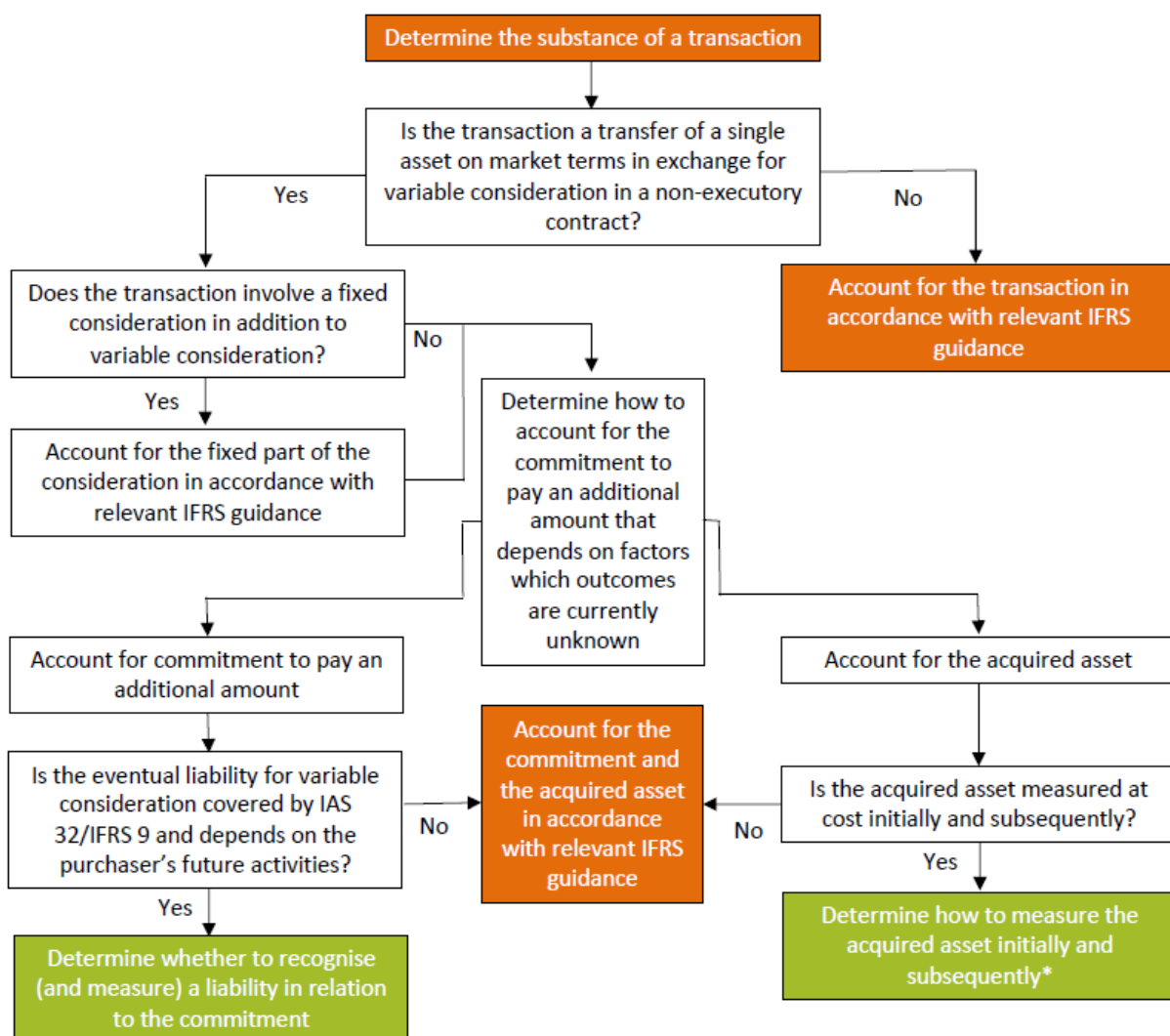
Kap. 1: Hintergrund und Anwendungsbereich

- 17 Wie dargelegt ist **Hintergrund** dieses DP, dass derzeit – und mutmaßlich zunehmend – Herausforderungen bei der Bilanzierung variabler Gegenleistungen bestehen. Da der IASB kein solches Projekt durchführt oder beabsichtigt, möchte EFRAG diese vermeintliche Lücke schließen. Zudem ist EFRAG der Auffassung, der IASB solle in naher Zukunft ein solches Projekt hierzu aufnehmen, und sieht ihre diesbezüglichen (Vor-)Arbeiten auch deshalb als nützlich an.
- 18 Die im DP enthaltenen Ausführungen umfassen zwei wesentliche Hauptaspekte der Bilanzierung variabler Gegenleistungen, die somit als **Anwendungsbereich** dieses DP gelten (DP 1.2):
- Aspekt **Verbindlichkeit und Ansatz**: Fraglich erscheint der Zeitpunkt für den Ansatz einer finanziellen Verbindlichkeit; hierzu werden die IAS 32-/IFRS 9-Vorschriften mutmaßlich unterschiedlich ausgelegt und daher der **Zeitpunkt** des Bilanzansatzes uneinheitlich bestimmt.
 - Aspekt **Vermögenswert und Bewertung**: Fraglich erscheint die Bewertung des erworbenen Vermögenswerts, wenn eine variable Gegenleistung vereinbart ist und sich deren (geschätzter) Betrag ändert; hierzu wird mutmaßlich unterschiedlich interpretiert, ob bei Schätzungsänderung des Betrags der Gegenleistung eine **Anpassung** der Bewertung des Vermögenswerts geboten oder verboten ist.
- 19 Zu beiden Aspekten erkennt EFRAG eine uneinheitliche Bilanzierungspraxis.
- 20 Das DP thematisiert die Bilanzierung variabler Gegenleistungen nur aus **Sicht des Käufers** (bzw. Schuldners der variablen Gegenleistung), nicht aus Sicht des Verkäufers (bzw. Empfängers der variablen Gegenleistung). Das DP behandelt zudem nur Aspekte des Ansatzes und der Bewertung, jedoch keine Zusatzangaben. (DP, 1.5 f.)
- 21 Das DP verwendet den Begriff „variable Gegenleistung“ als (Vermögens-)Wert, den der Käufer zusätzlich an den Verkäufer überträgt im Austausch gegen eine erworbene Ware/Dienstleistung. Dieser lehnt sich an den Begriff „*contingent consideration*“ in IFRS 3 an, unterscheidet sich aber bewusst von jenem, da im Kontext des DP nicht (feste) Werte/Beträge gemeint sind, bei denen lediglich die Übertragung/Nichtübertragung vom Eintritt eines Ereignisses abhängt (DP 1.9). Ferner bedeutet „variable Gegenleistung“, dass die Menge (*quantity*) variabel ist und schwanken kann, nicht jedoch allein der (Gegen-)Wert (*value*) einer fixierten Menge (DP 1.13).
- 22 Ferner beziehen sich die Vorschläge im DP allein auf „*non-executory contracts*“, also Verträge, bei denen die Gegenleistung noch nicht erbracht ist oder die beiderseitigen Leistungen noch in unausgeglichenem Verhältnis erbracht sind. Dies wird von EFRAG wie folgt veranschaulicht:



23 Schließlich wird noch konkretisiert, dass das DP allein Verbindlichkeiten i.S.v. IAS 32 behandelt, dass nur Transaktionen „at arm’s length“ betrachtet werden und dass Transaktionen im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses (i.S.v. IFRS 3) ausgeschlossen sind.

24 Insgesamt deckt das DP folgende Sachverhalte ab:



* Chapter 3 of the Discussion Paper is limited to situations under which the variable consideration is paid in cash or another financial asset.

- Outside the scope of the Discussion Paper.
- Included in the scope of the Discussion Paper.

Kap. 2: Ansatz einer Verbindlichkeit

- 25 Als erste bilanzielle „Herausforderung“ wird im DP der potenzielle Ansatz einer Verbindlichkeit für variable Zahlungen dargelegt. Konkret wird der Ansatz einer Verbindlichkeit gemäß IAS 32 bzw. IFRS 9 zur Diskussion gestellt und zugleich beschrieben, dass (und warum) der **richtige Ansatzzeitpunkt** unklar ist und in der Praxis offenkundig uneinheitlich bestimmt wird. Zugleich wird klar gestellt, dass die Bewertung (d.h. Ansatz der Höhe nach) nicht Gegenstand der Diskussion ist.
- 26 EFRAG führt aus, dass die relevanten bilanziellen Vorschriften in IAS 32 und IFRS 9 enthalten sind, sofern kein Spezialfall vorliegt, der separat (insb. in IAS 19, IFRS 2, IFRS 3, IFRS 16) geregelt ist. Letzteres wird für die weitere Diskussion verneint – d.h. es wird auf IAS 32 abgestellt.
- 27 Gemäß IAS 32.11, .19 und .25 ist eine Verbindlichkeit
- eine **vertragliche Verpflichtung** zur Lieferung/Übertragung von Geld oder eines anderen finanziellen Vermögenswerts ...
 - soweit der Schuldner **kein unbedingtes Recht** hat, sich dieser Verpflichtung zur Zahlung **zu entziehen** ...
 - und zwar auch für den Fall, dass die Zahlungsverpflichtung abhängt vom Eintritt oder Nicht-eintritt eines **unsicheren künftigen Ereignisses**, welches **außerhalb der Kontrolle** beider Vertragsparteien ist. (U.a. stellen künftige Erlöse oder Erträge ein solches Ereignis dar.)
- 28 Fraglich ist nach Auffassung EFRAGs, in welchem Zeitpunkt ein Ansatz geboten ist – d.h. in welchem Zeitpunkt die Voraussetzungen einer Verbindlichkeit erfüllt sind (DP, 2.9).
- 29 Gemäß dem Anwendungsbereich wird eine Transaktion betrachtet, bei der eine Ware/Dienstleistung verkauft wird, wofür der Verkäufer sowohl eine fixe als auch eine variable Komponente der Gegenleistung schuldet. Wenn die Ware geliefert/Dienstleistung erbracht wird, steht noch nicht fest, ob der variable Teil der Vergütung geschuldet wird oder nicht, denn dieser hängt von einem unsicheren künftigen Ereignis ab. Fraglich ist konkret, ob die Ansatzvoraussetzungen (i) bereits im Zeitpunkt der Lieferung/Leistungserbringung, zugleich Zeitpunkt des Kontrollübergangs, oder (ii) erst im (späteren) Zeitpunkt des Eintritts jenes unsicheren Ereignisses, das von der Aktivität oder Nichtaktivität des Unternehmens abhängt, erfüllt sind.
- 30 EFRAG schildert dazu ein Beispiel: Unt. A erwirbt das Recht an einer Rezeptur zur Herstellung von Schokoladenüberzug. Als Gegenleistung wird ein fixer Geldbetrag gezahlt; überdies ist eine zusätzliche Gegenleistung fällig, sofern A mehr als eine bestimmte Anzahl von Produkteinheiten mit diesem Schokoladenüberzug absetzen kann (konkret: Sofern mehr als 10.000 Einheiten verkauft werden, schuldet A zusätzlich 1 EUR je Produkteinheit oberhalb der 10.000 Einheiten).
- 31 Sodann werden im DP Argumente dargestellt, die für und die gegen einen Ansatz bereits im Zeitpunkt der Lieferung/Leistung bzw. des Kontrollübergangs sprechen. Dafür werden die



Vorschriften aus IAS 32 sowie dem IFRS-Rahmenkonzept in Bezug auf die Definition einer Verbindlichkeit herangezogen. Zwei Knackpunkte werden hieraus abgeleitet (DP, 2.30+38):

- Zahlungsverpflichtung ... die aus einem **vergangenen Ereignis** resultiert (CF 4.29-.43) → Stellt schon die Lieferung/Leistungserbringung oder erst die entscheidende Aktivität des Unternehmens jenes „vergangene Ereignis“ dar, das die Verpflichtung (zur Zahlung der zusätzlichen variablen Gegenleistung) begründet?
- Zahlungsverpflichtung ... sofern **kein unbedingtes Recht** besteht, sich dieser Verpflichtung **zu entziehen** (IAS 32.19, .25) → Stellt der künftige zusätzliche Erlös bzw. die dafür nötige Aktivität des Unternehmens ein Ereignis dar, welches erst dazu führt, dass sich das Unternehmen der Verpflichtung (zur Zahlung der variablen Gegenleistung) nicht mehr entziehen kann, und liegt dieses Ereignis/diese Handlung in der Kontrolle dieses Unternehmens?

32 Für Alternative 1 (Ansatz bei Lieferung/Leistung bzw. Kontrollübergang) spricht – kurz gesagt – laut EFRAG Folgendes: Bei Lieferung/Leistung wurde bereits **Kontrolle** über den Gegenstand erreicht, und der Käufer hat **faktisch keine Möglichkeit**, die Aktivität zu vermeiden, welche selbst die Verpflichtung (zur Zahlung der variablen Gegenleistung) auslöst.

33 Für Alternative 2 (Ansatz bei Erreichen der Bedingung für die variable Gegenleistung, zugleich Eintritt des Ereignisses) hingegen spricht – kurz gesagt – laut EFRAG Folgendes: Die Aktivität/Handlung des Unternehmens (hier: Verkauf zusätzlicher Produkteinheiten) löst die Zahlungsverpflichtung aus, und diese **Handlung** oder deren Vermeiden **unterliegt der Kontrolle des Unternehmens**. Also entsteht erst bei deren „Eintritt“ eine Verbindlichkeit.

34 Entscheidend ist, ob die Handlungen, welche zum Verkauf zusätzlicher Produkteinheiten führen (und in der Folge zusätzliche Erlöse oder Erträge generieren) tatsächlich vom Unternehmen bewusst vorgenommen oder unterlassen werden können („*practical ability to avoid*“) – faktisch also „der Kontrolle des Unternehmens“ unterliegen (DP, 2.48).

35 Für eine Beurteilung bzgl. der Möglichkeit, die Handlung zu vermeiden bzw. zu kontrollieren (d.h. Alternative 1 vs. 2), hat EFRAG folgende mögliche Stufenkriterien identifiziert (DP, 2.49 ff.):

- a) Nichthandeln nur durch (vollständige) Einstellung der Geschäftsaktivitäten;
- b) Nichthandeln führt zu erheblichen negativen Auswirkungen für das Unternehmen;
- c) Nichthandeln führt zu erheblichen negativen Auswirkungen in Bezug auf den erworbenen Vermögenswert;
- d) Nichthandeln führt dazu, dass Vermögenswert faktisch nicht wie beabsichtigt nutzbar ist;
- e) Nichthandeln führt zu geringfügigen negativen ökonomischen Auswirkungen.

36 Fazit: Wenn das Kriterium auf einer bestimmten Stufe erfüllt ist, hat das Unternehmen faktisch keine Möglichkeit, die Handlung zu vermeiden (d.h. die Handlung liegt außerhalb der Kontrolle des Unternehmens). Damit wäre Alternative 1 gegeben.

Kap. 3: Bewertung des erworbenen Vermögenswerts

- 37 Als zweite bilanzielle „Herausforderung“ wird im DP der Einbezug der variablen Gegenleistung in die Bewertung des erworbenen Vermögenswerts dargelegt. Konkret wird zur Diskussion gestellt, **ob und ggf. warum** der Vermögenswert bei der **Folgebewertung angepasst** werden sollte. Sachlogisch wäre andernfalls, also bei Nichteinbezug, der Änderungsbetrag ganz oder teilweise im Periodenergebnis zu erfassen. Zugleich wird beschrieben, dass dies uneinheitlich geregelt ist und in der Praxis offenkundig uneinheitlich erfolgt.
- 38 Für die weitere Diskussion wird unterstellt, dass die Bewertung der Verbindlichkeit und die Bewertung des Vermögenswerts zusammenhängen. D.h. schon bei Erstbewertung des erworbenen Vermögenswerts wäre der Betrag einer etwaigen Verbindlichkeit (für die variable Gegenleistung) zu berücksichtigen. Gleichfalls wäre bei der Folgebewertung der Betrag der Wertänderung der Verbindlichkeit – im Extremfall: späterer Ersatzansatz der Verbindlichkeit – vollständig im Wertansatz des Vermögenswerts einzubeziehen ... oder eben nicht (DP, 3.5 ff.).
- 39 EFRAG führt aus, dass für die Folgeüberlegungen zum einen die **Definition „Anschaffungskosten“** im IFRS-Rahmenkonzept sowie mehreren IFRS (insb. IAS 16, IAS 38, IAS 2) herangezogen wird, zum anderen bestehende Vorschriften bzgl. **Anpassung von Kosten bei Folgebewertung einer zugehörigen Verbindlichkeit**.
- 40 Gemäß Rahmenkonzept (CF 6.4-6.7) stellen „(historische) Anschaffungskosten“ den Wert jener Kosten dar, die zum Erwerb oder zur Herstellung des Gegenstands aufgewendet wurden – darunter auch gezahlte Gegenleistungen. Anpassungen sind unter bestimmten Ereignissen geboten, diese werden in CF 6.7 aufgezählt (Verbrauch/Verzehr des Vermögenswerts, erhaltene Zahlungen, Ereignisse mit Wertminderungen als Folge, Aufzinsung). Gemäß IAS 2/16/38 sind „Kosten“ jener Betrag von Zahlungen oder der Zeitwert sonstiger Gegenleistungen, die im Zeitpunkt des Erwerbs für den Vermögenswert erbracht werden.
- 41 Ob Änderungen einer (zugehörigen) Verbindlichkeit in den Kosten des Vermögenswerts zu berücksichtigen sind, ist laut EFRAG strittig. Dazu lässt sich Folgendes argumentieren:
- **Gegen eine spätere Anpassung** der Anschaffungskosten/des Buchwerts des Vermögenswerts (DP, 3.22 ff.) spricht erstens, dass laut CF 6.7 eine Änderung der Verbindlichkeit nicht explizit als Anpassungsgrund genannt wird. Zweitens sind gemäß IAS 2/16/38 sowohl Zahlungen als auch der Zeitwert ... nur im Zeitpunkt des Erwerbs relevant.
 - **Für eine spätere Anpassung** der Anschaffungskosten (DP, 3.29 ff.) spricht eine jeweils abweichende Auslegung: Laut CF 6.5 sind Aufwendungen (inkl. gezahlter Gegenleistungen) zu jedem beliebigen Zeitpunkt einzubeziehen. In der Kosten-Definition in IAS 2/16/38 bezieht sich „im Zeitpunkt des Erwerbs“ nur auf den Zeitwert, aber nicht auf Zahlungen – d.h. Zahlungen bei Erwerb und später sind gleichermaßen in die Kosten einzubeziehen.

- 42 Ergänzend werden Vorschriften zur Bewertung von Verbindlichkeiten im Fall variabler Zahlungen (und der Erfassung etwaiger Wertänderungen) betrachtet. Hierbei werden insb. IAS 2/16/38 sowie IFRS 9 und IFRS 16 herangezogen. Dabei ergibt sich ein uneinheitliches Bild:
- **Für eine Anpassung von Kosten** (eines Vermögenswerts) bei Änderung einer Verbindlichkeit wegen geänderter Schätzungen variabler Zahlungen sprechen IAS 16/38 (z.B. Rabatte, Rückbau) und IFRS 16 (variable Leasingzahlungen, die z.B. von Index abhängen).
 - **Gegen eine Anpassung von Kosten** – stattdessen für eine Ergebniserfassung von Änderungen des (Buch-)Werts einer Verbindlichkeit – sprechen explizite Regeln in IFRS 9, IFRS 2, IFRS 3 und IFRS 16 (sonstige variable Leasingzahlungen).
- 43 Aus dieser Analyse leitet EFRAG 3 (potenzielle) Möglichkeiten bzw. Alternativen her:
- Alternative 1 (**keine spätere Anpassung** des Vermögenswerts): Die Kosten-Definition im CF und diversen IFRS deutet darauf hin, dass bei Erstansatz nur Zahlungen einbezogen werden, die bereits verpflichtend sind; dies impliziert Gleiches auch für die Folgebewertung. Variable Zahlungen werden nicht explizit angesprochen. IFRS 9 regelt explizit, dass Änderungen einer Verbindlichkeit infolge variabler Zahlungen ergebniswirksam zu erfassen sind. Auch IFRS 2/3/16 regeln explizit eine Ergebniserfassung variabler Zahlungen oder Beträge.
 - Alternative 2 (**spätere vollständige Anpassung** des Vermögenswerts): Eine abweichende Auslegung der in Alt. 1 genannten Standards und Definition lässt den Einbezug in die Kosten zu. IFRS 15 regelt die Erlöserfassung variabler Gegenleistungen explizit: Die Berücksichtigung variabler Bestandteile ist via Neuschätzung und Anpassung grundsätzlich geboten.
 - Alternative 3 (**spätere bedingte Anpassung** des Vermögenswerts): Kompromissshalber ist eine teilweise, nämlich unter bestimmten Bedingungen gebotene Anpassung denkbar. Dafür wären Kriterien festzulegen, wofür EFRAG folgende erkennt und vorschlägt:
 - a) Soweit bei Erstansatz eines Vermögenswerts variable Bestandteile einbezogen werden, ist dies auch bei der Folgebewertung geboten.
 - b) Eine Anpassung des Vermögenswerts ist geboten bis zum Erreichen des Zustands der endgültigen Nutzung.
 - c) Eine Anpassung des Vermögenswerts ist geboten, soweit variable Bestandteile dessen (Nutzen-)Wert erhöhen.
 - d) Eine Anpassung des Vermögenswerts ist geboten, soweit variable Bestandteile dessen anfängliche Güte/Qualität betreffen und beeinflussen.
- 44 Fazit: Die bestehenden Regeln und die bisherige Bilanzierungspraxis bieten Argumente für alle drei Alternativen. Insoweit stellt EFRAG diese drei (und die jeweiligen Argumente) nebeneinander dar. Es wird keine Wertung vorgenommen und auch keine Präferenz ausgesprochen.

Kap. 4: allgemeine IFRS-Bilanzierungsvorschriften und Implikationen

- 45 EFRAG fasst nochmals zusammen, dass – und inwieweit – bestehende IFRS-Vorschriften die bilanzielle Behandlung variabler Vergütungen sowohl beim etwaigen Ansatz einer resultierenden Verbindlichkeit als auch dem Einbezug in die Bewertung eines erworbenen Vermögenswerts uneinheitlich geregelt ist.
- 46 In Bezug auf Verbindlichkeiten hebt EFRAG folgende Details hervor, die unterschiedlich geregelt sind: (i) unterschiedliche Zeitpunkte, wann eine Verbindlichkeit infolge variabler Gegenleistungen erstmals anzusetzen ist (bzw. die Ansatzvoraussetzungen erfüllt sind); (ii) unterschiedliche Ansatzschwellen bzgl. der Wahrscheinlichkeit des Eintritts einer Zahlungsverpflichtung aus variablen Gegenleistungen; (iii) Berücksichtigung der Unterscheidung, wovon variable Gegenleistungen abhängen (insb. ob eine Aktivität des Unternehmens diese beeinflusst).
- 47 In Bezug auf Vermögenswerte hebt EFRAG mehrere Details hervor, die unterschiedlich geregelt sind (DP, 4.8 ff.): (i) expliziter vs. nicht-expliziter Einbezug variabler Elemente bei der Erstbewertung (Anschaffungskosten); (ii) unterschiedliche Bewertungsmaßstäbe (Fair Value, Anschaffungskosten) für unterschiedliche Arten von Vermögenswerten; (iii) allgemeine Unterscheidung Erstbewertung (variable Gegenleistungen sind stets noch unsicher) vs. Folgebewertung (variable Gegenleistungen können noch unsicher sein oder schon konkretisiert/fixiert werden).
- 48 Des Weiteren erwähnt EFRAG, dass eine umfassende(re) Betrachtung auch Transaktionen einbeziehen müsste, die in diesem DP explizit ausgeklammert sind – insb. nicht-finanzielle Verbindlichkeiten und variable Gegenleistungen, die durch Übertragung nicht-finanzieller Vermögenswerte (also andere als Zahlungen) erbracht werden (DP, 4.24 ff.).
- 49 Letztlich folgert EFRAG, dass Nachbesserungs- bzw. Standardsettingbedarf besteht (DP, 4.55). Dazu sieht EFRAG zwei Herangehensweisen und führt jeweils einige Vor- und Nachteile auf:
- Entwicklung einheitlicher Prinzipien: Dieses „ganzheitliche“ Vorgehen erscheint systematisch und ermöglicht, beide Teilthemen in einem Zuge aufzugreifen. Ferner wären spätere Lücken ausgeschlossen. Hingegen sind Änderungsbedarf sowie Kosten-Nutzen-Abwägungen für verschiedene Sachverhalte unterschiedlich; m.a.W. ein ganzheitlicher Ansatz tangiert auch Sachverhalte, für die eine Änderung nicht nötig oder sogar nachteilig wäre.
 - Standardspezifische Anpassungen: Dieses Schritt-für-Schritt-Vorgehen könnte zielgerichteter und schneller zu Lösungen führen. Zudem besteht im CF die konzeptionelle Grundlage für punktuelle Änderungen, weshalb auch dieses Vorgehen systematisch sein kann. Es besteht aber die Gefahr, dass die beiden Teilthemen getrennt und nicht konsistent abgearbeitet werden. Ferner besteht die latente Befürchtung abermals uneinheitlicher Regelungen.
- 50 Hierzu wird ebenfalls keine Präferenz oder Empfehlung formuliert.

App. 1: Schematischer Überblick bestehender IFRS-Regelungen

51 Dieser Anhang enthält Schaubilder, welche die bestehenden IFRS-Vorschriften nachzeichnen.

App. 2: Allgemeine IFRS-Regelungen im Fokus der Überlegungen

52 Dieser Anhang beschreibt ausgewählte, relevante IFRS-Vorschriften bzgl. Verbindlichkeiten und bzgl. Vermögenswerte in Textform.

53 Ferner wird die potenzielle analoge bzw. spiegelbildliche Anwendung bestehender Vorschriften (in IFRS 15) oder derzeitiger Vorschläge für künftige Vorschriften (ED zu regulatorischen Vermögenswerten und Schulden) umrissen.

App. 3: Bisherige IFRS IC-Agendaentscheidungen

54 Abschließend werden die bisherigen Befassungen und Agendaentscheidungen des IFRS IC zu diesem Themenbereich erwähnt und zusammengefasst.



6 Fragen im DP

- 55 Q1: **Wann** ist eine **Verbindlichkeit** für variable Gegenleistungen zu passivieren?
- Stimmen Sie den in Kap. 2 dargestellten beiden Alternativen und deren Begründungen zu?
 - Gibt es weitere Alternativen?
 - Wann sollte eine finanzielle Verbindlichkeit für variable Gegenleistungen gemäß IFRS 9 angesetzt werden?
 - Erkennen Sie besondere Fragestellungen zur Bewertung einer solchen Verbindlichkeit?
- 56 Q2: Wie ist zu beurteilen, ob ein Unternehmen „**keine praktische Möglichkeit** hat, eine **Aktivität** (mit Einfluss auf die Höhe der Gegenleistung) **zu verhindern**“?
- Stimmen Sie den in Kap. 2 vorgeschlagenen fünf Kriterien zu?
 - Erkennen Sie weitere Kriterien?
 - Welche der genannten Kriterien präferieren Sie?
- 57 Q3: Wie ist die (bestehende) **Definition von Kosten** auszulegen?
- Wie legen Sie die in IAS 16 und IAS 38 bestehende (und in Kap. 3 diskutierte) Kosten-Definition in Bezug auf den hier diskutierten Sachverhalt aus?
 - Wie sollte eine informationsnützliche Kosten-Definition lauten?
- 58 Q4: Wie sollten mögliche Vorschriften zur **Anpassung der Anschaffungskosten** eines Vermögenswerts infolge einer geänderten (variablen) Gegenleistung lauten?
- Sollten andere als die in Kap. 3 dargestellten Alternativen betrachtet werden?
 - Wann sollten Anschaffungskosten eines Vermögenswerts angepasst werden?
- 59 Q5: **Allgemeine Anforderungen** an die Bilanzierung variabler Gegenleistungen
- Stimmen Sie den in Kap. 4 dargestellten Vor- und Nachteilen für solche Anforderungen zu?
 - Glauben Sie, dass Vorschriften für die Bilanzierung variabler Gegenleistungen auf einheitlichen Prinzipien beruhen sollten?
- 60 Q6: **Spiegelbildliche** Anwendung der **IFRS 15-Vorschriften** zu variablen Gegenleistungen
- Halten Sie einen solchen Ansatz – wie in Kap. 4 angedeutet (und in App. 2 kurz umrissen) – für informationsnützlich?