

## IFRIC INTERPRETATION 22

## Fremdwährungstransaktionen und im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistungen

## VERWEISE

- Rahmenkonzept für die Rechnungslegung
- IAS 8 Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler
- IAS 21 Auswirkungen von Wechselkursänderungen

## HINTERGRUND

- 1 Nach Paragraph 21 von IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* ist ein Unternehmen verpflichtet, eine Fremdwährungstransaktion erstmalig in der funktionalen Währung anzusetzen, indem es den Fremdwährungsbetrag mit dem am jeweiligen Tag des Geschäftsvorfalles gültigen Kassakurs zwischen der funktionalen Währung und der Fremdwährung umrechnet. Nach Paragraph 22 von IAS 21 ist der Tag des Geschäftsvorfalles der Tag, an dem der Geschäftsvorfall erstmals gemäß den IFRS (im Folgenden auch „Standards“) ansetzbar ist.
- 2 Wenn ein Unternehmen eine Gegenleistung in Fremdwährung im Voraus erbringt oder erhält, bilanziert es im Allgemeinen einen nicht monetären Vermögenswert oder eine nicht monetäre Verbindlichkeit<sup>(1)</sup>, bevor der zugehörige Vermögenswert, Aufwand oder Ertrag erfasst wird. Der zugehörige Vermögenswert, Aufwand oder Ertrag (oder ein Teil davon) entspricht dem Betrag, der gemäß den anwendbaren Standards bei der Ausbuchung des nicht monetären Vermögenswerts oder der nicht monetären Verbindlichkeit aus der im Voraus erbrachten oder erhaltenen Gegenleistung erfasst wird.
- 3 Das IFRS Interpretations Committee (im Folgenden „Interpretations Committee“) erhielt ursprünglich eine Eingabe mit der Frage, wie bei der Erfassung von Erlösen gemäß den Paragraphen 21–22 von IAS 21 der „Tag des Geschäftsvorfalles“ zu bestimmen sei. Der konkrete Fall war, dass ein Unternehmen bei Erhalt einer Gegenleistung im Voraus eine nicht monetäre Verbindlichkeit erfasste, bevor es den zugehörigen Erlös ansetzte. Bei seinen Beratungen stellte das Interpretations Committee fest, dass im Voraus erhaltene oder erbrachte Gegenleistungen in Fremdwährung nicht auf Umsatztransaktionen beschränkt sind. Daher beschloss das Interpretations Committee klarzustellen, wie der Zeitpunkt der Transaktion festzulegen ist, der für die Bestimmung des Wechselkurses für die erstmalige Erfassung des zugehörigen Vermögenswerts, Aufwands oder Ertrags zugrunde zu legen ist, wenn ein Unternehmen eine Gegenleistung in Fremdwährung im Voraus erhält oder erbringt.

## ANWENDUNGSBEREICH

- 4 Diese Interpretation ist anzuwenden auf Fremdwährungstransaktionen (oder einen Teil davon), wenn ein Unternehmen einen nicht monetären Vermögenswert oder eine nicht monetäre Verbindlichkeit für eine im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistung bilanziert, bevor es den zugehörigen Vermögenswert, Aufwand oder Ertrag (oder einen Teil davon) erfasst.
- 5 Diese Interpretation ist nicht anzuwenden, wenn ein Unternehmen die zugehörigen Vermögenswerte, Aufwendungen oder Erträge beim erstmaligen Ansatz
  - (a) zum beizulegenden Zeitwert bewertet oder
  - (b) zum beizulegenden Zeitwert der Gegenleistung, die zu einem anderen Zeitpunkt als dem Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes des nicht monetären Vermögenswerts oder der nicht monetären Verbindlichkeit erbracht oder erhalten wurde, (beispielsweise bei der Bewertung des Geschäfts- oder Firmenwerts gemäß IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*) bewertet.
- 6 Die Anwendung dieser Interpretation ist für ein Unternehmen nicht verpflichtend bei
  - (a) Ertragsteuern und
  - (b) Versicherungsverträgen (einschließlich Rückversicherungsverträgen), die es ausgibt, und Rückversicherungsverträgen, die es hält.

<sup>1</sup> Gemäß Paragraph 106 von IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* ist ein Unternehmen beispielsweise in dem Fall, in dem ein Kunde eine Gegenleistung zahlt oder es selbst vor Übertragung eines Guts oder einer Dienstleistung auf den Kunden einen unbedingten Anspruch auf eine bestimmte Gegenleistung (d. h. eine Forderung) hat, verpflichtet, den Vertrag als Vertragsverbindlichkeit auszuweisen, wenn die Zahlung geleistet oder fällig wird (je nachdem, welches von beidem früher eintritt).

## IFRIC INTERPRETATION 22

## Foreign Currency Transactions and Advance Consideration

## REFERENCES

- *The Conceptual Framework for Financial Reporting*
- IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*
- IAS 21 *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*

## BACKGROUND

Paragraph 21 of IAS 21 *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates* requires an entity to record a foreign currency transaction, on initial recognition in its functional currency, by applying to the foreign currency amount the spot exchange rate between the functional currency and the foreign currency (the exchange rate) at the date of the transaction. Paragraph 22 of IAS 21 states that the date of the transaction is the date on which the transaction first qualifies for recognition in accordance with IFRS Standards (Standards). 1

When an entity pays or receives consideration in advance in a foreign currency, it generally recognises a non-monetary asset or non-monetary liability<sup>(1)</sup> before the recognition of the related asset, expense or income. The related asset, expense or income (or part of it) is the amount recognised applying relevant Standards, which results in the derecognition of the non-monetary asset or non-monetary liability arising from the advance consideration. 2

The IFRS Interpretations Committee (the Interpretations Committee) initially received a question asking how to determine ‘the date of the transaction’ applying paragraphs 21–22 of IAS 21 when recognising revenue. The question specifically addressed circumstances in which an entity recognises a non-monetary liability arising from the receipt of advance consideration before it recognises the related revenue. In discussing the issue, the Interpretations Committee noted that the receipt or payment of advance consideration in a foreign currency is not restricted to revenue transactions. Accordingly, the Interpretations Committee decided to clarify the date of the transaction for the purpose of determining the exchange rate to use on initial recognition of the related asset, expense or income when an entity has received or paid advance consideration in a foreign currency. 3

## SCOPE

This Interpretation applies to a foreign currency transaction (or part of it) when an entity recognises a non-monetary asset or non-monetary liability arising from the payment or receipt of advance consideration before the entity recognises the related asset, expense or income (or part of it). 4

This Interpretation does not apply when an entity measures the related asset, expense or income on initial recognition: 5

- (a) at fair value; or
- (b) at the fair value of the consideration paid or received at a date other than the date of initial recognition of the non-monetary asset or non-monetary liability arising from advance consideration (for example, the measurement of goodwill applying IFRS 3 *Business Combinations*).

An entity is not required to apply this Interpretation to: 6

- (a) income taxes; or
- (b) insurance contracts (including reinsurance contracts) that it issues or reinsurance contracts that it holds.

<sup>1</sup> For example, paragraph 106 of IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* requires that if a customer pays consideration, or an entity has a right to an amount of consideration that is unconditional (i.e. a receivable), before the entity transfers a good or service to the customer, the entity shall present the contract as a contract liability when the payment is made or the payment is due (whichever is earlier).

## FRAGESTELLUNG

- 7 Diese Interpretation behandelt die Fragestellung, wie bei der Ausbuchung eines nicht monetären Vermögenswerts oder einer nicht monetären Verbindlichkeit für die im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistung in Fremdwährung der Zeitpunkt der Transaktion festzulegen ist, der für die Bestimmung des Wechselkurses für die erstmalige Erfassung des zugehörigen Vermögenswerts, Aufwands oder Ertrags (oder eines Teils davon) heranzuziehen ist.

## BESCHLUSS

- 8 In Anwendung der Paragraphen 21–22 von IAS 21 ist der Zeitpunkt der Transaktion zum Zweck der Bestimmung des Wechselkurses, der für die erstmalige Erfassung des zugehörigen Vermögenswerts, Aufwands oder Ertrags (oder eines Teils davon) zu verwenden ist, der Zeitpunkt, zu dem ein Unternehmen erstmalig einen nicht monetären Vermögenswert oder eine nicht monetäre Verbindlichkeit für die im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistung bilanziert.
- 9 Werden mehrere Gegenleistungen im Voraus erbracht oder erhalten, so bestimmt das Unternehmen für jede im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistung den Zeitpunkt der Transaktion.

## Anhang A

### Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

*Dieser Anhang ist integraler Bestandteil der IFRIC 22 und hat die gleiche bindende Kraft wie die anderen Teile der IFRIC 22.*

#### Zeitpunkt des Inkrafttretens

- A1 Diese Interpretation ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Interpretation früher an, so hat es dies anzugeben.

#### Übergangsvorschriften

- A2 Erstanwender wenden diese Interpretation wie folgt an:
- (a) rückwirkend im Einklang mit IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*; oder
  - (b) prospektiv auf alle in den Anwendungsbereich dieser Interpretation fallenden Vermögenswerte, Aufwendungen und Erträge, die zu oder nach einem der folgenden Zeitpunkte erstmals erfasst werden:
    - (i) Beginn der Berichtsperiode, in der ein Unternehmen die Interpretation erstmalig anwendet; oder
    - (ii) Beginn einer vorhergehenden Berichtsperiode, die im Abschluss derjenigen Berichtsperiode, in der ein Unternehmen die Interpretation erstmalig anwendet, als Vergleichsinformation dargestellt wird.
- A3 Wendet ein Unternehmen Paragraph A2 (b) an, so wendet es die Interpretation bei der erstmaligen Anwendung auf Vermögenswerte, Aufwendungen und Erträge an, die zu oder nach Beginn einer Berichtsperiode gemäß Paragraph A2 (b) (i) oder (ii) erstmals erfasst werden, in der es nicht monetäre Vermögenswerte oder nicht monetäre Verbindlichkeiten für vor diesem Zeitpunkt erbrachte oder erhaltene Gegenleistungen bilanziert hat.

## ISSUE

This Interpretation addresses how to determine the date of the transaction for the purpose of determining the exchange rate to use on initial recognition of the related asset, expense or income (or part of it) on the derecognition of a non-monetary asset or non-monetary liability arising from the payment or receipt of advance consideration in a foreign currency. 7

## CONSENSUS

Applying paragraphs 21–22 of IAS 21, the date of the transaction for the purpose of determining the exchange rate to use on initial recognition of the related asset, expense or income (or part of it) is the date on which an entity initially recognises the non-monetary asset or non-monetary liability arising from the payment or receipt of advance consideration. 8

If there are multiple payments or receipts in advance, the entity shall determine a date of the transaction for each payment or receipt of advance consideration. 9

## Appendix A

### Effective date and transition

*This Appendix is an integral part of IFRIC 22 and has the same authority as the other parts of IFRIC 22.*

#### Effective date

An entity shall apply this Interpretation for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2018. Earlier application is permitted. If an entity applies this Interpretation for an earlier period, it shall disclose that fact. A1

#### Transition

On initial application, an entity shall apply this Interpretation either:

- (a) retrospectively applying IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*; or
- (b) prospectively to all assets, expenses and income in the scope of the Interpretation initially recognised on or after:
  - (i) the beginning of the reporting period in which the entity first applies the Interpretation; or
  - (ii) the beginning of a prior reporting period presented as comparative information in the financial statements of the reporting period in which the entity first applies the Interpretation.

A2

An entity that applies paragraph A2 (b) shall, on initial application, apply the Interpretation to assets, expenses and income initially recognised on or after the beginning of the reporting period in paragraph A2 (b) (i) or (ii) for which the entity has recognised non-monetary assets or non-monetary liabilities arising from advance consideration before that date. A3