

IFRS für die Praxis

Aktuelles zu IFRS – Hinweise für Anwender

Ausgabe 5, August 2022

Inhalt

Änderung von IAS 16 - Einnahmen vor der beabsichtigten Nutzung.....	1
Auf einen Blick	1
Was ist Gegenstand des Änderungsstandards?	2
Was sind die Auswirkungen und welche Unternehmen sind betroffen?	2
Wann sind die Änderungen anzuwenden?	2
Fragen und Antworten	3
Über uns	17
Kontakt.....	17
Redaktion.....	17
Bestellung	17

Änderung von IAS 16 - Einnahmen vor der beabsichtigten Nutzung

Auf einen Blick

Zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage gehören alle direkt zurechenbaren Kosten, die anfallen, um den Vermögenswert zu dem Standort und in den erforderlichen, vom Management beabsichtigten, betriebsbereiten Zustand zu bringen. Ein Beispiel für diese direkt zurechenbaren Kosten sind Kosten für Testläufe, mit denen überprüft wird, ob der Vermögenswert ordnungsgemäß funktioniert.

Die Änderung von IAS 16 verbietet es einem Unternehmen, Einnahmen aus dem Verkauf von Gegenständen, die produziert werden, während das Unternehmen den Vermögenswert für seinen beabsichtigten Gebrauch vorbereitet, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage abzuziehen (z. B. Einnahmen aus dem Verkauf von Mustern, die bei der Prüfung der Funktionsfähigkeit einer Sachanlage produziert werden, oder Einnahmen, die bei der Erschließung einer Mine erzielt werden).

Derartige Einnahmen sind nun zusammen mit den Kosten für die Herstellung der verkauften Produkte direkt erfolgswirksam in der Gewinn- oder Verlustrechnung zu erfassen. Zur Bewertung der Herstellungskosten der erzeugten Produkte ist IAS 2 „Vorräte“ anzuwenden, wobei Abschreibungen auf die Sachanlage, mit der die Produkte gefertigt wurden, nicht mit einzubeziehen sind, da deren Abschreibung erst dann beginnt, wenn die Sachanlage für ihren beabsichtigten Gebrauch bereit ist.

Was ist Gegenstand des Änderungsstandards?

Die Änderung des IAS 16 „Sachanlagen“ schreibt vor, dass die Einnahmen aus dem Verkauf von Produkten, die produziert wurden, bevor die betreffende Sachanlage für ihren beabsichtigten Gebrauch bereit ist, als Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen ist. Die zugehörigen Herstellungskosten werden gemäß den Vorschriften des IAS 2 „Vorräte“ bewertet und bei Verkauf als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

Handelt es sich bei den verkauften Produkten um das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens, werden die Erträge und Aufwendungen gemäß den Anforderungen von IFRS 15 und IAS 2 ausgewiesen. Gehören die verkauften Produkte dagegen nicht zur gewöhnlichen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens, verlangt die Änderung von IAS 16 die entsprechenden Erträge und Aufwendungen getrennt anzugeben und die Posten der Gesamtergebnisrechnung anzugeben, in denen diese erfasst wurden.

Die Änderung an IAS 16 stellt außerdem klar, dass bei der Beurteilung der Betriebsbereitschaft eines Vermögenswerts auf die technische und physische Leistungsfähigkeit abzustellen ist. Demnach ist ein betriebsbereiter Zustand dann erreicht, wenn die Anlage technisch und physisch dazu in der Lage ist, die gewünschten Produkte herzustellen. Das Erreichen bestimmter finanzieller Kennzahlen ist hingegen für die Beurteilung nicht ausschlaggebend. Ein Vermögenswert kann bereits als „betriebsbereit“ gelten und einer Abschreibung unterliegen, bevor er das vom Management angestrebte wirtschaftliche Leistungsniveau erreicht hat.

Was sind die Auswirkungen und welche Unternehmen sind betroffen?

Die Änderung des IAS 16 kann erhebliche Auswirkungen auf Unternehmen haben, die in einem wesentlichen Umfang Sachanlagen selbst herstellen und bei denen im Rahmen der Anlaufphase getestet wird, ob diese ordnungsgemäß funktioniert. Ähnlich verhält es sich, wenn bei der Erschließung eines Bergwerks, das über einem Rohstoffvorkommen liegt, Ressourcen aus der Erde gewonnen werden (z. B. wenn ein Schacht abgeteuft wird und die Ressourcen im Zuge der Erschließung gewonnen werden). Es wird erwartet, dass insbesondere die Bergbauindustrie und bestimmte Hersteller von Industrieprodukten von der Standardänderung betroffen sein werden. Die betroffenen Unternehmen werden möglicherweise Verfahren entwickeln müssen, um die Kosten der während der Bauphase erzeugten Produkte zu bestimmen. Des Weiteren könnten Sachanlagen früher als bisher als betriebsbereit anzusehen und zu bilanzieren sein.

Wann sind die Änderungen anzuwenden?

Die Änderung des IAS 16 ist erstmals verpflichtend in der ersten Berichtsperiode eines am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Ein Unternehmen hat diese Änderungen rückwirkend anzuwenden, allerdings nur auf die Sachanlagen, die an ihren Standort und in den Zustand gebracht werden, der erforderlich ist, damit sie am oder nach Beginn der frühesten im Abschluss dargestellten Periode, in der das Unternehmen die Änderungen erstmals anwendet, in der vom Management beabsichtigten Weise genutzt werden können. Das Unternehmen erfasst die kumulierte Auswirkung der erstmaligen Anwendung zu Beginn dieser frühesten dargestellten Periode als Berichtigung des Eröffnungsbilanzwerts für die Gewinnrücklagen (oder einer anderen als sachgerecht angesehenen Eigenkapitalkomponente).

Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderung auf eine frühere Periode an, so ist dies anzugeben.

Fragen und Antworten

Die folgenden Fragen und Antworten (F&A) enthalten zusätzliche Hinweise zur Anwendung der Änderung von IAS 16 und wurden speziell zur Unterstützung von Unternehmen der Bergbauindustrie verfasst:

Nummer	Beschreibung
<u>F&A Nr. 1</u>	Wie werden die Kosten bemessen, die dem Output zuzurechnen sind, der in der Phase erzeugt wird, bevor eine Sachanlage für ihre beabsichtigte Verwendung bereit ist?
<u>F&A Nr. 2</u>	Wie wirkt sich die Änderung von IAS 16 auf die Bilanzierung von Lagerbeständen aus?
<u>F&A Nr. 3</u>	Sollte die Abschreibung des Bergwerks oder von Komponenten des Bergwerks, die sich noch in der Erschließungs- und Bauphase befinden, in die der Vorproduktion zugeordneten Kosten einbezogen werden?
<u>F&A Nr. 4</u>	Wie werden Wertberichtigungen von Vorräten während der Erschließungs- und Bauphase bilanziell berücksichtigt?
<u>F&A Nr. 5</u>	Wirkt sich die Änderung von IAS 16 auf die Bilanzierung von Exploration und Evaluierung aus?
<u>F&A Nr. 6</u>	Wie sind Fremdkapitalkosten während der Testphase einer Sachanlage zu bilanzieren?
<u>F&A Nr. 7</u>	Gibt es aufgrund der Änderung Auswirkungen auf die bestehende Bilanzierungspraxis zur Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem ein Bergwerk für seine beabsichtigte Nutzung bereit ist? Welche Faktoren sollten Unternehmen bei der Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem ein Bergwerk bereit für die beabsichtigte Nutzung ist, berücksichtigen?
<u>F&A Nr. 8</u>	Hat die Änderung Auswirkungen auf die Art und Weise, wie Unternehmen ihre Abgrenzung von Bilanzierungseinheiten (Unit of Account) durchführen sollten, um zu bestimmen, wann ein Vermögenswert für seine beabsichtigte Nutzung bereit ist?
<u>F&A Nr. 9</u>	Welche rückwirkenden Anpassungen sind zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung an IAS 16 erforderlich (d. h. Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen)?
<u>F&A Nr. 10</u>	Sollten die in der Erschließungs- und Bauphase erzielten Erträge als Umsatzerlöse gemäß IFRS 15 oder als sonstige (betriebliche) Erträge klassifiziert werden?
<u>F&A Nr. 11</u>	Was sollte ein Unternehmen bei der Angabe der Auswirkungen der Änderung von IAS 16 im Abschluss berücksichtigen?
<u>F&A Nr. 12</u>	Wie sind abgegrenzte Erträge, die im Zusammenhang mit einer „alternativen Finanzierungsvereinbarung“ erfasst wurden, in der Folge zu bilanzieren, wenn die Vorproduktionsphasenprodukte erzeugt und verkauft werden?

F&A 1 - Wie werden die Kosten bemessen, die dem Output zuzurechnen sind, der in der Phase erzeugt wird, bevor eine Sachanlage für ihre beabsichtigte Verwendung bereit ist?

Erträge können bereits entstehen, wenn sich ein Bergwerk noch in der Erschließungs- und Bauphase befindet (z. B. wenn bereits Ressourcen aus dem Boden geholt werden, während der Schacht abgeteuft wird, oder wenn das Bergwerk getestet wird und dabei bereits verkaufsfähiger Output entsteht). Die aus dem Verkauf dieses Outputs erwirtschafteten Erträge werden auch als „Vorproduktionserträge“ (pre-production income) bezeichnet.

Die Änderung des IAS 16 verlangt, dass die Kosten der Produkte, die erzeugt werden, bevor die entsprechende Sachanlage für ihre beabsichtigte Nutzung bereit ist (d. h. wenn sich das Bergwerk noch in der Erschließungs- und Bauphase befindet), gemäß den Grundsätzen des IAS 2 zu bewerten sind.

Frage

Welche Kosten sollten im Fall, dass bereits Output-Mengen erzeugt werden, bevor die entsprechende Sachanlage für ihr beabsichtigte Verwendung bereit ist, im Vorratsvermögen aktiviert und anschließend beim Verkauf des Outputs als Aufwand erfasst werden, und wie sollten diese Kosten bewertet werden?

Antwort

Die Änderung des IAS 16 verlangt, dass die Kosten der Produkte, die in der Vorproduktionsphase erzeugt werden, gemäß den Grundsätzen des IAS 2 zu bewerten sind.

Alle Kosten, die angefallen sind, um das Vorratsvermögen an seinen derzeitigen Ort und in seinen derzeitigen Zustand zu bringen, sind in die Bewertung des Vorratsvermögens einzubeziehen (IAS 2.10). Ebenso schreibt IAS 16.16(b) vor, dass alle direkt zurechenbaren Kosten, die anfallen, um eine Sachanlage zu dem Standort und in den erforderlichen, vom Management beabsichtigten, betriebsbereiten Zustand zu bringen, als Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Sachanlage zu erfassen sind. Der IASB hat keine weiteren Hinweise dazu gegeben, ob oder wie die Kosten zwischen dem noch in der Erschließungs- bzw. Bauphase befindlichen Bergwerk und dem Vorratsvermögen aufzuteilen sind. In den „Basis for Conclusions“ wird darauf hingewiesen, dass IAS 2 einen Rahmen für die Bewertung der Kosten vorgibt, ohne dies weiter zu konkretisieren (IAS 16.BC16). Folglich müssen die während der Bauphase angefallenen Kosten der Sachanlage und dem erzeugten Output auf einer vernünftigen Weise zugerechnet werden. Die Bestimmung der anzuwendenden Methode zur Kostenzuordnung dürfte daher mit entsprechenden Ermessensentscheidungen des Unternehmens einhergehen.

Die gewählte Zuordnungsmethode muss möglicherweise überdacht werden, wenn sie zu einer Abschreibung auf den Nettoveräußerungswerts (net relisable value, „NRV“) beim erstmaligen Ansatz der Vorprodukte führt (d. h. es direkt zu einem „Day-1-Impairment“ kommt). Dies ist der Fall, wenn die Zuordnungsmethode dazu führt, dass dem Vorproduktions-Output mehr Kosten zugewiesen werden, als die erwarteten Einnahmen sind.

Die Anwendung eines inkrementellen Kostenansatzes zur Messung der Kosten des erzeugten Outputs wäre nicht akzeptabel, da dies nicht den Bewertungsanforderungen von IAS 2 entsprechen würde (IAS 2.10).

Ein Unternehmen könnte zu dem Schluss kommen, dass ein akzeptabler Ansatz für die Kostenzuordnung darin besteht, die folgenden Leitlinien für Nebenprodukte in IAS 2.14 anzuwenden, da ein Unternehmen den in der Bauphase produzierten Output als ein „Nebenprodukt“ betrachten könnte:

„Ein Produktionsprozess kann dazu führen, dass mehr als ein Produkt gleichzeitig produziert wird. Dies ist beispielsweise bei der Kuppelproduktion von zwei Hauptprodukten oder eines Haupt- und eines Nebenproduktes der Fall. Wenn die Herstellungskosten jedes Produkts nicht einzeln feststellbar sind, werden sie den Produkten auf einer vernünftigen und stetigen Basis zugerechnet. Die Zurechnung kann beispielsweise auf den jeweiligen Verkaufswerten der Produkte basieren, und zwar entweder in der Produktionsphase, in der die Produkte einzeln identifizierbar werden, oder nach Beendigung der Produktion. Die meisten Nebenprodukte sind ihrer Art nach unbedeutend. Wenn dies der Fall ist,

werden sie häufig zum Nettoveräußerungswert bewertet, und dieser Wert wird von den Herstellungskosten des Hauptprodukts abgezogen. Damit unterscheidet sich der Buchwert des Hauptprodukts nicht wesentlich von seinen Herstellungskosten.“

Die sich daraus ergebende Bilanzierung würde daher die dem Output zugewiesenen Kosten mit einem Betrag widerspiegeln, der seinem NRV entspricht (z. B. den erwarteten Erträgen aus seinem Verkauf). Eine wichtige Voraussetzung für die Anwendung dieses Ansatzes ist, dass die Vorproduktion gemäß der Definition der IFRS „unwesentlich“ ist. Eine Information ist grundsätzlich wesentlich, wenn davon auszugehen ist, dass ihr Weglassen, ihre fehlerhafte Darstellung oder ihre Verschleierung in Abschlüssen für allgemeine Zwecke, die Finanzinformationen über ein Berichtsunternehmen enthalten, die Entscheidungen der primären Abschlussadressaten beeinflusst (IAS 1.7). Unternehmen sollten zudem prüfen, ob ihre Kostenzuordnungsmethode eine wesentliche Ermessensentscheidung darstellt, die gemäß IAS 1.122 anzugeben ist.

F&A 2 - Wie wirkt sich die Änderung von IAS 16 auf die Bilanzierung von Lagerbeständen aus?

Während der Erschließungs- bzw. Bauphase eines Bergwerks kann es Situationen geben, in denen sich ein Unternehmen dafür entscheidet, das während dieser Phase gewonnene Erz auf Halde zu lagern. Dies ist häufig der Fall, wenn der Schacht geteuft und das Erz während des Erschließungsprozesses gewonnen wird. Je nach dem Gebiet, in dem sich das Erz befindet, kann es mehr oder weniger Mineralien enthalten, was zu Halden unterschiedlicher Qualität führt. Einige Halden weisen einen hohen Mineralgehalt auf, während andere wenig oder gar keine Mineralien enthalten (d. h. einen hohen oder niedrigen Mineralgehalt im Verhältnis zum „Abfallmaterial“). Je nach Höhe des Mineralgehalts wird ein Teil des Haldenerzes verkauft (d. h. es werden Einnahmen erzielt), während andere Haldenerze als Abfall behandelt werden.

Frage

Wie wirkt sich die Änderung von IAS 16 auf die Bilanzierung von Lagerbeständen (Erzhalden) aus?

Antwort

Der Anwendungsbereich der IAS 16-Änderung bezieht sich auf mit einer Sachanlage während der Vorproduktionsphase produzierte Güter, von denen erwartet wird, dass sie Einnahmen erzielen. Die Sachanlage befindet sich während der Ausbringung dieses Outputs noch im Prozess „zu dem Standort und in den erforderlichen, vom Management beabsichtigten, betriebsbereiten Zustand gebracht zu werden“. Die Höhe des Mineralgehalts von auf einer Halde lagernden Erzbestands bestimmt, ob es wirtschaftlich sinnvoll ist, die Erze weiter zu verarbeiten oder zu verkaufen, was wiederum ausschlaggebend dafür ist, ob das Management erwartet, entsprechende Einnahmen zu erzielen. Wenn aufgrund des Mineralgehalts der Halde Erträge erwartet werden, werden die Haldenerze entweder durch die Aufbereitungsanlage des Unternehmens vor dem Verkauf weiterverarbeitet bzw. sie werden für eine spätere Verarbeitung (aufgrund eines späteren Verkaufs) gelagert, oder sie werden als unverarbeitetes Erz direkt an Dritte verkauft. Die Änderung des IAS 16 findet in diesen Fällen Anwendung und der Erzbestand auf der Halde muss entsprechend bewertet werden, da es voraussichtlich verkauft wird und dieses in der Phase gewonnen wurde, während sich die Sachanlage noch in der Erschließung bzw. im Bau befindet. Siehe F&A 1 für Hinweise zur Aufteilung der Kosten zwischen Sachanlagen und Vorräten.

Wenn keine Einnahmen zu erwarten sind, weil der Mineralgehalt unter dem Wert liegt, der als wirtschaftlich rentabel angesehen wird, gilt das Haldenerz als erzeugter Abfallstoff. Diesem Abfallmaterial werden keine Kosten zugerechnet, da keine Einnahmen aus dem Verkauf erwartet werden und daher das Haldenerz nicht in den Anwendungsbereich der IAS 16-Änderung fällt. In einigen Fällen liegt es im Ermessen des Managements zu entscheiden, ob der Haldenbestand zum Zeitpunkt der Erzgewinnung als wirtschaftlich rentabel angesehen wird.

F&A 3 - Sollte die Abschreibung des Bergwerks oder von Komponenten des Bergwerks, die sich noch in der Erschließungs- und Bauphase befinden, in die der Vorproduktion zugeordneten Kosten einbezogen werden?

Es kann eine längere Phase der Inbetriebnahme eines Bergwerks geben, in der sich das Bergwerk oder eine wesentliche Komponente des Bergwerks noch nicht in dem Zustand befindet, der erforderlich ist, damit es in der vom Management beabsichtigten Weise betrieben werden kann. Ein Unternehmen kann Einnahmen aus verkaufsfähigem Material erzielen, das während dieser Phase gewonnen wird. Die Änderung von IAS 16 verlangt, dass die Erträge aus dem Verkauf von solchen Gütern aus der Vorproduktionsphase zusammen mit den Herstellungskosten der verkauften Güter in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen sind.

Frage

Sollte ein Unternehmen das Bergwerk oder Bergwerkskomponenten, die sich noch in der Erschließungs- und Bauphase befinden (d. h. sich noch nicht an dem Standort und in dem erforderlichen, vom Management beabsichtigten, betriebsbereiten Zustand befinden), planmäßig abschreiben, wenn in dieser Phase bereits verkaufsfähige Güter generiert werden?

Antwort

Gemäß IAS 16.55 beginnt die Abschreibung erst zu dem Zeitpunkt, zu dem sich der Vermögenswert an seinem Standort und in dem vom Management beabsichtigten, betriebsbereiten Zustand befindet. Die Änderung des IAS 16 hat diese Anforderung nicht geändert. Infolgedessen beginnt die Abschreibung des Bergwerks (oder von Komponenten des Bergwerks) nicht, bevor der Vermögenswert als betriebsbereit angesehen wird, selbst wenn das Bergwerk eine endliche Menge an Reserven hat und die Vorproduktion die Reserven verringert.

Es ist jedoch wichtig, die Klarstellung hinsichtlich des Begriffs der „Testläufe“ in IAS 16.17 zu beachten und die etwaigen Auswirkungen zu berücksichtigen, die dies auf die Beurteilung des Zeitpunkts haben könnte, zu dem ein Vermögenswert zur Nutzung zur Verfügung steht (siehe F&A 7). Sobald in der Erschließungs- und Bauphase erste verkaufsfähige Güter hervorgebracht werden, müssen die voraussichtlichen Kosten für die weiteren Erschließungs- und Bautätigkeiten am Bergwerk unter Umständen auf das Bergwerk und die erzeugten Güter aufgeteilt werden (siehe F&A 1).

F&A 4 - Wie werden Wertberichtigungen von Vorräten während der Erschließungs- und Bauphase bilanziell berücksichtigt?

Während der Erschließungs- und Bauphase eines Bergwerks kann bereits Output generiert werden (z. B. wenn Ressourcen aus dem Boden gewonnen werden, während der Schacht abgeteuft wird, oder wenn das Bergwerk getestet wird und dabei bereits verkaufsfähiger Output entsteht). Die aus dem Verkauf dieses Outputs erwirtschafteten Erträge werden auch als „Vorproduktionserträge“ (pre-production income) bezeichnet.

Die Änderung des IAS 16 verlangt, dass die Herstellungskosten der Güter, die erzeugt werden, bevor die Sachanlage für ihre beabsichtigte Nutzung bereit ist (d. h. solange sich das Bergwerk noch in der Erschließungs- und Bauphase befindet), gemäß den Grundsätzen des IAS 2 zu bewerten sind.

Neben den Szenarien, in denen die Güter im Laufe des Jahres mit Gewinn verkauft werden - oder in denen sie erzeugt, aber bis zum Geschäftsjahresende unverkauft bleiben und der Nettoveräußerungswert (NRV) die zugerechneten Kosten übersteigt - können auch weitere Szenarien auftreten:

- Güter, die mit einer ursprünglichen Verkaufsabsicht hergestellt wurden, verbleiben zum Jahresende in den Beständen, woraufhin das Management entscheidet, einen Verkauf der Güter nicht weiter zu verfolgen und somit eine entsprechende Wertminderung auf diese Vorratsbestände vornimmt.
- Die hergestellten Güter werden mit Verlust verkauft.
- Noch nicht verkaufte Güter werden am Geschäftsjahresende gemäß IAS 2 auf einen niedrigeren Nettoveräußerungswert abgeschrieben (d. h. eine Wertminderung erfasst).

In den oben genannten Szenarien wird unterstellt, dass die erzeugten Güter genügend Mineralien enthalten, um wirtschaftlich rentabel zu sein. Für die Behandlung von „erzeugtem Abfallmaterial“, d. h. Output, dessen Mineralgehalt zu niedrig ist, um eine wirtschaftlich rentable Verwertung zu gewährleisten, siehe F&A 2.

Frage

Können während der Erschließungs- und Bauphase des Bergwerks, in der bereits ein Output erzeugt wird, Abschreibungen der hergestellten Produkte auf den Nettoveräußerungswert oder Verluste aus dem Verkauf der Produkte, als Teil der Sachanlage aktiviert werden?

Antwort

Nein. IAS 16.20A besagt, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Gütern, die produziert werden, während eine Sachanlage zu ihrem Standort und in ihren Zustand gebracht wird, der erforderlich ist, damit sie in der vom Management beabsichtigten Weise genutzt werden kann, gemäß IAS 2 zu bewerten sind. IAS 2.34 schreibt vor, dass beim Verkauf, bei der Ausbuchung oder bei der Abschreibung von Vorräten der daraus resultierende Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen ist.

IAS 16.20A schreibt vor, dass Einnahmen aus der Veräußerung von Erzeugnissen, die hergestellt wurden, bevor die Sachanlage, auf der sie erstellt wurde, für ihre beabsichtigte Verwendung bereit ist, sowie die Kosten dieser Erzeugnisse in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen sind. Ebenso sind wir der Meinung, dass Abschreibungen auf den Nettoveräußerungswert bzw. Verluste aus dem Verkauf von solchen Erzeugnissen, auf die gleiche Weise zu behandeln sind. Darüber hinaus geben IAS 16.20(b) und 16.22 Hinweise darauf, dass anfängliche Betriebsverluste sowie ungewöhnliche Mengen an Ausschuss nicht in einem Posten der Sachanlagen zu aktivieren sind, sondern als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen sind.

Gemäß IAS 16.16(b) sind „alle direkt zurechenbaren Kosten, die anfallen, um einen Vermögenswert zu dem Standort und in den erforderlichen, vom Management beabsichtigten, betriebsbereiten Zustand zu bringen“, zu aktivieren. Sobald die während der Entwicklungs- und Bauphase des Bergwerks erzeugten Produkte verkauft werden - oder die Produktion unverkauft bleibt, aber eine Abschreibung auf den Nettoveräußerungswert erfährt oder später abgeschrieben wird - ist der Aufwand eine Folge der Einnahmen (oder der erwarteten Einnahmen) und die der Produktion zurechenbaren Kosten werden gemäß den Grundsätzen von IAS 2 erfasst. Die entstandenen Aufwendungen sind für den Bau der Sachanlagen nicht relevant, da sich diese auf die erzeugten Vorräte und nicht auf die zu erstellende Sachanlage beziehen.

F&A 5 - Wirkt sich die Änderung von IAS 16 auf die Bilanzierung von Exploration und Evaluierung aus?

Frage

Wirkt sich die Änderung des Standards auf die Bilanzierung von Explorations- und Evaluierungstätigkeiten gemäß IFRS 6 aus?

Antwort

Die Änderung an IAS 16 führt zu keinen Folgeänderungen an IFRS 6, „Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen“. Daher wird die Änderung keine Auswirkungen auf die derzeitige Bilanzierung von Explorations- und Evaluierungstätigkeiten haben. Die Unternehmen sollten weiterhin ihre bestehenden Rechnungslegungsgrundsätze in Bezug auf Vermögenswerte aus Exploration und Evaluierung anwenden.

F&A 6 - Wie sind Fremdkapitalkosten während der Testphase einer Sachanlage zu bilanzieren?

In der Bergbauindustrie dauert die Fertigstellung von Bergwerksanlagen oft sehr lange (d. h. die Anlage kann sich über einen Zeitraum von mehr als einem Geschäftsjahr im Bau befinden). Es kann vorkommen, dass das Unternehmen zur Finanzierung des Projekts ein Darlehen aufgenommen hat und Zinsen auf das ausstehende Kapital für die Entwicklung und Bau des Bergwerks anfallen.

Frage

Wirkt sich die Änderung von IAS 16 auf die Aktivierung von Fremdkapitalkosten aus, wenn sich eine Sachanlage noch in der Entwicklung bzw. im Bau befindet?

Antwort

Wenn die Sachanlage die Definition eines qualifizierten Vermögenswertes erfüllt, sind die während der Entwicklungs- und Bauphase angefallenen Fremdkapitalkosten als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Sachanlage zu aktivieren (IAS 23.8), unabhängig davon, ob Einnahmen aus dem Verkauf von Produkten erzielt wurden, die während der Entwicklungs- und Bauphase hergestellt wurden.

Obwohl derartige Einnahmen erzielt werden, befindet sich die Sachanlage noch nicht an dem Ort und in dem Zustand, der erforderlich ist, um sie in der vom Management beabsichtigten Weise betreiben zu können. Die direkt zurechenbaren Kosten sollten daher, während der Entwicklungs- und Bauphase weiterhin für diese Sachanlage aktiviert werden. Diese Aktivierung von Kosten schließt die Aktivierung von Fremdkapitalkosten gemäß den Kriterien von IAS 23 ein.

F&A 7 - Gibt es aufgrund der Änderung Auswirkungen auf die bestehende Bilanzierungspraxis zur Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem ein Bergwerk für seine beabsichtigte Nutzung bereit ist? Welche Faktoren sollten Unternehmen bei der Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem ein Bergwerk bereit für die beabsichtigte Nutzung ist, berücksichtigen?

Während der Entwicklungs- und Bauphase eines Bergwerks oder einer Aufbereitungsanlage können Nebeneinkünfte aus der Veräußerung der produzierten Erzeugnisse erzielt werden, bevor die Sachanlage zur beabsichtigten Nutzung bereit ist.

Die Änderung von IAS 16.17(e) besagt, dass Kosten für Testläufe, mit denen überprüft wird, ob ein Vermögenswert ordnungsgemäß funktioniert (d. h. die Beurteilung, ob die technische und physische Leistungsfähigkeit des Vermögenswertes so beschaffen ist, dass er für den beabsichtigten Gebrauch betriebsbereit ist) ein Beispiel für direkt zurechenbare Herstellungskosten der Sachanlage sind. Siehe F&A 8 für eine Beurteilung der Bilanzierungseinheit.

Frage

Erwarten wir, dass diese Änderung an IAS 16 eine Auswirkung auf die bestehende Bilanzierungspraxis zur Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem ein Bergwerk für seine beabsichtigte Nutzung bereit ist, haben wird? Welche Faktoren sollten Unternehmen bei der Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem ein Bergwerk bereit für die beabsichtigte Nutzung ist, berücksichtigen?

Antwort

Der Zeitpunkt, zu dem ein Vermögenswert für seine beabsichtigte Nutzung bereit ist, könnte angesichts der Auswirkungen der Änderung auf die Umsatzerlöse während der Bauphase vermehrt in den Fokus rücken. Der IASB beschloss, in IAS 16.17(e) klarzustellen, dass ein Unternehmen bei der Prüfung, ob ein Vermögenswert ordnungsgemäß funktioniert, die technische und physische Leistungsfähigkeit des Vermögenswertes beurteilen soll. Darüber hinaus wird in IAS 16.BC16R darauf hingewiesen, dass die Beurteilung der Funktionsfähigkeit eines Vermögenswertes keine Beurteilung der finanziellen Ertragskraft des Vermögenswertes darstellt. Ein Beispiel für die Beurteilung der finanziellen Ertragskraft

eines Vermögenswertes wäre die Beurteilung, ob der Vermögenswert die vom Management ursprünglich erwartete operative Marge oder Profitabilität erreicht hat.

In Abhängigkeit von den Kriterien, die Unternehmen derzeit anwenden, um festzustellen, wann ein Vermögenswert für den beabsichtigten Gebrauch bereit ist, könnte die Änderung Auswirkungen auf die Bilanzierungspraxis haben.

Es gibt jedoch auch durch die Änderung keine konkreter definierten Abgrenzungskriterien, um zu bestimmen, wann ein Vermögenswert für seine beabsichtigte Nutzung bereit ist. Die Entscheidung hierrüber liegt weiterhin im Ermessen des Managements. Die Beurteilung kann von einer Reihe von Faktoren beeinflusst werden, die sich jedoch eher auf die technische und physische Leistungsfähigkeit als auf die finanzielle Ertragskraft des Vermögenswerts konzentrieren sollte.

Einige Faktoren, die relevant sein könnten, sind:

- die Art der Sachanlage und die Komplexität für das Erreichen technischer und leistungsbezogener Schwellenwerte (z. B. ob es sich um ein neues Bergwerk handelt oder um eine standardisierte Aufbereitungsanlage)
- ob ein festgelegter Prozentsatz der möglichen Kapazität im Vergleich zur erwarteten Kapazität erreicht wurde oder aber der mögliche Durchsatz einer Anlage (d. h. der erzielte Output im Vergleich zum erforderlichen Input) im Vergleich zum tatsächlich erzielten Durchsatz
- ob eine externe Partei die Sachanlage im Auftrag des Unternehmens herstellt und ob während des Herstellungsprozesses Meilensteine erreicht oder Bescheinigungen ausgestellt wurden, die darauf hindeuten, dass die Sachanlage für ihren beabsichtigten Gebrauch bereit ist
- ob der Output die vom Management beabsichtigte Qualität aufweist, selbst wenn kleine Verbesserungen an der Sachanlage ausstehend sind, um den Output mit den beabsichtigten Eigenschaften zu produzieren. Einige Beispiele hierfür wären, ob der Output die vom Management beabsichtigte chemische Zusammensetzung oder Erzqualität aufweist.
- ob die wichtigsten Komponenten der Sachanlage fertiggestellt wurden
- die Höhe der bisher getätigten Investitionsausgaben im Vergleich zu den geschätzten Gesamtkosten des Projekts
- ob das Projekt über einen bestimmten Zeitraum hinweg ohne Unterbrechung, Komplikationen oder größere vorübergehende Anpassungen Output erzeugt hat (auch wenn diese unter den Planvorgaben lagen)
- ob das Projekt die erforderlichen rechtlichen Anforderungen (z. B. die vertraglich vereinbarte Emissionsnorm) erfüllt

In der Praxis wird eine Beurteilung wahrscheinlich auf eine Kombination von Faktoren beruhen. Um Veränderungen zu berücksichtigen und zu vermeiden, dass Wertminderungen nicht erkannt oder Vermögenswerte zu spät in Betrieb genommen werden, muss die Geschäftsleitung die Angemessenheit der ursprünglichen Faktoren, die sie bei ihrer Beurteilung berücksichtigt hat, kontinuierlich neu bewerten.

So wären die Faktoren neu einzuschätzen, wenn zum Beispiel für eine bestimmte Sachanlage ursprünglich eine durchschnittliche Produktionsmenge von 100 Einheiten pro Monat geplant war und das Unternehmen das Erreichen von 55 % der geplanten durchschnittlichen Produktionsmenge als Indikator dafür ansieht, wann die Sachanlage für ihren beabsichtigten Gebrauch bereit ist. Wenn sich nun während des Bauprozesses herausstellt, dass nur eine durchschnittliche Produktionsmenge von 60 Einheiten realistisch erreichbar ist, wäre es für das Unternehmen wahrscheinlich unangemessen, sich weiterhin auf das Erreichen einer durchschnittlichen Produktionsmenge von 55 Einheiten (55 % von 100) als Richtwert zu verlassen. Im Rahmen der Neueinschätzung und unter Berücksichtigung weiterer Faktoren könnte das Unternehmen zu dem Schluss kommen, dass 36 Produktionseinheiten (60 % von 60) nun ein Anhaltspunkt dafür sind, wann die Sachanlage für ihren beabsichtigten Gebrauch bereit ist. Die Unternehmen haben zu prüfen, ob bei der Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem eine Sachanlage für ihren beabsichtigten Gebrauch bereit ist, eine wesentliche Ermessensentscheidung im Sinne von IAS 1.122 vorliegt.

F&A 8 - Hat die Änderung Auswirkungen auf die Art und Weise, wie Unternehmen ihre Abgrenzung von Bilanzierungseinheiten (Unit of Account) durchführen sollten, um zu bestimmen, wann ein Vermögenswert für seine beabsichtigte Nutzung bereit ist?

Anlagen in der Energie- und Rohstoffindustrie sind oft groß, komplex und teuer in der Errichtung, des Weiteren sind sie oft rauen Umwelt- oder Betriebsbedingungen ausgesetzt. Die betrachtete Anlage kann auch Teil eines größeren Vermögenswerts sein, der andere, noch im Bau befindliche Anlagen umfasst. Ein Beispiel hierfür wäre eine Aufbereitungsanlage im Bergwerk, bei der sich sowohl das Bergwerk als auch die Aufbereitungsanlage noch im Bau befinden, wobei eine der beiden Anlagen möglicherweise vor der anderen die Produktion aufnehmen kann.

Frage

Beeinflusst die Änderung des IAS 16 die Art und Weise, wie Unternehmen ihre Abgrenzung von Bilanzierungseinheiten (Unit of Account) durchführen sollten, um festzustellen, wann ein Vermögenswert für seine beabsichtigte Nutzung bereit ist?

Antwort

Die Änderung an IAS 16 enthält keine zusätzlichen Leitlinien für die Bestimmung der Bilanzierungseinheit im Falle, dass zwei Vermögenswerte (wie bspw. eine Aufbereitungsanlage und ein Bergwerk) erst dann für die beabsichtigte Nutzung bereit sind, wenn beide einen bestimmten Schwellenwert erreicht haben. Infolgedessen sollten Unternehmen weiterhin den Komponentenansatz in IAS 16 befolgen, wonach jeder wesentliche Teil eines Vermögenswerts gesondert abzuschreiben ist (IAS 16.43), so dass der Abschreibungsbeginn (d. h. der Zeitpunkt, an dem der Vermögenswert für seinen beabsichtigten Gebrauch bereit ist) auch für unterschiedliche Komponenten einer Sachanlage unterschiedlich sein kann.

Ein Beispiel für diesen Grundsatz könnte vorliegen, wenn bspw. eingesetztes sog. „Yellow-metal Equipment“ (wie bspw. Frontlader und Bagger) bereits vor dem Bergwerk für den beabsichtigten Einsatz bereit ist und die Abschreibung für diese Maschinen wahrscheinlich bereits beginnt, bevor das Bergwerk selbst für den beabsichtigten Einsatz bereit ist.

Unternehmen in der Bergbauindustrie sollten auch prüfen, ob die Abschreibungsmethode auf Produktionseinheiten basiert. Nehmen wir zum Beispiel eine Aufbereitungsanlage, die als wesentlicher Bestandteil eines Bergwerks angesehen wird. Selbst wenn die Aufbereitungsanlage betriebsbereit ist, kann es vorkommen, dass die Abschreibung für diese Anlage nicht erfasst wird, wenn keine Einheiten produziert werden.

Die Bestimmung, ob eine Komponente „signifikant“ ist und daher möglicherweise einen gesonderten Zeitpunkt hat, an dem sie für ihre beabsichtigte Verwendung bereit ist, kann eine wesentliche Ermessensentscheidung des Unternehmens darstellen, die gemäß IAS 1.122 anzugeben wäre.

F&A 9 - Welche rückwirkenden Anpassungen sind zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung an IAS 16 erforderlich (d. h. Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen)?

Gemäß den Leitlinien in IAS 16.80D hat ein Unternehmen die Änderungen an IAS 16 rückwirkend anzuwenden, jedoch nur auf Sachanlagen, die am oder nach dem Beginn der frühesten im Abschluss dargestellten Periode, in der das Unternehmen die Änderungen erstmals anwendet, an ihren Standort und in den Zustand gebracht werden, der erforderlich ist, um sie in der vom Management beabsichtigten Weise nutzen zu können. Das Unternehmen hat die kumulierte Auswirkung der erstmaligen Anwendung der Änderung als Anpassung des Eröffnungsbilanzwertes der Gewinnrücklagen (oder gegebenenfalls anderer Eigenkapitalbestandteile) zu Beginn der frühesten dargestellten Periode zu erfassen.

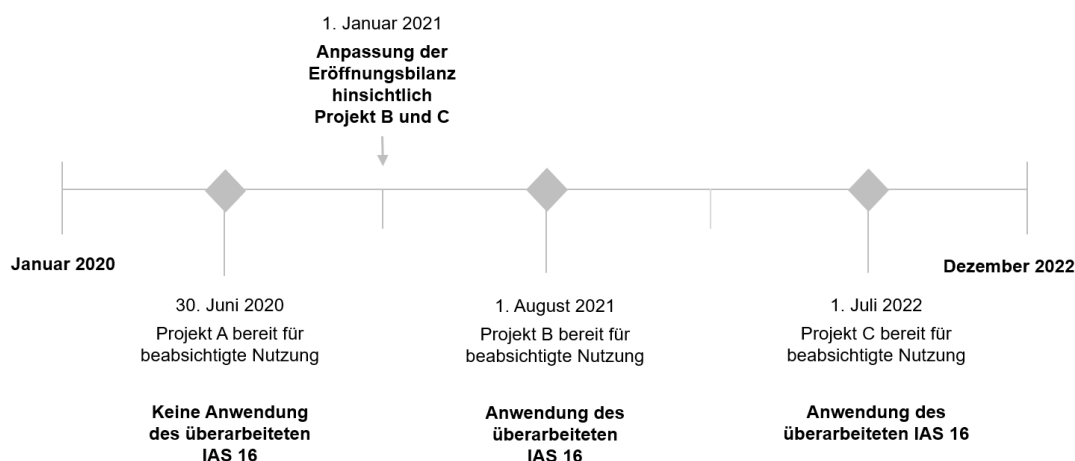
Frage

Welche rückwirkenden Anpassungen sind zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung an IAS 16 erforderlich (d. h. jährliche Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen)?

Antwort

Bei erstmaliger Anwendung der Änderungen an IAS 16 ist eine rückwirkende Anwendung erforderlich, jedoch nur auf Posten des Sachanlagevermögens, die am oder nach dem Beginn der frühesten im Abschluss dargestellten Periode, in der das Unternehmen die Änderungen erstmals anwendet, an den Standort und in den Zustand gebracht werden, der erforderlich ist, damit sie in der vom Management beabsichtigten Weise genutzt werden können (IAS 16.80D).

Nehmen wir zum Beispiel ein Unternehmen, dessen Geschäftsjahr am 31. Dezember 2022 endet und in dessen jährlichen Abschluss für das Geschäftsjahr 2022 Vergleichszahlen für das Jahr 2021 angegeben werden. Das Unternehmen hat drei Projekte: Projekt A, das im Jahr 2020 für die beabsichtigte Nutzung bereit war; Projekt B, das Mitte 2021 für die beabsichtigte Nutzung bereit war; und Projekt C, das im Jahr 2022 für die beabsichtigte Nutzung bereit war.



Projekt A: Das Unternehmen wendet den überarbeiteten Standard nicht auf Projekt A an, da es bereits im Geschäftsjahr 2020, also noch vor der frühesten im Jahresabschluss 2022 dargestellten Periode, für die beabsichtigte Anwendung bereit war.

Projekt B: Das Unternehmen muss den überarbeiteten Standard auf Projekt B anwenden, da es im Vorjahr, der frühesten im Jahresabschluss 2022 dargestellten Periode, für die beabsichtigte Verwendung bereit war.

Projekt C: Das Unternehmen muss den überarbeiteten Standard auf Projekt C anwenden, da es im Jahr 2022, also in dem Zeitraum, in dem die Änderung in Kraft tritt, für die beabsichtigte Nutzung bereit war.

Im jährlichen Abschluss für 2022 müssen die angegebenen Vergleichszahlen für 2021 rückwirkend angepasst werden, um die Änderungen anzuwenden. In dem Maße, in dem Projekt B oder C noch vor dem 1. Januar 2021 Einnahmen vor der beabsichtigten Verwendung erzielt haben, wäre eine Anpassung der Eröffnungssalden der Gewinnrücklagen und des Sachanlagevermögens (sowie ggf. korrespondierender latenter Steuern) zum 1. Januar 2021 erforderlich, wenn die bisherige Vorgehensweise des Unternehmens nicht mit der Änderung von IAS 16 übereinstimmte. Die in der Änderung geforderte rückwirkende Anwendung ist auf Zwischenabschlüsse anzuwenden, die im Jahr 2022 veröffentlicht werden, wenn der Beginn des Geschäftsjahres am oder nach dem 1. Januar 2022 liegt. Dies erfordert auch eine Anpassung der Vergleichsbeträge in den Zwischenabschlüssen.

F&A 10 – Sollten die in der Erschließungs- und Bauphase erzielten Erträge als Umsatzerlöse gemäß IFRS 15 oder als sonstige (betriebliche) Erträge klassifiziert werden?

In den meisten Minenbetrieben gibt es eine Anlaufphase, in der die Minenanlagen getestet werden. Dies ist ein entscheidender Schritt, um festzustellen, ob die Anlagen wie vom Management beabsichtigt funktionieren. In manchen Situationen können Bergwerke gelegentlich Einnahmen erzielen, wenn das Erz aus dem Boden geholt wird, während der Schacht abgeteuft wird.

Wenn der Output verkauft wird (sei es als Ergebnis von Tests oder als Nebeneinkünfte), erzielt das Bergwerk Erträge, bevor es für die beabsichtigte Nutzung bereit ist. In den meisten Fällen wird der in der Erschließungs- und Bauphase des Bergwerks erzeugte Output nicht in die geplante Produktionsmenge über die Lebensdauer des Bergwerks einbezogen und ist oft von geringerer Qualität als die Produktion, die in der Produktionsphase des Bergwerks (d. h. nach Abschluss der Erschließungs- und Bauphase des Bergwerks) erzeugt wird. Infolgedessen kann es zu Unsicherheiten darüber kommen, ob die vor der eigentlichen Produktionsphase erzielten Erträge als „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ gemäß IFRS 15 oder als sonstige (betriebliche) Erträge zu klassifizieren sind.

Frage

Sollten die in der Erschließungs- und Bauphase erzielten Erträge als Umsatzerlöse gemäß IFRS 15 oder als sonstige (betriebliche) Erträge klassifiziert werden?

Antwort

Die Bilanzierung von Einnahmen, die während der Erschließungs- und Bauphase erzielt werden, hängt von der Art des verkauften Outputs und der erzielten Erträge ab.

Erträge, die aus einem Vertrag mit einem Kunden erzielt werden, fallen in den Anwendungsbereich von IFRS 15. IFRS 15 definiert einen Kunden als eine Partei, die mit einem Unternehmen einen Vertrag über den Erhalt von Gütern oder Dienstleistungen, die ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens sind, im Austausch für eine Gegenleistung abgeschlossen hat.

Wenn die gewöhnliche Tätigkeit des Unternehmens im Verkauf von Rohstoffen besteht, was bei einem Bergbauunternehmen zu erwarten wäre, werden die aus dem Verkauf von Rohstoffen erzielten Vorproduktionserträge als Erlöse aus Verträgen mit Kunden gemäß IFRS 15 klassifiziert. Werden die Vorproduktionserträge auf andere Weise als durch den Verkauf von Rohstoffen erzielt (d. h. durch Verkauf von Output, der nicht aus der gewöhnlichen Tätigkeit des Bergbauunternehmens stammt), werden die Erträge als sonstige (betriebliche) Erträge ausgewiesen.

Wenn beispielsweise die gewöhnliche Tätigkeit eines Bergbauunternehmens im Verkauf von Erz besteht, würde der Verkauf von unverarbeitetem Abfallmaterial an ein Bauunternehmen nicht als Teil der gewöhnlichen Tätigkeit des Bergbauunternehmens angesehen und als sonstiger (betrieblicher) Ertrag klassifiziert werden. Verkauft das Unternehmen jedoch aufbereitetes oder unaufbereitetes Erz, würde dies als Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens angesehen und als Umsatzerlös klassifiziert werden, unabhängig davon, ob der Erlös während der Erschließungs- und Bauphase erzielt wird.

Unternehmen sollten prüfen, ob die Klassifizierung der Erträge als Umsatzerlöse oder sonstige (betriebliche) Erträge eine wesentliche Ermessensentscheidung darstellt, die gemäß IAS 1.122 anzugeben ist.

F&A 11 - Was sollte ein Unternehmen bei der Angabe der Auswirkungen der Änderung von IAS 16 im Abschluss berücksichtigen?

Erträge können erzielt werden, wenn sich ein Bergwerk noch in der Entwicklungs- und Bauphase befindet (z. B. wenn Ressourcen aus dem Boden gewonnen werden, während der Bergwerksschacht abgeteuft wird, oder wenn das Bergwerk getestet wird und als Ergebnis der Tests Einnahmen erzielt werden). Diese Erträge werden im Allgemeinen als „Vorproduktionserträge“ bezeichnet. Die Änderung von IAS 16 verlangt, dass die Kosten des Outputs, der erzeugt wird, bevor der Posten des Sachanlagevermögens für seine beabsichtigte Nutzung bereit ist (d. h. wenn sich das Bergwerk noch in der Entwicklungs- und Bauphase befindet), gemäß den Grundsätzen von IAS 2 zu bewerten sind. Die erzielten Vorproduktionserlöse und die Kosten des während der Entwicklungs- und Bauphase erzeugten Outputs sind in der Gesamtergebnisrechnung zu erfassen, wenn der Output der Vorproduktionsphase verkauft wird.

Frage

Was sollte ein Unternehmen bei der Angabe der Auswirkungen der Änderung von IAS 16 im Abschluss berücksichtigen?

Antwort

Zu den wichtigsten Punkten, die bzgl. Angaben zu berücksichtigen sind, gehören:

- Wesentlichkeit;
- Vorräte;
- Umsatzerlöse / sonstige (betriebliche) Erträge;
- Ermessensentscheidungen und Schätzungen; und
- Übergang auf die geänderte Regelung.

Jeder dieser Punkte wird im Folgenden ausführlicher behandelt.

Wesentlichkeit

Der Detaillierungsgrad von Angaben in jährlichen Abschlüssen hängt von der Wesentlichkeit ab. Eine Information ist dann wesentlich, wenn davon auszugehen ist, dass das Weglassen, die falsche Darstellung oder die Unkenntlichmachung dieser Information die Entscheidungen beeinflussen könnte, die die primären Adressaten von Abschlüssen für allgemeine Zwecke auf der Grundlage dieser Abschlüsse treffen, die Finanzinformationen über eine bestimmte berichtende Einheit liefern. [IAS 1.7]. Bei der Anwendung der Änderung können zahlreiche wesentliche Schätzungen und Ermessensentscheidungen erforderlich sein, von denen einige im Folgenden näher erläutert werden. Je nach Wesentlichkeit müssen diese Schätzungen und Ermessensentscheidungen möglicherweise angegeben werden. [IAS 1.122]. [IAS 1.125].

Vorräte

Die in IAS 2 geforderten Angaben befinden sich in IAS 2.36 und umfassen Folgendes:

- die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, einschließlich der verwendeten Kostenformel;
- den Buchwert der Vorräte (falls vorhanden);
- Vorräte, die in der laufenden Periode als Aufwand erfasst wurden;
- alle Wertminderungen oder Wertaufholungen und deren Umstände; und
- Vorräte, die als Sicherheit für Verbindlichkeiten verpfändet sind.

Zurechnung der Kosten zur erzeugten Vorproduktion:

Die Änderung verlangt, dass die Kosten, die für die Erstellung von Sachanlagevermögen (d. h. des Bergwerks) angefallen sind, den Sachanlagen und den Vorprodukten, die während der Entwicklungs- und Bauphase erzeugt wurden, auf einer vernünftigen und stetigen Basis in Übereinstimmung mit den Grundsätzen von IAS 2 zugewiesen werden. (Siehe F&A 1.) Die Änderung findet Anwendung, wenn Erträge aus dem während der Entwicklungs- und Bauphase erzeugten Output erwartet wird, selbst wenn diese Erzeugnisse am Jahresende noch vorhanden sind und erst in künftigen Geschäftsjahren verkauft werden. (Siehe F&A 2.)

Wesentliche Ermessensentscheidungen können bei der Bestimmung der Anwendbarkeit der Änderung (d. h. bei der Bestimmung, ob der im Vorproduktionserz enthaltene Mineralgehalt als wirtschaftlich rentabel angesehen wird) und bei der Bewertung der Kosten der während der Entwicklungs- und Bauphase erzeugten Vorprodukte gemäß den Grundsätzen von IAS 2 erforderlich sein. Sofern wesentlich, sind diese wesentlichen Ermessensentscheidungen und die bei der Zuordnung der Kosten angewandte Methode in der Regel anzugeben. [IAS 1.122].

Abschreibung der Vorprodukte auf den Nettoveräußerungswert:

Die Vorprodukte, die erzeugt werden, während sich das Bergwerk noch in der Entwicklungs- und Bauphase befindet, aber am Jahresende noch vorhanden sind, müssen nach den Grundsätzen von IAS 2 bewertet werden (d. h., das Haldenerz muss mit dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Nettoveräußerungswert bewertet werden). (Siehe F&A 4.)

Zur Ermittlung des Nettoveräußerungswerts (d. h. des geschätzten Verkaufspreises im gewöhnlichen Geschäftsverkehr abzüglich der geschätzten Kosten für die Fertigstellung und der für den Verkauf erforderlichen Kosten) müssen unter Umständen erhebliche Schätzungen vorgenommen werden. [IAS 2.6]. [IAS 2.30].

In Abhängigkeit von der Wesentlichkeit der Wertminderung können Angaben zu den getroffenen Annahmen über die Zukunft und anderen Quellen von Schätzungsunsicherheiten erforderlich sein. [IAS 1.125].

Langfristige Vorräte:

Die Erzeugnisse der Vorproduktionsphase (d. h. das in der Erschließungs- und Bauphase anfallende Haldenerz) könnten für mehr als eine Periode vorrätig gehalten werden, bis sie weiterverarbeitet und verkauft werden. Langfristige Vorräte werden im Allgemeinen als „langfristige“ Vermögenswerte in der Bilanz ausgewiesen, wenn nicht erwartet wird, dass sie im normalen Geschäftszyklus des Unternehmens verkauft werden. [IAS 1.66].

Erträge aus Erzeugnissen aus der Vorproduktionsphase

Die Bilanzierung von Erträgen, die während der Vorproduktionsphase erzielt werden (d. h. wenn sich die Mine noch in der Entwicklungs- und Bauphase befindet), hängt von der Art der verkauften Produktion und den erzielten Erträgen ab.

Wenn Erträge aus dem Verkauf von Produkten erzielt werden, die als gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens angesehen werden, fallen die Erträge als Umsatzerlöse aus einem Vertrag mit einem Kunden in den Anwendungsbereich von IFRS 15. [IAS 16.BC16L]. [IAS 16.BC16M]. Wenn die Erträge jedoch aus dem Verkauf von Erzeugnissen stammen, die nicht zur gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens gehören, werden die Erträge als sonstige (betriebliche) Erträge ausgewiesen. (Siehe F&A 10.)

Sonstige (betriebliche) Erträge:

Wenn Vorproduktionserträge aus Tätigkeiten erzielt werden, die nicht als Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens angesehen werden, sind die Erlöse und Kosten der verkauften Posten zusammen mit dem Posten in der Gesamtergebnisrechnung, in dem die Beträge erfasst werden, anzugeben, wenn sie wesentlich sind. [IAS 16.74A].

Unternehmen sollten prüfen, ob die Klassifizierung der Erlöse als Umsatzerlöse oder sonstige (betriebliche) Erträge eine wesentliche Ermessensentscheidung darstellt, die gemäß IAS 1.122 anzugeben ist.

IFRS 15:

Die Informationen, die gemäß IFRS 15 anzugeben sind, werden in IFRS 15.110-15.129 dargelegt. Das übergeordnete Ziel der Angaben besteht darin, die Adressaten in die Lage zu versetzen, die Art, die Höhe, den Zeitpunkt und die Unsicherheit der Umsatzerlöse sowie der Cashflows aus Verträgen mit Kunden zu verstehen.

Bei der Aufgliederung der Umsatzerlöse ist zu erwägen, den Verkauf von Produkten aus der Vorproduktionsphase als separate Kategorie von Umsatzerlösen auszuweisen. [IFRS 15.114].

Gewinnspannen

Die den Vorprodukten zugerechneten Kosten enthalten keine Abschreibungen auf die Sachanlagen (d. h. das Bergwerk), können aber eine Zuweisung der Kosten für die Entwicklung und den Bau der Sachanlagen beinhalten. (Siehe F&A 1.) Die Abschreibung beginnt erst zu dem Zeitpunkt, zu dem sich der Vermögenswert an dem Standort und in dem Zustand befindet, der erforderlich ist, um ihn in der vom Management beabsichtigten Weise betreiben zu können. Die Änderung von IAS 16 hat diese Anforderung nicht geändert. (Siehe F&A 3.)

Die Gewinnspanne (d. h. die Erträge abzüglich der Umsatzkosten) aus dem Verkauf der Erzeugnisse aus der Vorproduktionsphase wird sich wahrscheinlich von dem Verkauf der Produkte unterscheiden, die erzeugt wird, wenn sich die Mine nicht mehr in der Entwicklungs- und Bauphase befindet. Dies liegt daran, dass die Abschreibung des Bergwerks beginnt, wenn dies in die Produktionsphase übergeht und den dann erzeugten Produkten zugeordnet wird (normalerweise nach der Methode der Produktionseinheit).

Je nach Wesentlichkeit können zusätzliche Angaben sinnvoll sein, um die unterschiedliche Gewinnspanne zwischen dem Verkauf der Vorprodukte und dem Verkauf anderer, während der Produktionsphase erzeugter Produkte darzustellen. Dies kann insbesondere dann hilfreich sein, wenn die Erzeugnisse der Vorproduktionsphase mit den übrigen Produkten identisch sind (z. B. wenn das Erz sowohl für den in der Entwicklungs- und Bauphase befindlichen als auch für den in der Produktionsphase befindlichen Teil des Bergwerks Eisenerz ist).

Nutzungsbereit

Die Änderung an IAS 16 klärt die Bedeutung von „Testen“ in IAS 16.17 auf, was sich auf die Beurteilung auswirken könnte, wann ein Vermögenswert als für die beabsichtigte Nutzung verfügbar beurteilt wird (d. h. wenn die Sachanlagen in die Produktionsphase übergehen). Für diese Beurteilung prüft ein Unternehmen die technische und physische Leistung des Vermögenswertes. [IAS 16.17].

Siehe F&A 7 für Faktoren, die bei der Feststellung zu berücksichtigen sind, ob die Sachanlagen (d. h. das Bergwerk) ordnungsgemäß funktionieren und für die beabsichtigte Nutzung bereit sind. Wenn bei dieser Beurteilung wesentliche Ermessensentscheidungen getroffen werden, ist dieses Ermessen in der Regel anzugeben, insbesondere wenn sich die Vermögenswerte dem Ende der Entwicklungs- und Bauphase nähern. [IAS 1.122].

Übergang auf die geänderte Regelung

Bei der erstmaligen Anwendung der Änderung von IAS 16 ist eine rückwirkende Anwendung vorgeschrieben, jedoch nur auf Posten von Sachanlagen, die an oder nach dem Beginn der frühesten im Abschluss dargestellten Periode, in der das Unternehmen die Änderungen erstmals anwendet, an den Standort und in den Zustand gebracht werden, der erforderlich ist, damit sie in der vom Management beabsichtigten Weise betrieben werden können. [IAS 16.80D]. Die Änderung ist erstmals in der ersten Periode eines Geschäftsjahres anzuwenden, das am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnt. (Siehe F&A 9.)

Die Änderung schreibt keine zusätzlichen Übergangsangaben vor. Es sind jedoch die in IAS 8.28 geforderten Angaben zu Änderungen der Rechnungslegungsmethoden zu machen. Darüber hinaus muss das Unternehmen beurteilen, ob eine sog. „dritte“ Bilanz in Übereinstimmung mit IAS 1.40A im Abschluss dargestellt werden muss.

F&A 12 - Wie sind abgegrenzte Erträge, die im Zusammenhang mit einer „alternativen Finanzierungsvereinbarung“ erfasst wurden, in der Folge zu bilanzieren, wenn die Vorproduktionsphasenprodukte erzeugt und verkauft werden?

Alternative Finanzierungsvereinbarungen werden in der Branche häufig getroffen, sind aber oft recht speziell und einzigartig. Beispiele für solche Vereinbarungen sind Lizenzverträge, Streaming-Verträge, Käufe von Anteilen und Wandelschuldverschreibungen sowie Asset-Backed-Finanzierungen. Ein gemeinsames Merkmal dieser Vereinbarungen ist, dass der Finanzier entweder einen festen Prozentsatz der künftigen Einnahmen oder einen festen Betrag der künftigen Einnahmen der Mine erhält.

Die Bilanzierung alternativer Finanzierungsvereinbarungen, die nicht als finanzielle Verbindlichkeit oder Derivat im Anwendungsbereich von IFRS 9 gelten, führt häufig zum Ausweis von Umsatzabgrenzungen. Dies liegt daran, dass das Bergbauunternehmen eine Vorauszahlung für die Bereitstellung der Produkte erhalten hat: Die Produktion wird dem Finanzier erst zur Verfügung gestellt, sobald sie erzeugt wurde, wodurch die Vorauszahlung normalerweise als Umsatzabgrenzung erfasst wird. Der Umsatzabgrenzungsposten wird aufgelöst, sobald das Bergbauunternehmen die versprochene Leistung erbringt und dem Finanzier die Produkte zur Verfügung stellt.

Weitere Informationen zu alternativen Finanzierungsvereinbarungen finden Sie in Folge 65 der PwC IFRS Talks, die unter folgendem Link abrufbar sind:

<https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/ifrs-reporting/podcasts/alternative-financing.html>

Frage

Wie sind abgegrenzte Erträge, die im Zusammenhang mit einer „alternativen Finanzierungsvereinbarung“ erfasst wurden, in der Folge zu bilanzieren, wenn die Vorproduktionsphasenprodukte erzeugt und verkauft werden?

Antwort

Die Änderung des IAS 16 verlangt, dass die Kosten der Produkte, die erzeugt wurden, bevor die Sachanlage für die beabsichtigte Nutzung bereit ist, gemäß den Grundsätzen des IAS 2 zu bewerten sind. Werden die Vorprodukte veräußert, sind die Erträge und die damit verbundenen Kosten der Vorprodukte in Übereinstimmung mit den geltenden Standards erfolgswirksam zu erfassen. [IAS 16.20A].

Vor der Änderung von IAS 16 führten diese Transaktionen in bestimmten Fällen zu einer Ausbuchung der abgegrenzten Umsatzerlöse gegen die Kosten der Sachanlagen, wenn die Leistung während der Entwicklungs- und Bauphase erbracht wurde.

Nach der Einführung der Änderungen an IAS 16 muss ein Unternehmen, das während der Entwicklungs- und Bauphase erzeugte Produkte verkauft, die angemessene Auflösung des abgegrenzten Umsatzes in der Gewinn- und Verlustrechnung prüfen. Mit anderen Worten, die in der Vorproduktionsphase erzeugten Produkte können an den Finanzier „verkauft“ werden, während sich die Mine noch in der Entwicklungs- und Bauphase befindet, und die Auflösung des abgegrenzten Umsatzes sollte in der Gewinn- und Verlustrechnung zusammen mit den entsprechenden Kosten, die den erzeugten Produkten zugeordnet werden, erfasst werden.

Hinweis: Die englischsprachige Publikation, auf der diese Publikation basiert, erreichen Sie über den folgenden [Link](#)¹.

¹ Hinweis: Bei der angebotenen Leistung handelt es sich um ein Angebot der PricewaterhouseCoopers LLP (1 Embankment Place, London WC2N 6RH), United Kingdom). Die Leistungserbringung und Datenverarbeitung erfolgen nach britischem Recht.

Über uns

Kontakt

Andreas Bödecker

Tel.: +49 511 5357-3230
andreas.boedecker@pwc.com

Holger Busack

Tel.: +49 69 9585-1612
holger.busack@pwc.com

Redaktion

Für Ihre Fragen, Hinweise und Anmerkungen zum Newsletter steht Ihnen unser Redaktionsteam gern zur Verfügung. Wir freuen uns auf Ihr Feedback.

Andreas Bödecker

Tel.: +49 511 5357-3230
andreas.boedecker@pwc.com

Bettina Holland

Tel.: +49 69 9585-1459
bettina.holland@pwc.com

Bestellung

Wenn Sie den PDF-Newsletter „IFRS für die Praxis“ bestellen möchten, können Sie dies über folgenden Link tun: www.pwc.de/national-office

Sind Sie darüber hinaus an unserer Webcast-Reihe „PwC Accounting and Reporting Talks“ interessiert, können Sie diese über folgenden Link abonnieren: www.pwc.de/ARTalks

Unsere Newsletter zur Thematik „Sustainability Reporting“, die über Aktuelles zur Nachhaltigkeitsberichterstattung informieren, können Sie hier abonnieren: www.pwc.de/sustainability-reporting-news-anmeldung

Die Beiträge dieser Publikation sind zur Information unserer Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der jeweiligen Autorenschaft wieder.

© August 2022 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.
„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.