ISSN 1725-2539

Amtsblatt der Europäischen Union

L 320

Ausgabe in deutscher Sprache

Rechtsvorschriften

51. Jahrgang

29. November 2008

Inhalt

I *Veröffentlichungsbedürftige Rechtsakte, die in Anwendung des EG-Vertrags/Euratom-Vertrags erlassen wurden*

VERORDNUNGEN

★ **Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission vom 3. November 2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates** ([1]) 1

Hinweis für den Leser (siehe dritte Umschlagseite)

Preis: 70 EUR

([1]) Text von Bedeutung für den EWR

DE

Bei Rechtsakten, deren Titel in magerer Schrift gedruckt sind, handelt es sich um Rechtsakte der laufenden Verwaltung im Bereich der Agrarpolitik, die normalerweise nur eine begrenzte Geltungsdauer haben.

Rechtsakte, deren Titel in fetter Schrift gedruckt sind und denen ein Sternchen vorangestellt ist, sind sonstige Rechtsakte.

I

(Veröffentlichungsbedürftige Rechtsakte, die in Anwendung des EG-Vertrags/Euratom-Vertrags erlassen wurden)

VERORDNUNGEN

VERORDNUNG (EG) Nr. 1126/2008 DER KOMMISSION

vom 3. November 2008

zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates

(Text von Bedeutung für den EWR)

DIE KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft,

gestützt auf die Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards [1], insbesondere auf Artikel 3 Absatz 1,

in Erwägung nachstehender Gründe:

(1) Nach der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 müssen kapitalmarktorientierte Unternehmen, die dem Recht eines Mitgliedstaats unterliegen, für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen, unter bestimmten Bedingungen ihre konsolidierten Abschlüsse gemäß den internationalen Rechnungslegungsstandards erstellen, die in Artikel 2 dieser Verordnung definiert sind.

(2) Mit der Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 der Kommission vom 29. September 2003 betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates [2] wurden bestimmte internationale Rechnungslegungsstandards und Interpretationen, die am 14. September 2002 vorlagen, übernommen. Unter Berücksichtigung der Stellungnahme der Sachverständigengruppe („Technical Expert Group"/TEG) der „European Financial Reporting Advisory Group" (EFRAG) hat die Kommission diese Verordnung geändert, um alle vom „International Accounting Standards Board" (IASB) vorgelegten Standards sowie alle vom „International Financial Reporting Interpretations Committee" (IFRIC) vorgelegten Interpretationen, die in der Gemeinschaft zum 15. Oktober 2008 vollständig übernommen wurden, aufzunehmen. Eine Ausnahme bildet IAS 39 („Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung"), von dem bestimmte Teile nicht übernommen wurden.

(3) Die verschiedenen internationalen Standards wurden mittels einer Reihe von Änderungsverordnungen übernommen. Dies schafft Rechtsunsicherheit und erschwert die korrekte Anwendung der internationalen Rechnungslegungsstandards in der Gemeinschaft. Um die Rechtsvorschriften der Gemeinschaft auf dem Gebiet der Rechnungslegungsstandards zu vereinfachen, ist es aus Gründen der Klarheit und der Transparenz geboten, die Standards, die derzeit Gegenstand der Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 sind, sowie die damit verbunden Änderungsrechtsakte in einem einzigen Text zusammenzufassen.

(4) Die Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 sollte daher durch diese Verordnung ersetzt werden.

(5) Die in dieser Verordnung vorgesehenen Maßnahmen entsprechen der Stellungnahme des Regelungsausschusses für Rechnungslegung —

HAT FOLGENDE VERORDNUNG ERLASSEN:

Artikel 1

Die internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne von Artikel 2 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 werden gemäß dem Anhang dieser Verordnung übernommen.

Artikel 2

Die Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 wird hiermit aufgehoben.

Verweise auf die aufgehobene Verordnung gelten als Verweise auf die vorliegende Verordnung.

[1] ABl. L 243 vom 11.9.2002, S. 1.
[2] ABl. L 261 vom 13.10.2003, S. 1.

Artikel 3

Diese Verordnung tritt am dritten Tag nach ihrer Veröffentlichung im *Amtsblatt der Europäischen Union* in Kraft.

Diese Verordnung ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat.

Brüssel, den 3. November 2008

Für die Kommission

Charlie McCREEVY

Mitglied der Kommission

ANHANG

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

		Seite
IAS 1	*Darstellung des Abschlusses*	5
IAS 2	*Vorräte*	22
IAS 7	*Kapitalflussrechnungen*	27
IAS 8	*Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*	34
IAS 10	*Ereignisse nach dem Bilanzstichtag*	42
IAS 11	*Fertigungsaufträge*	46
IAS 12	*Ertragsteuern*	53
IAS 16	*Sachanlagen*	72
IAS 17	*Leasingverhältnisse*	83
IAS 18	*Umsatzerlöse*	93
IAS 19	*Leistungen an Arbeitnehmer*	99
IAS 20	*Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand*	130
IAS 21	*Auswirkungen von Wechselkursänderungen*	134
IAS 23	*Fremdkapitalkosten*	142
IAS 24	*Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen*	146
IAS 26	*Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen*	150
IAS 27	*Konzern- und Einzelabschlüsse*	156
IAS 28	*Anteile an assoziierten Unternehmen*	161
IAS 29	*Rechnungslegung in Hochinflationsländern*	167
IAS 31	*Anteile an Gemeinschaftsunternehmen*	171
IAS 32	*Finanzinstrumente: Darstellung*	179
IAS 33	*Ergebnis je Aktie*	195
IAS 34	*Zwischenberichterstattung*	208
IAS 36	*Wertminderung von Vermögenswerten*	215
IAS 37	*Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*	241
IAS 38	*Immaterielle Vermögenswerte*	252
IAS 39	*Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*	270
IAS 40	*Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien*	323
IAS 41	*Landwirtschaft*	335
IFRS 1	*Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards*	342
IFRS 2	*Anteilsbasierte Vergütung*	356
IFRS 3	*Unternehmenszusammenschlüsse*	373
IFRS 4	*Versicherungsverträge*	390
IFRS 5	*Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche*	405
IFRS 6	*Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen*	413
IFRS 7	*Finanzinstrumente: Angaben*	417
IFRS 8	*Geschäftssegmente*	432

		Seite
IFRIC 1	*Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen*	439
IFRIC 2	*Geschäftsanteile an Genossenschaften und ähnliche Instrumente*	441
IFRIC 4	*Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält*	447
IFRIC 5	*Rechte auf Anteile an Fonds für Entsorgung, Rekultivierung und Umweltsanierung*	450
IFRIC 6	*Verbindlichkeiten, die sich aus einer Teilnahme an einem spezifischen Markt ergeben — Elektro- und Elektronik-Altgeräte*	453
IFRIC 7	*Anwendung des Anpassungsansatzes unter IAS 29 „Rechnungslegung in Hochinflationsländern“*	455
IFRIC 8	*Anwendungsbereich von IFRS 2*	457
IFRIC 9	*Neubeurteilung eingebetteter Derivate*	459
IFRIC 10	*Zwischenberichterstattung und Wertminderung*	461
IFRIC 11	*IFRS 2 — Geschäfte mit eigenen Aktien und Aktien von Konzernunternehmen*	462
SIC-7	*Einführung des Euro*	464
SIC-10	*Beihilfen der öffentlichen Hand — Kein spezifischer Zusammenhang mit betrieblichen Tätigkeiten*	465
SIC-12	*Konsolidierung — Zweckgesellschaften*	466
SIC-13	*Gemeinschaftlich geführte Unternehmen — Nicht monetäre Einlagen durch Partnerunternehmen*	468
SIC-15	*Operating-Leasingverhältnisse — Anreize*	470
SIC-21	*Ertragsteuern — Realisierung von neubewerteten, nicht planmäßig abzuschreibenden Vermögenswerten*	471
SIC-25	*Ertragsteuern — Änderungen im Steuerstatus eines Unternehmens oder seiner Anteilseigner*	472
SIC-27	*Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen*	473
SIC-29	*Angaben — Vereinbarungen über Dienstleistungskonzessionen*	476
SIC-31	*Umsatzerlöse — Tausch von Werbedienstleistungen*	478
SIC-32	*Immaterielle Vermögenswerte — Kosten von Internetseiten*	479

Vervielfältigung innerhalb des Europäischen Wirtschaftsraums gestattet. Außerhalb des EWR alle Rechte vorbehalten, mit Ausnahme des Rechts auf Vervielfältigung für persönlichen Gebrauch oder andere redliche Benutzung. Weitere Informationen sind beim IASB erhältlich unter www.iasb.org

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 1

Darstellung des Abschlusses

ZIELSETZUNG

1 Zielsetzung dieses Standards ist es, die Grundlagen für die Darstellung eines Abschlusses für allgemeine Zwecke vorzuschreiben, um die Vergleichbarkeit sowohl mit den Abschlüssen des eigenen Unternehmens aus vorangegangenen Perioden als auch mit den Abschlüssen anderer Unternehmen zu gewährleisten. Um diese Zielsetzung zu erreichen, legt dieser Standard grundlegende Vorschriften für die Darstellung von Abschlüssen, Anwendungsleitlinien für deren Struktur und Mindestanforderungen an deren Inhalt dar. Die Erfassung, Bewertung und Angabe von spezifischen Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen wird in anderen Standards und Interpretationen behandelt.

ANWENDUNGSBEREICH

2 Dieser Standard ist bei der Darstellung aller Abschlüsse für allgemeine Zwecke, die in Übereinstimmung mit den International Financial Reporting Standards (IFRS) aufgestellt und dargestellt werden, anzuwenden.

3 Ein Abschluss für allgemeine Zwecke soll den Bedürfnissen von Adressaten gerecht werden, die nicht in der Lage sind, Berichte anzufordern, die auf ihre spezifischen Informationsbedürfnisse zugeschnitten sind. Allgemeine Abschlüsse schließen solche mit ein, die getrennt oder innerhalb eines anderen publizierten Dokuments, wie einem Geschäftsbericht oder einem Emissionsprospekt, veröffentlicht werden. Dieser Standard gilt nicht für die Struktur und den Inhalt des verkürzten Zwischenberichts, der gemäß IAS 34 *Zwischenberichterstattung* erstellt wird. Die Paragraphen 13-41 sind hingegen auf solche Zwischenberichte anzuwenden. Dieser Standard gilt gleichermaßen für alle Unternehmen, und zwar unabhängig davon, ob sie zur Erstellung eines Konzernabschlusses oder Einzelabschlusses gemäß IAS 27 *Konzern- und Einzelabschlüsse* verpflichtet sind.

4 [gestrichen]

5 Die in diesem Standard verwendete Terminologie ist für gewinnorientierte Unternehmen einschließlich Unternehmen des öffentlichen Sektors geeignet. Nicht gewinnorientierte, staatliche und andere Unternehmen des öffentlichen Sektors, die diesen Standard anwenden möchten, müssen gegebenenfalls Bezeichnungen für einzelne Posten im Abschluss und für den Abschluss selbst anpassen.

6 In gleicher Weise haben Unternehmen, die kein Eigenkapital gemäß IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* haben (z. B. bestimmte offene Investmentfonds), sowie Unternehmen, deren Kapital kein Eigenkapital darstellt (z. B. bestimmte Genossenschaften), den Ausweis der Anteile der Mitglieder bzw. Anteilseigner im Abschluss entsprechend anzupassen.

ZWECK DES ABSCHLUSSES

7 Ein Abschluss ist eine strukturierte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens. Die Zielsetzung eines Abschlusses für allgemeine Zwecke ist es, Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und die Cashflows eines Unternehmens bereitzustellen, die für eine breite Palette von Adressaten nützlich sind, um wirtschaftliche Entscheidungen zu treffen. Ein Abschluss zeigt ebenfalls die Ergebnisse der Rechenschaft des Managements für das ihm anvertraute Vermögen. Um diese Zielsetzung zu erfüllen, liefert ein Abschluss Informationen über:

(a) Vermögenswerte;

(b) Schulden;

(c) Eigenkapital;

(d) Erträge und Aufwendungen, einschließlich Gewinne und Verluste aus Wertänderungen;

(e) sonstige Änderungen des Eigenkapitals, und

(f) Cashflows eines Unternehmens.

Diese Informationen helfen den Adressaten zusammen mit den anderen Informationen im Anhang, die künftigen Cashflows des Unternehmens sowie insbesondere deren Zeitpunkt und Sicherheit des Entstehens vorauszusagen.

BESTANDTEILE DES ABSCHLUSSES

8 Ein vollständiger Abschluss besteht aus:

(a) einer Bilanz;

(b) einer Gewinn- und Verlustrechnung;

(c) einer Eigenkapitalveränderungsrechnung, die entweder:

(i) sämtliche Veränderungen des Eigenkapitals oder

(ii) Änderungen des Eigenkapitals mit Ausnahme solcher, die aus Transaktionen mit Anteilseignern in ihrer Eigenschaft als Anteilseigner entstehen, zeigt;

(d) einer Kapitalflussrechnung und

(e) dem Anhang, der eine zusammenfassende Darstellung der wesentlichen Rechnungslegungsmethoden und sonstige Erläuterungen enthält.

9 Viele Unternehmen veröffentlichen neben dem Abschluss einen durch das Management erstellten Bericht über die Unternehmenslage, der die wesentlichen Merkmale der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens sowie die wichtigsten Unsicherheiten, denen sich das Unternehmen gegenübersieht, beschreibt und erläutert. Ein solcher Bericht könnte einen Überblick geben über:

(a) die Hauptfaktoren und Einflüsse, welche die Ertragskraft bestimmen, einschließlich Veränderungen des Umfelds, in dem das Unternehmen tätig ist, die Reaktionen des Unternehmens auf diese Veränderungen und deren Auswirkungen sowie die Investitionspolitik des Unternehmens, durch welche die Ertragskraft erhalten und verbessert werden soll, einschließlich der Dividendenpolitik;

(b) die Finanzierungsquellen des Unternehmens und das vom Unternehmen angestrebte Verhältnis von Fremd- zu Eigenkapital; sowie

(c) die gemäß den IFRS nicht in der Bilanz ausgewiesenen Ressourcen.

10 Viele Unternehmen veröffentlichen außerhalb ihres Abschlusses Berichte und Angaben, wie Umweltberichte und Werteschöpfungsrechnungen, insbesondere in Branchen, in denen Umweltfaktoren von Bedeutung sind und in Fällen, in denen Arbeitnehmer als eine bedeutende Adressatengruppe betrachtet werden. Die Berichte und Angaben, die außerhalb des Abschlusses veröffentlicht werden, fallen nicht in den Anwendungsbereich der IFRS.

DEFINITIONEN

11 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Undurchführbar: Die Anwendung einer Vorschrift ist undurchführbar, wenn sie trotz aller angemessenen Anstrengungen des Unternehmens nicht angewendet werden kann.

International Financial Reporting Standards (IFRS) sind die vom International Accounting Standards Board (IASB) verabschiedeten Standards und Interpretationen. Sie umfassen:

(a) International Financial Reporting Standards;

(b) International Accounting Standards und

(c) Interpretationen des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) bzw. des ehemaligen Standing Interpretations Committee (SIC).

Wesentlich: Auslassungen oder fehlerhafte Darstellungen eines Postens sind wesentlich, wenn sie einzeln oder insgesamt die auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnten. Wesentlichkeit hängt vom Umfang und von der Art der Auslassung oder der fehlerhaften Darstellung ab, wobei diese unter den gegebenen Begleitumständen beurteilt werden. Der Umfang oder die Art dieses Postens, bzw. eine Kombination dieser beiden Aspekte, könnte dabei der entscheidende Faktor sein.

Anhang: Der Anhang enthält zusätzliche Angaben zur Bilanz, zur Gewinn- und Verlustrechnung, zur Eigenkapitalveränderungsrechnung und zur Kapitalflussrechnung. Anhangangaben enthalten verbale Beschreibungen oder Aufgliederungen der im Abschluss enthaltenen Posten sowie Informationen über nicht ansatzpflichtige Posten.

12 Ob eine Auslassung oder fehlerhafte Darstellung von Angaben die auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnte und deshalb als wesentlich einzustufen ist, ist unter Berücksichtigung der Eigenschaften dieser Adressaten zu beurteilen. Paragraph 25 des *Rahmenkonzepts für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen* besagt, dass „bei den Adressaten vorausgesetzt wird, dass sie eine angemessene Kenntnis geschäftlicher und wirtschaftlicher Tätigkeiten und der Rechnungslegung sowie die Bereitschaft besitzen, die Informationen mit entsprechender Sorgfalt zu lesen". Deshalb ist bei der Beurteilung zu berücksichtigen, wie Adressaten mit den genannten Eigenschaften unter normalen Umständen in ihren wirtschaftlichen Entscheidungen beeinflusst werden könnten.

GRUNDLEGENDE ÜBERLEGUNGEN

Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes und Übereinstimmung mit den IFRS

13 Abschlüsse haben die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Cashflows eines Unternehmens den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darzustellen. Eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung erfordert, dass die Auswirkungen der Geschäftsvorfälle sowie der sonstigen Ereignisse und Bedingungen

übereinstimmend mit den im *Rahmenkonzept* enthaltenen Definitionen und Erfassungskriterien für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen glaubwürdig dargestellt werden. Die Anwendung der IFRS, gegebenenfalls um zusätzliche Angaben ergänzt, führt annahmegemäß zu Abschlüssen, die ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermitteln.

14 Ein Unternehmen, dessen Abschluss mit den IFRS im Einklang steht, hat diese Tatsache in einer ausdrücklichen und uneingeschränkten Erklärung im Anhang anzugeben. Ein Abschluss darf nicht als mit den IFRS übereinstimmend bezeichnet werden, solange er nicht sämtliche Anforderungen der IFRS erfüllt.

15 Unter nahezu allen Umständen wird ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild durch Übereinstimmung mit den anzuwendenden IFRS erreicht. Um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln, hat ein Unternehmen außerdem Folgendes zu leisten:

(a) Auswahl und Anwendung der Rechnungslegungsmethoden gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*. In IAS 8 ist eine Hierarchie der maßgeblichen Leitlinien aufgeführt, die das Management beim Fehlen eines spezifischen Standards bzw. einer Interpretation für Posten anwendet;

(b) Darstellung von Informationen, einschließlich der Rechnungslegungsmethoden, auf eine Weise, die zu relevanten, verlässlichen, vergleichbaren und verständlichen Informationen führt; und

(c) Bereitstellung zusätzlicher Angaben, wenn die Anforderungen in den IFRS unzureichend sind, um es den Adressaten zu ermöglichen, die Auswirkungen einzelner Geschäftsvorfälle sowie sonstiger Ereignisse und Bedingungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu verstehen.

16 Die Anwendung ungeeigneter Rechnungslegungsmethoden kann weder durch die Angabe der angewandten Methoden noch durch Anhangangaben oder zusätzliche Erläuterungen behoben werden.

17 In den äußerst seltenen Fällen, in denen das Management zu dem Ergebnis gelangt, dass die Einhaltung einer in einem Standard bzw. in einer Interpretation enthaltenen Bestimmung so irreführend wäre, dass es zu einem Konflikt mit dem im *Rahmenkonzept* geschilderten Zweck der Abschlüsse kommen würde, hat ein Unternehmen von der Anwendung einer solchen Bestimmung unter Beachtung der Vorgaben des Paragraph 18 abzusehen, sofern die geltenden gesetzlichen Rahmenbedingungen eine solche Abweichung erfordern oder ansonsten nicht untersagen.

18 Weicht ein Unternehmen von einer in einem Standard bzw. in einer Interpretation enthaltenen Vorschrift gemäß Paragraph 17 ab, hat es Folgendes anzugeben:

(a) dass das Management zu dem Ergebnis gekommen ist, dass der Abschluss die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Cashflows des Unternehmens den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darstellt;

(b) dass es die anzuwendenden Standards und Interpretationen befolgt hat, mit der Ausnahme, dass von einer bestimmten Anforderung abgewichen wurde, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zu vermitteln;

(c) die Bezeichnung des Standards bzw. der Interpretation, von dem bzw. von der das Unternehmen abgewichen ist, die Art der Abweichung einschließlich der Bilanzierungsweise, die der Standard oder die Interpretation erfordern würde, den Grund, warum diese Bilanzierungsweise unter den gegebenen Umständen so irreführend wäre, dass sie zu einem Konflikt mit den Zielen des Abschlusses im Sinne des *Rahmenkonzepts* führen würde, und die Bilanzierungsweise, die angewandt wurde; sowie

(d) für jede dargestellte Periode die finanziellen Auswirkungen der Abweichung auf jeden Abschlussposten, der bei Einhaltung des Erfordernisses berichtet worden wäre.

19 Ist ein Unternehmen in einer früheren Periode von einer in einem Standard bzw. einer Interpretation enthaltenen Bestimmung abgewichen und wirkt sich eine solche Abweichung auf Beträge im Abschluss der laufenden Periode aus, sind die in den Paragraphen 18(c) und (d) vorgeschriebenen Angaben zu machen.

20 Paragraph 19 gilt beispielsweise dann, wenn ein Unternehmen in einer früheren Periode bei der Bewertung von Vermögenswerten oder Schulden von einer in einem Standard bzw. in einer Interpretation enthaltenen Bestimmung abgewichen ist, und zwar so, dass sich die aufgrund der Abweichung die Bewertung der Vermögenswerte und der Schulden, ändert, die im Abschluss des Unternehmens für die laufende Periode ausgewiesen sind.

21 In den äußerst seltenen Fällen, in denen das Management zu dem Ergebnis gelangt, dass die Einhaltung einer Bestimmung in einem Standard bzw. in einer Interpretation so irreführend wäre, dass sie zu einem Konflikt mit dem Ziel des Abschlusses im Sinne des *Rahmenkonzepts* führen würde, aber die geltenden gesetzlichen Rahmenbedingungen ein Abweichen von der Vorschrift verbieten, hat das Unternehmen die für irreführend erachteten Aspekte bestmöglich zu verringern, indem es Folgendes angibt:

(a) die Bezeichnung des betreffenden Standards bzw. der betreffenden Interpretation, die Art der Anforderungen und den Grund, warum diese Anforderung so irreführend ist, dass sie nach Ansicht des Management zu einem Konflikt mit den Zielen des Abschlusses im Sinne des *Rahmenkonzepts* führt, sowie

(b) für jede dargestellte Periode die Berichtigungen, die bei jedem Posten im Abschluss nach Ansicht des Managements zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes erforderlich wären.

22 Zwischen einer einzelnen Information und der Zielsetzung der Abschlüsse besteht dann ein Konflikt im Sinne der Paragraphen 17-21, wenn die einzelne Information die Geschäftsvorfälle, sonstigen Ereignisse und Bedingungen nicht so glaubwürdig darstellt, wie sie es entweder vorgibt oder wie es vernünftigerweise erwartet werden kann, und die einzelne Information folglich wahrscheinlich die wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflusst. Wenn geprüft wird, ob die Einhaltung einer bestimmten Anforderung in einem Standard bzw. in einer Interpretation so irreführend wäre, dass sie zu einem Konflikt mit der Zielsetzung des Abschlusses im Sinne des *Rahmenkonzepts* führen würde, prüft das Management Folgendes:

(a) warum die Zielsetzung des Abschlusses unter den gegebenen Umständen nicht erreicht wird; und

(b) wie sich die besonderen Umstände des Unternehmens von denen anderer Unternehmen, die die Anforderung einhalten, unterscheiden. Wenn andere Unternehmen in ähnlichen Umständen die Anforderung einhalten, gilt die widerlegbare Vermutung, dass die Einhaltung der Anforderung durch das Unternehmen nicht so irreführend wäre, dass sie zu einem Konflikt mit der Zielsetzung des Abschlusses im Sinne des *Rahmenkonzepts* führen würde.

Unternehmensfortführung

23 Bei der Aufstellung eines Abschlusses hat das Management die Fähigkeit des Unternehmens, den Geschäftsbetrieb fortzuführen, einzuschätzen. Ein Abschluss ist solange auf der Grundlage der Annahme der Unternehmensfortführung aufzustellen, bis das Management entweder beabsichtigt, das Unternehmen aufzulösen oder das Geschäft einzustellen, oder bis das Management keine realistische Alternative mehr hat, als so zu handeln. Wenn dem Management bei seiner Einschätzung wesentliche Unsicherheiten bekannt sind, die sich auf Ereignisse und Bedingungen beziehen und die erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen, sind diese Unsicherheiten anzugeben. Werden die Abschlüsse nicht auf der Grundlage der Annahme der Unternehmensfortführung aufgestellt, ist diese Tatsache gemeinsam mit den Grundlagen, auf denen der Abschluss basiert, und dem Grund, warum von einer Fortführung des Unternehmens nicht ausgegangen wird, anzugeben.

24 Bei der Einschätzung, ob die Annahme der Unternehmensfortführung angemessen ist, zieht das Management sämtliche verfügbaren Informationen über die Zukunft in Betracht, die mindestens zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag umfasst, aber nicht auf diesen Zeitraum beschränkt ist. Der Umfang der Berücksichtigung ist von den Gegebenheiten jedes einzelnen Sachverhalts abhängig. Verfügte ein Unternehmen in der Vergangenheit über einen rentablen Geschäftsbetrieb und hat es schnellen Zugriff auf Finanzquellen, kann ohne eine detaillierte Analyse die Schlussfolgerung gezogen werden, dass die Annahme der Unternehmensfortführung als Grundlage der Rechnungslegung angemessen ist. In anderen Fällen wird das Management eine breite Palette von Faktoren im Zusammenhang mit der laufenden und künftigen Rentabilität, Schuldentilgungsplänen und potenziellen Refinanzierungsquellen in Betracht ziehen müssen, bevor es selbst davon überzeugt ist, dass die Annahme der Unternehmensfortführung angemessen ist.

Konzept der Periodenabgrenzung

25 Ein Unternehmen hat seinen Abschluss, mit Ausnahme der Kapitalflussrechnung, nach dem Konzept der Periodenabgrenzung aufzustellen.

26 Wird der Abschluss nach dem Konzept der Periodenabgrenzung erstellt, werden Posten als Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen (die Bestandteile des Abschlusses) dann erfasst, wenn sie die im *Rahmenkonzept* für die betreffenden Elemente enthaltenen Definitionen und Erfassungskriterien erfüllen.

Darstellungsstetigkeit

27 Die Darstellung und der Ausweis von Posten im Abschluss sind von einer Periode zur nächsten beizubehalten, es sei denn

(a) aufgrund einer wesentlichen Änderung des Tätigkeitsfeldes des Unternehmens oder einer Überprüfung der Darstellung seines Abschlusses zeigt sich, dass eine Änderung der Darstellung oder der Gliederung unter Berücksichtigung der in IAS 8 enthaltenen Kriterien zur Auswahl bzw. zur Anwendung der Rechnungslegungsmethoden zu einer besser geeigneten Darstellungsform führt; oder

(b) eine Änderung der Darstellungsform aufgrund eines Standards bzw. einer Interpretation erforderlich ist.

28 Ein bedeutender Erwerb, eine bedeutende Veräußerung oder eine Überprüfung der Darstellungsform des Abschlusses könnte beispielsweise nahe legen, dass der Abschluss auf eine andere Art und Weise aufzustellen ist. Ein Unternehmen ändert die Darstellungsform nur dann, wenn aufgrund der Änderungen Informationen gegeben werden, die zuverlässig und für die Adressaten relevanter sind, und die geänderte Darstellungsform wahrscheinlich Bestand haben wird, damit die Vergleichbarkeit nicht beeinträchtigt wird. Wird die Darstellungsform in einer solchen Weise geändert, gliedert ein Unternehmen seine Vergleichsinformationen gemäß Paragraph 38 und 39 um.

Wesentlichkeit und Zusammenfassung von Posten

29 Jede wesentliche Postengruppe ist im Abschluss gesondert darzustellen. Posten einer nicht ähnlichen Art oder Funktion werden gesondert dargestellt, sofern sie nicht unwesentlich sind.

30 Abschlüsse resultieren aus der Verarbeitung einer großen Anzahl von Geschäftsvorfällen oder sonstigen Ereignissen, die strukturiert werden, indem sie gemäß ihrer Art oder ihrer Funktion zu Gruppen zusammengefasst werden. In der abschließenden Phase des Zusammenfassungs- und Gliederungsprozesses werden die verdichteten und klassifizierten Daten dargestellt, die jeweils Posten in der Bilanz, in der Gewinn- und Verlustrechung, in der Eigenkapitalveränderungsrechnung und in der Kapitalflussrechnung oder im Anhang bilden. Ist ein Posten für sich allein betrachtet nicht von wesentlicher Bedeutung, wird er mit anderen Posten entweder in einem bestimmten Abschlussbestandteil oder in den Anhangangaben zusammengefasst. Ein Posten, der nicht wesentlich genug ist, eine gesonderte Darstellung in den genannten Abschlussbestandteilen zu rechtfertigen, kann dennoch wesentlich genug sein, um gesondert in den Anhangangaben dargestellt werden zu müssen.

31 Nach dem Prinzip der Wesentlichkeit ist eine spezifische Angabe eines Standards oder einer Interpretation nicht erforderlich, wenn die Informationen nicht wesentlich sind.

Saldierung

32 Vermögenswerte und Schulden sowie Erträge und Aufwendungen dürfen nicht miteinander saldiert werden, sofern nicht die Saldierung von einem Standard bzw. einer Interpretation gefordert oder gestattet wird.

33 Es ist wichtig, dass Vermögenswerte und Schulden sowie Erträge und Aufwendungen gesondert dargestellt werden. Saldierungen in der Gewinn- und Verlustrechnung oder in der Bilanz vermindern die Fähigkeit der Adressaten, Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse oder Bedingungen zu verstehen und die künftigen Cashflows des Unternehmens zu schätzen, es sei denn, die Saldierung spiegelt den wirtschaftlichen Gehalt eines Geschäftsvorfalls oder eines sonstigen Ereignisses wider. Die Bewertung von Vermögenswerten nach Abzug von Wertberichtigungen — beispielsweise Abschläge für veraltete Bestände und Wertberichtigungen von Forderungen — ist keine Saldierung.

34 IAS 18 *Erträge* definiert Erträge und schreibt vor, dass sie zum beizulegenden Zeitwert des erhaltenen oder zu beanspruchenden Entgelts abzüglich der vom Unternehmen gewährten Preisnachlässe und Mengenrabatte zu bewerten sind. Ein Unternehmen wickelt im Verlaufe seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit auch solche Geschäftsvorfälle ab, die selbst zu keinen Erträgen aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit führen, die aber zusammen mit den Hauptumsatzaktivitäten anfallen. Die Ergebnisse solcher Geschäftsvorfälle sind durch die Saldierung aller Erträge mit den dazugehörigen Aufwendungen, die durch denselben Geschäftsvorfall entstehen, darzustellen, wenn diese Darstellung den Gehalt des Geschäftsvorfalles oder des sonstigen Ereignisses widerspiegelt. Zum Beispiel:

(a) Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von langfristigen Vermögenswerten einschließlich Finanzinvestitionen und betrieblicher Vermögenswerte werden erfasst, indem von den Veräußerungserlösen der Buchwert der Vermögenswerte und die damit in Zusammenhang stehenden Veräußerungskosten abgezogen werden; sowie

(b) Ausgaben in Verbindung mit einer Rückstellung, die gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* angesetzt wird und gemäß einer vertraglichen Vereinbarung mit einem Dritten (z. B. Lieferantengewährleistung) erstattet wird, darf mit der entsprechenden Rückerstattung saldiert werden.

35 Außerdem werden Gewinne und Verluste, die aus einer Gruppe von ähnlichen Geschäftsvorfällen entstehen, saldiert dargestellt, beispielsweise Gewinne und Verluste aus der Währungsumrechnung oder solche, die aus Finanzinstrumenten entstehen, die zu Handelszwecken gehalten werden. Solche Gewinne und Verluste werden jedoch, sofern sie wesentlich sind, gesondert ausgewiesen.

Vergleichsinformationen

36 Sofern ein Standard bzw. eine Interpretation nichts anderes erlaubt oder vorschreibt, sind im Abschluss Vergleichsinformationen hinsichtlich der vorangegangenen Periode für alle quantitativen Informationen anzugeben. Vergleichsinformationen sind in die verbalen und beschreibenden Informationen einzubeziehen, wenn sie für das Verständnis des Abschlusses der Berichtsperiode von Bedeutung sind.

37 In manchen Fällen sind verbale Informationen, die in den Abschlüssen der vorangegangenen Periode(n) gemacht wurden, auch für die aktuelle Berichtsperiode von Bedeutung. Beispielsweise sind Einzelheiten eines Rechtsstreits, dessen Ausgang zum letzten Bilanzstichtag unsicher war und der noch entschieden werden muss, in der Berichtsperiode anzugeben. Adressaten ziehen Nutzen aus der Information, dass zum letzten Bilanzstichtag eine Unsicherheit bestand, und über die Schritte, die unternommen worden sind, um diese Unsicherheit zu beseitigen.

38 Werden Darstellung oder Gliederung von Posten im Abschluss geändert, sind, außer wenn undurchführbar, auch die Vergleichsbeträge neu zu gliedern. Werden die Vergleichsbeträge umgegliedert, sind folgende Angaben zu machen:

(a) Art der Neugliederung;

(b) der Betrag jedes neu gegliederten Postens bzw. jeder neu gegliederten Postengruppe; sowie

(c) der Grund für die Neugliederung.

39 Ist die Neugliederung der Vergleichsbeträge undurchführbar, sind folgende Angaben zu machen:

(a) der Grund für die unterlassene Neugliederung, sowie

(b) die Art der Anpassungen, die bei einer Neugliederung erfolgt wären.

40 Die Verbesserung der Vergleichbarkeit der Angaben zwischen den einzelnen Perioden hilft den Adressaten bei wirtschaftlichen Entscheidungen. Insbesondere können für Prognosezwecke Trends in den Finanzinformationen beurteilt werden. Unter bestimmten Umständen ist die Neugliederung von Vergleichsbeträgen für eine bestimmte Periode für Vergleichbarkeitszwecke undurchführbar. Beispielsweise ist es möglich, dass Daten in der/den vorangegangenen Periode(n) auf eine Art gesammelt worden sind, die eine Neugliederung nicht zulässt, und eine Wiederherstellung der Informationen undurchführbar ist.

41 IAS 8 behandelt Anpassungen der Vergleichsinformationen, die bei einer Änderung der Rechnungslegungsmethode oder der Berichtigung eines Fehlers erforderlich sind.

STRUKTUR UND INHALT

Einführung

42 Dieser Standard verlangt bestimmte Angaben in der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung und der Eigenkapitalveränderungsrechnung und schreibt die Angabe weiterer Posten wahlweise in dem entsprechenden Abschlussbestandteil oder im Anhang vor. IAS 7 *Kapitalflussrechnungen* legt die Anforderungen an die Darstellung der Kapitalflussrechnung dar.

43 In diesem Standard wird der Begriff „Angabe" teilweise im weiteren Sinne als Posten verwendet, die in der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung, der Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals, in der Kapitalflussrechnung sowie im Anhang aufzuführen sind. Angaben sind auch nach anderen Standards und Interpretationen vorgeschrieben. Sofern in diesem Standard oder in einem anderen Standard bzw. in einer anderen Interpretation nicht anders angegeben, erfolgen solche Angaben entweder in der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung, der Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals, der Kapitalflussrechnung oder (je nach Relevanz) im Anhang.

Bezeichnung des Abschlusses

44 Ein Abschluss muss eindeutig als solcher zu erkennen sein und sich von anderen Informationen, die im gleichen Dokument veröffentlicht werden, unterscheiden lassen.

45 IFRS werden nur auf den Abschluss angewandt und nicht auf andere Informationen, die in einem Geschäftsbericht oder einem anderen Dokument dargestellt werden. Daher ist es wichtig, dass Adressaten in der Lage sind, die auf der Grundlage der IFRS erstellten Informationen von anderen Informationen zu unterscheiden, die für Adressaten nützlich sein können, aber nicht Gegenstand der Standards sind.

46 Jeder Bestandteil des Abschlusses ist eindeutig zu bezeichnen. Zusätzlich sind die folgenden Informationen deutlich sichtbar darzustellen und zu wiederholen, falls es für das richtige Verständnis der dargestellten Informationen notwendig ist:

(a) der Name des berichtenden Unternehmens oder andere Mittel der Identifizierung sowie etwaige Änderungen dieser Angaben gegenüber dem letzten Bilanzstichtag;

(b) ob sich ein Abschluss auf das einzelne Unternehmen oder einen Konzern bezieht;

(c) der Bilanzstichtag oder die Berichtsperiode, auf die sich der Abschluss bezieht, je nachdem, was für den entsprechenden Bestandteil des Abschlusses zutrifft;

(d) die Darstellungswährung gemäß IAS 21 *Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse*; und

(e) wieweit bei der Darstellung von Beträgen im Abschluss gerundet wurde.

47 Die Vorschriften in Paragraph 46 werden normalerweise erfüllt, indem Seitenüberschriften und abgekürzte Spaltenüberschriften auf jeder Seite des Abschlusses aufgeführt werden. Die Wahl der besten Darstellungsform solcher Informationen erfordert ein ausgewogenes Urteilsvermögen. Werden Abschlüsse beispielsweise elektronisch dargestellt, werden möglicherweise keine getrennten Seiten verwendet; die oben aufgeführten Angaben werden dann ausreichend oft gezeigt, um das richtige Verständnis der im Abschluss enthaltenen Information sicherzustellen.

48 Ein Abschluss wird häufig verständlicher, wenn Informationen in Tausend- oder Millioneneinheiten der Darstellungswährung vorgelegt werden. Dies ist solange akzeptabel, als angegeben wird, wieweit gerundet wurde, und relevante Informationen nicht weggelassen werden.

Berichtsperiode

49 Ein Abschluss ist mindestens jährlich aufzustellen. Wenn sich der Bilanzstichtag eines Unternehmens ändert und der Abschluss für einen Zeitraum aufgestellt wird, der länger oder kürzer als ein Jahr ist, hat ein Unternehmen zusätzlich zu der Periode, auf die sich der Abschluss bezieht, Folgendes anzugeben:

(a) den Grund für die Verwendung einer längeren bzw. kürzeren Berichtsperiode; und

(b) die Tatsache, dass Vergleichsbeträge der Gewinn- und Verlustrechnung, der Eigenkapitalveränderungsrechnung, der Kapitalflussrechnung und der dazugehörigen Anhangangaben nicht vollständig vergleichbar sind.

50 Normalerweise werden Abschlüsse gleich bleibend so aufgestellt, dass sie sich auf einen Zeitraum von einem Jahr beziehen. Allerdings bevorzugen es einige Unternehmen aus praktischen Gründen, über eine Periode von 52 Wochen zu berichten. Dieser Standard schließt dieses Vorgehen nicht aus, da sich der daraus resultierende Abschluss wahrscheinlich nicht wesentlich von denen unterscheidet, die für den Zeitraum eines vollen Jahres aufgestellt werden würden.

Bilanz

Unterscheidung von Kurz- und Langfristigkeit

51 Ein Unternehmen hat gemäß den Paragraphen 57-67 kurzfristige und langfristige Vermögenswerte sowie kurzfristige und langfristige Schulden als getrennte Gliederungsgruppen in der Bilanz darzustellen, sofern nicht eine Darstellung nach der Liquidität zuverlässig und relevanter ist. Trifft diese Ausnahme zu, sind alle Vermögenswerte und Schulden grob nach ihrer Liquidität darzustellen.

52 Unabhängig davon, welche Methode der Darstellung gewählt wird, hat ein Unternehmen für jeden Vermögens- und Schuldposten, der Beträge zusammenfasst, von denen erwartet wird, dass sie (a) bis zu zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag und (b) nach mehr als zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag realisiert oder erfüllt werden, den Betrag anzugeben, von dem erwartet wird, dass er nach mehr als zwölf Monaten realisiert oder erfüllt wird.

53 Bietet ein Unternehmen Güter oder Dienstleistungen innerhalb eines eindeutig identifizierbaren Geschäftszyklus an, so liefert eine getrennte Untergliederung von kurzfristigen und langfristigen Vermögenswerten und Schulden in der Bilanz nützliche Informationen, indem Nettovermögenswerte, die sich fortlaufend als kurzfristiges Nettobetriebskapital umschlagen, von denen unterschieden werden, die langfristigen Tätigkeiten des Unternehmens dienen. Zugleich werden Vermögenswerte, deren Realisierung innerhalb des laufenden Geschäftszyklus erwartet wird, und Schulden, deren Erfüllung in der gleichen Berichtsperiode fällig wird, herausgestellt.

54 Bei bestimmten Unternehmen wie beispielsweise Finanzinstituten bietet die Darstellung der Vermögens- und Schuldposten aufsteigend oder absteigend nach Liquidität Informationen, die zuverlässig und gegenüber der Darstellung nach Fristigkeiten relevanter sind, da das Unternehmen keine Waren oder Dienstleistungen innerhalb eines eindeutig identifizierbaren Geschäftszyklus anbietet.

55 Bei der Anwendung von Paragraph 51 darf das Unternehmen einige Vermögenswerte und Schulden nach Liquidität anordnen und andere wiederum nach Fristigkeiten darstellen, wenn hierdurch zuverlässige und relevantere Informationen zu erzielen sind. Eine gemischte Aufstellung ist möglicherweise dann angezeigt, wenn das Unternehmen in unterschiedlichen Geschäftsfeldern tätig ist.

56 Informationen über die erwarteten Realisierungszeitpunkte von Vermögenswerten und Schulden sind nützlich, um die Liquidität und Zahlungsfähigkeit eines Unternehmens zu beurteilen. IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* verlangt die Angabe der Fälligkeitstermine sowohl von finanziellen Vermögenswerten als auch von finanziellen Schulden. Finanzielle Vermögenswerte enthalten Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie sonstige Forderungen, und finanzielle Schulden enthalten Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie sonstige Verbindlichkeiten. Informationen über den erwarteten Zeitpunkt der Realisierung und Erfüllung von nicht monetären Vermögenswerten und Schulden, wie z. B. Vorräte und Rückstellungen, sind ebenfalls nützlich, und zwar unabhängig davon, ob die Vermögenswerte und Schulden als langfristig und kurzfristig eingestuft werden oder nicht. Beispielsweise gibt ein Unternehmen den Buchwert der Vorräte an, deren Realisierung nach mehr als zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag erwartet wird.

Kurzfristige Vermögenswerte

57 Ein Vermögenswert ist als kurzfristig einzustufen, wenn er mindestens eines der folgenden Kriterien erfüllt:

(a) seine Realisierung wird innerhalb des normalen Verlaufs des Geschäftszyklus des Unternehmens erwartet oder er wird zum Verkauf oder Verbrauch innerhalb dieses Zeitraums gehalten;

(b) er wird primär für Handelszwecke gehalten;

(c) seine Realisierung wird innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag erwartet; oder

(d) es handelt sich um Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente (gemäß der Definition in IAS 7), es sei denn, der Tausch oder die Nutzung des Vermögenswertes zur Erfüllung einer Verpflichtung sind für einen Zeitraum von mindestens zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag eingeschränkt.

Alle anderen Vermögenswerte sind als langfristig einzustufen.

58 Dieser Standard verwendet den Begriff „langfristig“, um damit materielle, immaterielle und finanzielle Vermögenswerte mit langfristigem Charakter zu erfassen. Er untersagt nicht die Verwendung anderer Bezeichnungen, solange deren Bedeutung eindeutig ist.

59 Der Geschäftszyklus eines Unternehmens ist der Zeitraum zwischen dem Erwerb von Vermögenswerten, die in einen Prozess eingehen, und deren Umwandlung in Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente. Ist der Geschäftszyklus des Unternehmens nicht eindeutig identifizierbar, wird von einem Zeitraum von zwölf Monaten ausgegangen. Kurzfristige Vermögenswerte umfassen Vorräte und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die als Teil des gewöhnlichen Geschäftszyklus verkauft, verbraucht und realisiert werden, selbst wenn deren Realisierung nicht innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag erwartet wird. Zu kurzfristigen Vermögenswerten gehören ferner Vermögenswerte, die vorwiegend zu Handelszwecken gehalten werden (finanzielle Vermögenswerte, die unter diese Bezeichnung fallen, werden gemäß IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* als zu Handelszwecken gehalten eingestuft) sowie der kurzfristige Teil langfristiger finanzieller Vermögenswerte.

Kurzfristige Schulden

60 Eine Schuld ist als kurzfristig einzustufen, wenn sie mindestens eines der folgenden Kriterien erfüllt:

(a) ihre Tilgung wird innerhalb des gewöhnlichen Verlaufs des Geschäftszyklus des Unternehmens erwartet;

(b) sie wird primär für Handelszwecke gehalten;

(c) ihre Tilgung wird innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag erwartet; oder

(d) das Unternehmen hat kein uneingeschränktes Recht, die Erfüllung der Verpflichtung um mindestens zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag zu verschieben.

Alle anderen Schulden sind als langfristig einzustufen.

61 Einige kurzfristige Schulden, wie Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie Rückstellungen für personalbezogene Aufwendungen und andere betriebliche Aufwendungen, bilden einen Teil des kurzfristigen Betriebskapitals, das im normalen Geschäftszyklus des Unternehmens gebraucht wird. Solche betrieblichen Posten werden selbst dann als kurzfristige Schulden eingestuft, wenn sie später als zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag fällig werden. Zur Unterteilung der Vermögenswerte und der Schulden des Unternehmens wird derselbe Geschäftszyklus herangezogen. Ist der Geschäftszyklus des Unternehmens nicht eindeutig identifizierbar, wird von einem Zeitraum von zwölf Monaten ausgegangen.

62 Andere kurzfristige Schulden werden nicht als Teil des laufenden Geschäftszyklus beglichen, ihre Tilgung ist aber innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag fällig oder sie werden vorwiegend zu Handelszwecken gehalten. Hierzu gehören beispielsweise finanzielle Verbindlichkeiten, die gemäß IAS 39 zu Handelszwecken gehalten werden, Kontokorrentkredite, der kurzfristige Teil langfristiger finanzieller Schulden, Dividendenverbindlichkeiten, Ertragsteuern und sonstige nicht handelbare Verbindlichkeiten. Finanzielle Verbindlichkeiten, die die langfristige Finanzierung sichern (und somit nicht zum im normalen Geschäftszyklus benutzten Betriebskapital gehören) und die nicht innerhalb von zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag fällig sind, gelten vorbehaltlich der Paragraphen 65 und 66 als langfristig.

63 Ein Unternehmen hat seine finanziellen Verbindlichkeiten als kurzfristig einzustufen, wenn deren Tilgung innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag fällig wird, selbst wenn

(a) die ursprüngliche Laufzeit einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst; und

(b) eine Vereinbarung zur langfristigen Refinanzierung bzw. Umschuldung der Zahlungsverpflichtungen nach dem Bilanzstichtag jedoch vor der Genehmigung zur Veröffentlichung des Abschlusses abgeschlossen wird.

64 Wenn das Unternehmen erwartet und verlangen kann, dass eine Verpflichtung für mindestens zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag gemäß einer bestehenden Kreditvereinbarung refinanziert oder verlängert wird, gilt die Verpflichtung trotzdem selbst dann als langfristig, wenn sie sonst innerhalb eines kürzeren Zeitraums fällig wäre. In Situationen, in denen jedoch eine Refinanzierung bzw. einer Verlängerung nicht im Ermessen des Unternehmens liegt (was der Fall wäre, wenn keine Refinanzierungsvereinbarung vorläge), wird die Möglichkeit einer Refinanzierung nicht berücksichtigt und stuft die betreffende Verpflichtung als kurzfristig ein.

65 Verletzt das Unternehmen an oder vor dem Bilanzstichtag eine Bestimmung einer langfristigen Kreditvereinbarung, so dass die Schuld sofort fällig wird, wird sie selbst dann als kurzfristig eingestuft, wenn der Kreditgeber nach dem Bilanzstichtag und vor der Genehmigung zur Veröffentlichung des Abschlusses nicht mehr auf Zahlung aufgrund der Verletzung besteht. Die Schuld wird deshalb als kurzfristig eingestuft, da das Unternehmen zum Bilanzstichtag kein uneingeschränktes Recht zur Verschiebung der Erfüllung der Verpflichtung um mindestens zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag hat.

66 Die Schuld wird hingegen als langfristig eingestuft, falls der Kreditgeber bis zum Bilanzstichtag in eine Nachfrist von mindestens zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag einwilligt, in der das Unternehmen die Verletzung beheben kann und der Kreditgeber die sofortige Zahlung nicht verlangen kann.

67 Bei Darlehen, die als kurzfristige Schulden eingestuft werden, gilt Folgendes: Wenn eines der nachfolgenden Ereignisse zwischen dem Bilanzstichtag und der Genehmigung zur Veröffentlichung des Abschlusses eintritt, müssen solche Ereignisse als nicht berücksichtigungspflichtige Ereignisse gemäß IAS 10 *Ereignisse nach dem Bilanzstichtag* angegeben werden:

(a) langfristige Refinanzierung;

(b) Behebung einer Verletzung einer langfristigen Kreditvereinbarung, sowie

(c) die Gewährung einer mindestens zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag ablaufenden Nachfrist durch den Kreditgeber zur Behebung der Verletzung einer langfristigen Kreditvereinbarung.

Informationen, die in der Bilanz darzustellen sind

68 In der Bilanz sind zumindest folgende Posten darzustellen, soweit sie nicht in Übereinstimmung mit Paragraph 68A ausgewiesen werden:

(a) Sachanlagen;

(b) als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien;

(c) immaterielle Vermögenswerte;

(d) finanzielle Vermögenswerte (ohne die Beträge, die unter (e), (h) und (i) ausgewiesen werden);

(e) nach der Equity-Methode bilanzierte Finanzanlagen;

(f) biologische Vermögenswerte;

(g) Vorräte;

(h) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Forderungen;

(i) Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente;

(j) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten;

(k) Rückstellungen;

(l) finanzielle Verbindlichkeiten (ohne die Beträge, die unter (j) und (k) ausgewiesen werden);

(m) Steuerschulden und -erstattungsansprüche gemäß IAS 12 *Ertragsteuern*;

(n) latente Steueransprüche und -schulden gemäß IAS 12;

(o) Minderheitsanteile am Eigenkapital; sowie

(p) gezeichnetes Kapital und Rücklagen, die den Anteilseignern der Muttergesellschaft zuzuordnen sind.

68A In der Bilanz sind auch folgende Posten darzustellen:

(a) die Summe der Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden, und der Vermögenswerte, die zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehören; und

(b) die Schulden, die den Veräußerungsgruppen zugeordnet sind, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden.

69 Zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen sind in der Bilanz darzustellen, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis der Finanzlage des Unternehmens relevant ist.

70 Wenn das Unternehmen lang- und kurzfristige Vermögenswerte bzw. lang- und kurzfristige Schulden in der Bilanz getrennt ausweist, dürfen latente Steueransprüche (-schulden) nicht als kurzfristige Vermögenswerte (Schulden) ausgewiesen werden.

71 Dieser Standard schreibt nicht die Reihenfolge oder die Gliederung vor, in der Posten darzustellen sind. Paragraph 68 liefert lediglich eine Liste von Posten, die ihrem Wesen oder ihrer Funktion nach so unterschiedlich sind, dass sie einen getrennten Ausweis in der Bilanz erforderlich machen. Ferner: gilt

(a) Posten werden hinzugefügt, wenn der Umfang, die Art oder die Funktion eines Postens oder eine Zusammenfassung ähnlicher Posten dergestalt sind, dass eine gesonderte Darstellung für das Verständnis der Finanzlage des Unternehmens relevant ist; und

(b) die verwendeten Bezeichnungen, die Reihenfolge der Posten oder die Zusammenfassung ähnlicher Posten können der Art des Unternehmens und seinen Geschäftsvorfällen entsprechend geändert werden, um Informationen zu liefern, die für das Verständnis der Finanzlage des Unternehmens relevant sind. Beispielsweise kann ein Finanzinstitut die oben stehenden Beschreibungen anpassen, um Informationen zu liefern, die für die Geschäftstätigkeit eines Finanzinstituts relevant sind.

72 Die Entscheidung, ob zusätzliche Posten gesondert ausgewiesen werden, basiert auf einer Einschätzung

(a) der Art und der Liquidität von Vermögenswerten;

(b) der Funktion der Vermögenswerte innerhalb des Unternehmens; und

(c) der Beträge, der Art und des Fälligkeitszeitpunktes von Schulden.

73 Die Anwendung unterschiedlicher Bewertungsgrundlagen für verschiedene Gruppen von Vermögenswerten lässt vermuten, dass sie sich in ihrer Art oder Funktion unterscheiden und deshalb als gesonderte Posten auszuweisen sind. Beispielsweise können bestimmte Gruppen von Sachanlagen in Übereinstimmung mit IAS 16 *Sachanlagen* zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder zu neubewerteten Beträgen angesetzt werden.

Informationen, die entweder in der Bilanz oder im Anhang darzustellen sind

74 Ein Unternehmen hat weitere Unterposten entweder in der Bilanz oder im Anhang zur Bilanz in einer der Geschäftstätigkeit des Unternehmens geeigneten Weise anzugeben.

75 Der durch Untergliederungen gegebene Detaillierungsgrad hängt von den Anforderungen der IFRS und von Größe, Art und Funktion der einbezogenen Beträge ab. Die in Paragraph 72 aufgestellten Entscheidungskriterien werden auch zur Ermittlung der Grundlage von Untergliederungen genutzt. Die Angabepflichten variieren für jeden Posten, beispielsweise:

(a) Sachanlagen werden gemäß IAS 16 in Gruppen aufgegliedert;

(b) Forderungen werden in Beträge, die von Handelskunden, nahe stehenden Unternehmen und Personen gefordert werden, sowie in Vorauszahlungen und sonstige Beträge gegliedert;

(c) Vorräte werden gemäß IAS 2 *Vorräte* in Klassen wie etwa Handelswaren, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und Fertigerzeugnisse gegliedert;

(d) Rückstellungen werden in Rückstellungen für Personalaufwand und sonstige Rückstellungen gegliedert, und

(e) das gezeichnete Kapital und die Rücklagen werden in verschiedene Gruppen, wie beispielsweise eingezahltes Kapital, Agio und Rücklagen gegliedert.

76 Ein Unternehmen hat Folgendes entweder in der Bilanz oder im Anhang anzugeben:

(a) für jede Klasse von Anteilen:

(i) die Anzahl der genehmigten Anteile;

(ii) die Anzahl der ausgegebenen und voll eingezahlten Anteile und die Anzahl der ausgegebenen und nicht voll eingezahlten Anteile;

(iii) den Nennwert der Anteile oder die Aussage, dass die Anteile keinen Nennwert haben;

(iv) eine Überleitungsrechnung der Anzahl der im Umlauf befindlichen Anteile am Anfang und am Ende der Periode;

(v) die Rechte, Vorzugsrechte und Beschränkungen für die jeweilige Kategorie von Anteilen einschließlich Beschränkungen bei der Ausschüttung von Dividenden und der Rückzahlung des Kapitals;

(vi) Anteile an dem Unternehmen, die durch das Unternehmen selbst, seine Tochterunternehmen oder assoziierte Unternehmen gehalten werden; und

(vii) Anteile, die für die Ausgabe aufgrund von Optionen und Verkaufsverträgen vorgehalten werden, unter Angabe der Modalitäten und Beträge; sowie

(b) eine Beschreibung von Art und Zweck jeder Rücklage innerhalb des Eigenkapitals;

77 Ein Unternehmen ohne gezeichnetes Kapital, wie etwa eine Personengesellschaft oder ein Treuhandfonds, hat Informationen anzugeben, die dem in Paragraph 76(a) Geforderten gleichwertig sind, und Bewegungen während der Periode in jeder Eigenkapitalkategorie sowie die Rechte, Vorzugsrechte und Beschränkungen jeder Eigenkapitalkategorie zu zeigen.

Gewinn- und Verlustrechnung

Ergebnis der Periode

78 Alle in einer Periode erfassten Ertrags- und Aufwandsposten sind im Ergebnis zu berücksichtigen, es sei denn, ein Standard oder eine Interpretation schreibt etwas anderes vor.

79 Im Regelfall werden alle Ertrags- und Aufwandsposten, die in einer Periode erfasst werden, im Periodenergebnis berücksichtigt. Dazu gehören auch die Auswirkungen der Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen. Es können jedoch Umstände bestehen, aufgrund derer bestimmte Posten nicht in das Ergebnis der Periode eingehen. IAS 8 behandelt zwei solcher Fälle: die Berichtigung von Fehlern und die Auswirkungen von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden.

80 Andere Standards behandeln Posten, die im Sinne des *Rahmenkonzepts* als Erträge oder Aufwendungen zu definieren sind, die jedoch im Regelfall bei der Ermittlung des Periodenergebnisses nicht berücksichtigt werden. Beispiele sind Neubewertungsrücklagen (siehe IAS 16), besondere Gewinne und Verluste aus der Umrechnung des Abschlusses eines ausländischen Unternehmens (siehe IAS 21) sowie Gewinne und Verluste aus der Neubewertung von zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerten (siehe IAS 39).

Informationen, die in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen sind

81 In der Gewinn- und Verlustrechnung sind für die betreffende Periode zumindest folgende Posten darzustellen:

(a) Umsatzerlöse;

(b) Finanzierungsaufwendungen;

(c) Gewinn- oder Verlustanteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden;

(d) Steueraufwendungen;

(e) ein gesonderter Betrag, welcher der Summe entspricht aus (i) dem Ergebnis nach Steuern des aufgegebenen Geschäftsbereichs und (ii) dem Ergebnis nach Steuern, das bei der Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten oder der Veräußerung der Vermögenswerte oder Veräußerungsgruppe(n), die den aufgegebenen Geschäftsbereich darstellen, erfasst wurde; und

(f) Ergebnis.

82 In der Gewinn- und Verlustrechnung sind für die betreffende Periode folgende Posten als Ergebniszuordnung darzustellen:

(a) Gewinne bzw. Verluste, die den Minderheitsanteilen zuzurechnen sind; und

(b) Gewinne bzw. Verluste, die den Anteilseignern des Mutterunternehmens zuzurechnen sind.

83 Zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen, wenn eine solche Darstellung für das Verständnis der Ertragslage des Unternehmens relevant ist.

84 Da sich die Auswirkungen der verschiedenen Tätigkeiten, Geschäftsvorfälle und sonstigen Ereignisse hinsichtlich ihrer Häufigkeit, ihres Gewinn- oder Verlustpotenzials sowie ihrer Vorhersagbarkeit unterscheiden, hilft die Darstellung der Erfolgsbestandteile beim Verständnis der erreichten Erfolgslage des Unternehmens sowie bei der Prognostizierung künftiger Ergebnisse. Zusätzliche Posten werden in die Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen, und die ausgewählten Bezeichnungen sowie die Anordnung einzelner Posten werden geändert, wenn dies notwendig ist, um die Erfolgsbestandteile zu erklären. Dabei müssen Faktoren wie Wesentlichkeit, Art und Funktion der verschiedenen Bestandteile von Erträgen und Aufwendungen berücksichtigt werden. Beispielsweise kann ein Finanzinstitut die oben stehenden Beschreibungen anpassen, um Informationen zu liefern, die für die Geschäftstätigkeit eines Finanzinstituts relevant sind. Ertrags- und Aufwandsposten werden nur saldiert, wenn die Bedingungen des Paragraph 32 erfüllt werden.

85 Weder in der Gewinn- und Verlustrechnung noch im Anhang dürfen Ertrags- oder Aufwandsposten als außerordentliche Posten erfasst werden.

Informationen, die entweder in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang darzustellen sind

86 Wenn Ertrags- oder Aufwandsposten wesentlich sind, sind Art und Betrag dieser Posten gesondert anzugeben.

87 Umstände, die zu einer gesonderten Angabe von Ertrags- und Aufwandsposten führen, können sein:

(a) außerplanmäßige Abschreibung der Vorräte auf den Nettoveräußerungswert oder der Sachanlagen auf den erzielbaren Betrag sowie die Wertaufholung solcher außerplanmäßigen Abschreibungen;

(b) eine Umstrukturierung der Tätigkeiten eines Unternehmens und die Auflösung von Rückstellungen für Umstrukturierungsaufwand;

(c) Veräußerung von Posten der Sachanlagen;

(d) Veräußerung von Finanzanlagen;

(e) aufgegebene Geschäftsbereiche;

(f) Beendigung von Rechtsstreitigkeiten; und

(g) sonstige Auflösungen von Rückstellungen.

88 Ein Unternehmen hat den Aufwand aufzugliedern und dabei Gliederungskriterien zu anzuwenden, die entweder auf der Art der Aufwendungen oder auf deren Funktion innerhalb des Unternehmens beruhen, je nachdem, welche Darstellungsform verlässliche und relevantere Informationen ermöglicht.

89 Unternehmen wird empfohlen, die Gliederung gemäß Paragraph 88 in der Gewinn- und Verlustrechnung anzuwenden.

90 Aufwendungen werden unterteilt, um die Erfolgsbestandteile herauszustellen, die sich bezüglich Häufigkeit, Gewinn- oder Verlustpotenzial und Vorhersagbarkeit unterscheiden können. Diese Informationen können auf zwei verschiedene Arten dargestellt werden.

91 Die erste Art der Aufgliederung wird als Gesamtkostenverfahren bezeichnet. Aufwendungen werden in der Gewinn- und Verlustrechnung nach ihrer Art zusammengefasst (beispielsweise Abschreibungen, Materialeinkauf, Transportaufwand, Leistungen an Arbeitnehmer, Werbeaufwendungen) und werden nicht nach ihrer Zugehörigkeit zu einzelnen Funktionsbereichen des Unternehmens umverteilt. Diese Methode ist einfach anzuwenden, da die betrieblichen Aufwendungen den einzelnen Funktionsbereichen nicht zugeordnet werden müssen. Ein Beispiel für eine Aufgliederung nach dem Gesamtkostenverfahren ist:

Erträge		X
Sonstige Erträge		X
Veränderung des Bestandes an Fertigerzeugnissen und unfertigen Erzeugnissen	X	
Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	X	
Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer	X	
Aufwand für planmäßige Abschreibungen	X	
Andere Aufwendungen	X	
Gesamtaufwand		(X)
Gewinn		X

92 Die zweite Art der Aufgliederung wird als Umsatzkostenverfahren bezeichnet und unterteilt die Aufwendungen nach ihrer funktionalen Zugehörigkeit als Teile der Umsatzkosten, beispielsweise der Aufwendungen für Vertriebs- oder Verwaltungsaktivitäten. Das Unternehmen hat diesem Verfahren zufolge zumindest die Umsatzkosten gesondert von anderen Aufwendungen zu erfassen. Diese Methode liefert den Adressaten oft relevantere Informationen als die Aufteilung nach Aufwandsarten, aber die Zuordnung von Aufwendungen zu Funktionen kann willkürlich sein und beruht auf erheblichen Ermessensentscheidungen. Ein Beispiel für eine Aufgliederung nach dem Umsatzkostenverfahren ist:

Erträge	X
Umsatzkosten	(X)
Bruttogewinn	X
Sonstige Erträge	X
Vertriebskosten	(X)
Verwaltungsaufwendungen	(X)
Andere Aufwendungen	(X)
Gewinn	X

93 Unternehmen, die das Umsatzkostenverfahren anwenden, haben zusätzliche Informationen über die Art der Aufwendungen, einschließlich des Aufwandes für planmäßige Abschreibungen und Amortisationen sowie Leistungen an Arbeitnehmer, anzugeben.

94 Die Wahl zwischen dem Umsatzkosten- und dem Gesamtkostenverfahren hängt von historischen und branchenbezogenen Faktoren und von der Art des Unternehmens ab. Beide Verfahren liefern Hinweise auf die Kosten, die sich direkt oder indirekt mit der Höhe des Umsatzes oder der Produktion des Unternehmens verändern können. Da jede der beiden Darstellungsformen für unterschiedliche Unternehmenstypen vorteilhaft ist, verpflichtet dieser Standard das Management zur Wahl der relevantesten und zuverlässigsten Darstellungsform. Da

Informationen über die Art von Aufwendungen für die Vorhersage künftiger Cashflows nützlich sind, werden bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens zusätzliche Angaben gefordert. In Paragraph 93 hat der Begriff „Leistungen an Arbeitnehmer" dieselbe Bedeutung wie in IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*.

95 Das Unternehmen hat entweder in der Gewinn- und Verlustrechnung, in der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang die Dividenden, die als Ausschüttung an die Anteilseigner in der betreffenden Periode erfasst werden, sowie den betreffenden Betrag je Anteil auszuweisen.

Eigenkapitalveränderungsrechnung

96 Das Unternehmen hat eine Eigenkapitalveränderungsrechnung zu erstellen, die folgende Posten enthält:

(a) das Periodenergebnis;

(b) jeden Ertrags- und Aufwandsposten, der für die betreffende Periode nach anderen Standards bzw. Interpretationen direkt im Eigenkapital erfasst wird, sowie die Summe dieser Posten;

(c) den Gesamtertrag und –aufwand für die Periode (Summe von (a) und (b)), wobei die Beträge, die den Anteilseignern des Mutterunternehmens bzw. den Minderheitsanteilen zuzurechnen sind, getrennt auszuweisen sind; und

(d) für jede Eigenkapitalkomponente die Auswirkungen von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden, die gemäß IAS 8 bilanziert wurden.

Eine Eigenkapitalveränderungsrechnung, die nur diese Posten enthält, ist unter der Bezeichnung „Aufstellung der erfassten Erträge und Aufwendungen" zu führen.

97 Das Unternehmen hat darüber hinaus entweder in der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang Folgendes anzugeben:

(a) die Beträge der Transaktionen mit Anteilseignern, die in ihrer Eigenschaft als Anteilseigner handeln, wobei die Dividendenausschüttungen an die Anteilseigner gesondert auszuweisen sind;

(b) den Betrag der Gewinnrücklagen (d. h. der Gesamtgewinn oder -verlust) zu Beginn der Periode und zum Bilanzstichtag sowie die Bewegungen während der Periode; und

(c) eine Überleitungsrechnung für die Buchwerte jeder Kategorie des gezeichneten Kapitals und sämtlicher Rücklagen zu Beginn und am Ende der Periode, die jede Bewegung gesondert angibt.

98 Veränderungen des Eigenkapitals eines Unternehmens zwischen zwei Bilanzstichtagen spiegeln die Zu- oder Abnahme seines Nettovermögens während der Periode wider. Mit Ausnahme von Änderungen, die sich aus Transaktionen mit Anteilseignern, die in ihrer Eigenschaft als Anteilseigner handeln (z. B. Kapitaleinzahlungen, Rückerwerb der Eigenkapitalinstrumente und Dividenden des Unternehmens), sowie den unmittelbar damit zusammenhängenden Transaktionskosten ergeben, stellt die Gesamtveränderung des Eigenkapitals während der betreffenden Periode den Gesamtertrag bzw. -aufwand einschließlich Gewinne und Verluste, die während der betreffenden Periode durch die Tätigkeiten des Unternehmens entstehen, dar (und zwar unabhängig davon, ob solche Ertrags- und Aufwandsposten in der Gewinn- und Verlustrechnung oder unmittelbar in der Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals ausgewiesen werden).

99 Alle in einer Periode erfassten Ertrags- und Aufwandsposten sind nach diesem Standard im Periodenergebnis zu berücksichtigen, es sei denn, ein anderer Standard oder eine Interpretation schreibt eine Abweichung vor. Andere Standards schreiben die Erfassung bestimmter Gewinne und Verluste (z. B. Neubewertungsgewinne und -verluste, bestimmte Umrechnungsdifferenzen, Gewinne und Verluste aus der Neubewertung der zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerte und damit verbundener tatsächlicher und latenter Steuerschulden) direkt als Veränderungen des Eigenkapitals vor. Da es für die Beurteilung der Veränderungen der Finanzlage eines Unternehmens zwischen zwei Bilanzstichtagen wichtig ist, sämtliche Gewinne und Verluste zu erfassen, fordert dieser Standard die Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals, die die gesamten Gewinne und Verluste eines Unternehmens einschließlich jener, die direkt im Eigenkapital erfasst werden, hervorhebt.

100 Nach IAS 8 sind zur Berücksichtigung von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden, soweit durchführbar, rückwirkende Anpassungen erforderlich, sofern die Übergangsbestimmungen in einem anderen Standard bzw. in einer anderen Interpretation keinen anderen Ansatz vorschreiben. Ebenso sind nach IAS 8, sofern durchführbar, rückwirkende Anpassungen zur Berücksichtigung von möglichen Fehlern erforderlich. Die rückwirkenden Änderungen bzw. Anpassungen werden in der Gewinnrücklage erfasst, sofern nach einem anderen Standard bzw. nach einer anderen Interpretation kein anderer Eigenkapitalposten anzupassen ist. Paragraph 96(d) schreibt die Angabe der Gesamtanpassung für jeden Eigenkapitalposten, die sich aus Änderungen der Rechnungslegungsmethoden bzw. aus der Berichtigung von Fehlern ergibt, in der Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals vor. Diese Korrekturen sind für jede vorherige Periode sowie für den Periodenanfang anzugeben.

101 Die Vorschriften der Paragraphen 96 und 97 können auf verschiedene Weise erfüllt werden. Eine Möglichkeit besteht in einem Spaltenformat, das die Anfangsbilanzwerte jeder Kategorie des Eigenkapitals, in die Schlussbilanzwerte überleitet. Als Alternative werden nur die in Paragraph 96 genannten Posten in der Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals ausgewiesen. Bei diesem Ansatz werden die in Paragraph 97 beschriebenen Posten in den Anhangangaben zum Abschluss dargestellt.

Kapitalflussrechnung

102 Die Kapitalflussrechnung bietet den Adressaten eine Grundlage für die Beurteilung der Fähigkeit des Unternehmens zur Erwirtschaftung von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten sowie des Bedarfs des Unternehmens, diese Cashflows zu nutzen. IAS 7 legt Anforderungen an die Darstellung der Kapitalflussrechnung und der zugehörigen Angaben fest.

Anhangangaben

Struktur

103 Der Anhang soll:

(a) Informationen über die Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses und die besonderen Rechnungslegungsmethoden, die gemäß Paragraphen 108-115 angewandt worden sind, darlegen;

(b) die nach den IFRS erforderlichen Informationen offen legen, die nicht in der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechung, der Eigenkapitalveränderungsrechnung oder der Kapitalflussrechnung ausgewiesen sind; und

(c) zusätzliche Informationen liefern, die nicht in der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechung, der Eigenkapitalversänderungsrechnung oder der Kapitalflussrechnung ausgewiesen werden, für das Verständnis derselben jedoch relevant sind.

104 Anhangangaben sind, soweit durchführbar, systematisch darzustellen. Jeder Posten in der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung, der Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals und der Kapitalflussrechnung muss einen Querverweis auf sämtliche dazu gehörenden Informationen im Anhang enthalten.

105 Anhangangaben werden normalerweise in der folgenden Reihenfolge dargestellt, die den Adressaten hilft, den Abschluss zu verstehen und ihn mit denen anderer Unternehmen zu vergleichen:

(a) eine Bestätigung über die Übereinstimmung mit den IFRS (siehe Paragraph 14);

(b) eine zusammenfassende Darstellung der wesentlichen angewandten Rechnungslegungsmethoden (siehe Paragraph 108);

(c) ergänzende Informationen zu den in der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung, der Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals und der Kapitalflussrechnung dargestellten Posten in der Reihenfolge, in der jeder Posten und jeder Abschlussbestandteil dargestellt wird; und

(d) andere Angaben, einschließlich:

(i) Eventualverbindlichkeiten (siehe IAS 37) und nicht bilanzierte vertragliche Verpflichtungen; und

(ii) nicht finanzielle Angaben, z. B. die Ziele und -methoden des Finanzrisikomanagements des Unternehmens (siehe IFRS 7).

106 Unter bestimmten Umständen kann es notwendig oder wünschenswert sein, die Reihenfolge bestimmter Posten innerhalb des Anhangs zu ändern. Beispielsweise können Informationen über im Ergebnis erfasste Änderungen des beizulegenden Zeitwerts mit Informationen über Fälligkeitstermine von Finanzinstrumenten kombiniert werden, obwohl erstere Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung und letztere zur Bilanz gehören. Eine systematische Struktur für den Anhang ist jedoch beizubehalten, soweit dies praktisch durchführbar ist.

107 Informationen über die Grundlagen der Erstellung des Abschlusses und die spezifischen Rechnungslegungsmethoden können als gesonderter Teil des Abschlusses dargestellt werden.

Angabe der Rechnungslegungsmethoden

108 Das Unternehmen hat in der zusammenfassenden Darstellung der maßgeblichen Rechnungslegungsmethoden Folgendes anzugeben:

(a) die bei der Erstellung des Abschlusses herangezogene(n) Bewertungsgrundlage(n); und

(b) die sonstigen angewandten Rechnungslegungsmethoden, die für das Verständnis des Abschlusses relevant sind.

109 Es ist für Abschlussadressaten wichtig, die im Abschluss verwendete(n) Bewertungsgrundlage(n) (z. B. historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten, zeitnahe Tageswerte, Netto-Veräußerungswert, beizulegender Zeitwert oder erzielbarer Betrag) zu kennen, da die Grundlage, auf der der gesamte Abschluss aufgestellt ist, die Analyse der Adressaten maßgeblich beeinflussen kann. Wird im Abschluss mehr als eine Bewertungsgrundlage angewandt, wenn beispielsweise bestimmte Gruppen von Vermögenswerten neu bewertet werden, ist es ausreichend, einen Hinweis auf die Gruppen von Vermögenswerten und Schulden zu geben, auf die die jeweilige Bewertungsgrundlage angewandt wird.

110 Bei der Entscheidung darüber, ob eine spezifische Rechnungslegungsmethode anzugeben ist, wägt das Management ab, ob die Angaben den Adressaten zu verstehen helfen, auf welche Art und Weise Geschäftsvorfälle sowie sonstige Ereignisse und Bedingungen in der dargestellten Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wiedergegeben werden. Die Darstellung bestimmter Rechnungslegungsmethoden ist für Adressaten besonders vorteilhaft, wenn solche Methoden aus den in den Standards und Interpretationen zugelassenen Alternativen ausgewählt werden. Beispiel: Ein Partnerunternehmen gibt an, ob es seine Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen durch Quotenkonsolidierung oder nach der Equity-Methode bilanziert (siehe IAS 31 *Anteile an Gemeinschaftsunternehmen*). Einige Standards schreiben ausdrücklich die Angabe der Rechnungslegungsmethoden und der von der Geschäftsleitung getroffenen Auswahl unter verschiedenen zulässigen Methoden vor. Beispielsweise ist nach IAS 16 die Bewertungsgrundlage für Sachanlagen anzugeben. Nach IAS 23 *Fremdkapitalkosten* ist anzugeben, ob die Fremdkapitalkosten sofort als Aufwand erfasst oder als Teil der Kosten der qualifizierten Vermögenswerte aktiviert werden.

111 Jedes Unternehmen berücksichtigt die Art seiner Geschäftstätigkeit und die Rechnungslegungsmethoden, von denen die Abschlussadressaten erwarten würden, dass sie für diesen Unternehmenstyp angegeben werden. Beispiel: Von einem ertragsteuerpflichtigen Unternehmen kann erwartet werden, dass es angibt, welche Rechnungslegungsmethoden es für Ertragsteuern einschließlich der latenten Steuerschulden und latenten angewandt hat. Wenn ein Unternehmen bedeutende Geschäftsvorfälle oder Transaktionen in Fremdwährungen tätigt, wird erwartet, dass die bei der Erfassung der Gewinne und Verluste aus der Währungsumrechnung angewandten Rechnungslegungsmethoden angegeben werden. Bei Unternehmenszusammenschlüssen werden die Methoden zur Bestimmung des Geschäfts- oder Firmenwertes und der Minderheitsanteile angegeben.

112 Eine Rechnungslegungsmethode kann aufgrund der Tätigkeiten des Unternehmens eine wichtige Rolle spielen, selbst wenn die Beträge für die laufende sowie für frühere Perioden unwesentlich sind. Es ist ebenfalls zweckmäßig, jede wesentliche Rechnungslegungsmethode anzugeben, die zwar nicht von den IFRS vorgeschrieben ist, aber in Übereinstimmung mit IAS 8 ausgewählt und angewendet wird.

113 Das Unternehmen hat in der zusammenfassenden Darstellung der wesentlichen Rechnungslegungsmethoden oder in den sonstigen Erläuterungen anzugeben, welche Ermessensentscheidungen — mit Ausnahme solcher, bei denen Schätzungen einfließen (siehe Paragraph 116) –, die das Management bei der Anwendung der Rechnungslegungsmethoden getroffen hat die Beträge im Abschluss am wesentlichsten beeinflussen.

114 Bei der Anwendung der Rechnungslegungsmethoden trifft das Management verschiedene Ermessensentscheidungen — mit Ausnahme solcher, bei denen Schätzungen verwendet werden –, die die Beträge im Abschluss erheblich beeinflussen können. Das Management trifft beispielsweise Ermessensentscheidungen in den folgenden Fällen:

(a) bei der Frage, ob es sich bei den finanziellen Vermögenswerten um bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen handelt;

(b) in Fällen, in denen alle wesentlichen mit dem rechtlichen Eigentum verbundenen Risiken und Chancen der finanziellen Vermögenswerte und des Leasingvermögens auf andere Unternehmen übertragen werden;

(c) bei der Frage, ob es sich bei bestimmten Warenverkaufsgeschäften im Wesentlichen um Finanzierungsvereinbarungen handelt, durch die folglich keine Umsatzerlöse erzielt werden; und

(d) ob der Inhalt des Verhältnisses zwischen einem Unternehmen und einer Zweckgesellschaft darauf hinweist, dass die Zweckgesellschaft durch das Unternehmen beherrscht wird.

115 Einige der gemäß Paragraph 113 gemachten Angaben sind durch andere Standards vorgeschrieben. Nach IAS 27 sind beispielsweise die Gründe anzugeben, warum der Anteil an einem Unternehmen, das kein Tochterunternehmen ist und an dem eine Beteiligung besteht, kein Beherrschungsverhältnis begründet, auch wenn mehr als die Hälfte der tatsächlichen oder möglichen Stimmrechte mittelbar oder unmittelbar durch Tochterunternehmen gehalten werden. Nach IAS 40 sind die vom Unternehmen entwickelten Kriterien anzugeben, nach denen zwischen als Finanzinvestition gehaltenen, vom Eigentümer selbstgenutzten Immobilien und Immobilien, die zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten werden, unterschieden wird, sofern die Zuordnung Schwierigkeiten bereitet.

Hauptquellen von Schätzungsunsicherheiten

116 Das Unternehmen hat im Anhang Informationen über die wichtigsten zukunftsbezogenen Annahmen sowie über die sonstigen wesentlichen Quellen von am Bilanzstichtag bestehenden Schätzungsunsicherheiten zu geben, durch die ein beträchtliches Risiko entstehen kann, dem zufolge innerhalb des nächsten Geschäftsjahres eine wesentliche Berichtigung der Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden erforderlich wird. Bezüglich solcher Vermögenswerte und Schulden sind im Anhang:

(a) ihre Art sowie

(b) ihre Buchwerte am Bilanzstichtag anzugeben.

117 Zur Bestimmung der Buchwerte bestimmter Vermögenswerte und Schulden ist eine Schätzung der Auswirkungen ungewisser künftiger Ereignisse auf solche Vermögenswerte und Schulden zum Bilanzstichtag erforderlich. Fehlen beispielsweise kürzlich festgestellte Marktpreise, die zur Bewertung der folgenden Vermögenswerte und Schulden herangezogen werden, sind zukunftsbezogene Schätzungen erforderlich, um den erzielbaren Betrag bestimmter Gruppen von Sachanlagen, die Folgen technischer Veralterung für Bestände, Rückstellungen, die von dem künftigen Ausgang von Gerichtsverfahren abhängen, sowie langfristige Verpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern, wie beispielsweise Pensionszusagen, zu bewerten. Diese Schätzungen beziehen Annahmen über Faktoren wie Risikoanpassungen von Cashflows oder der Abzinsungssätze, künftige Gehaltsentwicklungen und künftige, andere Kosten beeinflussende Preisänderungen mit ein.

118 Die wesentlichen Annahmen sowie andere Hauptquellen von Schätzungsunsicherheiten, die gemäß Paragraph 116 angegeben werden, gelten für Schätzungen, die eine besonders schwierige, subjektive oder komplizierte Ermessensentscheidung des Managements erfordern. Je höher die Anzahl der Variablen bzw. der Annahmen, die sich auf die mögliche künftige Beseitigung bestehender Unsicherheiten auswirken, desto subjektiver und schwieriger wird die Ermessensentscheidung, so dass die Wahrscheinlichkeit einer nachträglichen, wesentlichen Berichtigung der angesetzten Buchwerte der betreffenden Vermögenswerte und Schulden in der Regel im gleichen Maße steigt.

119 Die in Paragraph 116 vorgeschriebenen Angaben sind nicht erforderlich, wenn ein beträchtliches Risiko besteht, dass sich die Buchwerte der betreffenden Vermögenswerte und Schulden innerhalb des nächsten Geschäftsjahres wesentlich verändern, wenn diese zum Bilanzstichtag zum beizulegenden Zeitwerts auf der Basis kurz zuvor festgestellter Marktpreise bewertet werden (wobei die Möglichkeit einer wesentlichen Änderung des beizulegenden Zeitwerts innerhalb des nächsten Geschäftsjahres besteht, diese Änderungen jedoch nicht auf die zum Bilanzstichtag bestehenden Annahmen und sonstige Quellen einer Schätzungsunsicherheit zurückzuführen sind.)

120 Die in Paragraph 116 vorgeschriebenen Angaben werden auf eine Weise gemacht, die es den Adressaten erleichtert, die Ermessensentscheidungen des Managements bezüglich der Zukunft und anderer wesentlicher Quellen der Schätzungsunsicherheit zu verstehen. Die Art und der Umfang der gemachten Angaben hängen von der Art der Annahmen sowie anderen Umständen ab. Beispiele für die Art der erforderlichen Angaben sind:

(a) die Art der Annahme bzw. der sonstigen Schätzungsunsicherheit;

(b) die Sensitivität der Buchwerte hinsichtlich der Methoden, der Annnahmen und der Schätzungen, die der Berechung der Buchwerte zugrunde liegen unter Angabe der Gründe für die Sensitivität;

(c) die erwartete Beseitigung einer Unsicherheit sowie die Bandbreite der vernünftigerweise für möglich gehaltenen Ergebnisse innerhalb des nächsten Geschäftsjahres bezüglich der Buchwerte der betreffenden Vermögenswerte und Schulden; und

(d) die Erläuterung der Anpassungen früherer Annahmen bezüglich solcher Vermögenswerte und Schulden, sofern die Unsicherheit weiter bestehen bleibt.

121 Budgets oder Prognosen müssen im Rahmen des Paragraphen 116 nicht angegeben werden.

122 Ist die Angabe des Umfangs der möglichen Auswirkungen einer wesentlichen Annahme bzw. einer anderen Hauptquelle von Schätzungsunsicherheiten zum Bilanzstichtag undurchführbar, hat das Unternehmen anzugeben, dass es aufgrund bestehender Kenntnisse im Rahmen des Möglichen liegt, dass innerhalb des nächsten Geschäftsjahres von den Annahmen abgewichen werden könnte, so dass eine wesentliche Berichtigung des Buchwerts der betreffenden Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten erforderlich ist. In allen Fällen hat das Unternehmen die Art und den Buchwert der durch die Annahme betroffenen einzelnen Vermögenswerte und Schulden (bzw. Vermögens- oder Schuldkategorien) anzugeben.

123 Die in Paragraph 113 vorgeschriebenen Angaben zu Ermessensentscheidungen des Managements bei der Anwendung der Rechnungslegungsmethoden des Unternehmens gelten nicht für die Angabe der wichtigsten Quellen von Schätzungsunsicherheiten gemäß Paragraph 116.

124 Die Angabe bestimmter wesentlicher Annahmen, die ansonsten gemäß Paragraph 116 gefordert würde, ist durch andere Standards vorgeschrieben. Nach IAS 37 sind beispielsweise unter bestimmten Voraussetzungen die wesentlichen Annahmen bezüglich künftiger Ereignisse, die die Kategorien von Rückstellungen beeinflussen könnten, anzugeben. Nach IFRS 7 sind die wesentlichen Annahmen anzugeben, die zur Schätzung des beizulegenden Zeitwerte von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten, die mit dem beizulegenden Zeitwert bilanziert werden, herangezogen wurden. Nach IAS 16 sind die wesentlichen Annahmen anzugeben, die zur Schätzung des beizulegenden Zeitwerts neu bewerteter Sachanlagen herangezogen werden.

Kapital

124A Ein Unternehmen hat Angaben zu veröffentlichen, die den Abschlussadressaten eine Beurteilung seiner Ziele, Methoden und Prozesse beim Kapitalmanagement ermöglichen.

124B Zur Einhaltung des Paragraphen 124A hat das Unternehmen die folgenden Angaben zu machen:

(a) qualitative Angaben zu seinen Zielen, Methoden und Prozessen beim Kapitalmanagement, einschließlich (aber nicht begrenzt auf):

(i) eine Beschreibung dessen, was als Kapital gemanagt wird;

(ii) für den Fall, dass ein Unternehmen externen Mindestkapitalanforderungen unterliegt, die Art dieser Anforderungen und die Art und Weise, wie sie in das Kapitalmanagement einbezogen werden; und

(iii) Angaben darüber, wie es seine Ziele für das Kapitalmanagement erfüllt;

(b) zusammenfassende quantitative Angaben darüber, was als Kapital gemanagt wird. Einige Unternehmen betrachten bestimmte finanzielle Verbindlichkeiten (wie einige Formen nachrangiger Verbindlichkeiten) als Teil des Kapitals. Für andere Unternehmen hingegen fallen bestimmte Eigenkapitalbestandteile (wie solche, die aus der Absicherung von Zahlungsströmen resultieren) nicht unter das Kapital;

(c) jede Veränderung, die gegenüber der vorangegangenen Berichtsperiode bei (a) und (b) eingetreten ist;

(d) Angaben darüber, ob es in der Berichtsperiode alle etwaigen externen Mindestkapitalanforderungen erfüllt hat, denen es unterliegt;

(e) für den Fall, dass das Unternehmen solche externen Mindestkapitalanforderungen nicht erfüllt hat, die Konsequenzen dieser Nichterfüllung.

Die vorstehend genannten Angaben müssen sich auf die Informationen stützen, die den Mitgliedern des Managements in Schlüsselpositionen intern vorgelegt werden.

124C Ein Unternehmen kann sein Kapitalmanagement auf unterschiedliche Weise gestalten und einer Reihe unterschiedlicher Mindestkapitalanforderungen unterliegen. So kann ein Konglomerat im Versicherungs- und Bankgeschäft tätige Unternehmen umfassen, und diese Unternehmen können ihrer Tätigkeit in verschiedenen Rechtskreisen nachgehen. Würden zusammengefasste Angaben zu Mindestkapitalanforderungen und zur Art und Weise des Kapitalmanagements keine sachdienlichen Informationen liefern oder den Abschlussadressaten ein verzerrtes Bild der Kapitalressourcen eines Unternehmens vermitteln, so hat das Unternehmen zu jeder Mindestkapitalanforderung, der es unterliegt, gesonderte Angaben zu machen.

Weitere Angaben

125 Das Unternehmen hat im Anhang Folgendes anzugeben:

(a) die Dividendenzahlungen an die Anteilseigner des Unternehmens, die vorgeschlagen oder beschlossen wurden, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wurde, die aber nicht als Verbindlichkeit im Abschluss bilanziert wurden, sowie den Betrag je Anteil;

(b) den Betrag der kumulierten, noch nicht bilanzierten Vorzugsdividenden.

126 Ein Unternehmen hat Folgendes anzugeben, wenn nicht an anderer Stelle in Informationen angegeben, die zusammen mit dem Abschluss veröffentlicht werden:

(a) den Sitz und die Rechtsform des Unternehmens, das Land, in dem es als juristische Person registriert ist, und die Adresse des eingetragenen Sitzes (oder des Hauptsitzes der Geschäftstätigkeit, wenn dieser vom eingetragenen Sitz abweicht);

(b) eine Beschreibung der Art der Geschäftstätigkeit des Unternehmens und seiner Haupttätigkeiten;

(c) den Namen des Mutterunternehmens und des obersten Mutterunternehmens des Konzerns.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

127 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

127A Die Änderung des Paragraphen 96 ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wenn ein Unternehmen die Änderungen von IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer — Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, gemeinschaftlich verwaltete Pläne und Angaben* auf eine frühere Berichtsperiode anwendet, ist diese Änderung entsprechend auch auf die frühere Berichtsperiode anzuwenden.

127B Die Vorschriften in den Paragraphen 124A-124C sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

RÜCKNAHME VON IAS 1 (ÜBERARBEITET 1997)

128 Der vorliegende Standard ersetzt IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (überarbeitet 1997).

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 2

Vorräte

ZIELSETZUNG

1 Zielsetzung dieses Standards ist die Regelung der Bilanzierung von Vorräten. Die primäre Fragestellung ist dabei die Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die als Vermögenswert anzusetzen und fortzuschreiben sind, bis die entsprechenden Erlöse erfasst werden. Dieser Standard gibt Anwendungsleitlinien für die Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und deren nachfolgende Erfassung als Aufwand einschließlich etwaiger Abwertungen auf den Nettoveräußerungswert. Er enthält außerdem Anleitungen zu den Verfahren, wie Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Vorräten zugeordnet werden.

ANWENDUNGSBEREICH

2 Dieser Standard ist auf alle Vorräte anzuwenden mit folgenden Ausnahmen:

(a) unfertige Erzeugnisse im Rahmen von Fertigungsaufträgen einschließlich damit unmittelbar zusammenhängender Dienstleistungsverträge (siehe IAS 11 *Fertigungsaufträge*);

(b) Finanzinstrumente (siehe IAS 32: *Finanzinstrumente: Darstellung* und IAS 39: *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*); und

(c) biologische Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehen, und landwirtschaftliche Erzeugnisse zum Zeitpunkt der Ernte (siehe IAS 41 *Landwirtschaft*).

3 Dieser Standard ist nicht auf die Bewertung folgender Vorräte anzuwenden:

(a) Vorräte von Erzeugern land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse, landwirtschaftliche Erzeugnisse nach der Ernte sowie Mineralien und mineralische Stoffe jeweils insoweit, als diese Erzeugnisse in Übereinstimmung mit der gut eingeführten Praxis ihrer Branche mit dem Nettoveräußerungswert bewertet werden. Werden solche Vorräte mit dem Nettoveräußerungswert bewertet, werden Wertänderungen im Periodenergebnis in der Berichtsperiode der Änderung erfasst.

(b) Vorräte von Warenmaklern/-händlern, die ihre Vorräte mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten bewerten. Werden solche Vorräte mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten bewertet, werden die Wertänderungen im Periodenergebnis in der Berichtsperiode der Änderung erfasst.

4 Die in Paragraph 3(a) genannten Vorräte werden in bestimmten Stadien der Erzeugung mit dem Nettoveräußerungswert bewertet. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn landwirtschaftliche Erzeugnisse geerntet oder Mineralien gefördert worden sind und ihr Verkauf durch ein Termingeschäft oder eine staatliche Garantie gesichert ist; des Weiteren, wenn ein aktiver Markt besteht, auf dem das Risiko der Unverkäuflichkeit vernachlässigt werden kann. Diese Vorräte sind nur von den Bewertungsvorschriften dieses Standards ausgeschlossen.

5 Makler/Händler kaufen bzw. verkaufen Waren für andere oder auf eigene Rechnung. Die in Paragraph 3(b) genannten Vorräte werden hauptsächlich mit der Absicht erworben, sie kurzfristig zu verkaufen und einen Gewinn aus den Preisschwankungen oder der Makler-/Händlermarge zu erzielen. Wenn diese Vorräte mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten bewertet werden, sind sie nur von den Bewertungsvorschriften dieses Standards ausgeschlossen.

DEFINITIONEN

6 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Vorräte sind Vermögenswerte,

(a) die zum Verkauf im normalen Geschäftsgang gehalten werden;

(b) die sich in der Herstellung für einen solchen Verkauf befinden; oder

(c) die als Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe dazu bestimmt sind, bei der Herstellung oder der Erbringung von Dienstleistungen verbraucht zu werden.

Der *Nettoveräußerungswert* ist der geschätzte, im normalen Geschäftsgang erzielbare Verkaufserlös abzüglich der geschätzten Kosten bis zur Fertigstellung und der geschätzten notwendigen Vertriebskosten.

Der *beizulegende Zeitwert* ist der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.

7 Der Nettoveräußerungswert bezieht sich auf den Nettobetrag, den ein Unternehmen aus dem Verkauf der Vorräte im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zu erzielen erwartet. Der beizulegende Zeitwert spiegelt den Betrag wider, für den dieselben Vorräte zwischen sachverständigen und vertragswilligen Käufern und Verkäufern auf dem Markt getauscht werden könnten. Ersterer ist ein unternehmensspezifischer Wert; letzterer ist es nicht. Der Nettoveräußerungswert von Vorräten kann von dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten abweichen.

8 Vorräte umfassen zum Weiterverkauf erworbene Waren, wie beispielsweise von einem Einzelhändler zum Weiterverkauf erworbene Handelswaren, oder Grundstücke und Gebäude, die zum Weiterverkauf gehalten werden. Des Weiteren umfassen Vorräte vom Unternehmen hergestellte Fertigerzeugnisse und unfertige Erzeugnisse sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe vor Eingang in den Herstellungsprozess. Im Falle eines Dienstleistungsunternehmens enthalten Vorräte die Kosten der in Paragraph 19 beschriebenen Leistungen, für die das Unternehmen noch keine entsprechenden Erlöse angesetzt hat (siehe IAS 18 *Erträge*).

BEWERTUNG VON VORRÄTEN

9 Vorräte sind mit dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Nettoveräußerungswert zu bewerten.

Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten

10 In die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten sind alle Kosten des Erwerbs und der Herstellung sowie sonstige Kosten einzubeziehen, die angefallen sind, um die Vorräte an ihren derzeitigen Ort und in ihren derzeitigen Zustand zu versetzen.

Kosten des Erwerbs

11 Die Kosten des Erwerbs von Vorräten umfassen den Erwerbspreis, Einfuhrzölle und andere Steuern (sofern es sich nicht um solche handelt, die das Unternehmen später von den Steuerbehörden zurückerlangen kann), Transport- und Abwicklungskosten sowie sonstige Kosten, die dem Erwerb von Fertigerzeugnissen, Materialien und Leistungen unmittelbar zugerechnet werden können. Skonti, Rabatte und andere vergleichbare Beträge werden bei der Ermittlung der Kosten des Erwerbs abgezogen.

Herstellungskosten

12 Die Herstellungskosten von Vorräten umfassen die Kosten, die den Produktionseinheiten direkt zuzurechnen sind, wie beispielsweise Fertigungslöhne. Weiterhin umfassen sie systematisch zugerechnete fixe und variable Produktionsgemeinkosten, die bei der Verarbeitung der Ausgangsstoffe zu Fertigerzeugnissen anfallen. Fixe Produktionsgemeinkosten sind solche nicht direkt der Produktion zurechenbaren Kosten, die unabhängig vom Produktionsvolumen relativ konstant anfallen, wie beispielsweise Abschreibungen und Instandhaltungskosten von Betriebsgebäuden und -einrichtungen sowie die Kosten des Managements und der Verwaltung. Variable Produktionsgemeinkosten sind solche nicht direkt der Produktion zurechenbaren Kosten, die unmittelbar oder nahezu unmittelbar mit dem Produktionsvolumen variieren, wie beispielsweise Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten.

13 Die Zurechnung fixer Produktionsgemeinkosten zu den Herstellungskosten basiert auf der normalen Kapazität der Produktionsanlagen. Die normale Kapazität ist das Produktionsvolumen, das im Durchschnitt über eine Anzahl von Perioden oder Saisons unter normalen Umständen und unter Berücksichtigung von Ausfällen aufgrund planmäßiger Instandhaltungen erwartet werden kann. Das tatsächliche Produktionsniveau kann zu Grunde gelegt werden, wenn es der Normalkapazität nahe kommt. Der auf die einzelne Produktionseinheit entfallende Betrag der fixen Gemeinkosten erhöht sich infolge eines geringen Produktionsvolumens oder eines Betriebsstillstandes nicht. Nicht zugerechnete fixe Gemeinkosten sind in der Periode ihres Anfalls als Aufwand zu erfassen. In Perioden mit ungewöhnlich hohem Produktionsvolumen mindert sich der auf die einzelne Produktionseinheit entfallende Betrag der fixen Gemeinkosten, so dass die Vorräte nicht über den Herstellungskosten bewertet werden. Variable Produktionsgemeinkosten werden den einzelnen Produktionseinheiten auf der Grundlage des tatsächlichen Einsatzes der Produktionsmittel zugerechnet.

14 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 Nebenprodukts 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.

Sonstige Kosten

15 Sonstige Kosten werden nur insoweit in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vorräte einbezogen, als sie angefallen sind, um die Vorräte an ihren derzeitigen Ort und in ihren derzeitigen Zustand zu versetzen. Beispielsweise kann es sachgerecht sein, nicht produktionsbezogene Gemeinkosten oder die Kosten der Produktentwicklung für bestimmte Kunden in die Herstellungskosten der Vorräte einzubeziehen.

16 Beispiele für Kosten, die aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten ausgeschlossen sind und in der Periode ihres Anfalls als Aufwand behandelt werden, sind:

(a) anormale Beträge für Materialabfälle, Fertigungslöhne oder andere Produktionskosten;

(b) Lagerkosten, es sei denn, dass diese im Produktionsprozess vor einer weiteren Produktionsstufe erforderlich sind;

(c) Verwaltungsgemeinkosten, die nicht dazu beitragen, die Vorräte an ihren derzeitigen Ort und in ihren derzeitigen Zustand zu versetzen; und

(d) Vertriebskosten.

17 IAS 23 *Fremdkapitalkosten* identifiziert die bestimmten Umstände, bei denen Fremdkapitalkosten in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten einbezogen werden.

18 Ein Unternehmen kann beim Erwerb von Vorräten Zahlungsziele in Anspruch nehmen. Wenn die Vereinbarung effektiv ein Finanzierungselement enthält, wird dieses Element, beispielsweise eine Differenz zwischen dem Erwerbspreis mit normalem Zahlungsziel und dem bezahlten Betrag, während des Finanzierungszeitraums als Zinsaufwand erfasst.

Herstellungskosten der Vorräte eines Dienstleistungsunternehmens

19 Sofern Dienstleistungsunternehmen Vorräte haben, werden sie mit den Herstellungskosten bewertet. Diese Kosten bestehen in erster Linie aus Löhnen und Gehältern sowie sonstigen Kosten des Personals, das unmittelbar für die Leistungserbringung eingesetzt ist; einschließlich der Kosten für die leitenden Angestellten und der zurechenbaren Gemeinkosten. Löhne und Gehälter sowie sonstige Kosten des Vertriebspersonals und des Personals der allgemeinen Verwaltung werden nicht einbezogen, sondern in der Periode ihres Anfalls als Aufwand erfasst. Herstellungskosten von Vorräten eines Dienstleistungsunternehmens umfassen weder Gewinnmargen noch nicht-zuzurechnende Gemeinkosten, die jedoch oft in die von Dienstleistungsunternehmen berechneten Preise mit einbezogen werden.

Kosten der landwirtschaftlichen Erzeugnisse in Form von Ernten biologischer Vermögenswerte

20 Gemäß IAS 41 *Landwirtschaft* werden Vorräte, die landwirtschaftliche Erzeugnisse umfassen und die ein Unternehmen von seinen biologischen Vermögenswerten geerntet hat, beim erstmaligen Ansatz zum Zeitpunkt der Ernte zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Kosten zum Verkaufszeitpunkt bewertet. Dies sind die Kosten der Vorräte zum Zeitpunkt der Anwendung dieses Standards.

Verfahren zur Bewertung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

21 Zur Bewertung der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vorräten können vereinfachende Verfahren, wie beispielsweise die Standardkostenmethode oder die im Einzelhandel übliche Methode angewandt werden, wenn die Ergebnisse den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nahe kommen. Standardkosten berücksichtigen die normale Höhe des Materialeinsatzes und der Löhne sowie die normale Leistungsfähigkeit und Kapazitätsauslastung. Sie werden regelmäßig überprüft und, falls notwendig, an die aktuellen Gegebenheiten angepasst.

22 Die im Einzelhandel verwendete Methode wird häufig angewandt, um eine große Anzahl rasch wechselnder Vorratsposten mit ähnlichen Bruttogewinnmargen zu bewerten, für die ein anderes Verfahren zur Bemessung der Anschaffungskosten nicht durchführbar oder wirtschaftlich nicht vertretbar ist. Die Anschaffungskosten der Vorräte werden durch Abzug einer angemessenen prozentualen Bruttogewinnmarge vom Verkaufspreis der Vorräte ermittelt. Der angewandte Prozentsatz berücksichtigt dabei auch solche Vorräte, deren ursprünglicher Verkaufspreis herabgesetzt worden ist. Häufig wird ein Durchschnittsprozentsatz für jede Einzelhandelsabteilung verwendet.

Kosten-Zuordnungsverfahren

23 Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten solcher Vorräte, die normalerweise nicht austauschbar sind, und solcher Erzeugnisse, Waren oder Leistungen, die für spezielle Projekte hergestellt und ausgesondert werden, sind durch Einzelzuordnung ihrer individuellen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bestimmen.

24 Eine Einzelzuordnung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bedeutet, dass bestimmten Vorräten spezielle Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugeordnet werden. Dies ist das geeignete Verfahren für solche Gegenstände, die für ein spezielles Projekt ausgesondert worden sind, unabhängig davon, ob sie angeschafft oder hergestellt worden sind. Eine Einzelzuordnung ist jedoch ungeeignet, wenn es sich um eine große Anzahl von Vorräten handelt, die normalerweise untereinander austauschbar sind. Unter diesen Umständen könnten die Gegenstände, die in den Vorräten verbleiben, danach ausgewählt werden, vorher bestimmte Auswirkungen auf das Periodenergebnis zu erzielen.

25 Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten, die nicht in Paragraph 23 behandelt werden, sind nach dem *First-in-First-out*-Verfahren (FIFO) oder nach der Durchschnittsmethode zu ermitteln. Ein Unternehmen muss für alle Vorräte, die von ähnlicher Beschaffenheit und Verwendung für das Unternehmen sind, das gleiche Kosten-Zuordnungsverfahren anwenden. Für Vorräte von unterschiedlicher Beschaffenheit oder Verwendung können unterschiedliche Zuordnungsverfahren gerechtfertigt sein.

26 Vorräte, die in einem Geschäftssegment verwendet werden, können beispielsweise für das Unternehmen eine andere Verwendung haben als die gleiche Art von Vorräten, die in einem anderen Geschäftssegment eingesetzt werden. Ein Unterschied im geografischen Standort von Vorräten (oder in den jeweiligen Steuervorschriften) ist jedoch allein nicht ausreichend, um die Anwendung unterschiedlicher Kosten-Zuordnungsverfahren zu rechtfertigen.

27 Das FIFO-Verfahren geht von der Annahme aus, dass die zuerst erworbenen bzw. erzeugten Vorräte zuerst verkauft werden und folglich die am Ende der Berichtsperiode verbleibenden Vorräte diejenigen sind, die unmittelbar vorher gekauft oder hergestellt worden sind. Bei Anwendung der Durchschnittsmethode werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten als durchschnittlich gewichtete Kosten ähnlicher Vorräte zu Beginn der Periode und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ähnlicher, während der Periode gekaufter oder hergestellter Vorratsgegenstände ermittelt. Der gewogene Durchschnitt kann je nach den Gegebenheiten des Unternehmens auf Basis der Berichtsperiode oder gleitend bei jeder zusätzlich erhaltenen Lieferung berechnet werden.

Nettoveräußerungswert

28 Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten sind unter Umständen nicht werthaltig, wenn die Vorräte beschädigt, ganz oder teilweise veraltet sind oder wenn ihr Verkaufspreis zurückgegangen ist. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten können auch nicht zu erzielen sein, wenn die geschätzten Kosten der Fertigstellung oder die geschätzten, bis zum Verkauf anfallenden Kosten gestiegen sind. Die Abwertung der Vorräte auf den niedrigeren Nettoveräußerungswert folgt der Ansicht, dass Vermögenswerte nicht mit höheren Beträgen angesetzt werden dürfen, als bei ihrem Verkauf oder Gebrauch voraussichtlich zu realisieren sind.

29 Wertminderungen von Vorräten auf den Nettoveräußerungswert erfolgen im Regelfall in Form von Einzelwertberichtigungen. In einigen Fällen kann es jedoch sinnvoll sein, ähnliche oder miteinander zusammenhängende Vorräte zusammenzufassen. Dies kann etwa bei Vorräten der Fall sein, die derselben Produktlinie angehören und einen ähnlichen Zweck oder Endverbleib haben, in demselben geografischen Gebiet produziert und vermarktet werden und praktisch nicht unabhängig von anderen Gegenständen aus dieser Produktlinie bewertet werden können. Es ist nicht sachgerecht, Vorräte auf Grundlage einer Untergliederung, wie zum Beispiel Fertigerzeugnisse, oder Vorräte eines bestimmten Geschäftssegmentes, niedriger zu bewerten. Dienstleistungsunternehmen erfassen im Allgemeinen die Herstellungskosten für jede mit einem gesonderten Verkaufspreis abzurechnende Leistung. Aus diesem Grund wird jede derartige Leistung als ein gesonderter Gegenstand des Vorratsvermögens behandelt.

30 Schätzungen des Nettoveräußerungswerts basieren auf den verlässlichsten substanziellen Hinweisen, die zum Zeitpunkt der Schätzungen im Hinblick auf den für die Vorräte voraussichtlich erzielbaren Betrag verfügbar sind. Diese Schätzungen berücksichtigen Preis- oder Kostenänderungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit Vorgängen nach der Berichtsperiode stehen insoweit, als diese Vorgänge Verhältnisse aufhellen, die bereits am Ende der Berichtsperiode bestanden haben.

31 Schätzungen des Nettoveräußerungswerts berücksichtigen weiterhin den Zweck, zu dem die Vorräte gehalten werden. Zum Beispiel basiert der Nettoveräußerungswert der Menge der Vorräte, die zur Erfüllung abgeschlossener Liefer- und Leistungsverträge gehalten werden, auf den vertraglich vereinbarten Preisen. Wenn die Verkaufsverträge nur einen Teil der Vorräte betreffen, basiert der Nettoveräußerungswert für den darüber hinausgehenden Teil auf allgemeinen Verkaufspreisen. Rückstellungen können von abgeschlossenen Verkaufsverträgen über Vorräte, die über die vorhandenen Bestände hinausgehen, oder von abgeschlossenen Einkaufsverträgen entstehen. Diese Rückstellungen werden nach IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* behandelt.

32 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die für die Herstellung von Vorräten bestimmt sind, werden nicht auf einen unter ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegenden Wert abgewertet, wenn die Fertigerzeugnisse, in die sie eingehen, voraussichtlich zu den Herstellungskosten oder darüber verkauft werden können. Wenn jedoch ein Preisrückgang für diese Stoffe darauf hindeutet, dass die Herstellungskosten der Fertigerzeugnisse über dem Nettoveräußerungswert liegen, werden die Stoffe auf den Nettoveräußerungswert abgewertet. Unter diesen Umständen können die Wiederbeschaffungskosten der Stoffe die beste verfügbare Bewertungsgrundlage für den Nettoveräußerungswert sein.

33 Der Nettoveräußerungswert wird in jeder Folgeperiode neu ermittelt. Wenn die Umstände, die früher zu einer Wertminderung der Vorräte auf einen Wert unter ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten geführt haben, nicht länger bestehen, oder wenn es aufgrund geänderter wirtschaftlicher Gegebenheiten einen substanziellen Hinweis auf eine Erhöhung des Nettoveräußerungswerts gibt, wird der Betrag der Wertminderung insoweit rückgängig gemacht (d. h. der Rückgang beschränkt sich auf den Betrag der ursprünglichen Wertminderung), dass der neue Buchwert dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und berichtigtem Nettoveräußerungswert entspricht. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn sich Vorräte, die aufgrund eines Rückgangs ihres Verkaufspreises zum Nettoveräußerungswert angesetzt waren, in einer Folgeperiode noch im Bestand befinden und sich ihr Verkaufspreis wieder erhöht hat.

ERFASSUNG ALS AUFWAND

34 Wenn Vorräte verkauft worden sind, ist der Buchwert dieser Vorräte in der Berichtsperiode als Aufwand zu erfassen, in der die zugehörigen Erträge realisiert sind. Alle Wertminderungen von Vorräten auf den Nettoveräußerungswert sowie alle Verluste bei den Vorräten sind in der Periode als Aufwand zu erfassen, in der die Wertminderungen vorgenommen wurden oder die Verluste eingetreten sind. Alle Wertaufholungen bei Vorräten, die sich aus einer Erhöhung des Nettoveräußerungswerts ergeben, sind als Verminderung des Materialaufwands in der Periode zu erfassen, in der die Wertaufholung eintritt.

35 Vorräte können auch anderen Vermögenswerten zugeordnet werden, zum Beispiel dann, wenn Vorräte als Teil selbsterstellter Sachanlagen verwendet werden. Vorräte, die auf diese Weise einem anderen Vermögenswert zugeordnet worden sind, werden über die Nutzungsdauer dieses Vermögenswertes als Aufwand erfasst.

ANGABEN

36 Abschlüsse haben die folgenden Angaben zu enthalten:

(a) die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für Vorräte einschließlich der Kosten-Zuordnungsverfahren;

(b) den Gesamtbuchwert der Vorräte und die Buchwerte in einer unternehmensspezifischen Untergliederung;

(c) den Buchwert der zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten angesetzten Vorräte;

(d) den Betrag der Vorräte, die als Aufwand in der Berichtsperiode erfasst worden sind;

(e) den Betrag von Wertminderungen von Vorräten, die gemäß Paragraph 34 in der Berichtsperiode als Aufwand erfasst worden sind;

(f) den Betrag von vorgenommenen Wertaufholungen, die gemäß Paragraph 34 als Verminderung des Materialaufwands in der Berichtsperiode erfasst worden sind;

(g) die Umstände oder Ereignisse, die zu der Wertaufholung der Vorräte gemäß Paragraph 34 geführt haben; und

(h) den Buchwert der Vorräte, die als Sicherheit für Verbindlichkeiten verpfändet sind.

37 Informationen über die Buchwerte unterschiedlicher Arten von Vorräten und das Ausmaß der Veränderungen dieser Vermögenswerte sind für die Adressaten der Abschlüsse nützlich. Verbreitet sind Untergliederungen der Vorräte in Handelswaren, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und Fertigerzeugnisse. Die Vorräte eines Dienstleistungsunternehmens können einfach als unfertige Erzeugnisse bezeichnet werden.

38 Der Buchwert der Vorräte, der während der Periode als Aufwand erfasst worden ist, und der oft als Umsatzkosten bezeichnet wird, umfasst die Kosten, die zuvor Teil der Bewertung der verkauften Vorräte waren, sowie die nicht zugeordneten Produktionsgemeinkosten und anormale Produktionskosten der Vorräte. Die unternehmensspezifischen Umstände können die Einbeziehung weiterer Kosten, wie beispielsweise Vertriebskosten, rechtfertigen.

39 Einige Unternehmen verwenden eine Gliederung für die Gewinn- und Verlustrechnung, die dazu führt, dass mit Ausnahme von den Anschaffungs- und Herstellungskosten der Vorräte, die während der Berichtsperiode als Aufwand erfasst wurden, andere Beträge angegeben werden. In diesem Format stellt ein Unternehmen eine Aufwandsanalyse dar, die eine auf der Art der Aufwendungen beruhenden Gliederung zugrunde legt. In diesem Fall gibt das Unternehmen die als Aufwand erfassten Kosten für Rohstoffe und Verbrauchsgüter, Personalkosten und andere Kosten zusammen mit dem Betrag der Nettobestandsveränderungen des Vorratsvermögens in der Berichtsperiode an.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

40 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

41 Der vorliegende Standard ersetzt IAS 2 *Vorräte* (überarbeitet 1993).

42 Dieser Standard ersetzt SIC-1 *Stetigkeit — Unterschiedliche Verfahren zur Zuordnung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten*.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 7

Kapitalflussrechnungen

ZIELSETZUNG

Informationen über die Cashflows eines Unternehmens vermitteln den Abschlussadressaten eine Grundlage zur Beurteilung der Fähigkeit des Unternehmens, Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente zu erwirtschaften, sowie zur Einschätzung des Liquiditätsbedarfs des Unternehmens. Die von den Adressaten getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen setzen eine Einschätzung der Fähigkeit eines Unternehmens zum Erwirtschaften von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten sowie des Zeitpunkts und der Wahrscheinlichkeit des Erwirtschaftens voraus.

Die Zielsetzung dieses Standards besteht darin, Informationen über die historischen Bewegungen der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente eines Unternehmens bereitzustellen. Diese Informationen werden durch eine Kapitalflussrechnung zur Verfügung gestellt, welche die Cashflows der Berichtsperiode nach der betrieblichen Tätigkeit, der Investitions- und der Finanzierungstätigkeit gliedert.

ANWENDUNGSBEREICH

1 Ein Unternehmen hat eine Kapitalflussrechnung gemäß den Anforderungen dieses Standards zu erstellen und als integralen Bestandteil des Abschlusses für jede Periode darzustellen, für die Abschlüsse aufgestellt werden.

2 Dieser Standard ersetzt den im Juli 1977 verabschiedeten IAS 7 *Kapitalflussrechnung*.

3 Die Adressaten des Abschlusses eines Unternehmens sind daran interessiert, auf welche Weise das Unternehmen Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente erwirtschaftet und verwendet. Dies gilt unabhängig von der Art der Tätigkeiten des Unternehmens und unabhängig davon, ob Zahlungsmittel als das Produkt des Unternehmens betrachtet werden können, wie es bei einem Finanzinstitut der Fall ist. Im Grunde genommen benötigen Unternehmen Zahlungsmittel aus denselben Gründen, wie unterschiedlich ihre wesentlichen erlöswirksamen Tätigkeiten auch sein mögen. Sie benötigen Zahlungsmittel zur Durchführung ihrer Tätigkeiten, zur Erfüllung ihrer finanziellen Verpflichtungen sowie zur Zahlung von Dividenden an ihre Investoren. Deshalb sind diesem Standard zufolge alle Unternehmen zur Aufstellung von Kapitalflussrechnungen verpflichtet.

NUTZEN VON KAPITALFLUSSINFORMATIONEN

4 In Verbindung mit den übrigen Bestandteilen des Abschlusses liefert die Kapitalflussrechnung Informationen, anhand derer die Abschlussadressaten die Änderungen im Nettovermögen eines Unternehmens und seine Finanzstruktur (einschließlich Liquidität und Solvenz) bewerten können. Weiterhin können die Adressaten die Fähigkeit des Unternehmens zur Beeinflussung der Höhe und des zeitlichen Anfalls von Cashflows bewerten, die es ihm erlaubt, auf veränderte Umstände und Möglichkeiten zu reagieren. Kapitalflussinformationen sind hilfreich für die Beurteilung der Fähigkeit eines Unternehmens, Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente zu erwirtschaften, und ermöglichen den Abschlussadressaten die Entwicklung von Modellen zur Beurteilung und zum Vergleich des Barwerts der künftigen Cashflows verschiedener Unternehmen. Darüber hinaus verbessert eine Kapitalflussrechnung die Vergleichbarkeit der Darstellung der Ertragskraft unterschiedlicher Unternehmen, da die Auswirkungen der Verwendung verschiedener Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden für dieselben Geschäftsvorfälle und Ereignisse eliminiert werden.

5 Historische Informationen über Cashflows werden häufig als Indikator für den Betrag, den Zeitpunkt und die Wahrscheinlichkeit künftiger Cashflows herangezogen. Außerdem sind die Informationen nützlich, um die Genauigkeit in der Vergangenheit vorgenommener Einschätzungen künftiger Cashflows zu prüfen und die Beziehung zwischen der Rentabilität und dem Netto-Cashflow sowie die Auswirkungen von Preisänderungen zu untersuchen.

DEFINITIONEN

6 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Zahlungsmittel umfassen Barmittel und Sichteinlagen.

Zahlungsmitteläquivalente sind kurzfristige hochliquide Finanzinvestitionen, die jederzeit in festgelegte Zahlungsmittelbeträge umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Werteschwankungsrisiken unterliegen.

Cashflows sind Zuflüsse und Abflüsse von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten.

Betriebliche Tätigkeiten sind die wesentlichen erlöswirksamen Tätigkeiten des Unternehmens sowie andere Tätigkeiten, die nicht den Investitions- oder Finanzierungstätigkeiten zuzuordnen sind.

Investitionstätigkeiten sind der Erwerb und die Veräußerung langfristiger Vermögenswerte und sonstiger Finanzinvestitionen, die nicht zu den Zahlungsmitteläquivalenten gehören.

Finanzierungstätigkeiten sind Tätigkeiten, die sich auf den Umfang und die Zusammensetzung des eingebrachten Kapitals und der Fremdkapitalaufnahme des Unternehmens auswirken.

Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente

7 Zahlungsmitteläquivalente dienen dazu, kurzfristigen Zahlungsverpflichtungen nachkommen zu können. Sie werden gewöhnlich nicht zu Investitions- oder anderen Zwecken gehalten. Eine Finanzinvestition wird nur dann als Zahlungsmitteläquivalent eingestuft, wenn sie unmittelbar in einen festgelegten Zahlungsmittelbetrag umgewandelt werden kann und nur unwesentlichen Werteschwankungsrisiken unterliegt. Aus diesem Grund gehört eine Finanzinvestition im Regelfall nur dann zu den Zahlungsmitteläquivalenten, wenn sie — gerechnet vom Erwerbszeitpunkt — eine Restlaufzeit von nicht mehr als etwa drei Monaten besitzt. Kapitalbeteiligungen gehören grundsätzlich nicht zu den Zahlungsmitteläquivalenten, es sei denn, sie sind ihrem Wesen nach Zahlungsmitteläquivalente, wie beispielsweise im Fall von Vorzugsaktien mit kurzer Restlaufzeit und festgelegtem Einlösungszeitpunkt.

8 Verbindlichkeiten gegenüber Banken gehören grundsätzlich zu den Finanzierungstätigkeiten. In einigen Ländern bilden Kontokorrentkredite, die auf Anforderung rückzahlbar sind, jedoch einen integralen Bestandteil der Zahlungsmitteldisposition des Unternehmens. In diesen Fällen werden Kontokorrentkredite den Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten zugerechnet. Ein Merkmal solcher Vereinbarungen mit den Banken sind häufige Schwankungen des Kontosaldos zwischen Soll- und Haben-Beständen.

9 Bewegungen zwischen den Komponenten der Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente sind nicht als Cashflows zu betrachten, da diese Bewegungen Teil der Zahlungsmitteldisposition eines Unternehmens sind und nicht Teil der betrieblichen Tätigkeit, der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit. Zur Zahlungsmitteldisposition gehört auch die Investition überschüssiger Zahlungsmittel in Zahlungsmitteläquivalente.

DARSTELLUNG DER KAPITALFLUSSRECHNUNG

10 Die Kapitalflussrechnung hat Cashflows der Periode zu enthalten, die nach betrieblichen Tätigkeiten, Investitions- und Finanzierungstätigkeiten gegliedert werden.

11 Ein Unternehmen stellt die Cashflows aus betrieblicher Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit in einer Weise dar, die seiner jeweiligen Geschäftstätigkeit möglichst angemessen ist. Die Gliederung nach Tätigkeitsbereichen liefert Informationen, anhand derer die Adressaten die Auswirkungen dieser Tätigkeiten auf die Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens und die Höhe der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente beurteilen können. Weiterhin können diese Informationen eingesetzt werden, um die Beziehungen zwischen diesen Tätigkeiten zu bewerten.

12 Eine einziger Geschäftsvorfall umfasst unter Umständen Cashflows, die unterschiedlichen Tätigkeiten zuzurechnen sind. Wenn die Rückzahlung eines Darlehens beispielsweise sowohl Zinsen als auch Tilgung umfasst, kann der Zinsanteil unter Umständen als betriebliche Tätigkeit, der Tilgungsanteil als Finanzierungstätigkeit eingestuft werden.

Betriebliche Tätigkeit

13 Die Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit sind ein Schlüsselindikator dafür, in welchem Ausmaß es durch die Unternehmenstätigkeit gelungen ist, Zahlungsmittelüberschüsse zu erwirtschaften, die ausreichen, um Verbindlichkeiten zu tilgen, die Leistungsfähigkeit des Unternehmens zu erhalten, Dividenden zu zahlen und Investitionen zu tätigen, ohne dabei auf Quellen der Außenfinanzierung angewiesen zu sein. Informationen über die genauen Bestandteile der historischen Cashflows aus betrieblicher Tätigkeit sind in Verbindung mit anderen Informationen von Nutzen, um künftige Cashflows aus betrieblicher Tätigkeit zu prognostizieren.

14 Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit stammen in erster Linie aus der erlöswirksamen Tätigkeit des Unternehmens. Daher resultieren sie im Allgemeinen aus Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen, die als Ertrag oder Aufwand das Periodenergebnis beeinflussen. Im Folgenden werden Beispiele für Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit angeführt:

(a) Zahlungseingänge aus dem Verkauf von Gütern und der Erbringung von Dienstleistungen;

(b) Zahlungseingänge aus Nutzungsentgelten, Honoraren, Provisionen und anderen Erlösen;

(c) Auszahlungen an Lieferanten von Gütern und Dienstleistungen;

(d) Auszahlungen an und für Beschäftigte;

(e) Einzahlungen und Auszahlungen von Versicherungsunternehmen für Prämien, Schadensregulierungen, Leibrenten und andere Versicherungsleistungen;

(f) Zahlungen oder Rückerstattungen von Ertragsteuern, es sei denn, die Zahlungen können der Finanzierungs- und Investitionstätigkeit zugeordnet werden; und

(g) Einzahlungen und Auszahlungen für Handelsverträge.

Einige Geschäftsvorfälle, wie der Verkauf eines Postens aus dem Anlagevermögen, führen zu einem Gewinn bzw. Verlust, der sich auf das Ergebnis auswirkt. Die entsprechenden Cashflows sind jedoch Cashflows aus dem Bereich der Investitionstätigkeit.

15 Ein Unternehmen hält unter Umständen Wertpapiere und Anleihen zu Handelszwecken. In diesem Fall ähneln diese Posten den zur Weiterveräußerung bestimmten Vorräten. Aus diesem Grund werden Cashflows aus dem Erwerb und Verkauf derartiger Wertpapiere als betriebliche Tätigkeit eingestuft. Ähnlich gelten von Finanzinstituten gewährte Kredite und Darlehen im Regelfall als betriebliche Tätigkeit, da sie mit der wesentlichen erlöswirksamen Tätigkeit dieses Unternehmens in Zusammenhang stehen.

Investitionstätigkeit

16 Die gesonderte Angabe der Cashflows aus der Investitionstätigkeit ist von Bedeutung, da die Cashflows das Ausmaß angeben, in dem Aufwendungen für Ressourcen getätigt wurden, die künftige Erträge und Cashflows erwirtschaften sollen. Im Folgenden werden Beispiele für Cashflows aus Investitionstätigkeit angeführt:

(a) Auszahlungen für die Beschaffung von Sachanlagen, immateriellen und anderen langfristigen Vermögenswerten. Hierzu zählen auch Auszahlungen für aktivierte Entwicklungskosten und für selbst erstellte Sachanlagen;

(b) Einzahlungen aus dem Verkauf von Sachanlagen, immateriellen und anderen langfristigen Vermögenswerten;

(c) Auszahlungen für den Erwerb von Eigenkapital oder Schuldinstrumenten anderer Unternehmen und von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen (sofern diese Titel nicht als Zahlungsmitteläquivalente betrachtet oder zu Handelszwecken gehalten werden);

(d) Einzahlungen aus der Veräußerung von Eigenkapital- oder Schuldinstrumenten anderer Unternehmen und von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen (sofern diese Titel nicht als Zahlungsmitteläquivalente betrachtet oder zu Handelszwecken gehalten werden);

(e) Auszahlungen für Dritten gewährte Kredite und Darlehen (mit Ausnahme der von einem Finanzinstitut gewährten Kredite und Darlehen);

(f) Einzahlungen aus der Tilgung von Dritten gewährten Krediten und Darlehen (mit Ausnahme der von einem Finanzinstitut gewährten Kredite und Darlehen);

(g) Auszahlungen für standardisierte und andere Termingeschäfte, Options- und Swap-Geschäfte, es sei denn, diese Kontrakte werden zu Handelszwecken gehalten oder die Auszahlungen werden als Finanzierungstätigkeit eingestuft;

(h) Einzahlungen aus standardisierten und anderen Termingeschäften, Options- und Swap-Geschäften, es sei denn, diese Verträge werden zu Handelszwecken gehalten oder die Einzahlungen werden als Finanzierungstätigkeit eingestuft.

Wenn ein Kontrakt als Sicherungsgeschäft, das sich auf ein bestimmbares Grundgeschäft bezieht, behandelt wird, werden die Cashflows des Kontrakts auf dieselbe Art und Weise eingestuft wie die Cashflows des gesicherten Grundgeschäfts.

Finanzierungstätigkeit

17 Die gesonderte Angabe der Cashflows aus der Finanzierungstätigkeit ist von Bedeutung, da sie für die Schätzung zukünftiger Ansprüche der Kapitalgeber gegenüber dem Unternehmen nützlich sind. Im Folgenden werden Beispiele für Cashflows aus der Finanzierungstätigkeit angeführt:

(a) Einzahlungen aus der Ausgabe von Anteilen oder anderen Eigenkapitalinstrumenten;

(b) Auszahlungen an Eigentümer zum Erwerb oder Rückkauf von (eigenen) Anteilen an dem Unternehmen;

(c) Einzahlungen aus der Ausgabe von Schuldverschreibungen, Schuldscheinen, Anleihen und hypothekarisch unterlegten Schuldtiteln sowie aus der Aufnahme von Darlehen und Hypotheken oder aus der Aufnahme anderer kurz- oder langfristiger Ausleihungen;

(d) Auszahlungen für die Rückzahlung von Ausleihungen; und

(e) Auszahlungen von Leasingnehmern zur Tilgung von Verbindlichkeiten aus Finanzierungs-Leasingverträgen.

DARSTELLUNG DER CASHFLOWS AUS DER BETRIEBLICHEN TÄTIGKEIT

18 Ein Unternehmen hat Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit in einer der beiden folgenden Formen darzustellen:

(a) direkte Methode, wobei die Hauptgruppen der Bruttoeinzahlungen und Bruttoauszahlungen angegeben werden; oder

(b) indirekte Methode, wobei das Periodenergebnis um Auswirkungen nicht zahlungswirksamer Geschäftsvorfälle oder Abgrenzungen von vergangenen oder künftigen betrieblichen Ein- oder Auszahlungen (einschließlich Rückstellungen) sowie um Ertrags- oder Aufwandsposten, die dem Investitions- oder Finanzierungsbereich zuzurechnen sind, berichtigt wird.

19 Unternehmen wird empfohlen, die Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit nach der direkten Methode darzustellen. Die direkte Methode stellt Informationen zur Verfügung, welche die Schätzung künftiger Cashflows erleichtern und bei Anwendung der indirekten Methode nicht verfügbar sind. Bei Anwendung der direkten Methode können Informationen über die Hauptgruppen von Bruttoeinzahlungen und Bruttoauszahlungen folgendermaßen abgeleitet werden:

(a) aus der Buchhaltung des Unternehmens; oder

(b) durch Korrekturen der Umsatzerlöse und der Umsatzkosten (Zinsen und ähnliche Erträge sowie Zinsaufwendungen und ähnliche Aufwendungen bei einem Finanzinstitut) sowie anderer Posten der Gewinn- und Verlustrechnung um

(i) Bestandsveränderungen der Periode bei den Vorräten und den Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;

(ii) andere zahlungsunwirksame Posten; und

(iii) andere Posten, die Cashflows in den Bereichen der Investition oder der Finanzierung darstellen.

20 Bei Anwendung der indirekten Methode wird der Netto-Cashflow aus der betrieblichen Tätigkeit durch Korrektur des Periodenergebnisses um die folgenden Größen ermittelt:

(a) Bestandsveränderungen der Periode bei den Vorräten und den Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;

(b) zahlungsunwirksame Posten, wie beispielsweise Abschreibungen, Rückstellungen, latente Steuern, unrealisierte Fremdwährungsgewinne und -verluste, nicht ausgeschüttete Gewinne von assoziierten Unternehmen und Minderheitsanteile; sowie

(c) alle anderen Posten, die Cashflows in den Bereichen der Investition oder Finanzierung darstellen.

Alternativ kann der Netto-Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit auch in der indirekten Methode durch Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge aus der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Änderungen der Vorräte und der Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen im Laufe der Periode ermittelt werden.

DARSTELLUNG DER CASHFLOWS AUS INVESTITIONS- UND FINANZIERUNGSTÄTIGKEIT

21 Ein Unternehmen hat die Hauptgruppen der Bruttoeinzahlungen und Bruttoauszahlungen separat auszuweisen, die aus Investitions- und Finanzierungstätigkeiten entstehen. Ausgenommen sind die Fälle, in denen die in den Paragraphen 22 und 24 beschriebenen Cashflows saldiert ausgewiesen werden.

SALDIERTE DARSTELLUNG DER CASHFLOWS

22 Für Cashflows, die aus den folgenden betrieblichen Tätigkeiten, Investitions- oder Finanzierungstätigkeiten entstehen, ist ein saldierter Ausweis zulässig:

(a) Einzahlungen und Auszahlungen im Namen von Kunden, wenn die Cashflows eher auf Tätigkeiten des Kunden als auf Tätigkeiten des Unternehmens zurückzuführen sind;

(b) Einzahlungen und Auszahlungen für Posten mit großer Umschlagshäufigkeit, großen Beträgen und kurzen Laufzeiten.

23 Beispiele für die in Paragraph 22(a) erwähnten Einzahlungen und Auszahlungen sind:

(a) Annahme und Rückzahlung von Sichteinlagen bei einer Bank;

(b) von einer Anlagegesellschaft für Kunden gehaltene Finanzmittel;

(c) Mieten, die für Grundstückseigentümer eingezogen und an diese weitergeleitet werden.

Beispiele für die in Paragraph 22(b) erwähnten Einzahlungen und Auszahlungen sind Einzahlungen und Auszahlungen für:

(a) Darlehensbeträge gegenüber Kreditkartenkunden;

(b) den Kauf und Verkauf von Finanzinvestitionen;

(c) andere kurzfristige Ausleihungen, wie beispielsweise Kredite mit einer Laufzeit von bis zu drei Monaten.

24 Für Cashflows aus einer der folgenden Tätigkeiten eines Finanzinstituts ist eine saldierte Darstellung möglich:

(a) Einzahlungen und Auszahlungen für die Annahme und die Rückzahlung von Einlagen mit fester Laufzeit;

(b) Platzierung von Einlagen bei Finanzinstituten und Rücknahme von Einlagen anderer Finanzinstitute;

(c) Kredite und Darlehen für Kunden und die Rückzahlung dieser Kredite und Darlehen.

CASHFLOWS IN FREMDWÄHRUNG

25 Cashflows, die aus Geschäftsvorfällen in einer Fremdwährung entstehen, sind in der funktionalen Währung des Unternehmens zu erfassen, indem der Fremdwährungsbetrag mit dem zum Zahlungszeitpunkt gültigen Umrechnungskurs zwischen der funktionalen Währung und der Fremdwährung in die funktionale Währung umgerechnet wird.

26 Die Cashflows eines ausländischen Tochterunternehmens sind mit dem zum Zahlungszeitpunkt geltenden Wechselkurs zwischen der funktionalen Währung und der Fremdwährung in die funktionale Währung umzurechnen.

27 Cashflows, die in einer Fremdwährung abgewickelt werden, sind gemäß IAS 21 *Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse* auszuweisen. Dabei ist die Verwendung eines Wechselkurses zulässig, der dem tatsächlichen Kurs in etwa entspricht. So kann beispielsweise für die Erfassung von Fremdwährungstransaktionen oder für die Umrechnung der Cashflows eines ausländischen Tochterunternehmens ein gewogener Periodendurchschnittskurs verwendet werden. Eine Umrechnung der Cashflows eines ausländischen Tochterunternehmens zum Kurs am Bilanzstichtag ist jedoch gemäß IAS 21 nicht zulässig.

28 Nicht realisierte Gewinne und Verluste aus Wechselkursänderungen sind nicht als Cashflows zu betrachten. Die Auswirkungen von Wechselkursänderungen auf Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente, die in Fremdwährung gehalten werden oder fällig sind, werden jedoch in der Kapitalflussrechnung erfasst, um den Bestand an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten zu Beginn und am Ende der Periode abzustimmen. Der Unterschiedsbetrag wird getrennt von den Cashflows aus betrieblicher Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit ausgewiesen und umfasst die Differenzen etwaiger Wechselkursänderungen, die entstanden wären, wenn diese Cashflows mit dem Stichtagskurs umgerechnet worden wären.

29 [gestrichen]

30 [gestrichen]

ZINSEN UND DIVIDENDEN

31 Cashflows aus erhaltenen und gezahlten Zinsen und Dividenden sind jeweils gesondert anzugeben. Jede Ein- und Auszahlung ist stetig von Periode zu Periode entweder als betriebliche Tätigkeit, Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zu einzustufen.

32 Der Gesamtbetrag der während einer Periode gezahlten Zinsen wird in der Kapitalflussrechnung angegeben unabhängig davon, ob der Betrag als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst oder gemäß der alternativ zulässigen Methode aus IAS 23 *Fremdkapitalkosten* aktiviert wird.

33 Gezahlte Zinsen sowie erhaltene Zinsen und Dividenden werden bei einem Finanzinstitut im Normalfall als Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit eingestuft. Im Hinblick auf andere Unternehmen besteht jedoch kein Einvernehmen über die Zuordnung dieser Cashflows. Gezahlte Zinsen und erhaltene Zinsen und Dividenden können als Cashflows aus betrieblicher Tätigkeit eingestuft werden, da sie in die Ermittlung des Periodenergebnisses eingehen. Alternativ können gezahlte Zinsen und erhaltene Zinsen und Dividenden als Cashflows aus Finanzierungs- bzw. Investitionstätigkeit eingestuft werden, da sie Finanzierungsaufwendungen oder Erträge aus Investitionen sind.

34 Gezahlte Dividenden können als Finanzierungs-Cashflows eingestuft werden, da es sich um Finanzierungsaufwendungen handelt. Alternativ können gezahlte Dividenden als Bestandteil der Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit eingestuft werden, damit die Fähigkeit eines Unternehmens, Dividenden aus laufenden Cashflows zu zahlen, leichter beurteilt werden kann.

ERTRAGSTEUERN

35 Cashflows aus Ertragsteuern sind gesondert anzugeben und als Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit einzustufen, es sei denn, sie können bestimmten Finanzierungs- und Investitionsaktivitäten zugeordnet werden.

36 Ertragsteuern entstehen aus Geschäftsvorfällen, die zu Cashflows führen, die in einer Kapitalflussrechnung als betriebliche Tätigkeit, Investitions- oder Finanzierungstätigkeit eingestuft werden. Während Investitions- oder Finanzierungstätigkeiten in der Regel der entsprechende Steueraufwand zugeordnet werden kann, ist die Bestimmung der damit verbundenen steuerbezogenen Cashflows häufig nicht durchführbar und die Cashflows erfolgen unter Umständen in einer anderen Periode als die Cashflows des zugrunde liegenden Geschäftsvorfalls. Aus

diesem Grund werden gezahlte Steuern im Regelfall als Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit eingestuft. Wenn die Zuordnung der steuerbezogenen Cashflows zu einem Geschäftsvorfall, der zu Cashflows aus Investitions- oder Finanzierungstätigkeiten führt, jedoch praktisch möglich ist, werden die steuerbezogenen Cashflows ebenso als Investitions- bzw. Finanzierungstätigkeit eingestuft. Wenn die steuerbezogenen Cashflows mehr als einer Tätigkeit zugeordnet werden, wird der Gesamtbetrag der gezahlten Steuern angegeben.

ANTEILE AN TOCHTERUNTERNEHMEN, ASSOZIIERTEN UNTERNEHMEN UND GEMEINSCHAFTSUNTERNEHMEN

37 Bei der Bilanzierung von Anteilen an einem assoziierten Unternehmen oder an einem Tochterunternehmen nach der Equity- oder der Anschaffungskostenmethode beschränkt ein Investor seine Angaben in der Kapitalflussrechnung auf die Cashflows zwischen ihm und dem Beteiligungsunternehmen, beispielsweise auf Dividenden und Kredite.

38 Ein Unternehmen, das seine Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen (siehe IAS 31 *Anteile an Gemeinschaftsunternehmen*) gemäß der Quotenkonsolidierung bilanziert, stellt in die konsolidierte Kapitalflussrechnung nur den entsprechenden Anteil an den Cashflows des gemeinschaftlich geführten Unternehmens ein. Ein Unternehmen, das solche Anteile nach der Equity-Methode bilanziert, nimmt nur die Cashflows in die Kapitalflussrechnung auf, die mit den Anteilen an dem gemeinschaftlich geführten Unternehmen sowie den Ausschüttungen und anderen Ein- und Auszahlungen zwischen ihm und dem gemeinschaftlich geführten Unternehmen in Zusammenhang stehen.

ERWERB UND VERÄUßERUNG VON TOCHTERUNTERNEHMEN UND SONSTIGEN GESCHÄFTSEINHEITEN

39 Die aggregierten Cashflows aus dem Erwerb und der Veräußerung von Tochterunternehmen oder sonstigen Geschäftseinheiten sind gesondert darzustellen und als Investitionstätigkeiten einzustufen.

40 Ein Unternehmen hat im Hinblick auf den während der Berichtsperiode erfolgten Erwerb und die Veräußerung von Tochterunternehmen oder sonstigen Geschäftseinheiten folgende aggregierte Angaben zu machen:

(a) gesamter Kauf- oder Veräußerungspreis;

(b) Teil des Kauf- oder Veräußerungspreises, der durch Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente beglichen wurde;

(c) Betrag der Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente des Tochterunternehmens oder der Geschäftseinheit, die mit dem Erwerb übernommen oder im Zusammenhang mit dem Verkauf abgegeben wurden; und

(d) Beträge der nach Hauptgruppen gegliederten Vermögenswerte und Schulden mit Ausnahme der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente des Tochterunternehmens oder der sonstigen Geschäftseinheit, das bzw. die erworben oder veräußert wurde.

41 Die gesonderte Darstellung der Auswirkungen der Cashflows aus Erwerb und Veräußerung von Tochterunternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten als eigenständige Posten sowie die gesonderte Angabe der Beträge der erworbenen oder veräußerten Vermögenswerte und Schuldposten erleichtert die Unterscheidung dieser Cashflows von den Cashflows aus der übrigen betrieblichen Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit. Die Auswirkungen der Cashflows aus Veräußerungen werden nicht mit denen aus dem Erwerb saldiert.

42 Die Summe des Betrags der als Kauf- oder Verkaufspreis gezahlten oder erhaltenen Mittel wird in der Kapitalflussrechnung abzüglich der erworbenen oder veräußerten Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente ausgewiesen.

NICHT ZAHLUNGSWIRKSAME TRANSAKTIONEN

43 Investitions- und Finanzierungstransaktionen, für die keine Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente eingesetzt werden, sind nicht Bestandteil der Kapitalflussrechnung. Solche Transaktionen sind an anderer Stelle im Abschluss derart anzugeben, dass alle notwendigen Informationen über diese Investitions- und Finanzierungstransaktionen bereitgestellt werden.

44 Viele Investitions- und Finanzierungstätigkeiten haben keine direkten Auswirkungen auf die laufenden Cashflows, beeinflussen jedoch die Kapital- und Vermögensstruktur eines Unternehmens. Der Ausschluss nicht zahlungswirksamer Transaktionen aus der Kapitalflussrechnung ist mit der Zielsetzung der Kapitalflussrechnung konsistent, da sich diese Posten nicht auf Cashflows in der Berichtsperiode auswirken. Beispiele für nicht zahlungswirksame Transaktionen sind:

(a) der Erwerb von Vermögenswerten durch Übernahme direkt damit verbundener Schulden oder durch Finanzierungsleasing;

(b) der Erwerb eines Unternehmens gegen Ausgabe von Anteilen;

(c) die Umwandlung von Schulden in Eigenkapital.

BESTANDTEILE DER ZAHLUNGSMITTEL UND ZAHLUNGSMITTELÄQUIVALENTE

45 Ein Unternehmen hat die Bestandteile der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente anzugeben und eine Überleitungsrechnung zu erstellen, in der die Beträge der Kapitalflussrechnung den entsprechenden Bilanzposten gegenübergestellt werden.

46 Angesichts der Vielfalt der weltweiten Praktiken zur Zahlungsmitteldisposition und der Konditionen von Kreditinstituten sowie zur Erfüllung des IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*, gibt ein Unternehmen die gewählte Methode für die Bestimmung der Zusammensetzung der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente an.

47 Die Auswirkungen von Änderungen der Methode zur Bestimmung der Zusammensetzung der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente, wie beispielsweise eine Änderung in der Einstufung von Finanzinstrumenten, die ursprünglich dem Beteiligungsportfolio des Unternehmens zugeordnet waren, werden gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen rechnungslegungsbezogener Schätzungen und Fehler* offen gelegt.

WEITERE ANGABEN

48 Ein Unternehmen hat in Verbindung mit einer Stellungnahme des Managements den Betrag an wesentlichen Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten anzugeben, die vom Unternehmen gehalten werden und über die der Konzern nicht verfügen kann.

49 Unter verschiedenen Umständen kann eine Unternehmensgruppe nicht über Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente eines Unternehmens verfügen. Dazu zählen beispielsweise Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente, die von einem Tochterunternehmen in einem Land gehalten werden, in dem Devisenverkehrskontrollen oder andere gesetzliche Einschränkungen zum Tragen kommen. Die Verfügbarkeit über die Bestände durch das Mutterunternehmen oder andere Tochterunternehmen ist dann eingeschränkt.

50 Zusätzliche Angaben können für die Adressaten von Bedeutung sein, um die Finanzlage und Liquidität eines Unternehmens einschätzen zu können. Die Angabe dieser Informationen (in Verbindung mit einer Stellungnahme des Managements) wird empfohlen und kann folgende Punkte enthalten:

(a) Betrag der nicht ausgenutzten Kreditlinien, die für die künftige betriebliche Tätigkeit und zur Erfüllung von Verpflichtungen eingesetzt werden könnten, unter Angabe aller Beschränkungen der Verwendung dieser Kreditlinien;

(b) die Summe des Betrags der Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit, die sich auf quotal konsolidierte Anteile an Gemeinschaftsunternehmen beziehen;

(c) die Summe des Betrags der Cashflows, die Erweiterungen der betrieblichen Kapazität betreffen, im Unterschied zu den Cashflows, die zur Erhaltung der Kapazität erforderlich sind; und

(d) Betrag der Cashflows aus betrieblicher Tätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit, aufgegliedert nach den einzelnen berichtspflichtigen Segmenten (siehe IFRS 8 *Segmentberichterstattung*).

51 Durch die gesonderte Angabe von Cashflows, die eine Erhöhung der Betriebskapazität darstellen, und Cashflows, die zur Erhaltung der Betriebskapazität erforderlich sind, kann der Adressat der Kapitalflussrechnung beurteilen, ob das Unternehmen geeignete Investitionen zur Erhaltung seiner Betriebskapazität vornimmt. Nimmt das Unternehmen nur unzureichende Investitionen zur Erhaltung seiner Betriebskapazität vor, schadet es unter Umständen der künftigen Rentabilität zu Gunsten der kurzfristigen Liquidität und der Ausschüttungen an Anteilseigner.

52 Die Angabe segmentierter Cashflows verhilft den Adressaten der Kapitalflussrechnung zu einem besseren Verständnis der Beziehung zwischen den Cashflows des Unternehmens als Ganzem und den Cashflows seiner Bestandteile sowie der Verfügbarkeit und Variabilität der segmentierten Cashflows.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

53 Dieser Standard ist erstmals auf Abschlüsse für Perioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 1994 beginnen.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 8

Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler

ZIELSETZUNG

1 Dieser Standard schreibt die Kriterien zur Auswahl und Änderung der Rechnungslegungsmethoden sowie die bilanzielle Behandlung und Angabe von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen sowie Fehlerkorrekturen vor. Der Standard soll die Relevanz und Zuverlässigkeit des Abschlusses eines Unternehmens sowie die Vergleichbarkeit dieser Abschlüsse im Zeitablauf sowie mit den Abschlüssen anderer Unternehmen verbessern.

2 Die Bestimmungen zur Angabe von Rechnungslegungsmethoden — davon ausgenommen: Änderungen von Rechnungslegungsmethoden — sind in IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* aufgeführt.

ANWENDUNGSBEREICH

3 Dieser Standard ist bei der Auswahl und Anwendung von Rechnungslegungsmethoden sowie zur Berücksichtigung von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Korrekturen von Fehlern aus früheren Perioden anzuwenden.

4 Die steuerlichen Auswirkungen der Korrekturen von Fehlern aus früheren Perioden und von rückwirkenden Anpassungen zur Umsetzung der Änderungen von Rechnungslegungsmethoden werden gemäß IAS 12 *Ertragsteuern* berücksichtigt und offen gelegt.

DEFINITIONEN

5 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Rechnungslegungsmethoden sind die besonderen Prinzipien, grundlegende Überlegungen, Konventionen, Regeln und Praktiken, die ein Unternehmen bei der Aufstellung und Darstellung eines Abschlusses anwendet.

Eine *Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung* ist eine Berichtigung des Buchwerts eines Vermögenswerts bzw. einer Schuld, oder der betragsmäßige, periodengerechte Verbrauch eines Vermögenswerts, der aus der Einschätzung des derzeitigen Status von Vermögenswerten und Schulden und aus der Einschätzung des künftigen Nutzens und künftiger Verpflichtungen im Zusammenhang mit Vermögenswerten und Schulden resultiert. Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen ergeben sich aus neuen Informationen oder Entwicklungen und sind somit keine Fehlerkorrekturen.

International Financial Reporting Standards (IFRS) sind die vom International Accounting Standards Board (IASB) verabschiedeten Standards und Interpretationen. Sie umfassen:

(a) International Financial Reporting Standards;

(b) International Accounting Standards und

(c) Interpretationen des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) bzw. des ehemaligen Standing Interpretations Committee (SIC).

Wesentlich: Auslassungen oder fehlerhafte Darstellungen von Posten sind wesentlich, wenn sie einzeln oder insgesamt die auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnten. Wesentlichkeit hängt vom Umfang und von der Art eines Postens ab, der jeweils unter den besonderen Umständen der Auslassung oder der fehlerhaften Darstellung einer Angabe beurteilt wird. Der Umfang oder die Art dieses Postens, bzw. eine Kombination dieser beiden Aspekte, könnte der entscheidende Faktor sein.

Fehler aus früheren Perioden sind Auslassungen oder fehlerhafte Darstellungen in den Abschlüssen eines Unternehmens für eine oder mehrere Perioden, die sich aus einer Nicht- oder Fehlanwendung von zuverlässigen Informationen ergeben haben, die

(a) zu dem Zeitpunkt, an dem die Abschlüsse für die entsprechenden Perioden zur Veröffentlichung genehmigt wurden, zur Verfügung standen; und

(b) hätten eingeholt und bei der Aufstellung und Darstellung der entsprechenden Abschlüsse berücksichtigt werden können.

Diese Fehler umfassen die Auswirkungen von Rechenfehlern, Fehlern bei der Anwendung von Rechnungslegungsmethoden, Flüchtigkeitsfehlern oder Fehlinterpretationen von Sachverhalten, sowie von Betrugsfällen.

Die *rückwirkende Anwendung* besteht darin, eine neue Rechnungslegungsmethode auf Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse und Bedingungen so anzuwenden, als wäre die Rechnungslegungsmethode stets angewandt worden

Die *rückwirkende Anpassung* ist die Korrektur einer Erfassung, Bewertung und Angabe von Beträgen aus Bestandteilen eines Abschlusses, so als ob ein Fehler in einer früheren Periode nie aufgetreten wäre.

Undurchführbar: Die Anwendung einer Vorschrift gilt dann als undurchführbar, wenn sie trotz aller angemessenen Anstrengungen des Unternehmens nicht angewandt werden kann. Für eine bestimmte frühere Periode ist die rückwirkende Anwendung einer Änderung einer Rechnungslegungsmethode bzw. eine rückwirkende Anpassung zur Fehlerkorrektur dann undurchführbar, wenn

(a) die Auswirkungen der rückwirkenden Anwendung bzw. rückwirkenden Anpassung nicht zu ermitteln sind;

(b) die rückwirkende Anwendung bzw. rückwirkende Anpassung Annahmen über die mögliche Absicht des Managements in der entsprechenden Periode erfordert; oder

(c) die rückwirkende Anwendung bzw. rückwirkende Anpassung umfangreiche Schätzungen der Beträge erforderlich macht und es unmöglich ist, objektive die Informationen aus diesen Schätzungen, die

(i) einen Nachweis über die Sachverhalte vermitteln, die zu dem Zeitpunkt bestanden, zu dem die entsprechenden Beträge zu erfassen, zu bewerten oder anzugeben sind; und

(ii) zur Verfügung gestanden hätten, als der Abschluss für jene frühere Periode zur Veröffentlichung genehmigt wurde,

von sonstigen Informationen zu unterscheiden.

Die *prospektive Anwendung* der Änderung einer Rechnungslegungsmethode bzw. der Erfassung der Auswirkung der Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung besteht darin,

(a) die neue Rechnungslegungsmethode auf Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse und Bedingungen anzuwenden, die nach dem Zeitpunkt der Änderung der Rechnungslegungsmethode eintreten; und

(b) die Auswirkung der Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung in der Berichtsperiode und in zukünftigen Perioden anzusetzen, die von der Änderung betroffen sind.

6 Die Beurteilung, ob die Auslassung oder fehlerhafte Darstellung von Angaben die auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnten und deshalb als wesentlich einzustufen sind, bedarf einer Prüfung der Eigenschaften solcher Adressaten. Paragraph 25 des *Rahmenkonzepts für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen* besagt, dass „bei den Adressaten vorausgesetzt wird, dass sie eine angemessene Kenntnis geschäftlicher und wirtschaftlicher Tätigkeiten und der Rechnungslegung sowie die Bereitschaft besitzen, die Informationen mit entsprechender Sorgfalt zu lesen". Deshalb hat eine solche Beurteilung die Frage zu berücksichtigen, wie solche Adressaten mit den genannten Eigenschaften erwartungsgemäß unter normalen Umständen bei den auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen beeinflusst werden könnten.

RECHNUNGSLEGUNGSMETHODEN

Auswahl und Anwendung der Rechungslegungsmethoden

7 Bezieht sich ein Standard oder eine Interpretation ausdrücklich auf einen Geschäftsvorfall oder auf sonstige Ereignisse oder Bedingungen, so ist bzw. sind die Rechnungslegungsmethode(n) für den entsprechenden Posten zu ermitteln, indem der Standard oder die Interpretation unter Berücksichtigung aller relevanten Anwendungsleitlinien des IASB für den Standard bzw. die Interpretation angewandt wird.

8 Die IFRS legen Rechnungslegungsmethoden fest, die aufgrund einer Schlussfolgerung des IASB zu einem Abschluss führt, der relevante und zuverlässige Informationen über die Geschäftsvorfälle, sonstigen Ereignisse und Bedingungen enthält, auf die sie zutreffen. Diese Methoden müssen nicht angewandt werden, wenn die Auswirkung ihrer Anwendung unwesentlich ist. Es ist jedoch nicht angemessen, unwesentliche Abweichungen von den IFRS vorzunehmen oder unberichtigt zu lassen, um eine bestimmte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage oder der Cashflows eines Unternehmens zu erzielen.

9 Die Anwendungsleitlinien für Standards, die vom IASB herausgegeben wurden, sind nicht Bestandteil jener Standards und enthalten deshalb auch keine Vorschriften zu den Abschlüssen.

10 Beim Fehlen eines Standards oder einer Interpretation, der/die ausdrücklich auf einen Geschäftsvorfall oder sonstige Ereignisse oder Bedingungen zutrifft, hat das Management darüber zu entscheiden, welche Rechnungslegungsmethode zu entwickeln und anzuwenden ist, um zu Informationen zu führen, die

(a) für die Bedürfnisse der wirtschaftlichen Entscheidungsfindung der Adressaten von Bedeutung sind und

(b) zuverlässig sind, in dem Sinne, dass der Abschluss

(i) die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Cashflows des Unternehmens den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darstellt;

(ii) den wirtschaftlichen Gehalt von Geschäftsvorfällen und sonstigen Ereignissen und Bedingungen widerspiegelt und nicht nur deren rechtliche Form;

(iii) neutral ist, das heißt frei von verzerrenden Einflüssen;

(iv) vorsichtig

(v) in allen wesentlichen Gesichtspunkten vollständig ist.

11 Bei seiner Entscheidungsfindung im Sinne des Paragraphen 10 hat das Management sich auf folgende Quellen — in absteigender Reihenfolge — zu beziehen und deren Anwendung zu berücksichtigen:

(a) die Anforderungen und Anwendungsleitlinien in Standards und Interpretationen, die ähnliche und verwandte Fragen behandeln;

(b) die im *Rahmenkonzept* enthaltenen Definitionen, Erfassungskriterien und Bewertungskonzepte für Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen.

12 Bei seiner Entscheidungsfindung gemäß Paragraph 10 kann das Management außerdem die jüngsten Verlautbarungen anderer Standardsetter, die ein ähnliches konzeptionelles Rahmenkonzept zur Entwicklung von Rechnungslegungsmethoden einsetzen, sowie sonstige Rechnungslegungs-Verlautbarungen und anerkannte Branchenpraktiken berücksichtigen, sofern sie nicht mit den in Paragraph 11 enthaltenen Quellen in Konflikt stehen.

Stetigkeit der Rechnungslegungsmethoden

13 Ein Unternehmen hat seine Rechnungslegungsmethoden für ähnliche Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse und Bedingungen stetig auszuwählen und anzuwenden, es sei denn, ein Standard oder eine Interpretation erlaubt bzw. schreibt die Kategorisierung von Sachverhalten vor, für die andere Rechnungslegungsmethoden zutreffend sind. Sofern ein Standard oder eine Interpretation eine derartige Kategorisierung vorschreibt oder erlaubt, ist eine geeignete Rechnungslegungsmethode auszuwählen und stetig für jede Kategorie anzuwenden.

Änderungen von Rechnungslegungsmethoden

14 Ein Unternehmen darf eine Rechnungslegungsmethode nur dann ändern, wenn die Änderung

(a) aufgrund eines Standards oder einer Interpretation erforderlich ist; oder

(b) dazu führt, dass der Abschluss zuverlässige und relevantere Informationen über die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen, sonstigen Ereignissen oder Bedingungen auf die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage oder die Cashflows des Unternehmens vermittelt.

15 Die Adressaten der Abschlüsse müssen in der Lage sein, die Abschlüsse eines Unternehmens im Zeitablauf vergleichen zu können, um Tendenzen in der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie des Cashflows zu erkennen. Daher sind in jeder Periode und von einer Periode auf die nächste stets die gleichen Rechnungslegungsmethoden anzuwenden, es sei denn, die Änderung einer Rechnungslegungsmethode entspricht einem der in Paragraph 14 enthaltenen Kriterien.

16 Die folgenden Fälle sind keine Änderung der Bilanzierungs- oder Bewertungsmethoden:

(a) die Anwendung einer Rechnungslegungsmethode auf Geschäftsvorfälle, sonstige Ereignisse oder Bedingungen, die sich grundsätzlich von früheren Geschäftsvorfällen oder sonstigen Ereignissen oder Bedingungen unterscheiden; und

(b) die Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode auf Geschäftsvorfälle oder sonstige Ereignisse oder Bedingungen, die früher nicht vorgekommen sind oder unwesentlich waren.

17 Die erstmalige Anwendung einer Methode zur Neubewertung von Vermögenswerten nach IAS 16 *Sachanlagen* oder IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* ist eine Änderung einer Rechnungslegungsmethode, die als Neubewertung im Rahmen des IAS 16 bzw. IAS 38 und nicht nach Maßgabe dieses Standards zu behandeln ist.

18 Die Paragraphen 19-31 finden auf die im Paragraphen 17 beschriebene Änderung der Rechnungslegungsmethode keine Anwendung.

Anwendung von Änderungen der Rechnungslegungsmehoden

19 Gemäß Paragraph 23

(a) hat ein Unternehmen eine Änderung der Rechnungslegungsmethoden aus der erstmaligen Anwendung eines Standards oder einer Interpretation nach den ggf. bestehenden spezifischen Übergangsvorschriften für den Standard oder die Interpretation zu berücksichtigen; und

(b) sofern ein Unternehmen eine Rechnungslegungsmethode nach erstmaliger Anwendung eines Standards oder einer Interpretation ändert, der/die keine spezifischen Übergangsvorschriften zur entsprechenden Änderung enthält, oder aber die Rechnungslegungsmethoden freiwillig ändert, so hat es die Änderung rückwirkend anzuwenden.

20 Im Sinne dieses Standards handelt es sich bei einer früheren Anwendung eines Standards oder einer Interpretation nicht um eine freiwillige Änderung der Rechnungslegungsmethoden.

21 Bei Fehlen eines Standards oder einer Interpretation, der/die spezifisch auf eine oder sonstige Ereignisse oder Bedingungen zutrifft, kann das Management nach Paragraph 12 eine Rechnungslegungsmethode nach den jüngsten Verlautbarungen anderer Standardsetter anwenden, die ein ähnliches konzeptionelles Rahmenkonzept zur Entwicklung von Rechnungslegungsmethoden einsetzen. Falls das Unternehmen sich nach einer Änderung einer derartigen Verlautbarung dafür entscheidet, eine Rechnungslegungsmethode zu ändern, so ist diese Änderung entsprechend zu berücksichtigen und als freiwillige Änderung der Rechnungslegungsmethode auszuweisen.

Rückwirkende Anwendung

22 Wenn gemäß Paragraph 23 eine Rechnungslegungsmethoden in Übereinstimmung mit Paragraph 19(a) oder (b) rückwirkend geändert wird, hat das Unternehmen den Eröffnungsbilanzwert eines jeden Bestandteils des Eigenkapitals für die früheste dargestellte Periode sowie die sonstigen vergleichenden Beträge für jede frühere dargestellte Periode so anzupassen, als ob die neue Rechnungslegungsmethode stets angewandt worden wäre.

Einschränkungen im Hinblick auf rückwirkende Anwendung

23 Ist eine rückwirkende Anwendung nach Paragraph 19(a) oder (b) erforderlich, so ist eine Änderung der Rechnungslegungsmethoden rückwirkend anzuwenden, es sei denn, dass die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte oder der kumulierten Auswirkung der Änderung undurchführbar ist.

24 Wenn die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte einer Änderung der Rechnungslegungsmethoden bei vergleichbaren Informationen für eine oder mehrere ausgewiesene Perioden undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die neue Rechnungslegungsmethode auf die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden zum Zeitpunkt der frühesten Periode, für die die rückwirkende Anwendung durchführbar ist — dies kann auch die Berichtsperiode sein — anzuwenden und die Eröffnungsbilanzwerte eines jeden betroffenen Eigenkapitalbestandteils für die entsprechende Periode entsprechend zu berichtigen.

25 Wenn die Ermittlung des kumulierten Effekts der Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode auf alle früheren Perioden am Anfang der Berichtsperiode undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die vergleichbaren Informationen dahingehend anzupassen, dass die neue Rechnungslegungsmethode prospektiv vom frühest möglichen Zeitpunkt an angewandt wird.

26 Wenn ein Unternehmen eine neue Rechnungslegungsmethode rückwirkend anwendet, so hat es die neue Rechnungslegungsmethode auf vergleichbare Informationen für frühere Perioden, so weit zurück, wie dies durchführbar ist, anzuwenden. Die rückwirkende Anwendung auf eine frühere Periode ist nur durchführbar, wenn die kumulierte Auswirkung auf die Beträge in sowohl der Eröffnungs- als auch der Abschlussbilanz für die entsprechende Periode ermittelt werden kann. Der Korrekturbetrag für frühere Perioden, die nicht im Abschluss dargestellt sind, wird im Eröffnungsbilanzwert jedes betroffenen Eigenkapitalbestandteils der frühesten dargestellten Periode verrechnet. Normalerweise werden die Gewinnrücklagen angepasst. Allerdings kann auch jeder andere Eigenkapitalbestandteil (beispielsweise, um einem Standard oder einer Interpretation zu entsprechen) angepasst werden. Jede andere Information, die sich auf frühere Perioden bezieht, beispielsweise Zeitreihen von Finanzkennzahlen, wird ebenfalls so weit zurück, wie dies durchführbar ist, rückwirkend angepasst.

27 Ist die rückwirkende Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode für ein Unternehmen undurchführbar, weil es die kumulierte Auswirkung der Anwendung auf alle früheren Perioden nicht ermitteln kann, so hat das Unternehmen die neue Rechnungslegungsmethode in Übereinstimmung mit Paragraph 25 prospektiv ab Beginn der frühest möglichen Periode anzuwenden. Daher lässt das Unternehmen den Anteil der kumulierten Berichtigung der Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital vor dem entsprechenden Zeitpunkt außer Acht. Die Änderung einer Rechnungslegungsmethode ist selbst dann zulässig, wenn die prospektive Anwendung der entsprechenden Methode für keine frühere Periode durchführbar ist. Die Paragraphen 50-53 enthalten Leitlinien dafür, wann die Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode auf eine oder mehrere frühere Perioden undurchführbar ist.

Angaben

28 Wenn die erstmalige Anwendung eines Standards oder einer Interpretation Auswirkungen auf die Berichtsperiode oder irgendeine frühere Periode hat oder derartige Auswirkungen haben könnte, es sei denn, die Ermittlung des Korrekturbetrags wäre undurchführbar, oder wenn die Anwendung eventuell Auswirkungen auf künftige Perioden hätte, hat das Unternehmen Folgendes anzugeben:

(a) den Titel des Standards bzw. der Interpretation;

(b) falls zutreffend, dass die Rechnungslegungsmethode in Übereinstimmung mit den Übergangsvorschriften geändert wird;

(c) die Art der Änderung der Rechnungslegungsmethoden;

(d) falls zutreffend, eine Beschreibung der Übergangsvorschriften;

(e) falls zutreffend, die Übergangsvorschriften, die eventuell eine Auswirkung auf zukünftige Perioden haben könnten;

(f) den Korrekturbetrag für die Berichtsperiode sowie, soweit durchführbar, für jede frühere dargestellte Periode:

(i) für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses; und

(ii) sofern IAS 33 *Ergebnis je Aktie* auf das Unternehmen anwendbar ist, für das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie;

(g) den Korrekturbetrag, sofern durchführbar, im Hinblick auf Perioden vor denjenigen, die ausgewiesen werden; und

(h) sofern eine rückwirkende Anwendung nach Paragraph 19(a) oder (b) für eine bestimmte frühere Periode, oder aber für Perioden, die vor den ausgewiesenen Perioden liegen, undurchführbar ist, so sind die Umstände darzustellen, die zu jenem Zustand geführt haben, unter Angabe wie und ab wann die Änderung der Rechnungslegungsmethode angewandt wurde.

In den Abschlüssen späterer Perioden müssen diese Angaben nicht wiederholt werden.

29 Sofern eine freiwillige Änderung der Rechnungslegungsmethoden Auswirkungen auf die Berichtsperiode oder irgendeine frühere Periode hat oder derartige Auswirkungen haben könnte, es sei denn, die Ermittlung des Korrekturbetrags ist undurchführbar oder hätte eventuell Auswirkungen auf künftige Perioden, hat das Unternehmen Folgendes anzugeben:

(a) die Art der Änderung der Rechnungslegungsmethoden;

(b) die Gründe, weswegen die Anwendung der neuen Rechnungslegungsmethode zuverlässige und relevantere Informationen vermittelt;

(c) den Korrekturbetrag für die Berichtsperiode sowie, soweit durchführbar, für jede frühere dargestellte Periode:

(i) für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses; und

(ii) sofern IAS 33 auf das Unternehmen anwendbar ist, für das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie;

(d) den Korrekturbetrag, sofern durchführbar, im Hinblick auf Perioden vor denjenigen, die ausgewiesen werden; und

(e) sofern eine rückwirkende Anwendung für eine bestimmte frühere Periode, oder aber für Perioden, die vor den ausgewiesenen Perioden liegen, undurchführbar ist, so sind die Umstände darzustellen, die zu jenem Zustand geführt haben, unter Angabe wie und ab wann die Änderung der Rechnungslegungsmethode angewandt wurde.

In den Abschlüssen späterer Perioden müssen diese Angaben nicht wiederholt werden.

30 Wenn ein Unternehmen einen neuen Standard oder eine neue Interpretation nicht angewandt hat, der/die herausgegeben wurde, aber noch nicht in Kraft getreten ist, so hat das Unternehmen folgende Angaben zu machen:

(a) diese Tatsache; und

(b) bekannte bzw. einigermaßen zuverlässig einschätzbare Informationen, die zur Beurteilung der möglichen Auswirkungen einer Anwendung des neuen Standards bzw. der neuen Interpretation auf den Abschluss des Unternehmens in der Periode der erstmaligen Anwendung relevant sind.

31 Unter Berücksichtigung des Paragraphen 30 erwägt ein Unternehmen die Angabe:

(a) des Titels des neuen Standards bzw. der neuen Interpretation;

(b) die Art der bevorstehenden Änderung/en der Rechnungslegungsmethoden;

(c) des Zeitpunkts, ab welchem die Anwendung des Standards bzw. der Interpretation verlangt wird;

(d) des Zeitpunkts, ab welchem es die erstmalige Anwendung des Standards bzw. der Interpretation beabsichtigt; und

(e) entweder

(i) einer Diskussion der erwarteten Auswirkungen der erstmaligen Anwendung des Standards bzw. der Interpretation auf den Abschluss des Unternehmens; oder

(ii) wenn diese Auswirkungen unbekannt oder nicht verlässlich abzuschätzen sind, einer Erklärung mit diesem Inhalt.

ÄNDERUNGEN VON SCHÄTZUNGEN

32 Aufgrund der mit Geschäftstätigkeiten verbundenen Unsicherheiten können viele Posten in den Abschlüssen nicht präzise bewertet, sondern nur geschätzt werden. Eine Schätzung erfolgt auf der Grundlage der zuletzt verfügbaren verlässlichen Informationen. Beispielsweise können Schätzungen für folgende Sachverhalte erforderlich sein:

(a) risikobehaftete Forderungen;

(b) Überalterung von Vorräten;

(c) der beizulegende Zeitwert finanzieller Vermögenswerte oder Schulden;

(d) die Nutzungsdauer oder der erwartete Abschreibungsverlauf des künftigen wirtschaftlichen Nutzens von abschreibungsfähigen Vermögenswerten; und

(e) Gewährleistungsverpflichtungen.

33 Die Verwendung vernünftiger Schätzungen ist bei der Aufstellung von Abschlüssen unumgänglich und beeinträchtigt deren Verlässlichkeit nicht.

34 Eine Schätzung muss überarbeitet werden, wenn sich die Umstände, auf deren Grundlage die Schätzung erfolgt ist, oder als Ergebnis von neuen Informationen oder zunehmender Erfahrung ändern. Naturgemäß kann sich die Überarbeitung einer Schätzung nicht auf frühere Perioden beziehen und gilt auch nicht als Fehlerkorrektur.

35 Eine Änderung der verwendeten Bewertungsgrundlage ist eine Änderung der Rechnungslegungsmethoden und keine Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung. Wenn es schwierig ist, eine Änderung der Rechnungslegungsmethoden von einer Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung zu unterscheiden, gilt die entsprechende Änderung als eine Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung.

36 Die Auswirkung der Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung, außer es handelt sich um eine Änderung im Sinne des Paragraphen 37, ist prospektiv im Ergebnis zu erfassen in:

(a) der Periode der Änderung, wenn die Änderung nur diese Periode betrifft; oder

(b) der Periode der Änderung und in späteren Perioden, sofern die Änderung sowohl die Berichtsperiode als auch spätere Perioden betrifft.

37 Soweit eine Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung zu Änderungen der Vermögenswerte oder Schulden führt oder sich auf einen Eigenkapitalposten bezieht, hat die Erfassung dadurch zu erfolgen, dass der Buchwert des entsprechenden Vermögenswerts oder der Schuld oder Eigenkapitalposition in der Periode der Änderung angepasst wird.

38 Die prospektive Erfassung der Auswirkung der Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung bedeutet, dass die Änderung auf Geschäftsvorfälle und sonstige Ereignisse und Bedingungen ab dem Zeitpunkt der Änderung der Schätzung angewandt wird. Eine Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung kann nur das Ergebnis der Berichtsperiode, oder aber das Ergebnis sowohl der Berichtsperiode als auch zukünftiger Perioden betreffen. Beispielsweise betrifft die Änderung der Schätzung einer risikobehafteten Forderung nur das Ergebnis der Berichtsperiode und wird daher in dieser erfasst. Dagegen betrifft die Änderung einer Schätzung hinsichtlich der Nutzungsdauer oder des erwarteten Abschreibungsverlaufs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens eines abschreibungsfähigen Vermögenswerts den Abschreibungsaufwand der Berichtsperiode und jeder folgenden Periode der verbleibenden Restnutzungsdauer. In beiden Fällen werden die Erträge oder Aufwendungen in der Berichtsperiode berücksichtigt, soweit sie diese betreffen. Die mögliche Auswirkung auf zukünftige Perioden wird in diesen als Ertrag oder Aufwand erfasst.

Angaben

39 Ein Unternehmen hat die Art und den Betrag einer Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung anzugeben, die eine Auswirkung in der Berichtsperiode hat oder von der erwartet wird, dass sie Auswirkungen in zukünftigen Perioden hat, es sei denn, dass die Angabe der Schätzung dieser Auswirkung auf zukünftige Perioden undurchführbar ist.

40 Erfolgt die Angabe des Betrags der Auswirkung auf zukünftige Perioden nicht, weil die Schätzung dieser Auswirkung undurchführbar ist, so hat das Unternehmen auf diesen Umstand hinzuweisen.

FEHLER

41 Fehler können im Hinblick auf die Erfassung, Bewertung, Darstellung oder Offenlegung von Bestandteilen eines Abschlusses entstehen. Ein Abschluss steht nicht im Einklang mit den IFRS, wenn er entweder wesentliche Fehler, oder aber absichtlich herbeigeführte unwesentliche Fehler enthält, um eine bestimmte Darstellung der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage oder Cashflows des Unternehmens zu erreichen. Potenzielle Fehler in der Berichtsperiode,

die in der Periode entdeckt werden, sind zu korrigieren, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wird. Jedoch werden wesentliche Fehler mitunter erst in einer nachfolgenden Periode entdeckt, und diese Fehler aus früheren Perioden werden in den Vergleichsinformationen im Abschluss für diese nachfolgende Periode korrigiert (s. Paragraphen 42-47).

42 Gemäß Paragraph 43 hat ein Unternehmen wesentliche Fehler aus früheren Perioden im ersten vollständigen Abschluss, der zur Veröffentlichung nach der Entdeckung der Fehler genehmigt wurde, rückwirkend zu korrigieren, indem

(a) die vergleichenden Beträge für die früher dargestellten Perioden, in denen der Fehler auftrat, angepasst werden; oder

(b) wenn der Fehler vor der frühesten dargestellten Periode aufgetreten ist, die Eröffnungssalden von Vermögenswerten, Schulden und Eigenkapital für die früheste dargestellte Periode angepasst werden.

Einschränkungen bei rückwirkender Anpassung

43 Ein Fehler aus einer früheren Periode ist durch rückwirkende Anpassung zu korrigieren, es sei denn, die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte oder der kumulierten Auswirkung des Fehlers ist undurchführbar.

44 Wenn die Ermittlung der periodenspezifischen Effekte eines Fehlers auf die Vergleichsinformationen für eine oder mehrere frühere dargestellte Perioden undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die Eröffnungssalden von Vermögenswerten, Schulden und Eigenkapital für die früheste Periode anzupassen, für die eine rückwirkende Anpassung durchführbar ist (es kann sich dabei um die Berichtsperiode handeln).

45 Wenn die Ermittlung der kumulierten Auswirkung eines Fehlers auf alle früheren Perioden am Anfang der Berichtsperiode undurchführbar ist, so hat das Unternehmen die Vergleichsinformationen dahingehend anzupassen, dass der Fehler prospektiv ab dem frühest möglichen Zeitpunkt korrigiert wird.

46 Die Korrektur eines Fehlers aus einer früheren Periode ist für die Periode, in der er entdeckt wurde, ergebnisneutral zu erfassen. Jede Information, die sich auf frühere Perioden bezieht, wie beispielsweise Zeitreihen von Finanzkennzahlen, wird so weit zurück angepasst, wie dies durchführbar ist.

47 Ist die betragsmäßige Ermittlung eines Fehlers (beispielsweise bei der Fehlanwendung einer Rechnungslegungsmethode) für alle früheren Perioden undurchführbar, so hat das Unternehmen die vergleichenden Informationen nach Paragraph 45 ab dem frühest möglichen Zeitpunkt prospektiv anzupassen. Daher lässt das Unternehmen den Anteil der kumulierten Anpassung der Vermögenswerte, Schulden und Eigenkapital vor dem entsprechenden Zeitpunkt außer Acht. Die Paragraphen 50-53 vermitteln Leitlinien darüber, wann die Korrektur eines Fehlers für eine oder mehrere frühere Perioden undurchführbar ist.

48 Korrekturen von Fehlern werden getrennt von Änderungen der rechnungslegungsbezogenen Schätzungen behandelt. rechnungslegungsbezogene Schätzungen sind ihrer Natur nach Annäherungen, die überarbeitungsbedürftig sein können, sobald zusätzliche Informationen bekannt werden. Beispielsweise handelt es sich bei einem Gewinn oder Verlust als Ergebnis eines Haftungsverhältnisses nicht um die Korrektur eines Fehlers.

Angaben von Fehlern aus früheren Perioden

49 Wenn Paragraph 42 angewandt wird, hat ein Unternehmen Folgendes anzugeben:

(a) die Art des Fehlers aus einer früheren Periode;

(b) die betragsmäßige Korrektur, soweit durchführbar, für jede frühere dargestellte Periode:

(i) für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses; und

(ii) sofern IAS 33 auf das Unternehmen anwendbar ist, für das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie;

(c) die betragsmäßige Korrektur am Anfang der frühesten dargestellten Periode; und

(d) wenn eine rückwirkende Anpassung für eine bestimmte frühere Periode nicht durchführbar ist, so sind die Umstände dazustellen, die zu diesem Zustand geführt haben, unter Angabe wie und ab wann der Fehler beseitigt wurde.

In den Abschlüssen späterer Perioden müssen diese Angaben nicht wiederholt werden.

UNDURCHFÜHRBARKEIT HINSICHTLICH RÜCKWIRKENDER ANWENDUNG UND RÜCKWIRKENDER ANPASSUNG

50 Die Anpassung von Vergleichsinformationen für eine oder mehrere frühere Perioden zur Erzielung der Vergleichbarkeit mit der Berichtsperiode kann unter bestimmten Umständen undurchführbar sein. Beispielsweise

wurden die Daten in der/den früheren Perioden eventuell nicht auf eine Art und Weise erfasst, die entweder die rückwirkende Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode (darunter auch, im Sinne der Paragraphen 51-53, die prospektive Anwendung auf frühere Perioden) oder eine rückwirkende Anpassung ermöglicht, um einen Fehler aus einer früheren Periode zu korrigieren; auch kann die Wiederherstellung von Informationen undurchführbar sein.

51 Oftmals ist es bei der Anwendung einer Rechnungslegungsmethode auf Bestandteile eines Abschlusses, die im Zusammenhang mit Geschäftsvorfällen und sonstigen Ereignissen oder Bedingungen erfasst bzw. anzugeben sind, erforderlich, Schätzungen zu machen. Der Schätzungsprozess ist von Natur aus subjektiv, und Schätzungen können nach dem Bilanzstichtag entwickelt werden. Die Entwicklung von Schätzungen ist potenziell schwieriger, wenn eine Rechnungslegungsmethode rückwirkend angewandt wird oder eine Anpassung rückwirkend vorgenommen wird, um einen Fehler aus einer früheren Periode zu korrigieren, weil ein eventuell längerer Zeitraum zurückliegt, seitdem der betreffende Geschäftsvorfall bzw. ein sonstiges Ereignis oder eine Bedingung eingetreten sind. Die Zielsetzung von Schätzungen im Zusammenhang mit früheren Perioden bleibt jedoch die gleiche wie für Schätzungen in der Berichtsperiode, nämlich, dass die Schätzung die Umstände widerspiegeln soll, die zurzeit des Geschäftsvorfalls oder sonstiger Ereignisse oder Bedingungen existierten.

52 Daher verlangt die rückwirkende Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode oder die Korrektur eines Fehlers aus einer früheren Periode zur Unterscheidung dienliche Informationen, die

(a) einen Nachweis über die Umstände erbringen, die zu dem Zeitpunkt existierten, als der Geschäftsvorfall oder sonstige Ereignisse oder Bedingungen eintraten, und

(b) zur Verfügung gestanden hätten, als der Abschluss für jene frühere Periode zur Veröffentlichung genehmigt wurde,

und sich von sonstigen Informationen unterscheiden. Für manche Arten von Schätzungen (z. B. eine Schätzung des beizulegenden Zeitwerts, die nicht auf beobachtbaren Preisen oder Leistungen basiert) ist die Unterscheidung dieser Informationsarten undurchführbar. Erfordert eine rückwirkende Anwendung oder eine rückwirkende Anpassung eine umfangreiche Schätzung, für die es unmöglich wäre, diese beiden Informationsarten voneinander zu unterscheiden, so ist die rückwirkende Anwendung der neuen Rechnungslegungsmethode bzw. die rückwirkende Korrektur des Fehlers aus einer früheren Periode undurchführbar.

53 Wird in einer früheren Periode eine neue Rechnungslegungsmethode angewandt bzw. eine betragsmäßige Korrektur vorgenommen, so ist nicht rückblickend zu verfahren; dies bezieht sich auf Annahmen hinsichtlich der Absichten des Managements in einer früheren Periode sowie auf Schätzungen der in einer früheren Periode erfassten, bewerteten oder ausgewiesenen Beträge. Wenn ein Unternehmen beispielsweise einen Fehler bei der Bewertung von finanziellen Vermögenswerten aus einer früheren Periode korrigiert, die vormals nach IAS 39 *Finanzinstrumente — Ansatz und Bewertung* als bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen klassifiziert wurden, so ändert dies nicht die Bewertungsgrundlage für die entsprechende Periode, falls das Management sich später entscheiden sollte, sie nicht bis zur Endfälligkeit zu halten. Wenn ein Unternehmen außerdem einen Fehler aus einer früheren Periode bei der Ermittlung seiner Haftung für den kumulierten Krankengeldanspruch nach IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* korrigiert, lässt es Informationen über eine ungewöhnlich heftige Grippesaison während der nächsten Periode außer Acht, die erst zur Verfügung standen, nachdem der Abschluss für die frühere Periode zur Veröffentlichung genehmigt wurde. Die Tatsache, dass zur Änderung vergleichender Informationen für frühere Perioden oftmals umfangreiche Schätzungen erforderlich sind, verhindert keine zuverlässige Anpassung bzw. Korrektur der vergleichenden Informationen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

54 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

55 Dieser Standard ersetzt IAS 8 *Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Rechnungslegungsmethoden* (überarbeitet 1993).

56 Dieser Standard ersetzt die folgenden Interpretationen:

(a) SIC-2 *Stetigkeit — Aktivierung von Fremdkapitalkosten; sowie*

(b) SIC-18 *Stetigkeit — Alternative Verfahren*.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 10

Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

ZIELSETZUNG

1 Zielsetzung dieses Standards ist es, Folgendes zu regeln:

(a) wann ein Unternehmen Ereignisse nach dem Bilanzstichtag in seinem Abschluss zu berücksichtigen hat; und

(b) welche Angaben ein Unternehmen über den Zeitpunkt, zu dem der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wurde, und über Ereignisse nach dem Bilanzstichtag zu machen hat.

Der Standard verlangt außerdem, dass ein Unternehmen seinen Abschluss nicht auf der Grundlage der Annahme der Unternehmensfortführung aufstellt, wenn Ereignisse nach dem Bilanzstichtag anzeigen, dass die Annahme der Unternehmensfortführung unangemessen ist.

ANWENDUNGSBEREICH

2 Dieser Standard ist auf die Bilanzierung und Angabe von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag anzuwenden.

DEFINITIONEN

3 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Ereignisse nach dem Bilanzstichtag sind vorteilhafte oder nachteilige Ereignisse, die zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag eintreten, an dem der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wird. Es wird dabei zwischen zwei Arten von Ereignissen unterschieden:

(a) Ereignisse, die weitere substanzielle Hinweise zu Gegebenheiten liefern, die bereits am Bilanzstichtag vorgelegen haben *(berücksichtigungspflichtige Ereignisse nach dem Bilanzstichtag)*; und

(b) Ereignisse, die Gegebenheiten anzeigen, die nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind *(nicht zu berücksichtigende Ereignisse)*.

4 Verfahren für die Genehmigung zur Veröffentlichung des Abschlusses können sich je nach Managementstruktur, gesetzlichen Vorschriften und den Abläufen bei den Vorarbeiten und der Erstellung des Abschlusses voneinander unterscheiden.

5 In einigen Fällen ist ein Unternehmen verpflichtet, seinen Abschluss den Anteilseignern zur Genehmigung vorzulegen, nachdem der Abschluss veröffentlicht wurde. In solchen Fällen gilt der Abschluss zum Zeitpunkt der Veröffentlichung als zur Veröffentlichung genehmigt, und nicht erst, wenn die Anteilseigner den Abschluss genehmigen.

Beispiel

Das Management erstellt den Abschluss zum 31. Dezember 20X1 am 28. Februar 20X2 im Entwurf. Am 18. März 20X2 prüft das Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan den Abschluss und genehmigt ihn zur Veröffentlichung. Das Unternehmen gibt sein Ergebnis und weitere ausgewählte finanzielle Informationen am 19. März 20X2 bekannt. Der Abschluss wird den Anteilseignern und anderen Personen am 1. April 20X2 zugänglich gemacht. Der Abschluss wird auf der Jahresversammlung der Anteilseigner am 15. Mai 20X2 genehmigt und dann am 17. Mai 20X2 bei einer Aufsichtsbehörde eingereicht.

Der Abschluss wird am 18. März 20X2 zur Veröffentlichung genehmigt (Tag der Genehmigung zur Veröffentlichung durch den Board).

6 In einigen Fällen ist das Unternehmen verpflichtet, den Abschluss einem Aufsichtsrat (ausschließlich aus Personen bestehend, die keine Vorstandsmitglieder sind) zur Genehmigung vorzulegen. In solchen Fällen ist der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt, wenn das Management die Vorlage an den Aufsichtsrat genehmigt.

Beispiel

Am 18. März 20X2 genehmigt das Management den Abschluss zur Weitergabe an den Aufsichtsrat. Der Aufsichtsrat besteht ausschließlich aus Personen, die keine Vorstandsmitglieder sind, und kann Arbeitnehmervertreter und andere externe Interessenvertreter einschließen. Der Aufsichtsrat genehmigt

den Abschluss am 26. März 20X2. Der Abschluss wird den Anteilseignern und anderen Personen am 1. April 20X2 zugänglich gemacht. Die Anteilseigner genehmigen den Abschluss auf ihrer Jahresversammlung am 15. Mai 20X2 und der Abschluss wird dann am 17. Mai 20X2 bei einer Aufsichtsbehörde eingereicht.

Der Abschluss wird am 18. März 20X2 zur Veröffentlichung genehmigt (Tag der Genehmigung zur Vorlage an den Aufsichtsrat durch das Management).

7 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag schließen alle Ereignisse bis zu dem Zeitpunkt ein, an dem der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wird, auch wenn diese Ereignisse nach Ergebnisbekanntgabe oder der Veröffentlichung anderer ausgewählter finanzieller Informationen eintreten.

ERFASSUNG UND BEWERTUNG

Berücksichtigungspflichtige Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

8 Ein Unternehmen hat die in seinem Abschluss erfassten Beträge anzupassen, damit berücksichtigungspflichtige Ereignisse nach dem Bilanzstichtag abgebildet werden.

9 Im Folgenden werden Beispiele von berücksichtigungspflichtigen Ereignissen nach dem Bilanzstichtag genannt, die ein Unternehmen dazu verpflichten, die im Abschluss erfassten Beträge anzupassen, oder Sachverhalte zu erfassen, die bislang nicht erfasst waren:

(a) die Beilegung eines gerichtlichen Verfahrens nach dem Bilanzstichtag, womit bestätigt wird, dass das Unternehmen eine gegenwärtige Verpflichtung am Bilanzstichtag hatte. Jede zuvor angesetzte Rückstellung in Bezug auf dieses gerichtliche Verfahren wird vom Unternehmen in Übereinstimmung mit IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* angepasst oder eine neue Rückstellung wird angesetzt. Das Unternehmen gibt nicht bloß eine Eventualverbindlichkeit an, weil die Beilegung zusätzliche substanzielle Hinweise liefert, die gemäß Paragraph 16 des IAS 37 berücksichtigt werden;

(b) das Erlangen von Informationen nach dem Bilanzstichtag darüber, dass ein Vermögenswert am Bilanzstichtag wertgemindert war oder dass der Betrag eines früher erfassten Wertminderungsaufwands für diesen Vermögenswert angepasst werden muss. Beispiel:

(i) das nach dem Bilanzstichtag eingeleitete Insolvenzverfahren eines Kunden, das im Regelfall bestätigt, dass am Bilanzstichtag ein Wertverlust einer Forderung aus Lieferungen und Leistungen vorgelegen hat und dass das Unternehmen den Buchwert der Forderung aus Lieferungen und Leistungen anzupassen hat; und

(ii) der Verkauf von Vorräten nach dem Bilanzstichtag kann den Nachweis über den Nettoveräußerungswert am Bilanzstichtag erbringen;

(c) die nach dem Bilanzstichtag erfolgte Ermittlung der Anschaffungskosten für erworbene Vermögenswerte oder der Erlöse für vor dem Bilanzstichtag verkaufte Vermögenswerte;

(d) die nach dem Bilanzstichtag erfolgte Ermittlung der Beträge für Zahlungen aus Gewinn- oder Erfolgsbeteiligungsplänen, wenn das Unternehmen am Bilanzstichtag eine gegenwärtige rechtliche oder faktische Verpflichtung hatte, solche Zahlungen aufgrund von vor diesem Zeitpunkt liegenden Ereignissen zu leisten (siehe IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*);

(e) die Entdeckung eines Betrugs oder von Fehlern, die zeigt, dass der Abschluss falsch ist.

Nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

10 Ein Unternehmen darf die im Abschluss erfassten Beträge nicht anpassen, um nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag abzubilden.

11 Ein Beispiel für nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag ist das Sinken des Marktwerts von Finanzinvestitionen zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag, an dem der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wird. Das Sinken des Marktwerts hängt in der Regel nicht mit der Beschaffenheit der Finanzinvestitionen am Bilanzstichtag zusammen, sondern spiegelt Umstände wider, die nachträglich eingetreten sind. Daher passt ein Unternehmen die im Abschluss für Finanzinvestitionen erfassten Beträge nicht an. Gleichermaßen aktualisiert ein Unternehmen nicht die für Finanzinvestitionen angegebenen Beträge zum Bilanzstichtag, obwohl es notwendig sein kann, zusätzliche Angaben gemäß Paragraph 21 zu machen.

Dividenden

12 Wenn ein Unternehmen nach dem Bilanzstichtag Dividenden für Inhaber von Eigenkapitalinstrumenten (wie in IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* definiert) beschließt, darf das Unternehmen diese Dividenden zum Bilanzstichtag nicht als Schulden ansetzen.

13 Wenn Dividenden nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Genehmigung zur Veröffentlichung des Abschlusses, beschlossen werden (d. h. Dividenden, die ordnungsmäßig genehmigt wurden und nicht mehr im Ermessen des Unternehmens liegen), werden diese Dividenden am Bilanzstichtag nicht als Schulden erfasst, da sie nicht die Kriterien einer gegenwärtigen Verpflichtung in IAS 37 erfüllen. Diese Dividenden werden gemäß IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* im Anhang angegeben.

UNTERNEHMENSFORTFÜHRUNG

14 Ein Unternehmen darf seinen Abschluss nicht auf der Grundlage der Annahme der Unternehmensfortführung aufstellen, wenn das Management nach dem Bilanzstichtag entweder beabsichtigt, das Unternehmen aufzulösen, den Geschäftsbetrieb einzustellen oder keine realistische Alternative mehr hat, als so zu handeln.

15 Eine Verschlechterung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nach dem Bilanzstichtag kann ein Hinweis darauf sein, dass es notwendig ist, zu prüfen, ob die Aufstellung des Abschlusses unter der Annahme der Unternehmensfortführung weiterhin angemessen ist. Ist die Annahme der Unternehmensfortführung nicht länger angemessen, wirkt sich dies so entscheidend aus, dass dieser Standard eine fundamentale Änderung der Grundlage der Rechnungslegung fordert und nicht nur die Anpassung der im Rahmen der ursprünglichen Grundlage der Rechnungslegung erfassten Beträge.

16 IAS 1 spezifiziert die geforderten Angaben, wenn:

(a) der Abschluss nicht unter der Annahme der Unternehmensfortführung erstellt wird; oder

(b) dem Management wesentliche Unsicherheiten in Verbindung mit Ereignissen und Gegebenheiten bekannt sind, die erhebliche Zweifel an der Fortführbarkeit des Unternehmens aufwerfen. Die Ereignisse und Gegebenheiten, die Angaben erfordern, können nach dem Bilanzstichtag entstehen.

ANGABEN

Zeitpunkt der Genehmigung zur Veröffentlichung

17 Ein Unternehmen hat den Zeitpunkt anzugeben, an dem der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wurde und wer diese Genehmigung erteilt hat. Wenn die Eigentümer des Unternehmens oder andere Personen die Möglichkeit haben, den Abschluss nach der Veröffentlichung zu ändern, hat das Unternehmen diese Tatsache anzugeben.

18 Für die Abschlussadressaten ist es wichtig zu wissen, wann der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wurde, da der Abschluss keine Ereignisse nach diesem Zeitpunkt widerspiegelt.

Aktualisierung der Angaben über Gegebenheiten am Bilanzstichtag

19 Wenn ein Unternehmen Informationen über Gegebenheiten, die bereits am Bilanzstichtag vorgelegen haben, nach dem Bilanzstichtag erhält, hat es die betreffenden Angaben auf der Grundlage der neuen Informationen zu aktualisieren.

20 In einigen Fällen ist es notwendig, dass ein Unternehmen die Angaben im Abschluss aktualisiert, um die nach dem Bilanzstichtag erhaltenen Informationen widerzuspiegeln, auch wenn die Informationen nicht die Beträge betreffen, die im Abschluss erfasst sind. Ein Beispiel für die Notwendigkeit der Aktualisierung der Angaben ist ein substanzieller Hinweis nach dem Bilanzstichtag über das Vorliegen einer Eventualverbindlichkeit, die bereits am Bilanzstichtag bestanden hat. Zusätzlich zu der Betrachtung, ob sie als Rückstellung gemäß IAS 37 zu erfassen oder zu ändern ist, aktualisiert ein Unternehmen seine Angaben über die Eventualverbindlichkeit auf der Grundlage dieses substanziellen Hinweises.

Nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

21 Sind nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag wesentlich, könnte deren unterlassene Angabe die auf der Grundlage des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen. Demzufolge hat ein Unternehmen folgende Informationen über jede bedeutende Art von nicht zu berücksichtigenden Ereignissen nach dem Bilanzstichtag anzugeben:

(a) die Art des Ereignisses; und

(b) eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen oder eine Aussage darüber, dass eine solche Schätzung nicht vorgenommen werden kann.

22 Im Folgenden werden Beispiele von nicht zu berücksichtigenden Ereignissen nach dem Bilanzstichtag genannt, die im Allgemeinen anzugeben sind:

(a) ein umfangreicher Unternehmenszusammenschluss nach dem Bilanzstichtag (IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* erfordert in solchen Fällen besondere Angaben) oder die Veräußerung eines umfangreichen Tochterunternehmens;

(b) Bekanntgabe eines Plans für die Aufgabe von Geschäftsbereichen;

(c) umfangreiche Käufe von Vermögenswerten, Klassifizierung von Vermögenswerten als zur Veräußerung gehalten gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche*, andere Veräußerungen von Vermögenswerten oder Enteignung von umfangreichen Vermögenswerten durch die öffentliche Hand;

(d) die Zerstörung einer bedeutenden Produktionsstätte durch einen Brand nach dem Bilanzstichtag;

(e) Bekanntgabe oder Beginn der Durchführung einer umfangreichen Restrukturierung (siehe IAS 37);

(f) umfangreiche Transaktionen in Bezug auf Stammaktien und potenzielle Stammaktien nach dem Bilanzstichtag (IAS 33 *Ergebnis je Aktie* verlangt von einem Unternehmen, eine Beschreibung solcher Transaktionen anzugeben mit Ausnahme der Transaktionen, die Ausgaben von Gratisaktien bzw. Bonusaktien, Aktiensplitts oder umgekehrte Aktiensplitts betreffen, welche alle gemäß IAS 33 berücksichtigt werden müssen);

(g) ungewöhnlich große Änderungen der Preise von Vermögenswerten oder der Wechselkurse nach dem Bilanzstichtag;

(h) Änderungen der Steuersätze oder Steuervorschriften, die nach dem Bilanzstichtag in Kraft treten oder angekündigt werden und wesentliche Auswirkungen auf tatsächliche und latente Steueransprüche und -schulden haben (siehe IAS 12 *Ertragsteuern*);

(i) Eingehen wesentlicher Verpflichtungen oder Eventualverbindlichkeiten, zum Beispiel durch Zusage beträchtlicher Gewährleistungen; und

(j) Beginn umfangreicher Rechtsstreitigkeiten, die ausschließlich aufgrund von Ereignissen entstehen, die nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

23 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

RÜCKNAHME VON IAS 10 (ÜBERARBEITET 1999)

24 Dieser Standard ersetzt IAS 10 *Ereignisse nach dem Bilanzstichtag* (überarbeitet 1999).

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 11

Fertigungsaufträge

ZIELSETZUNG

Dieser Standard regelt die Bilanzierung von Erträgen und Aufwendungen in Verbindung mit Fertigungsaufträgen. Auf Grund der Natur der Tätigkeit bei Fertigungsaufträgen fallen das Datum, an dem die Tätigkeit begonnen wird, und das Datum, an dem sie beendet wird, in der Regel in verschiedene Bilanzierungsperioden. Die primäre Fragestellung bei der Bilanzierung von Fertigungsaufträgen besteht daher in der Verteilung der Auftragserlöse und der Auftragskosten auf Bilanzierungsperioden, in denen die Fertigungsleistung erbracht wird. Dieser Standard verwendet die Ansatzkriterien, die im *Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen* festgelegt sind, um zu bestimmen, wann Auftragserlöse und Auftragskosten in der Gewinn- und Verlustrechnung als Erträge und Aufwendungen zu berücksichtigen sind. Er gibt außerdem praktische Anleitungen zur Anwendung dieser Voraussetzungen.

ANWENDUNGSBEREICH

1 Dieser Standard ist auf die Bilanzierung von Fertigungsaufträgen bei Auftragnehmern anzuwenden.

2 Dieser Standard ersetzt den 1978 genehmigten IAS 11 *Bilanzierung von Fertigungsaufträgen*.

DEFINITIONEN

3 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Ein *Fertigungsauftrag* ist ein Vertrag über die kundenspezifische Fertigung einzelner Gegenstände oder einer Anzahl von Gegenständen, die hinsichtlich Design, Technologie und Funktion oder hinsichtlich ihrer endgültigen Verwendung aufeinander abgestimmt oder voneinander abhängig sind.

Ein *Festpreisvertrag* ist ein Fertigungsauftrag, für den der Auftragnehmer einen festen Preis bzw. einen festgelegten Preis pro Outputeinheit vereinbart, wobei diese an eine Preisgleitklausel gekoppelt sein können.

Ein Kostenzuschlagsvertrag ist ein Fertigungsauftrag, bei dem der Auftragnehmer abrechenbare oder anderweitig festgelegte Kosten zuzüglich eines vereinbarten Prozentsatzes dieser Kosten oder ein festes Entgelt vergütet bekommt.

4 Ein Fertigungsauftrag kann für die Fertigung eines einzelnen Gegenstands, beispielsweise einer Brücke, eines Gebäudes, eines Dammes, einer Pipeline, einer Straße, eines Schiffes oder eines Tunnels, geschlossen werden. Ein Fertigungsauftrag kann sich auch auf die Fertigung von einer Anzahl von Vermögenswerten beziehen, die hinsichtlich Design, Technologie und Funktion oder hinsichtlich ihrer Verwendung aufeinander abgestimmt oder voneinander abhängig sind; Beispiele für solche Verträge sind diejenigen über den Bau von Raffinerien oder anderen komplexen Anlagen oder Ausrüstungen.

5 Im Sinne dieses Standards umfassen die Fertigungsaufträge

a) Verträge über die Erbringung von Dienstleistungen, die direkt im Zusammenhang mit der Fertigung eines Vermögenswertes stehen, beispielsweise Dienstleistungen von Projektleitern und Architekten; und

b) Verträge über den Abriss oder die Restaurierung von Vermögenswerten sowie die Wiederherstellung der Umwelt nach dem Abriss der Vermögenswerte.

6 Fertigungsaufträge werden auf mehrere Arten formuliert, die im Sinne dieses Standards in Festpreisverträge und Kostenzuschlagsverträge eingeteilt werden. Manche Fertigungsaufträge können sowohl Merkmale von Festpreisverträgen als auch von Kostenzuschlagsverträgen aufweisen, beispielsweise im Fall eines Kostenzuschlagsvertrags mit einem vereinbarten Höchstpreis. Unter solchen Umständen hat der Auftragnehmer alle Bedingungen aus den Paragraphen 23 und 24 zu beachten, um zu bestimmen, wann Auftragserlöse und Auftragsaufwendungen zu erfassen sind.

ZUSAMMENFASSUNG UND SEGMENTIERUNG VON FERTIGUNGSAUFTRÄGEN

7 Die Anforderungen aus diesem Standard sind in der Regel einzeln auf jeden Fertigungsauftrag anzuwenden. Unter bestimmten Voraussetzungen ist es jedoch erforderlich, den Standard auf die einzeln abgrenzbaren Teile eines einzelnen Vertrags oder einer Gruppe von Verträgen anzuwenden, um den wirtschaftlichen Gehalt eines Vertrags oder einer Gruppe von Verträgen zu bestimmen.

8 Umfasst ein Vertrag mehrere Vermögenswerte, so ist jede Fertigung als eigener Fertigungsauftrag zu behandeln, wenn

(a) getrennte Angebote für jeden Vermögenswert unterbreitet wurden;

(b) über jeden Vermögenswert separat verhandelt wurde und der Auftragnehmer sowie der Kunde die Vertragsbestandteile, die jeden einzelnen Vermögenswert betreffen, separat akzeptieren oder ablehnen konnten; und

(c) Kosten und Erlöse jedes einzelnen Vermögenswerts getrennt ermittelt werden können.

9 Eine Gruppe von Verträgen mit einem einzelnen oder mehreren Kunden ist als ein einziger Fertigungsauftrag zu behandeln, wenn

(a) die Gruppe von Verträgen als ein einziges Paket verhandelt wird;

(b) die Verträge so eng miteinander verbunden sind, dass sie im Grunde Teil eines einzelnen Projekts mit einer Gesamtgewinnmarge sind; und

(c) die Verträge gleichzeitig oder unmittelbar aufeinander folgend abgearbeitet werden.

10 Ein Vertrag kann einen Folgeauftrag auf Wunsch des Kunden zum Gegenstand haben oder kann um einen Folgeauftrag ergänzt werden. Der Folgeauftrag ist als separater Fertigungsauftrag zu behandeln, wenn

(a) er sich hinsichtlich Design, Technologie oder Funktion wesentlich von dem ursprünglichen Vertrag unterscheidet; oder

(b) die Preisverhandlungen für den Vertrag losgelöst von den ursprünglichen Verhandlungen geführt werden.

AUFTRAGSERLÖSE

11 Die Auftragserlöse umfassen:

(a) den ursprünglich im Vertrag vereinbarten Erlös; und

(b) Zahlungen für Abweichungen im Gesamtwerk, Ansprüche und Anreize,

(i) sofern es wahrscheinlich ist, dass sie zu Erlösen führen; und

(ii) soweit sie verlässlich ermittelt werden können.

12 Die Auftragserlöse werden zum beizulegenden Zeitwert des erhaltenen oder ausstehenden Entgelts bewertet. Diese Bewertung wird von einer Reihe von Ungewissheiten beeinflusst, die vom Ausgang zukünftiger Ereignisse abhängen. Häufig müssen die Schätzungen bei Eintreten von Ereignissen und der Klärung der Unsicherheiten angepasst werden. Daher kann es von einer Periode zur nächsten zu einer Erhöhung oder Minderung der Auftragserlöse kommen. Zum Beispiel:

(a) Auftragnehmer und Kunde können Abweichungen oder Ansprüche vereinbaren, durch die die Auftragserlöse in einer späteren Periode als der Periode der ursprünglichen Preisvereinbarung erhöht oder gemindert werden;

(b) der in einem Festpreisauftrag vereinbarte Erlös kann sich aufgrund von Preisgleitklauseln erhöhen;

(c) der Betrag der Auftragserlöse kann durch Vertragsstrafen bei Verzug bei der Vertragserfüllung seitens des Auftragnehmers gemindert werden; oder

(d) die Auftragserlöse erhöhen sich im Falle eines Festpreisauftragspreises pro Outputeinheit, wenn die Anzahl dieser Einheiten steigt.

13 Eine Abweichung ist eine Anweisung des Kunden zu einer Änderung des vertraglich zu erbringenden Leistungsumfangs. Eine Abweichung kann zu einer Erhöhung oder Minderung der Auftragserlöse führen. Beispiele für Abweichungen sind Änderungen an der Spezifikation oder dem Design des Vermögenswerts sowie Änderungen der Vertragsdauer. Ein Anspruch auf eine Abweichungszahlung ist in den Auftragserlösen enthalten, wenn

(a) es wahrscheinlich ist, dass der Kunde die Abweichung sowie den daraus resultierenden Erlös akzeptiert; und

(b) wenn dieser Erlös verlässlich ermittelt werden kann.

14 Ein Anspruch ist ein Betrag, den der Auftragnehmer dem Kunden oder einer anderen Partei als Vergütung für Kosten in Rechnung stellt, die nicht im Vertragspreis enthalten sind. Ein Anspruch kann beispielsweise aus einer vom Kunden verursachten Verzögerung, Fehlern in Spezifikation oder Design oder durch strittige Abweichungen vom Vertrag erwachsen. Die Bestimmung der Erlöse aus den Ansprüchen ist mit einem hohen Maß an Unsicherheit behaftet und häufig vom Ergebnis von Verhandlungen abhängig. Daher sind Ansprüche in den Auftragserlösen nur dann enthalten, wenn

(a) die Verhandlungen so weit fortgeschritten sind, dass der Kunde den Anspruch wahrscheinlich akzeptieren wird; und

(b) der Betrag, der wahrscheinlich vom Kunden akzeptiert wird, verlässlich bewertet werden kann.

15 Anreize sind Beträge, die zusätzlich an den Auftragnehmer gezahlt werden, wenn bestimmte Leistungsanforderungen erreicht oder überschritten werden. Beispielsweise kann ein Vertrag einen Anreiz für vorzeitige Erfüllung vorsehen. Die Anreize sind als Teil der Auftragserlöse zu berücksichtigen, wenn

(a) das Projekt so weit fortgeschritten ist, dass die Erreichung oder Überschreitung der Leistungsanforderungen wahrscheinlich ist; und

(b) der Betrag des Anreizes verlässlich bewertet werden kann.

AUFTRAGSKOSTEN

16 Die Auftragskosten umfassen:

(a) die direkt mit dem Vertrag verbundenen Kosten;

(b) alle allgemein dem Vertrag zurechenbaren Kosten; und

(c) sonstige Kosten, die dem Kunden vertragsgemäß gesondert in Rechnung gestellt werden können.

17 Die direkt mit dem Vertrag verbundenen Kosten umfassen:

(a) Fertigungslöhne einschließlich der Löhne bzw. Gehälter für die Auftragsüberwachung;

(b) Kosten für Fertigungsmaterial;

(c) planmäßige Abschreibungen der für die Vertragsleistung eingesetzten Maschinen und Anlagen;

(d) Kosten für den Transport von Maschinen, Anlagen und Material zum und vom Erfüllungsort;

(e) Kosten aus der Anmietung von Maschinen und Anlagen;

(f) Kosten für die Ausgestaltung und die technische Unterstützung, die mit dem Projekt direkt zusammenhängen;

(g) die geschätzten Kosten für Nachbesserung und Garantieleistungen einschließlich erwartete Gewährleistungskosten; und

(h) Ansprüche Dritter.

Diese Kosten können durch zusätzliche Erträge reduziert werden, die nicht in den Auftragserlösen enthalten sind, wie Verkaufserträge von überschüssigem Material oder von nicht mehr benötigten Anlagen nach Beendigung des Projekts.

18 Die allgemein den spezifischen Verträgen zurechenbaren Kosten umfassen:

(a) Versicherungen;

(b) Kosten für die Ausgestaltung und die technische Unterstützung, die nicht direkt in Zusammenhang mit dem Auftrag stehen; und

(c) Fertigungsgemeinkosten.

Diese Kosten werden mittels planmäßiger und sachgerechter Methoden zugerechnet, welche einheitlich und stetig auf alle Kosten mit ähnlichen Merkmalen angewandt werden. Die Zurechnung erfolgt auf der Basis einer normalen Kapazitätsauslastung. Zu den Fertigungsgemeinkosten zählen beispielsweise auch Kosten für die Lohnabrechnung der Beschäftigten im Fertigungsbereich. Zu den allgemein der Vertragserfüllung zurechenbaren Kosten zählen auch die Fremdkapitalkosten, wenn der Auftragnehmer die alternativ zulässige Methode gemäß IAS 23 *Fremdkapitalkosten* anwendet.

19 Kosten, die dem Kunden vertragsgemäß gesondert in Rechnung gestellt werden können, können Kosten für die allgemeine Verwaltung sowie Entwicklungskosten umfassen, wenn ihre Erstattung in den Vertragsbedingungen vereinbart ist.

20 Kosten, die einzelnen Aufträgen nicht zugeordnet werden können, dürfen nicht als Kosten des Fertigungsauftrags berücksichtigt werden. Dazu gehören:

(a) Kosten der allgemeinen Verwaltung, sofern für sie keine Erstattung im Vertrag vereinbart wurde;

(b) Vertriebskosten;

(c) Forschungs- und Entwicklungskosten, sofern für sie keine Erstattung im Vertrag vereinbart wurde; und

(d) planmäßige Abschreibungen auf ungenutzte Anlagen und Maschinen, die nicht für die Abwicklung eines bestimmten Auftrags verwendet werden.

21 Die Auftragskosten umfassen alle dem Vertrag zurechenbaren Kosten ab dem Tag der Auftragserlangung bis zur Erfüllung des Vertrags. Kosten, die zur Erlangung eines konkreten Auftrags erforderlich sind, gehören ebenfalls zu den Auftragskosten, wenn sie einzeln identifiziert und verlässlich bewertet werden können und es wahrscheinlich ist, dass der Auftrag erhalten wird. Werden Kosten, die zur Erlangung eines Auftrags entstanden sind, in der Periode ihres Anfallens als Aufwand erfasst, so sind sie nicht den Auftragskosten zuzuordnen, wenn der Auftrag in einer späteren Periode eingeht.

ERFASSUNG VON AUFTRAGSERLÖSEN UND AUFTRAGSKOSTEN

22 Ist das Ergebnis eines Fertigungsauftrags verlässlich zu schätzen, so sind die Auftragserlöse und Auftragskosten in Verbindung mit diesem Fertigungsauftrag entsprechend dem Leistungsfortschritt am Bilanzstichtag jeweils als Erträge und Aufwendungen zu erfassen. Ein erwarteter Verlust durch den Fertigungsauftrag ist gemäß Paragraph 36 sofort als Aufwand zu erfassen.

23 Im Falle eines Festpreisvertrags kann das Ergebnis eines Fertigungsauftrages verlässlich geschätzt werden, wenn alle folgenden Kriterien erfüllt sind:

(a) die gesamten Auftragserlöse können verlässlich bewertet werden;

(b) es ist wahrscheinlich, dass der wirtschaftliche Nutzen aus dem Vertrag dem Unternehmen zufließt;

(c) sowohl die bis zur Fertigstellung des Auftrags noch anfallenden Kosten als auch der Grad der erreichten Fertigstellung können am Bilanzstichtag verlässlich bewertet werden; und

(d) die Auftragskosten können eindeutig bestimmt und verlässlich bewertet werden, so dass die bislang entstandenen Auftragskosten mit früheren Schätzungen verglichen werden können.

24 Im Falle eines Kostenzuschlagsvertrags kann das Ergebnis eines Fertigungsauftrags verlässlich geschätzt werden, wenn alle folgenden Kriterien erfüllt sind:

(a) es ist wahrscheinlich, dass der wirtschaftliche Nutzen aus dem Vertrag dem Unternehmen zufließt; und

(b) die dem Vertrag zurechenbaren Auftragskosten können eindeutig bestimmt und verlässlich bewertet werden, unabhängig davon, ob sie gesondert abrechenbar sind.

25 Die Erfassung von Erträgen und Aufwendungen gemäß dem Leistungsfortschritt wird häufig als Methode der Gewinnrealisierung nach dem Fertigstellungsgrad bezeichnet. Gemäß dieser Methode werden die entsprechend dem Fertigstellungsgrad angefallenen Auftragskosten den Auftragserlösen zugeordnet. Hieraus ergibt sich eine Erfassung von Erträgen, Aufwendungen und Ergebnis entsprechend dem Leistungsfortschritt. Diese Methode liefert nützliche Informationen zum Stand der Vertragsarbeit sowie zur Leistung während einer Periode.

26 Gemäß der Methode der Gewinnrealisierung nach dem Fertigstellungsgrad werden die Auftragserlöse in der Gewinn- und Verlustrechnung in den Bilanzierungsperioden, in denen die Leistung erbracht wird, als Ertrag erfasst. Auftragskosten werden in der Gewinn- und Verlustrechnung im Regelfall in der Periode als Aufwand erfasst, in der die dazugehörige Leistung erbracht wird. Doch jeder erwartete Überschuss der gesamten Auftragskosten über die gesamten Auftragserlöse für den Auftrag wird gemäß Paragraph 36 sofort als Aufwand erfasst.

27 Einem Auftragnehmer können Auftragskosten entstehen, die mit einer zukünftigen Tätigkeit im Rahmen des Vertrags verbunden sind. Derartige Auftragskosten werden als Vermögenswert erfasst, wenn sie wahrscheinlich abrechenbar sind. Diese Kosten stellen einen vom Kunden geschuldeten Betrag dar und werden häufig als unfertige Leistungen bezeichnet.

28 Das Ergebnis eines Fertigungsauftrags kann nur dann verlässlich geschätzt werden, wenn die wirtschaftlichen Vorteile aus dem Vertrag dem Unternehmen wahrscheinlich zufließen. Entsteht jedoch eine Unsicherheit hinsichtlich der Möglichkeit, den Betrag zu berechnen, der bereits in den Auftragserlösen enthalten und bereits in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst ist, wird der nicht einbringbare Betrag oder der Betrag, für den eine Bezahlung nicht mehr wahrscheinlich ist, als Aufwand und nicht als Berichtigung der Auftragserlöse erfasst.

29 Ein Unternehmen kann im Allgemeinen verlässliche Schätzungen vornehmen, wenn es einen Auftrag abgeschlossen hat, der

(a) jeder Auftragspartei durchsetzbare Rechte und Pflichten bezüglich der zu erbringenden Leistung einräumt;

(b) die gegenseitigen Leistungen; und

(c) die Abwicklungs- und Erfüllungsmodalitäten festlegt.

Darüber hinaus ist es in der Regel erforderlich, dass das Unternehmen über ein wirksames internes Budgetierungs- und Berichtssystem verfügt. Das Unternehmen überprüft und überarbeitet erforderlichenfalls mit Fortschreiten der Leistungserfüllung die Schätzungen der Auftragserlöse und der Auftragskosten. Die Notwendigkeit derartiger Korrekturen ist nicht unbedingt ein Hinweis darauf, dass das Ergebnis des Auftrags nicht verlässlich geschätzt werden kann.

30 Der Fertigstellungsgrad eines Auftrags kann mittels verschiedener Verfahren bestimmt werden. Das Unternehmen setzt die Methode ein, mit der die erbrachte Leistung verlässlich bewertet wird. Je nach Auftragsart umfassen diese Methoden

(a) das Verhältnis der bis zum Stichtag angefallenen Auftragskosten zu den am Stichtag geschätzten gesamten Auftragskosten;

(b) eine Begutachtung der erbrachten Leistung; oder

(c) die Vollendung eines physischen Teils des Auftragswerks.

Vom Kunden erhaltene Abschlagszahlungen und Anzahlungen spiegeln die erbrachte Leistung häufig nicht wider.

31 Wird der Leistungsfortschritt entsprechend den angefallenen Auftragskosten bestimmt, sind nur diejenigen Auftragskosten, die die erbrachte Leistung widerspiegeln, in diesen Kosten zu berücksichtigen. Beispiele für hier nicht zu berücksichtigende Kosten sind:

(a) Kosten für zukünftige Tätigkeiten in Verbindung mit dem Auftrag, beispielsweise Kosten für Materialien, die zwar an den Erfüllungsort geliefert oder dort zum Gebrauch gelagert, jedoch noch nicht installiert, gebraucht oder verwertet worden sind, mit Ausnahme von Materialien, die speziell für diesen Auftrag angefertigt wurden; und

(b) Vorauszahlungen an Subunternehmen für zu erbringende Leistungen im Rahmen des Unterauftrags.

32 Sofern das Ergebnis eines Fertigungsauftrags nicht verlässlich geschätzt werden kann,

(a) ist der Erlös nur in Höhe der angefallenen Auftragskosten zu erfassen, die wahrscheinlich einbringbar sind; und

(b) sind die Auftragskosten in der Periode, in der sie anfallen, als Aufwand zu erfassen.

Ein erwarteter Verlust durch den Fertigungsauftrag ist gemäß Paragraph 36 sofort als Aufwand zu erfassen.

33 In den frühen Phasen eines Auftrags kann sein Ergebnis häufig nicht verlässlich geschätzt werden. Dennoch kann es wahrscheinlich sein, dass das Unternehmen die angefallenen Auftragskosten decken wird. Daher werden die Auftragserlöse nur soweit erfasst, wie die angefallenen Kosten erwartungsgemäß gedeckt werden können. Da das Ergebnis des Auftrags nicht verlässlich geschätzt werden kann, wird kein Gewinn erfasst. Doch obwohl das Ergebnis des Auftrags nicht verlässlich zu schätzen ist, kann es wahrscheinlich sein, dass die gesamten Auftragskosten die gesamten Auftragserlöse übersteigen werden. In solchen Fällen wird dieser erwartete Differenzbetrag zwischen den gesamten Auftragskosten und dem gesamten Auftragserlös gemäß Paragraph 36 sofort als Aufwand erfasst.

34 Auftragskosten, die wahrscheinlich nicht gedeckt werden, werden sofort als Aufwand erfasst. Beispiele für solche Fälle, in denen die Einbringbarkeit angefallener Auftragskosten nicht wahrscheinlich ist und diese eventuell sofort als Aufwand zu erfassen sind, umfassen Aufträge,

(a) die nicht in vollem Umfang durchsetzbar sind, d. h. Aufträge mit sehr zweifelhafter Gültigkeit;

(b) deren Fertigstellung vom Ergebnis eines schwebenden Prozesses oder eines laufenden Gesetzgebungsverfahrens abhängig ist;

(c) die in Verbindung mit Vermögenswerten stehen, die wahrscheinlich beschlagnahmt oder enteignet werden;

(d) bei denen der Kunde seine Verpflichtungen nicht erfüllen kann; oder

(e) bei denen der Auftragnehmer nicht in der Lage ist, den Auftrag fertig zu stellen oder seine Auftragsverpflichtungen anderweitig zu erfüllen.

35 Wenn die Unsicherheiten, die eine verlässliche Schätzung des Ergebnisses des Auftrages behinderten, nicht länger bestehen, sind die zu dem Fertigungsauftrag gehörigen Erträge und Aufwendungen gemäß Paragraph 22 statt gemäß Paragraph 32 zu erfassen.

ERFASSUNG ERWARTETER VERLUSTE

36 Ist es wahrscheinlich, dass die gesamten Auftragskosten die gesamten Auftragserlöse übersteigen werden, sind die erwarteten Verluste sofort als Aufwand zu erfassen.

37 Die Höhe eines solchen Verlusts wird unabhängig von den folgenden Punkten bestimmt:

(a) ob mit der Auftragsarbeit bereits begonnen wurde;

(b) vom Fertigstellungsgrad der Auftragserfüllung; oder

(c) vom erwarteten Gewinnbetrag aus anderen Aufträgen, die gemäß Paragraph 9 nicht als einzelner Fertigungsauftrag behandelt werden.

VERÄNDERUNGEN VON SCHÄTZUNGEN

38 Die Methode der Gewinnrealisierung nach dem Fertigstellungsgrad wird auf kumulierter Basis in jeder Bilanzierungsperiode auf die laufenden Schätzungen von Auftragserlösen und Auftragskosten angewandt. Daher wird der Effekt einer veränderten Schätzung der Auftragserlöse oder Auftragskosten oder der Effekt einer veränderten Schätzung des Ergebnisses aus einem Auftrag als Änderung einer Schätzung behandelt (siehe IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*). Die veränderten Schätzungen gehen in die Berechnung des Betrags für Erträge und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung der Periode, in der die Änderung vorgenommen wurde, sowie der nachfolgenden Perioden ein.

ANGABEN

39 Folgende Angaben sind erforderlich:

(a) die in der Periode erfassten Auftragserlöse;

(b) die Methoden zur Ermittlung der in der Periode erfassten Auftragserlöse; und

(c) die Methoden zur Ermittlung des Fertigstellungsgrads laufender Projekte.

40 Ein Unternehmen hat jede der folgenden Angaben für am Bilanzstichtag laufende Projekte zu machen:

(a) die Summe der angefallenen Kosten und ausgewiesenen Gewinne (abzüglich etwaiger ausgewiesener Verluste);

(b) den Betrag erhaltener Anzahlungen; und

(c) den Betrag von Einbehalten.

41 Einbehalte sind Beträge für Teilabrechnungen, die erst bei Erfüllung von im Auftrag festgelegten Bedingungen oder bei erfolgter Fehlerbehebung bezahlt werden. Teilabrechnungen sind für eine auftragsgemäß erbrachte Leistung in Rechnung gestellte Beträge, unabhängig davon, ob sie vom Kunden bezahlt wurden oder nicht. Anzahlungen sind Beträge, die beim Auftragnehmer eingehen, bevor die dazugehörige Leistung erbracht ist.

42 Ein Unternehmen hat Folgendes anzugeben:

(a) Fertigungsaufträge mit aktivischem Saldo gegenüber Kunden als Vermögenswert; und

(b) Fertigungsaufträge mit passivischem Saldo gegenüber Kunden als Schulden.

43 Fertigungsaufträge mit aktivischem Saldo gegenüber Kunden setzen sich aus den Nettobeträgen

(a) der angefallenen Kosten plus ausgewiesenen Gewinnen; abzüglich

(b) der Summe der ausgewiesenen Verluste und der Teilabrechnungen

für alle laufenden Aufträge zusammen, für die die angefallenen Kosten plus der ausgewiesenen Gewinne (abzüglich der ausgewiesenen Verluste) die Teilabrechnungen übersteigen.

44 Fertigungsaufträge mit passivischem Saldo gegenüber Kunden setzen sich aus den Nettobeträgen

(a) der angefallenen Kosten plus ausgewiesenen Gewinnen; abzüglich

(b) der Summe der ausgewiesenen Verluste und der Teilabrechnungen

für alle laufenden Aufträge zusammen, bei denen die Teilabrechnungen die angefallenen Kosten plus die ausgewiesenen Gewinne (abzüglich der ausgewiesenen Verluste) übersteigen.

45 Ein Unternehmen gibt alle Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* an. Diese können beispielsweise aus Gewährleistungskosten, Ansprüchen, Vertragsstrafen oder möglichen Verlusten erwachsen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

46 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1995 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 12

Ertragsteuern

ZIELSETZUNG

Die Zielsetzung dieses Standards ist die Regelung der Bilanzierung von Ertragsteuern. Die grundsätzliche Fragestellung bei der Bilanzierung von Ertragsteuern ist die Behandlung gegenwärtiger und künftiger steuerlicher Konsequenzen aus:

(a) der künftigen Realisierung (Erfüllung) des Buchwerts von Vermögenswerten (Schulden), welche in der Bilanz eines Unternehmens angesetzt sind; und

(b) Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen der Berichtsperiode, die im Abschluss eines Unternehmens erfasst sind.

Es ist dem Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld inhärent, dass das berichtende Unternehmen erwartet, den Buchwert dieses Vermögenswerts zu realisieren, bzw. diese Schuld zum Buchwert zu erfüllen. Falls es wahrscheinlich ist, dass die Realisierung oder die Erfüllung dieses Buchwerts zukünftige Steuerzahlungen erhöht (verringert), als dies der Fall wäre, wenn eine solche Realisierung oder eine solche Erfüllung keine steuerlichen Konsequenzen hätte, dann verlangt dieser Standard von einem Unternehmen, von bestimmten limitierten Ausnahmen abgesehen, die Bilanzierung einer latenten Steuerschuld (eines latenten Steueranspruchs).

Dieser Standard verlangt von einem Unternehmen die Bilanzierung der steuerlichen Konsequenzen von Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen grundsätzlich auf die gleiche Weise wie die Behandlung der Geschäftsvorfälle und anderen Ereignisse selbst. Demzufolge werden für Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse, die im Ergebnis erfasst werden, alle damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen ebenfalls im Ergebnis erfasst. Für direkt im Eigenkapital erfasste Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse werden alle damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen ebenfalls direkt im Eigenkapital erfasst. Gleichermaßen beeinflusst der Ansatz latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden aus einem Unternehmenszusammenschluss den Betrag des Geschäfts- oder Firmenwerts oder jeglichen Überschuss des Anteils des Erwerbers an dem netto beizulegenden Zeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens, der über die Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses hinausgeht.

Dieser Standard befasst sich ebenfalls mit dem Ansatz latenter Steueransprüche als Folge bislang ungenutzter steuerlicher Verluste oder noch nicht genutzter Steuergutschriften, der Darstellung von Ertragsteuern im Abschluss und den Angabepflichten von Informationen zu den Ertragsteuern.

ANWENDUNGSBEREICH

1 Dieser Standard ist bei der Bilanzierung von Ertragsteuern anzuwenden.

2 Für die Zwecke dieses Standards umfassen Ertragsteuern alle in- und ausländischen Steuern auf Grundlage des zu versteuernden Ergebnisses. Zu den Ertragsteuern gehören auch Steuern wie Quellensteuern, welche von einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen aufgrund von Ausschüttungen an das berichtende Unternehmen geschuldet werden.

3 [gestrichen]

4 Dieser Standard befasst sich nicht mit den Methoden der Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand (siehe IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand*) oder von investitionsabhängigen Steuergutschriften. Dieser Standard befasst sich jedoch mit der Bilanzierung temporärer Unterschiede, die aus solchen öffentlichen Zuwendungen oder investitionsabhängigen Steuergutschriften resultieren können.

DEFINITIONEN

5 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Das *bilanzielle Ergebnis vor Steuern* ist das Ergebnis vor Abzug des Steueraufwands.

Das *zu versteuernde Ergebnis (der steuerliche Verlust)* ist das (der) nach den steuerlichen Vorschriften ermittelte Ergebnis (Verlust) der Periode, aufgrund dessen die Ertragsteuern zahlbar (erstattungsfähig) sind.

Der *Steueraufwand (Steuerertrag)* ist die Summe des Betrags aus tatsächlichen Steuern und latenten Steuern, die in die Ermittlung des Ergebnisses der Periode eingeht.

Die *tatsächlichen Ertragsteuern* sind der Betrag der geschuldeten (erstattungsfähigen) Ertragsteuern, der aus dem zu versteuernden Einkommen (steuerlichen Verlust) der Periode resultiert.

Die *latenten Steuerschulden* sind die Beträge an Ertragsteuern, die in zukünftigen Perioden resultierend aus zu versteuernden temporären Differenzen zahlbar sind.

Die *latenten Steueransprüche* sind die Beträge an Ertragsteuern, die in zukünftigen Perioden erstattungsfähig sind, und aus:

(a) abzugsfähigen temporären Differenzen;

(b) dem Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste; und

(c) dem Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Gewinne resultieren.

Temporäre Differenzen sind Unterschiedsbeträge zwischen dem Buchwert eines Vermögenswerts oder einer Schuld in der Bilanz und seiner bzw. ihrer steuerlichen Basis. Temporäre Differenzen können entweder:

(a) *zu versteuernde temporäre Differenzen* sein, die temporäre Unterschiede darstellen, die zu steuerpflichtigen Beträgen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (steuerlichen Verlustes) zukünftiger Perioden führen, wenn der Buchwert des Vermögenswerts realisiert oder der Schuld erfüllt wird; oder

(b) *abzugsfähige temporäre Differenzen* sein, die temporäre Unterschiede darstellen, die zu Beträgen führen, die bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlustes) zukünftiger Perioden abzugsfähig sind, wenn der Buchwert des Vermögenswertes realisiert oder eine Schuld erfüllt wird.

Die *steuerliche Basis* eines Vermögenswerts oder einer Schuld ist der diesem Vermögenswert oder dieser Schuld für steuerliche Zwecke beizulegende Betrag.

6 Der Steueraufwand (Steuerertrag) umfasst den tatsächlichen Steueraufwand (tatsächlichen Steuerertrag) und den latenten Steueraufwand (latenten Steuerertrag).

Steuerliche Basis

7 Die steuerliche Basis eines Vermögenswerts ist der Betrag, der für steuerliche Zwecke von allen zu versteuernden wirtschaftlichen Vorteilen abgezogen werden kann, die einem Unternehmen bei Realisierung des Buchwerts des Vermögenswerts zufließen werden. Sind diese wirtschaftlichen Vorteile nicht zu versteuern, dann ist die steuerliche Basis des Vermögenswerts gleich seinem Buchwert.

Beispiele

1 Eine Maschine kostet 100. In der Berichtsperiode und in früheren Perioden wurde für steuerliche Zwecke bereits eine Abschreibung von 30 abgezogen, und die verbleibenden Anschaffungskosten sind in zukünftigen Perioden entweder als Abschreibung oder durch einen Abzug bei der Veräußerung steuerlich abzugsfähig. Die sich aus der Nutzung der Maschine ergebenden Umsatzerlöse sind zu versteuern, ebenso ist jeder Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der Maschine zu versteuern bzw. jeder Veräußerungsverlust für steuerliche Zwecke abzugsfähig. *Die steuerliche Basis der Maschine beträgt 70.*

2 Forderungen aus Zinsen haben einen Buchwert von 100. Die damit verbundenen Zinserlöse werden bei Zufluss besteuert. *Die steuerliche Basis der Zinsforderungen beträgt Null.*

3 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen haben einen Buchwert von 100. Die damit verbundenen Umsatzerlöse wurden bereits in das zu versteuernde Einkommen (den steuerlichen Verlust) einbezogen. *Die steuerliche Basis der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen beträgt 100.*

4 Dividendenforderungen von einem Tochterunternehmen haben einen Buchwert von 100. Die Dividenden sind nicht zu versteuern. Dem Grunde nach ist der gesamte Buchwert des Vermögenswerts von dem zufließenden wirtschaftlichen Nutzen abzugsfähig. *Folglich beträgt die steuerliche Basis der Dividendenforderungen 100.* ([a])

5 Eine Darlehensforderung hat einen Buchwert von 100. Die Rückzahlung des Darlehens wird keine steuerlichen Konsequenzen haben. Die steuerliche Basis des Darlehens beträgt 100.

([a]) Bei dieser Analyse bestehen keine zu versteuernden temporären Differenzen. Eine alternative Analyse besteht, wenn der Dividendenforderung die steuerliche Basis Null zugeordnet wird und auf den sich ergebenden zu versteuernden temporären Unterschied von 100 ein Steuersatz von Null angewandt wird. In beiden Fällen besteht keine latente Steuerschuld.

8 Die steuerliche Basis einer Schuld ist deren Buchwert abzüglich aller Beträge, die für steuerliche Zwecke hinsichtlich dieser Schuld in zukünftigen Perioden abzugsfähig sind. Im Falle von im Voraus gezahlten Umsatzerlösen ist die steuerliche Basis der sich ergebenden Schuld ihr Buchwert abzüglich aller Beträge aus diesen Umsatzerlösen, die in Folgeperioden nicht besteuert werden.

Beispiele

1 Kurzfristige Schulden schließen Aufwandsabgrenzungen (sonstige Verbindlichkeiten) mit einem Buchwert von 100 ein. Der damit verbundene Aufwand wird für steuerliche Zwecke bei Zahlung erfasst. *Die steuerliche Basis der sonstigen Verbindlichkeiten ist Null.*

2 Kurzfristige Schulden schließen vorausbezahlte Zinserlöse mit einem Buchwert von 100 ein. Der damit verbundene Zinserlös wurde bei Zufluss besteuert. *Die steuerliche Basis der vorausbezahlten Zinsen ist Null.*

3 Kurzfristige Schulden schließen Aufwandsabgrenzungen (sonstige Verbindlichkeiten) mit einem Buchwert von 100 ein. Der damit verbundene Aufwand wurde für steuerliche Zwecke bereits abgezogen. *Die steuerliche Basis der sonstigen Verbindlichkeiten ist 100.*

4 Kurzfristige Schulden schließen passivierte Geldbußen und -strafen mit einem Buchwert von 100 ein. Geldbußen und -strafen sind steuerlich nicht abzugsfähig. *Die steuerliche Basis der passivierten Geldbußen und -strafen beträgt 100.* ([a])

5 Eine Darlehensverbindlichkeit hat einen Buchwert von 100. Die Rückzahlung des Darlehens zieht keine steuerlichen Konsequenzen nach sich. *Die steuerliche Basis des Darlehens beträgt 100.*

([a]) Bei dieser Analyse bestehen keine abzugsfähigen temporären Differenzen. Eine alternative Analyse besteht, wenn dem Gesamtbetrag der zahlbaren Geldstrafen und Geldbußen eine steuerliche Basis von Null zugeordnet wird und ein Steuersatz von Null auf den sich ergebenden abzugsfähigen temporären Unterschied von 100 angewandt wird. In beiden Fällen besteht kein latenter Steueranspruch

9 Einige Sachverhalte haben zwar eine steuerliche Basis, sie sind jedoch in der Bilanz nicht als Vermögenswerte oder Schulden angesetzt. Beispielsweise werden Forschungskosten bei der Bestimmung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern in der Periode, in welcher sie anfallen, als Aufwand erfasst, während ihr Abzug bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlustes) möglicherweise erst in einer späteren Periode zulässig ist. Der Unterschiedsbetrag zwischen der steuerlichen Basis der Forschungskosten, der von den Steuerbehörden als ein in zukünftigen Perioden abzugsfähiger Betrag anerkannt wird, und dem Buchwert von Null ist eine abzugsfähige temporäre Differenz, die einen latenten Steueranspruch zur Folge hat.

10 Ist die steuerliche Basis eines Vermögenswerts oder einer Schuld nicht unmittelbar erkennbar, ist es hilfreich, das Grundprinzip, auf das dieser Standard aufgebaut ist, heranzuziehen: Ein Unternehmen hat, mit wenigen festgelegten Ausnahmen, eine latente Steuerschuld (einen latenten Steueranspruch) dann zu bilanzieren, wenn die Realisierung oder die Erfüllung des Buchwerts des Vermögenswerts oder der Schuld zu zukünftigen höheren (niedrigeren) Steuerzahlungen führen würde, als dies der Fall wäre, wenn eine solche Realisierung oder Erfüllung keine steuerlichen Konsequenzen hätte. Beispiel C nach Paragraph 52 stellt Umstände dar, in denen es hilfreich sein kann, dieses Grundprinzip heranzuziehen, beispielsweise, wenn die steuerliche Basis eines Vermögenswerts oder einer Schuld von der erwarteten Art der Realisierung oder der Erfüllung abhängt.

11 In einem Konzernabschluss werden temporäre Unterschiede durch den Vergleich der Buchwerte von Vermögenswerten und Schulden im Konzernabschluss mit der zutreffenden steuerlichen Basis ermittelt. Die steuerliche Basis wird durch Bezugnahme auf eine Steuererklärung für den Konzern in den Steuerrechtskreisen ermittelt, in denen eine solche Steuererklärung abgegeben wird. In anderen Steuerrechtskreisen wird die steuerliche Basis durch Bezugnahme auf die Steuererklärungen der einzelnen Unternehmen des Konzerns ermittelt.

BILANZIERUNG TATSÄCHLICHER STEUERSCHULDEN UND STEUERERSTATTUNGSANSPRÜCHE

12 Die tatsächlichen Ertragsteuern für die laufende und frühere Perioden sind in dem Umfang, in dem sie noch nicht bezahlt sind, als Schuld anzusetzen. Falls der auf die laufende und frühere Perioden entfallende und bereits bezahlte Betrag den für diese Perioden geschuldeten Betrag übersteigt, so ist der Unterschiedsbetrag als Vermögenswert anzusetzen.

13 Der in der Erstattung tatsächlicher Ertragsteuern einer früheren Periode bestehende Vorteil eines steuerlichen Verlustrücktrags ist als Vermögenswert anzusetzen.

14 Wenn ein steuerlicher Verlust zu einem Verlustrücktrag und zur Erstattung tatsächlicher Ertragsteuern einer früheren Periode genutzt wird, so bilanziert ein Unternehmen den Erstattungsanspruch als einen Vermögenswert in der Periode, in der der steuerliche Verlust entsteht, da es wahrscheinlich ist, dass der Nutzen aus dem Erstattungsanspruch dem Unternehmen zufließen wird und verlässlich ermittelt werden kann.

BILANZIERUNG LATENTER STEUERSCHULDEN UND LATENTER STEUERANSPRÜCHEN

ZU VERSTEUERNDE TEMPORÄRE DIFFERENZEN

15 Für alle zu versteuernden temporären Differenzen ist eine latente Steuerschuld anzusetzen, es sei denn, die latente Steuerschuld erwächst aus:

(a) dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts; oder

(b) dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld bei einem Geschäftsvorfall, der:

(i) kein Unternehmenszusammenschluss ist; und

(ii) zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) beeinflusst.

Bei zu versteuernden temporären Differenzen in Verbindung mit Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen ist jedoch eine latente Steuerschuld gemäß Paragraph 39 zu bilanzieren.

16 Definitionsgemäß wird bei dem Ansatz eines Vermögenswerts angenommen, dass sein Buchwert durch einen wirtschaftlichen Nutzen, der dem Unternehmen in zukünftigen Perioden zufließt, realisiert wird. Wenn der Buchwert des Vermögenswerts seine steuerliche Basis übersteigt, wird der Betrag des zu versteuernden wirtschaftlichen Nutzens den steuerlich abzugsfähigen Betrag übersteigen. Dieser Unterschiedsbetrag ist eine zu versteuernde temporäre Differenz, und die Zahlungsverpflichtung für die auf ihn in zukünftigen Perioden entstehenden Ertragsteuern ist eine latente Steuerschuld. Wenn das Unternehmen den Buchwert des Vermögenswerts realisiert, löst sich die zu versteuernde temporäre Differenz auf, und das Unternehmen erzielt ein zu versteuerndes Ergebnis. Dadurch ist es wahrscheinlich, dass das Unternehmen durch den Abfluss eines wirtschaftlichen Nutzens in Form von Steuerzahlungen belastet wird. Daher sind gemäß diesem Standard alle latenten Steuerschulden anzusetzen, ausgenommen bei Vorliegen gewisser Sachverhalte, die in den Paragraphen 15 und 39 beschrieben werden.

Beispiel

Ein Vermögenswert mit Anschaffungskosten von 150 hat einen Buchwert von 100. Die kumulierte planmäßige Abschreibung für Steuerzwecke beträgt 90, und der Steuersatz ist 25 %.

Die steuerliche Basis des Vermögenswertes beträgt 60 (Anschaffungskosten von 150 abzüglich der kumulierten steuerlichen Abschreibung von 90). Um den Buchwert von 100 zu realisieren, muss das Unternehmen ein zu versteuerndes Ergebnis von 100 erzielen, es kann aber lediglich eine steuerliche Abschreibung von 60 erfassen. Als Folge wird das Unternehmen bei Realisierung des Buchwerts des Vermögenswerts Ertragsteuern von 10 (25 % von 40) bezahlen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert von 100 und der steuerlichen Basis von 60 ist eine zu versteuernde temporäre Differenz von 40. Daher bilanziert das Unternehmen eine latente Steuerschuld von 10 (25 % von 40), die die Ertragsteuern darstellen, die es bei Realisierung des Buchwerts des Vermögenswerts zu bezahlen hat.

17 Einige temporäre Differenzen können entstehen, wenn Ertrag oder Aufwand in einer Periode in das bilanzielle Ergebnis vor Steuern einbezogen werden, aber in einer anderen Periode in das zu versteuernde Ergebnis einfließen. Solche temporären Differenzen werden oft als zeitliche Ergebnisunterschiede bezeichnet. Im Folgenden sind Beispiele von temporären Differenzen dieser Art aufgeführt. Es handelt sich dabei um zu versteuernde temporäre Unterschiede, welche folglich zu latenten Steuerschulden führen:

(a) Zinserlöse werden im bilanziellen Ergebnis vor Steuern auf Grundlage einer zeitlichen Abgrenzung erfasst, sie können jedoch gemäß einigen Steuergesetzgebungen zum Zeitpunkt des Zuflusses der Zahlung als zu versteuerndes Ergebnis behandelt werden. Die steuerliche Basis aller derartigen in der Bilanz angesetzten Forderungen ist Null, weil die Umsatzerlöse das zu versteuernde Ergebnis erst mit Erhalt der Zahlung beeinflussen;

(b) die zur Ermittlung des zu versteuernden Ergebnis (steuerlichen Verlusts) verwendete Abschreibung kann sich von der zur Ermittlung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern verwendeten unterscheiden. Die temporäre Differenz ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert des Vermögenswerts und seiner steuerlichen Basis, der sich aus den ursprünglichen Anschaffungskosten des Vermögenswerts abzüglich aller von den Steuerbehörden zur Ermittlung des zu versteuernden Ergebnis der laufenden und für frühere Perioden zugelassenen Abschreibungen auf diesen Vermögenswert berechnet. Eine zu versteuernde temporäre Differenz entsteht und erzeugt eine latente Steuerschuld, wenn die steuerliche Abschreibungsrate über der berichteten Abschreibung liegt (falls die steuerliche Abschreibung langsamer ist als die berichtete, entsteht ein abzugsfähige temporäre Differenz, die zu einem latenten Steueranspruch führt); und

(c) Entwicklungskosten können bei der Ermittlung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern zunächst aktiviert und in späteren Perioden abgeschrieben werden; bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses werden sie jedoch in der Periode abgezogen, in der sie anfallen. Solche Entwicklungskosten haben eine steuerliche Basis von Null, da sie bereits vom zu versteuernden Ergebnis abgezogen wurden. Die temporäre Differenz ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der Entwicklungskosten und ihrer steuerlichen Basis von Null.

18 Temporäre Differenzen entstehen ebenfalls, wenn:

(a) die Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses verteilt werden, indem die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerten und die übernommenen Schulden zum beizulegenden Zeitwerte angesetzt werden, jedoch keine entsprechende Bewertungsanpassung für Steuerzwecke erfolgt (siehe Paragraph 19).

(b) Vermögenswerte neu bewertet werden und für Steuerzwecke keine entsprechende Bewertungsanpassung durchgeführt wird (siehe Paragraph 20);

(c) ein Geschäfts- oder Firmenwert bei einem Unternehmenszusammenschluss entsteht (siehe Paragraph 21);

(d) die steuerliche Basis eines Vermögenswerts oder einer Schuld beim erstmaligen Ansatz von dessen bzw. deren anfänglichem Buchwert abweicht, beispielsweise, wenn ein Unternehmen steuerfreie Zuwendungen der öffentlichen Hand für bestimmte Vermögenswerte erhält (siehe Paragraphen 22 und 33); oder

(e) der Buchwert von Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen oder Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen sich verändert hat, so dass er sich von der steuerlichen Basis der Anteile unterscheidet (siehe Paragraphen 38-45).

Unternehmenszusammenschlüsse

19 Die Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses werden verteilt, indem die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und die übernommenen identifizierbaren Schulden zu ihren beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt angesetzt werden. Temporäre Differenzen entstehen, wenn die steuerliche Basis der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte oder übernommenen identifizierbaren Schulden vom Unternehmenszusammenschluss nicht oder anders beeinflusst wird. Wenn beispielsweise der Buchwert eines Vermögenswertes auf seinen beizulegenden Zeitwert erhöht wird, die steuerliche Basis des Vermögenswerts jedoch weiterhin dem Betrag der Anschaffungskosten des früheren Eigentümers entspricht, führt dies zu einer zu versteuernden temporären Differenz, aus der eine latente Steuerschuld resultiert. Die sich ergebende latente Steuerschuld beeinflusst den Geschäfts- oder Firmenwert (siehe Paragraph 66).

Vermögenswerte, die zum beizulegenden Zeitwert angesetzt werden

20 IFRS gestatten oder fordern, dass bestimmte Vermögenswerte zum beizulegenden Zeitwert angesetzt oder neubewertet werden (siehe zum Beispiel IAS 16 *Sachanlagen,* IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte,* IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* und IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien).* In manchen Steuerrechtsordnungen beeinflusst die Neubewertung oder eine andere Anpassung eines Vermögenswerts auf den beizulegenden Zeitwert das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) der Berichtsperiode. Als Folge davon wird die steuerliche Basis des Vermögenswerts angepasst, und es entstehen keine temporären Differenzen. In anderen Steuerrechtsordnungen beeinflusst die Neubewertung oder Anpassung eines Vermögenswerts nicht das zu versteuernde Ergebnis der Periode der Neubewertung oder der Anpassung, und demzufolge wird die steuerliche Basis des Vermögenswerts nicht angepasst. Trotzdem führt die künftige Realisierung des Buchwerts zu einem zu versteuernden Zufluss an wirtschaftlichem Nutzen für das Unternehmen und der Betrag, der für Steuerzwecke abzugsfähig ist, wird von dem des wirtschaftlichen Nutzens abweichen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert eines neubewerteten Vermögenswerts und seiner steuerlichen Basis ist eine temporäre Differenz und führt zu einer latenten Steuerschuld oder einem latenten Steueranspruch. Dies trifft auch zu, wenn:

(a) das Unternehmen keine Veräußerung des Vermögenswerts beabsichtigt. In solchen Fällen wird der neubewertete Buchwert des Vermögenswerts durch seine Nutzung realisiert, und dies erzeugt zu versteuerndes Einkommen, das die in den Folgeperioden die steuerlich zulässige Abschreibung übersteigt; oder

(b) die Steuer auf Kapitalerträge aufgeschoben wird, wenn die Erlöse aus dem Verkauf des Vermögenswerts in ähnliche Vermögenswerte wieder angelegt werden. In solchen Fällen wird die Steuerzahlung endgültig bei Verkauf oder Nutzung der ähnlichen Vermögenswerte fällig.

Geschäfts- oder Firmenwert

21 Der bei einem Unternehmenszusammenschluss entstehende Geschäfts- oder Firmenwert wird als der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten eines Zusammenschlusses und dem Anteil des Erwerbers an den netto beizulegenden Zeitwerten der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens bewertet. Viele Steuerbehörden gestatten bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses keine Verminderungen des Buchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts als abzugsfähigen betrieblichen Aufwand. Außerdem sind die Anschaffungskosten des Geschäfts- oder Firmenwerts nach solchen Rechtsordnungen häufig nicht abzugsfähig, wenn ein Tochterunternehmen sein zugrunde liegendes Geschäft veräußert. Bei dieser Rechtslage hat der Geschäfts- oder Firmenwert eine steuerliche Basis von Null. Jeglicher Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts und seiner steuerlichen Basis von Null ist eine zu versteuernde temporäre Differenz. Dieser Standard erlaubt jedoch nicht den Ansatz der entstehenden latenten Steuerschuld, weil der Geschäfts- oder Firmenwert als ein Restwert bewertet wird und der Ansatz der latenten Steuerschuld wiederum eine Erhöhung des Buchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts zur Folge hätte.

21A Nachträgliche Verringerungen einer latenten Steuerschuld, die nicht angesetzt ist, da sie aus einem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts hervorging, werden so eingestuft, als wären sie aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts entstanden und daher nicht gemäß Paragraph 15(a) angesetzt. Wenn beispielsweise ein bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbener Geschäfts- oder Firmenwert einen Wert von 100 hat mit einer steuerlichen Basis von Null, untersagt Paragraph 15(a) dem Unternehmen, die daraus entstehende latente Steuerschuld anzusetzen. Wenn das Unternehmen nachträglich einen Wertminderungsaufwand von 20 für diesen Geschäfts- oder Firmenwert erfasst, so wird der Betrag der zu versteuernden temporären Differenz in Bezug auf den Geschäfts- oder Firmenwert von 100 auf 80 vermindert mit einer sich daraus ergebenden Wertminderung der nicht bilanzierten latenten Steuerschuld. Diese Wertminderung der nicht bilanzierten latenten Steuerschuld wird so eingestuft, als wäre sie beim erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts entstanden, und daher vom Ansatz gemäß Paragraph 15(a) ausgenommen.

21B Latente Steuerschulden für zu versteuernde temporäre Differenzen werden jedoch in Bezug auf den Geschäfts- oder Firmenwert in dem Maße angesetzt, in dem sie nicht aus dem erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts hervorgehen. Wenn die Anschaffungskosten eines bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts beispielsweise 100 betragen und mit einem Satz von 20 Prozent pro Jahr steuerlich

abzugsfähig sind, beginnend im Erwerbsjahr, so beläuft sich die steuerliche Basis des Geschäfts- oder Firmenwerts bei erstmaligem Ansatz auf 100 und am Ende des Erwerbsjahrs auf 80. Wenn der Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts am Ende des Erwerbsjahrs unverändert bei 100 liegt, entsteht am Ende dieses Jahres eine zu versteuernde temporäre Differenz von 20. Da diese zu versteuernde temporäre Differenz sich nicht auf den erstmaligen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts bezieht, wird die daraus entstehende latente Steuerschuld angesetzt.

Erstmaliger Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld

22 Beim erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld kann eine temporäre Differenz entstehen, beispielsweise, wenn der Betrag der Anschaffungskosten eines Vermögenswerts teilweise oder insgesamt steuerlich nicht abzugsfähig ist. Die Rechnungslegungsmethode für eine derartige temporäre Differenz hängt von der Art des Geschäftsvorfalls ab, welcher dem erstmaligen Ansatz des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit zu Grunde lag:

(a) bei einem Unternehmenszusammenschluss bilanziert ein Unternehmen alle latenten Steuerschulden und latenten Steueransprüche, und dies beeinflusst die Höhe des Geschäfts- oder Firmenwerts oder die Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen den Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses und dem Anteil des Erwerbers an dem beizulegenden Nettozeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens (siehe Paragraph 19);

(b) falls der Geschäftsvorfall entweder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern oder das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst, bilanziert ein Unternehmen alle latenten Steuerschulden oder latenten Steueransprüche und erfasst den sich ergebenden latenten Steueraufwand oder Steuerertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung (siehe Paragraph 59);

(c) falls es sich bei dem Geschäftsvorfall nicht um einen Unternehmenszusammenschluss handelt und weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis beeinflusst werden, würde ein Unternehmen, falls keine Befreiung gemäß den Paragraphen 15 und 24 möglich ist, die sich ergebenden latenten Steuerschulden oder latenten Steueransprüche bilanzieren und den Buchwert des Vermögenswerts oder der Schuld in Höhe des gleichen Betrags berichtigen. Ein Abschluss würde jedoch durch solche Berichtigungen unklarer. Aus diesem Grund gestattet dieser Standard einem Unternehmen keine Bilanzierung der sich ergebenden latenten Steuerschuld oder des sich ergebenden latenten Steueranspruchs, weder beim erstmaligen Ansatz noch später (siehe nachstehendes Beispiel). Außerdem berücksichtigt ein Unternehmen auch keine späteren Änderungen der nicht erfassten latenten Steuerschulden oder latenten Steueransprüche infolge der Abschreibung des Vermögenswerts.

Beispiel zur Veranschaulichung des Paragraphen 22(c)

Ein Unternehmen beabsichtigt, einen Vermögenswert mit Anschaffungskosten von 1 000 während seiner Nutzungsdauer von fünf Jahren zu verwenden und ihn dann zu einem Restwert von Null zu veräußern. Der Steuersatz beträgt 40 %. Die Abschreibung des Vermögenswerts ist steuerlich nicht abzugsfähig. Jeder Kapitalertrag bei einem Verkauf wäre steuerfrei, und jeder Verlust wäre nicht abzugsfähig.

Bei der Realisierung des Buchwertes des Vermögenswerts erzielt das Unternehmen ein zu versteuerndes Ergebnis von 1 000 und bezahlt Steuern von 400. Das Unternehmen bilanziert die sich ergebende latente Steuerschuld von 400 nicht, da sie aus dem erstmaligen Ansatz des Vermögenswerts stammt.

In der Folgeperiode beträgt der Buchwert des Vermögenswerts 800. Bei der Erzielung eines zu versteuernden Ergebnisses von 800 bezahlt das Unternehmen Steuern in Höhe von 320. Das Unternehmen bilanziert die latente Steuerschuld von 320 nicht, da sie aus dem erstmaligen Ansatz des Vermögenswerts stammt.

23 Gemäß *IAS 32 Finanzinstrumente: Darstellung*, stuft der Emittent zusammengesetzter Finanzinstrumente (beispielsweise einer Wandelschuldverschreibung) die Schuldkomponente des Instrumentes als eine Schuld und die Eigenkapitalkomponente als Eigenkapital ein. Gemäß manchen Gesetzgebungen ist beim erstmaligen Ansatz die steuerliche Basis der Schuldkomponente gleich dem anfänglichen Betrag der Summe aus Schuld- und Eigenkapitalkomponente. Die entstehende zu versteuernde temporäre Differenz ergibt sich daraus, dass der erstmalige Ansatz der Eigenkapitalkomponente getrennt von derjenigen der Schuldkomponente erfolgt. Daher ist die in Paragraph 15(b) dargestellte Ausnahme nicht anwendbar. Demzufolge bilanziert ein Unternehmen die sich ergebende latente Steuerschuld. Gemäß Paragraph 61 wird die latente Steuerschuld unmittelbar dem Buchwert der Eigenkapitalkomponente belastet. Gemäß Paragraph 58 werden nachfolgende Änderungen der latenten Steuerschuld in der Gewinn- und Verlustrechnung als Steueraufwand (Steuerertrag) erfasst.

Abzugsfähige temporäre Differenzen

24 Ein latenter Steueranspruch ist für alle abzugsfähigen temporären Differenzen in dem Maße zu bilanzieren, wie es wahrscheinlich ist, dass ein zu versteuerndes Ergebnis verfügbar sein wird, gegen das die abzugsfähige temporäre Differenz verwendet werden kann, es sei denn, der latente Steueranspruch stammt aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld zu einem Geschäftsvorfall, der

(a) kein Unternehmenszusammenschluss ist; und

(b) zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls weder das bilanzielle Ergebnis vor Steuern noch das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) beeinflusst.

Für abzugsfähige temporäre Differenzen in Verbindung mit Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen ist ein latenter Steueranspruch jedoch gemäß Paragraph 44 zu bilanzieren.

25 Definitionsgemäß wird bei der Bilanzierung einer Schuld angenommen, dass deren Buchwert in künftigen Perioden durch einen Abfluss wirtschaftlich relevanter Unternehmensressourcen erfüllt wird. Beim Abfluss der Ressourcen vom Unternehmen können alle Beträge oder ein Teil davon bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses einer Periode, die zeitlich auf die Periode der Passivierung der Schuld folgt, abzugsfähig sein. In solchen Fällen besteht eine temporäre Differenz zwischen dem Buchwert der Schuld und ihrer steuerlichen Basis. Dementsprechend entsteht ein latenter Steueranspruch im Hinblick auf die in künftigen Perioden erstattungsfähigen Ertragsteuern, wenn dieser Teil der Schuld bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses abzugsfähig ist. Ist analog der Buchwert eines Vermögenswerts geringer als seine steuerliche Basis, entsteht aus dem Unterschiedsbetrag ein latenter Steueranspruch in Bezug auf die in künftigen Perioden erstattungsfähigen Ertragsteuern.

Beispiel

Ein Unternehmen bilanziert eine Schuld von 100 für kumulierte Gewährleistungskosten hinsichtlich eines Produkts. Die Gewährleistungskosten für dieses Produkt sind für steuerliche Zwecke erst zu dem Zeitpunkt abzugsfähig, an dem das Unternehmen Gewährleistungsverpflichtungen zahlt. Der Steuersatz beträgt 25 %.

Die steuerliche Basis der Schuld ist Null (Buchwert von 100 abzüglich des Betrags, der im Hinblick auf die Schulden in zukünftigen Perioden steuerlich abzugsfähig ist). Mit der Erfüllung der Schuld zu ihrem Buchwert verringert das Unternehmen seinkünftiges zu versteuerndes Ergebnis um einen Betrag von 100 und verringert folglich seine zukünftigen Steuerzahlungen um 25 (25 % von 100). Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert von 100 und der steuerlichen Basis von Null ist eine abzugsfähige temporäre Differenz von 100. Daher bilanziert das Unternehmen einen latenten Steueranspruch von 25 (25 % von 100), vorausgesetzt, es ist wahrscheinlich, dass das Unternehmen inkünftigen Perioden ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis erwirtschaftet, um aus der Verringerung der Steuerzahlungen einen Vorteil zu ziehen.

26 Im Folgenden sind Beispiele von abzugsfähigen temporären Differenzen aufgeführt, die latente Steueransprüche zur Folge haben:

(a) Kosten der betrieblichen Altersversorgung können bei der Ermittlung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern entsprechend der Leistungserbringung durch den Arbeitnehmer abgezogen werden. Der Abzug zur Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses ist hingegen erst zulässig, wenn die Beiträge vom Unternehmen in einen Pensionsfonds eingezahlt werden oder wenn betriebliche Altersversorgungsleistungen vom Unternehmen bezahlt werden. Es besteht eine temporäre Differenz zwischen dem Buchwert der Schuld und ihrer steuerlichen Basis, wobei die steuerliche Basis der Schuld im Regelfall Null ist. Eine derartige abzugsfähige temporärer Differenz hat einen latenten Steueranspruch zur Folge, da die Verminderung des zu versteuernden Ergebnisses durch die Bezahlung von Beiträgen oder Versorgungsleistungen für das Unternehmen einen Zufluss an wirtschaftlichem Nutzen bedeutet;

(b) Forschungskosten werden in der Periode, in der sie anfallen, als Aufwand bei der Ermittlung des bilanziellen Ergebnisses vor Steuern erfasst, der Abzug bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlustes) ist möglicherweise erst in einer späteren Periode zulässig. Der Unterschiedsbetrag zwischen der steuerlichen Basis der Forschungskosten als dem Betrag, dessen Abzug in zukünftigen Perioden von den Steuerbehörden erlaubt wird, und dem Buchwert von Null ist eine abzugsfähige temporäre Differenz, die einen latenten Steueranspruch zur Folge hat;

(c) die Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses werden verteilt, indem die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte und die übernommenen identifizierbaren Schulden zu ihren beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt angesetzt werden. Wenn eine übernommene Schuld zum Erwerbszeitpunkt angesetzt wird, die damit verbundenen Kosten bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses aber erst in einer späteren Periode abgezogen werden, entsteht eine abzugsfähige temporäre Differenz, die einen latenten Steueranspruch zur Folge hat. Ein latenter Steueranspruch entsteht ebenfalls, wenn der beizulegende Zeitwert eines erworbenen identifizierbaren Vermögenswerts geringer als seine steuerliche Basis ist. In beiden Fällen beeinflusst der sich ergebende latente Steueranspruch den Geschäfts- oder Firmenwert (siehe Paragraph 66); und

(d) bestimmte Vermögenswerte können zum beizulegenden Zeitwert bilanziert oder neubewertet sein, ohne dass eine entsprechende Bewertungsanpassung für steuerliche Zwecke durchgeführt wird (siehe Paragraph 20). Es entsteht eine abzugsfähige temporäre Differenz, wenn die steuerliche Basis des Vermögenswerts seinen Buchwert übersteigt.

27 Die Auflösung abzugsfähiger temporärer Differenzen führt zu Abzügen bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses zukünftiger Perioden. Der wirtschaftliche Nutzen in der Form verminderter Steuerzahlungen fließt dem Unternehmen allerdings nur dann zu, wenn es ausreichende zu versteuernde Ergebnisse erzielt, gegen die die Abzüge saldiert werden können. Daher bilanziert ein Unternehmen latente Steueransprüche nur, wenn es wahrscheinlich ist, dass zu versteuernde Ergebnisse zur Verfügung stehen, gegen welche die abzugsfähigen temporären Differenzen verwendet werden können.

28 Es ist wahrscheinlich, dass das zu versteuernde Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das eine abzugsfähige temporäre Differenz verwendet werden kann, wenn ausreichende zu versteuernde temporäre Differenzen in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt vorhanden sind, deren Auflösung erwartet wird:

(a) in der gleichen Periode wie die erwartete Auflösung der abzugsfähigen temporären Differenz; oder

(b) in Perioden, in die steuerliche Verluste aus dem latenten Steueranspruch zurückgetragen oder vorgetragen werden können.

In solchen Fällen wird der latente Steueranspruch in der Periode, in der die abzugsfähigen temporären Differenzen entstehen, bilanziert.

29 Liegen keine ausreichenden zu versteuernden temporären Differenzen in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt vor, wird der latente Steueranspruch bilanziert, soweit

(a) es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen ausreichende zu versteuernde Ergebnisse in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt in der Periode der Auflösung der abzugsfähigen temporären Differenz (oder in den Perioden, in die ein steuerlicher Verlust infolge eines latenten Steueranspruches zurückgetragen oder vorgetragen werden kann) zur Verfügung stehen werden. Bei der Einschätzung, ob ein ausreichend zu versteuerndes Ergebnis in künftigen Perioden zur Verfügung stehen wird, lässt ein Unternehmen zu versteuernde Beträge außer Acht, die sich aus dem in künftigen Perioden erwarteten Entstehen von abzugsfähigen temporären Differenzen ergeben, weil der latente Steueranspruch aus diesen abzugsfähigen temporären Differenzen seinerseits ein künftiges zu versteuerndes Ergebnis voraussetzt, um genutzt zu werden; oder

(b) es bieten sich dem Unternehmen Steuergestaltungsmöglichkeiten zur Erzeugung eines zu versteuernden Ergebnisses in geeigneten Perioden.

30 Steuergestaltungsmöglichkeiten sind Aktionen, die das Unternehmen ergreifen würde, um ein zu versteuerndes Ergebnis in einer bestimmten Periode zu erzeugen oder zu erhöhen, bevor ein steuerlicher Verlust- oder Gewinnvortrag verfällt. Beispielsweise kann nach manchen Steuergesetzgebungen das zu versteuernde Ergebnis wie folgt erzeugt oder erhöht werden:

a) durch Wahl der Besteuerung von Zinserträgen entweder auf der Grundlage des Zuflussprinzips oder der Abgrenzung als ausstehende Forderung;

b) durch ein Hinausschieben von bestimmten zulässigen Abzügen vom zu versteuernden Ergebnis;

c) durch Verkauf und möglicherweise Leaseback von Vermögenswerten, die einen Wertzuwachs erfahren haben, für die aber die steuerliche Basis noch nicht berichtigt wurde, um diesen Wertzuwachs zu erfassen; und

d) durch Verkauf eines Vermögenswerts, der ein steuerfreies Ergebnis erzeugt (wie, nach manchen Steuergesetzgebungen möglich, einer Staatsobligation), damit ein anderer Vermögenswert gekauft werden kann, der zu versteuerndes Ergebnis erzeugt.

Wenn durch die Ausnutzung von Steuergestaltungsmöglichkeiten ein zu versteuerndes Ergebnis von einer späteren Periode in eine frühere Periode vorgezogen wird, hängt die Verwertung eines steuerlichen Verlust- oder Gewinnvortrags noch vom Vorhandensein künftiger zu versteuernder Ergebnisse ab, welche aus anderen Quellen als aus künftig noch entstehenden temporären Differenzen stammen.

31 Weist ein Unternehmen in der näheren Vergangenheit eine Folge von Verlusten auf, so hat es die Anwendungsleitlinien der Paragraphen 35 und 36 zu beachten.

32 [gestrichen]

Erstmaliger Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Schuld

33 Ein Fall eines latenten Steueranspruchs aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts liegt vor, wenn eine nicht zu versteuernde Zuwendung der öffentlichen Hand hinsichtlich eines Vermögenswerts bei der Bestimmung des Buchwerts des Vermögenswerts in Abzug gebracht wird, jedoch für steuerliche Zwecke nicht von dem abschreibungsfähigen Betrag (anders gesagt: der steuerlichen Basis) des Vermögenswerts abgezogen wird. Der Buchwert des Vermögenswerts ist geringer als seine steuerliche Basis, und dies führt zu einer abzugsfähigen temporären Differenz. Zuwendungen der öffentlichen Hand dürfen ebenfalls als passivischer Abgrenzungsposten angesetzt werden. In diesem Fall ergibt der Unterschiedsbetrag zwischen dem passivischen Abgrenzungsposten und seiner steuerlichen Basis von Null eine abzugsfähige temporäre Differenz. Unabhängig von der vom Unternehmen gewählten Darstellungsmethode darf das Unternehmen den sich ergebenden latenten Steueranspruch aufgrund der im Paragraph 22 aufgeführten Begründung nicht bilanzieren.

Noch nicht genutzte steuerliche Verluste und noch nicht genutzte Steuergutschriften

34 Ein latenter Steueranspruch für den Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste und noch nicht genutzter Steuergutschriften ist in dem Umfang zu bilanzieren, in dem es wahrscheinlich ist, dass ein künftiges zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste und noch nicht genutzten Steuergutschriften verwendet werden können.

35 Die Kriterien für die Bilanzierung latenter Steueransprüche aus Vorträgen noch nicht steuerlicher genutzter Verluste und Steuergutschriften sind die gleichen wie die Kriterien für die Bilanzierung latenter Steueransprüche aus abzugsfähigen temporären Differenzen. Allerdings spricht das Vorhandensein noch nicht genutzter steuerlicher Verluste deutlich dafür, dass ein künftiges zu versteuerndes Ergebnis möglicherweise nicht zur Verfügung stehen wird. Weist ein Unternehmen in der näheren Vergangenheit eine Reihe von Verlusten auf, kann es daher latente Steueransprüche aus ungenutzten steuerlichen Verlusten oder ungenutzten Steuergutschriften nur in dem Maße

bilanzieren, als es über ausreichende zu versteuernde temporäre Differenzen verfügt oder soweit überzeugende substanzielle Hinweise dafür vorliegen, dass ein ausreichendes zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die ungenutzten steuerlichen Verluste oder ungenutzten Steuergutschriften vom Unternehmen verwendet werden können. In solchen Fällen sind gemäß Paragraph 82 der Betrag des latenten Steueranspruches und die substanziellen Hinweise, die den Ansatz rechtfertigen, anzugeben.

36 Bei der Beurteilung der Wahrscheinlichkeit, ob ein zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das noch nicht genutzte steuerliche Verluste oder noch nicht genutzte Steuergutschriften verwendet werden können, sind von einem Unternehmen die folgenden Kriterien zu beachten:

(a) ob das Unternehmen ausreichend zu versteuernde temporäre Differenzen in Bezug auf die gleiche Steuerbehörde und das gleiche Steuersubjekt hat, woraus zu versteuernde Beträge erwachsen, gegen die die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste oder noch nicht genutzten Steuergutschriften vor ihrem Verfall verwendet werden können;

(b) ob es wahrscheinlich ist, dass das Unternehmen zu versteuernde Ergebnisse erzielen wird, bevor die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste oder noch nicht genutzten Steuergutschriften verfallen;

(c) ob die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste aus identifizierbaren Ursachen stammen, welche aller Wahrscheinlichkeit nach nicht wiederauftreten; und

(d) ob dem Unternehmen Steuergestaltungsmöglichkeiten (siehe Paragraph 30) zur Verfügung stehen, die ein zu versteuerndes Ergebnis in der Periode erzeugen, in der die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste oder noch nicht genutzten Steuergutschriften verwendet werden können.

Der latente Steueranspruch wird in dem Umfang nicht bilanziert, in dem es unwahrscheinlich erscheint, dass das zu versteuernde Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die noch nicht genutzten steuerlichen Verluste oder noch nicht genutzten Steuergutschriften verwendet werden können.

Erneute Beurteilung von nicht angesetzten latenten Steueransprüchen

37 Ein Unternehmen hat zu jedem Bilanzstichtag nicht bilanzierte latente Steueransprüche erneut zu beurteilen. Das Unternehmen setzt einen bislang nicht bilanzierten latenten Steueranspruch in dem Umfang an, in dem es wahrscheinlich geworden ist, dass ein künftiges zu versteuerndes Ergebnis die Realisierung des latenten Steueranspruches gestatten wird. Beispielsweise kann eine Verbesserung des Geschäftsumfeldes es wahrscheinlicher erscheinen lassen, dass das Unternehmen in der Lage sein wird, ein in der Zukunft ausreichend zu versteuerndes Ergebnis für den latenten Steueranspruch zu erzeugen, um die in Paragraph 24 oder 34 beschriebenen Ansatzkriterien zu erfüllen. Ein anderes Beispiel liegt vor, wenn ein Unternehmen latente Steueransprüche zum Zeitpunkt eines Unternehmenszusammenschlusses oder nachfolgend erneut beurteilt (siehe Paragraphen 67 und 68).

Anteile an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteile an Gemeinschaftsunternehmen

38 Temporäre Differenzen entstehen, wenn der Buchwert von Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen oder Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen (d. h. der Anteil des Mutterunternehmens oder des Anteilseigners am Nettovermögen des Tochterunternehmens, der Zweigniederlassung, des assoziierten Unternehmens oder des Unternehmens, an dem Anteile gehalten werden, einschließlich des Buchwerts eines Geschäfts- oder Firmenwerts) sich gegenüber der steuerlichen Basis der Anteile (welcher häufig gleich den Anschaffungskosten ist) unterschiedlich entwickelt. Solche Unterschiede können aus einer Reihe unterschiedlicher Umstände entstehen, beispielsweise:

(a) dem Vorhandensein nicht ausgeschütteter Gewinne von Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen;

(b) Änderungen der Wechselkurse, wenn ein Mutterunternehmen und sein Tochterunternehmen ihren jeweiligen Sitz in unterschiedlichen Ländern haben; und

(c) einer Verminderung des Buchwerts der Anteile an einem assoziierten Unternehmen auf seinen erzielbaren Betrag.

Im Konzernabschluss kann sich die temporäre Differenz von der temporären Differenz für die Anteile im Einzelabschluss des Mutterunternehmens unterscheiden, falls das Mutterunternehmen die Anteile in seinem Einzelabschluss zu den Anschaffungskosten oder dem Neubewertungsbetrag bilanziert.

39 Ein Unternehmen hat eine latente Steuerschuld für alle zu versteuernden temporären Differenzen in Verbindung mit Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen und Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen zu bilanzieren, ausgenommen in dem Umfang, in dem beide der im Folgenden beschriebenen Bedingungen erfüllt sind:

(a) das Mutterunternehmen, der Anteilseigner oder das Partnerunternehmen ist in der Lage, den zeitlichen Verlauf der Auflösung der temporären Differenz zu steuern; und

(b) es ist wahrscheinlich, dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit nicht auflösen wird.

40 Wenn ein Mutterunternehmen die Dividendenpolitik seines Tochterunternehmens beherrscht, ist es in der Lage, den Zeitpunkt der Auflösung der temporären Differenzen in Verbindung mit diesen Anteilen zu steuern (einschließlich

der temporären Unterschiede, die nicht nur aus thesaurierten Gewinnen, sondern auch aus Unterschiedsbeträgen infolge von Währungsumrechnung resultieren). Außerdem wäre es häufig in der Praxis nicht möglich, den Betrag der Ertragsteuern zu bestimmen, der bei Auflösung der temporären Differenz zahlbar wäre. Daher hat das Mutterunternehmen eine latente Steuerschuld nicht zu bilanzieren, wenn es bestimmt hat, dass diese Gewinne in absehbarer Zeit nicht ausgeschüttet werden. Die gleichen Überlegungen gelten für Anteile an Zweigniederlassungen.

41 Ein Unternehmen weist die nicht monetären Vermögenswerte und Schulden in seiner funktionalen Währung aus (siehe IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen*). Wird das zu versteuernde Ergebnis oder der steuerliche Verlust (und somit die steuerliche Basis seiner nicht monetären Vermögenswerte und Schulden) in der Fremdwährung ausgedrückt, so haben Änderungen der Wechselkurse temporäre Differenzen zur Folge, woraus sich eine latente Steuerschuld oder (unter Beachtung des Paragraphen 24) ein latenter Steueranspruch ergibt. Die sich ergebende latente Steuer wird im Ergebnis erfasst (siehe Paragraph 58).

42 Ein Investor an einem assoziierten Unternehmen beherrscht dieses Unternehmen nicht und ist im Regelfall nicht in einer Position, dessen Dividendenpolitik zu bestimmen. Daher bilanziert ein Investor eine latente Steuerschuld aus einer zu versteuernden temporären Differenz in Verbindung mit seinem Anteil am assoziierten Unternehmen, falls nicht in einem Vertrag bestimmt ist, dass die Gewinne des assoziierten Unternehmens in absehbarer Zeit nicht ausgeschüttet werden. In einigen Fällen ist ein Investor möglicherweise nicht in der Lage, den Betrag der Steuern zu ermitteln, die bei der Realisierung der Anschaffungskosten seiner Anteile an einem assoziierten Unternehmen fällig wären. Er kann jedoch in solchen Fällen ermitteln, dass diese einem Mindestbetrag entsprechen oder ihn übersteigen. In solchen Fällen wird die latente Steuerschuld mit diesem Betrag bewertet.

43 Die zwischen den Parteien eines Gemeinschaftsunternehmens getroffene Vereinbarung befasst sich im Regelfall mit der Gewinnaufteilung und der Festsetzung, ob Entscheidungen in diesen Angelegenheiten die einstimmige Zustimmung aller Partnerunternehmen oder einer festgelegten Mehrheit der Partnerunternehmen erfordern. Wenn das Partnerunternehmen die Gewinnaufteilung steuern kann und wenn es wahrscheinlich ist, dass die Gewinne in absehbarer Zeit nicht ausgeschüttet werden, wird eine latente Steuerschuld nicht bilanziert.

44 Ein Unternehmen hat einen latenten Steueranspruch für alle abzugsfähigen temporären Differenzen aus Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen ausschließlich in dem Umfang zu bilanzieren, in dem es wahrscheinlich ist,

(a) dass sich die temporäre Differenz in absehbarer Zeit auflösen wird; und

(b) dass das zu versteuernde Ergebnis zur Verfügung stehen wird, gegen das die temporäre Differenz verwendet werden kann.

45 Bei der Entscheidung, ob ein latenter Steueranspruch für abzugsfähige temporäre Differenzen in Verbindung mit seinen Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie seinen Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen zu bilanzieren ist, hat ein Unternehmen die in den Paragraphen 28 bis 31 beschriebenen Anwendungsleitlinien zu beachten.

BEWERTUNG

46 Tatsächliche Ertragsteuerschulden (Ertragsteueransprüche) für die laufende Periode und für frühere Perioden sind mit dem Betrag zu bewerten, in dessen Höhe eine Zahlung an die Steuerbehörden (eine Erstattung von den Steuerbehörden) erwartet wird, und zwar auf der Grundlage von Steuersätzen (und Steuervorschriften), die am Bilanzstichtag gelten oder in Kürze gelten werden.

47 Latente Steueransprüche und latente Steuerschulden sind anhand der Steuersätze zu bewerten, deren Gültigkeit für die Periode, in der ein Vermögenswert realisiert wird oder eine Schuld erfüllt wird, erwartet wird. Dabei werden die Steuersätze (und Steuervorschriften) verwendet, die zum Bilanzstichtag gültig oder angekündigt sind.

48 Tatsächliche und latente Steueransprüche und Steuerschulden sind im Regelfall anhand der Steuersätze (und Steuervorschriften) zu bewerten, die Gültigkeit haben. In manchen Steuergesetzgebungen hat die Ankündigung von Steuersätzen (und Steuervorschriften) durch die Regierung jedoch die Wirkung einer tatsächlichen Inkraftsetzung. Die Inkraftsetzung kann erst mehrere Monate nach der Ankündigung erfolgen. Unter diesen Umständen sind Steueransprüche und Steuerschulden auf der Grundlage des angekündigten Steuersatzes (und der angekündigten Steuervorschriften) zu bewerten.

49 Sind unterschiedliche Steuersätze auf unterschiedliche Höhen des zu versteuernden Ergebnisses anzuwenden, sind latente Steueransprüche und latente Steuerschulden mit den Durchschnittssätzen zu bewerten, deren Anwendung für das zu versteuernde Ergebnis (den steuerlichen Verlust) in den Perioden erwartet wird, in denen sich die temporären Unterschiede erwartungsgemäß auflösen werden.

50 [gestrichen]

51 Die Bewertung latenter Steuerschulden und latenter Steueransprüche hat die steuerlichen Konsequenzen zu berücksichtigen, die daraus resultieren, in welcher Art und Weise ein Unternehmen zum Bilanzstichtag erwartet, den Buchwert seiner Vermögenswerte zu realisieren oder seiner Schulden zu erfüllen.

52 Gemäß mancher Steuergesetzgebungen kann die Art und Weise, in der ein Unternehmen den Buchwert eines Vermögenswerts realisiert oder den Buchwert einer Schuld erfüllt, entweder einen oder beide der folgenden Parameter beeinflussen:

(a) den anzuwendenden Steuersatz, wenn das Unternehmen den Buchwert des Vermögenswerts realisiert oder den Buchwert der Schuld erfüllt; und

(b) die steuerliche Basis des Vermögenswerts (der Schuld).

In solchen Fällen misst ein Unternehmen latente Steuerschulden und latente Steueransprüche unter Anwendung des Steuersatzes und der steuerlichen Basis, die der erwarteten Art und Weise der Realisierung oder der Erfüllung entsprechen.

Beispiel A

Ein Vermögenswert hat einen Buchwert von 100 und eine steuerliche Basis von 60. Ein Steuersatz von 20 % wäre bei einem Verkauf des Vermögenswerts anwendbar, und ein Steuersatz von 30 % wäre bei anderen Erträgen anwendbar.

Das Unternehmen bilanziert eine latente Steuerschuld von 8 (20 % von 40), falls es erwartet, den Vermögenswert ohne weitere Nutzung zu verkaufen, und eine latente Steuerschuld von 12 (30 % von 40), falls es erwartet, den Vermögenswert zu behalten und durch seine Nutzung seinen Buchwert zu realisieren.

Beispiel B

Ein Vermögenswert mit Anschaffungskosten von 100 und einem Buchwert von 80 wird mit 150 neubewertet. Für steuerliche Zwecke erfolgt keine entsprechende Bewertungsanpassung. Die kumulierte Abschreibung für steuerliche Zwecke ist 30, und der Steuersatz beträgt 30 %. Falls der Vermögenswert für mehr als die Anschaffungskosten verkauft wird, wird die kumulierte Abschreibung von 30 in das zu versteuernde Ergebnis einbezogen, die Verkaufserlöse, welche die Anschaffungskosten übersteigen, sind aber nicht zu versteuern.

Die steuerliche Basis des Vermögenswerts ist 70, und es liegt eine zu versteuernde temporäre Differenz von 80 vor. Falls das Unternehmen erwartet, den Buchwert durch die Nutzung des Vermögenswerts zu realisieren, muss es ein zu versteuerndes Ergebnis von 150 erzeugen, aber es kann lediglich Abschreibungen von 70 in Abzug bringen. Auf dieser Grundlage besteht eine latente Steuerschuld von 24 (30 % von 80). Erwartet das Unternehmen die Realisierung des Buchwerts durch den sofortigen Verkauf des Vermögenswerts für 150, erfolgt die Berechnung der latenten Steuerschuld wie folgt:

	Zu versteuernde temporäre Differenzen	*Steuersatz*	*Latente Steuerschuld*
Kumulierte steuerliche Abschreibung	*30*	*30 %*	*9*
Die Anschaffungskosten übersteigender Erlös	*50*	*Null*	—
Summe	*80*		*9*

(Anhangangabe: Gemäß Paragraph 61 wird die zusätzliche latente Steuer, die aus der Neubewertung erwächst, direkt mit dem Eigenkapital verrechnet.)

Beispiel C

Der Sachverhalt entspricht Beispiel B, mit folgenden Ausnahmen: Falls der Vermögenswert für mehr als die Anschaffungskosten verkauft wird, wird die kumulierte steuerliche Abschreibung in das zu versteuernde Ergebnis aufgenommen (besteuert zu 30 %) und der Verkaufserlös wird mit 40 % besteuert (nach Abzug von inflationsbereinigten Anschaffungskosten von 110).

Falls das Unternehmen erwartet, den Buchwert durch die Nutzung des Vermögenswerts zu realisieren, muss es ein zu versteuerndes Ergebnis von 150 erzeugen, aber es kann lediglich Abschreibungen von 70 in Abzug bringen. Auf dieser Grundlage beträgt die steuerliche Basis 70, es besteht eine zu versteuernde temporäre Differenz von 80 und — wie in Beispiel B — eine latente Steuerschuld von 24 (30 % von 80).

Falls das Unternehmen erwartet, den Buchwert durch den sofortigen Verkauf des Vermögenswertes für 150 zu realisieren, ist das Unternehmen in der Lage, die indizierten Anschaffungskosten von 110 in Abzug zu bringen. Der Reinerlös von 40 wird mit 40 % besteuert. Zusätzlich wird die kumulierte Abschreibung von 30 in das zu versteuernde Ergebnis mit aufgenommen und mit 30 % besteuert. Auf dieser Grundlage beträgt die steuerliche Basis 80 (110 abzüglich 30), es besteht eine zu versteuernde temporäre Differenz von 70 und eine latente Steuerschuld von 25 (40 % von 40 und 30 % von 30). Ist die steuerliche Basis in diesem Beispiel nicht unmittelbar erkennbar, kann es hilfreich sein, das in Paragraph 10 beschriebene Grundprinzip heranzuziehen.

(Anhangangabe: Gemäß Paragraph 61 wird die zusätzliche latente Steuer, die aus der Neubewertung erwächst, direkt mit dem Eigenkapital verrechnet.)

52A In manchen Ländern sind Ertragsteuern einem erhöhten oder verminderten Steuersatz unterworfen, falls das Nettoergebnis oder die Gewinnrücklagen teilweise oder vollständig als Dividenden an die Anteilseigner des Unternehmens ausgezahlt werden. In einigen anderen Ländern werden Ertragsteuern erstattet oder sind nachzuzahlen, falls das Nettoergebnis oder die Gewinnrücklagen teilweise oder vollständig als Dividenden an die Anteilseigner des Unternehmens ausgezahlt werden. Unter diesen Umständen sind die tatsächlichen und latenten Steueransprüche bzw. Steuerschulden mit dem Steuersatz, der auf nicht ausgeschüttete Gewinne anzuwenden ist, zu bewerten.

52B Unter den in Paragraph 52A beschriebenen Umständen sind die ertragsteuerlichen Konsequenzen von Dividendenzahlungen zu erfassen, wenn die Verpflichtung zur Dividendenausschüttung erfasst wird. Die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Dividendenzahlungen sind mehr mit Geschäften oder Ereignissen der Vergangenheit verbunden als mit der Ausschüttung an die Anteilseigner. Deshalb werden die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Dividendenzahlungen, wie in Paragraph 58 gefordert, im Ergebnis der Periode erfasst, es sei denn, dass sich die ertragsteuerlichen Konsequenzen der Dividendenzahlungen aus den Umständen ergeben, die in Paragraph 58 (a) und (b) beschrieben sind.

Beispiel zur Veranschaulichung der Paragraphen 52A und 52B

Das folgende Beispiel behandelt die Bewertung von tatsächlichen und latenten Steueransprüchen und -verbindlichkeiten eines Unternehmens in einem Land, in dem die Ertragsteuern auf nicht ausgeschüttete Gewinne (50 %) höher sind und ein Betrag erstattet wird, wenn die Gewinne ausgeschüttet werden. Der Steuersatz auf ausgeschüttete Gewinne beträgt 35 %. Am Bilanzstichtag, 31. Dezember 20X1, hat das Unternehmen keine Verbindlichkeiten für Dividenden, die zur Auszahlung nach dem Bilanzstichtag vorgeschlagen oder beschlossen wurden, passiviert. Daraus resultiert, dass im Jahr 20X1 keine Dividenden berücksichtigt wurden. Das zu versteuernde Einkommen für das Jahr 20X1 beträgt 100 000. Die zu versteuernde temporäre Differenz für das Jahre 20X1 beträgt 40 000.

Das Unternehmen erfasst eine tatsächliche Steuerschuld und einen tatsächlichen Steueraufwand von 50 000. Es wird kein Vermögenswert für den potenziell für künftige Dividendenzahlungen zu erstattenden Betrag bilanziert. Das Unternehmen bilanziert auch eine latente Steuerschuld und einen latenten Steueraufwand von 20 000 (50 % von 40 000), die die Ertragsteuern darstellen, die das Unternehmen bezahlen wird, wenn, es den Buchwert der Vermögenswerte realisiert oder den Buchwert der Schulden erfüllt, und zwar auf der Grundlage des Steuersatzes für nicht ausgeschüttete Gewinne.

Am 15. März 20X2 bilanziert das Unternehmen Dividenden aus früheren Betriebsergebnissen in Höhe von 10 000 als Verbindlichkeiten.

Das Unternehmen bilanziert am 15. März 20X2 die Erstattung von Ertragsteuern in Höhe von 1 500 (15 % der als Verbindlichkeit bilanzierten Dividendenzahlung) als einen tatsächlichen Steuererstattungsanspruch und als eine Minderung des Ertragsteueraufwands für das Jahr 20X2.

53 Latente Steueransprüche und latente Steuerschulden sind nicht abzuzinsen

54 Die verlässliche Bestimmung latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden auf der Grundlage einer Abzinsung erfordert eine detaillierte Aufstellung des zeitlichen Verlaufs der Auflösung jeder temporären Differenz. In vielen Fällen ist eine solche Aufstellung nicht durchführbar oder aufgrund ihrer Komplexität nicht vertretbar. Demzufolge ist die Verpflichtung zu einer Abzinsung latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden nicht sachgerecht. Ein Wahlrecht zur Abzinsung würde zu latenten Steueransprüchen und latenten Steuerschulden führen, die zwischen den Unternehmen nicht vergleichbar wären. Daher ist gemäß diesem Standard die Abzinsung latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden weder erforderlich noch gestattet.

55 Die Bestimmung temporärer Differenzen erfolgt aufgrund des Buchwerts eines Vermögenswerts oder einer Schuld. Dies trifft auch dann zu, wenn der Buchwert seinerseits auf Grundlage einer Abzinsung ermittelt wurde, beispielsweise im Falle von Pensionsverpflichtungen (siehe IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*).

56 Der Buchwert eines latenten Steueranspruchs ist zu jedem Bilanzstichtag zu überprüfen. Ein Unternehmen hat den Buchwert eines latenten Steueranspruchs in dem Umfang zu mindern, in dem es nicht mehr wahrscheinlich ist, dass ein ausreichend zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird, um sich den latenten Steueranspruch entweder teilweise oder insgesamt zu zu Nutze zu machen. Alle derartigen Minderungen sind in dem Umfang wieder aufzuheben, in dem es wahrscheinlich wird, dass ein ausreichend zu versteuerndes Ergebnis zur Verfügung stehen wird.

ANSATZ TATSÄCHLICHER UND LATENTER STEUERN

57 Die Bilanzierung der Auswirkungen tatsächlicher und latenter Steuern eines Geschäftsvorfalls oder eines anderen Ereignisses hat mit der Bilanzierung des Geschäftsvorfalls oder des Ereignisses selbst konsistent zu sein. Dieses Prinzip wird in den Paragraphen 58 bis 68C festgelegt.

Gewinn- und Verlustrechnung

58 Tatsächliche und latente Steuern sind als Ertrag oder Aufwand zu erfassen und in das Ergebnis der Periode einzubeziehen, ausgenommen in dem Umfang, in dem die Steuer herrührt aus:

(a) einem Geschäftsvorfall oder Ereignis, der bzw. das in der gleichen oder einer anderen Periode unmittelbar im Eigenkapital angesetzt wird (siehe Paragraphen 61 bis 65); oder

(b) einem Unternehmenszusammenschluss (siehe Paragraphen 66 bis 68).

59 Die meisten latenten Steuerschulden und latenten Steueransprüche entstehen dort, wo Ertrag oder Aufwand in das bilanzielle Ergebnis vor Steuern einer Periode einbezogen werden, jedoch im zu versteuernden Ergebnis (steuerlichen Verlust) einer davon unterschiedlichen Periode erfasst werden. Die sich daraus ergebende latente Steuer wird in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Beispiele dafür sind:

(a) Zinsen, Nutzungsentgelte oder Dividenden werden rückwirkend geleistet und in das bilanzielle Ergebnis vor Steuern auf Grundlage einer zeitlichen Zuordnung gemäß IAS 18 *Umsatzerlöse* einbezogen, die Berücksichtigung im zu versteuernden Ergebnis (steuerlichen Verlust) erfolgt aber auf Grundlage des Zahlungsmittelflusses; und

(b) Aufwendungen für immaterielle Vermögenswerte werden gemäß IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* aktiviert und in der Gewinn- und Verlustrechnung abgeschrieben, der Abzug für steuerliche Zwecke erfolgt aber, wenn sie anfallen.

60 Der Buchwert latenter Steueransprüche und latenter Steuerschulden kann sich verändern, auch wenn der Betrag der damit verbundenen temporären Differenzen nicht geändert wird. Dies kann beispielsweise aus Folgendem resultieren:

(a) einer Änderung der Steuersätze oder Steuervorschriften;

(b) einer erneuten Beurteilung der Realisierbarkeit latenter Steueransprüche; oder

(c) einer Änderung der erwarteten Art und Weise der Realisierung eines Vermögenswerts.

Die sich ergebende latente Steuer ist in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen, ausgenommen in dem Umfang, in dem sie sich auf Posten bezieht, welche früher direkt dem Eigenkapital belastet oder gutgeschrieben wurden (siehe Paragraph 63).

Posten, die unmittelbar dem Eigenkapital gutgeschrieben oder belastet werden

61 Tatsächliche Steuern und latente Steuern sind unmittelbar dem Eigenkapital zu belasten oder gutzuschreiben, wenn sich die Steuer auf Posten bezieht, die in der gleichen oder einer anderen Periode unmittelbar dem Eigenkapital gutgeschrieben oder belastet werden.

62 Die International Financial Reporting Standards verlangen oder erlauben die unmittelbare Gutschrift oder Belastung bestimmter Posten im Eigenkapital. Beispiele solcher Posten sind:

(a) eine Änderung im Buchwert infolge einer Neubewertung von Sachanlagevermögen (siehe IAS 16 *Sachanlagen*);

(b) eine Berichtigung des Anfangssaldos der Gewinnrücklagen infolge einer Änderung der Rechnungslegungsmethoden, die rückwirkend angewandt wird, oder der Korrektur eines Fehlers (s. IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden*, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler);

(c) Währungsdifferenzen infolge einer Umrechnung des Abschlusses eines ausländischen Geschäftsbetriebs (siehe IAS 21); und

(d) beim erstmaligen Ansatz der Eigenkapitalkomponente eines kombinierten Finanzinstrumentes entstehende Beträge (siehe Paragraph 23).

63 In außergewöhnlichen Umständen kann es schwierig sein, den Betrag der tatsächlichen und latenten Steuer zu ermitteln, der sich auf Posten bezieht, die dem Eigenkapital gutgeschrieben oder belastet werden. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn:

(a) die Ertragsteuersätze abgestuft sind und es unmöglich ist, den Steuersatz zu ermitteln, zu dem ein bestimmter Bestandteil des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlusts) besteuert wurde;

(b) eine Änderung des Steuersatzes oder anderer Steuervorschriften einen latenten Steueranspruch oder eine latente Steuerschuld beeinflusst, der bzw. die vollständig oder teilweise mit einem Posten in Zusammenhang steht, der vorher dem Eigenkapital belastet oder gutgeschrieben wurde; oder

(c) ein Unternehmen entscheidet, dass ein latenter Steueranspruch zu bilanzieren ist oder nicht mehr in voller Höhe zu bilanzieren ist und der latente Steueranspruch sich (insgesamt oder teilweise) auf einen Posten bezieht, der vorher dem Eigenkapital belastet oder gutgeschrieben wurde.

In solchen Fällen wird die tatsächliche und latente Steuer in Bezug auf Posten, die dem Eigenkapital belastet oder gutgeschrieben werden, auf Basis einer angemessenen anteiligen Verrechnung der tatsächlichen und latenten Steuer des Unternehmens in der betreffenden Steuergesetzgebung errechnet, oder es wird ein anderes Verfahren gewählt, welches unter den vorliegenden Umständen eine sachgerechtere Verteilung ermöglicht.

64 IAS 16 legt nicht fest, ob ein Unternehmen in jeder Periode einen Betrag aus der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklagen zu übertragen hat, der dem Unterschiedsbetrag zwischen der planmäßigen Abschreibung eines neubewerteten Vermögenswerts und der planmäßigen Abschreibung auf Basis der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Vermögenswerts entspricht. Falls ein Unternehmen eine solche Übertragung durchführt, ist der zu übertragende Betrag nach Abzug aller damit verbundenen latenten Steuern zu ermitteln. Entsprechende Überlegungen finden Anwendung auf Übertragungen bei der Veräußerung von Sachanlagen.

65 Wird ein Vermögenswert für steuerliche Zwecke neubewertet und bezieht sich diese Neubewertung auf eine bilanzielle Neubewertung einer früheren Periode oder auf eine, die erwartungsgemäß in einer künftigen Periode durchgeführt werden soll, werden die steuerlichen Auswirkungen sowohl der Neubewertung des Vermögenswerts als auch der Anpassung der steuerlichen Basis dem Eigenkapital in den Perioden gutgeschrieben oder belastet, in denen sie sich ereignen. Ist die Neubewertung für steuerliche Zwecke jedoch nicht mit einer bilanziellen Neubewertung einer früheren oder einer für zukünftige Perioden erwarteten bilanziellen Neubewertung verbunden, werden die steuerlichen Auswirkungen der Anpassung der steuerlichen Basis in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

65A Wenn ein Unternehmen Dividenden an seine Anteilseigner zahlt, kann es sein, dass es erforderlich ist, einen Teil der Dividenden im Namen der Anteilseigner an die Steuerbehörden zu zahlen. In vielen Ländern wird diese Steuer als Quellensteuer bezeichnet. Ein solcher Betrag, der an die Steuerbehörden zu zahlen ist oder gezahlt wurde, ist direkt mit dem Eigenkapital als Teil der Dividenden zu verrechnen.

Latente Steuern als Folge eines Unternehmenszusammenschlusses

66 Wie in den Paragraphen 19 und 26(c) erläutert, können temporäre Differenzen bei einem Unternehmenszusammenschluss entstehen. Gemäß IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* bilanziert ein Unternehmen alle sich ergebenden latenten Steueransprüche (in dem Umfang, wie sie die Ansatzkriterien des Paragraphen 24 erfüllen) oder latente Steuerschulden als identifizierbare Vermögenswerte und Schulden zum Erwerbszeitpunkt. Folglich beeinflussen diese latenten Steueransprüche und Steuerschulden den Geschäfts- oder Firmenwert oder jeglichen Unterschiedsbetrag zwischen dem Anteil des Erwerbers an dem netto beizulegenden Zeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens und den Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses. Gemäß Paragraph 15(a) setzt ein Unternehmen jedoch keine latenten Steuerschulden an, die aus dem erstmaligen Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwerts entstanden sind.

67 Infolge eines Unternehmenszusammenschlusses kann ein Erwerber es für wahrscheinlich halten, dass er einen eigenen latenten Steueranspruch, der vor dem Unternehmenszusammenschluss nicht angesetzt wurde, realisieren kann. Beispielsweise kann ein Erwerber in der Lage sein, den Vorteil seiner noch nicht genutzten steuerlichen Verluste gegen das künftige zu versteuernde Ergebnis des erworbenen Unternehmens zu verwenden. In solchen Fällen setzt der Erwerber einen latenten Steueranspruch an, schließt ihn jedoch nicht als Teil der Bilanzierung des Unternehmenszusammenschlusses ein und berücksichtigt ihn deshalb nicht bei der Bestimmung des Geschäfts- oder Firmenwerts oder des Unterschiedsbetrags zwischen dem Anteil des Erwerbers an dem netto beizulegenden Zeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens und den Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses.

68 Wenn der potenzielle Nutzen eines ertragsteuerlichen Verlustvortrags oder anderer latenter Steueransprüche des erworbenen Unternehmens, der zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses nicht die Kriterien für einen gesonderten Ansatz gemäß IFRS 3 erfüllte, nachträglich jedoch realisiert wurde, hat der Erwerber den sich daraus ergebenden Steuerertrag im Ergebnis zu erfassen. Zusätzlich hat der Erwerber:

(a) den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts auf den Betrag zu verringern, der angesetzt worden wäre, wenn der latente Steueranspruch ab dem Erwerbszeitpunkt als ein identifizierbarer Vermögenswert bilanziert worden wäre; und

(b) die Verringerung des Buchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts als Aufwand zu erfassen.

Diese Vorgehensweise führt jedoch weder dazu, einen Unterschiedsbetrag zwischen dem Anteil des Erwerbers an dem netto beizulegenden Zeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens und den Anschaffungskosten des Zusammenschlusses zu bilden noch den zuvor angesetzten Unterschiedsbetrag zu erhöhen.

Beispiel

Ein Unternehmen erwarb ein Tochterunternehmen, welches über abzugsfähige temporäre Differenzen von 300 verfügte. Der Steuersatz zum Zeitpunkt des Erwerbs betrug 30 Prozent. Der sich ergebende latente Steueranspruch von 90 wurde bei der Ermittlung des Geschäfts- oder Firmenwerts von 500 als Folge des Unternehmenszusammenschlusses nicht als identifizierbarer Vermögenswert angesetzt. Zwei Jahre nach dem Zusammenschluss beurteilte das Unternehmen, dass das zukünftige zu versteuernde Einkommen ausreichen würde, um den Nutzen aller abzugsfähigen temporären Differenzen zu realisieren.

Das Unternehmen bilanziert einen latenten Steueranspruch von 90 und erfasst im Ergebnis einen latenten Steuerertrag von 90. Ebenfalls verringert das Unternehmen den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts um 90 und erfasst im Ergebnis einen Aufwand für diesen Betrag. Folglich werden die Anschaffungskosten des Geschäfts- oder Firmenwerts auf 410 verringert, den Betrag, der angesetzt worden wäre, wenn der latente Steueranspruch von 90 zum Erwerbszeitpunkt als ein identifizierbarer Vermögenswert bilanziert worden wäre.

Bei einer Erhöhung des Steuersatzes auf 40 Prozent hätte das Unternehmen einen latenten Steueranspruch von 120 (40 % von 300) angesetzt und im Ergebnis einen latenten Steuerertrag von 120 erfasst. Bei einer Senkung des Steuersatzes auf 20 Prozent hätte das Unternehmen einen latenten Steueranspruch von 60 (20 % von 300) und einen latenten Steuerertrag von 60 erfasst. In beiden Fällen würde das Unternehmen ebenfalls den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts um 90 verringern und einen Aufwand für diesen Betrag im Ergebnis erfassen.

Tatsächliche und latente Steuern aus anteilsbasierten Vergütungen

68A In einigen Steuerrechtskreisen kann ein Unternehmen im Zusammenhang mit Vergütungen, die in Aktien, Aktienoptionen oder anderen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens abgegolten werden, einen Steuerabzug (d. h. einen Betrag, der bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses abzugsfähig ist) in Anspruch nehmen. Die Höhe dieses Steuerabzugs kann sich vom kumulativen Vergütungsaufwand unterscheiden und in einer späteren Bilanzierungsperiode anfallen. Beispielsweise kann ein Unternehmen in einigen Rechtskreisen den Verbrauch der als Entgelt für gewährte Aktienoptionen erhaltenen Arbeitsleistungen gemäß IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* als Aufwand erfassen, jedoch erst bei Ausübung der Aktienoptionen einen Steuerabzug geltend machen, dessen Höhe nach dem Aktienkurs des Unternehmens am Tag der Ausübung bemessen wird.

68B Wie bei den in den Paragraphen 9 und 26(b) erörterten Forschungskosten ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Steuerwert der bisher erhaltenen Arbeitsleistungen (der von den Steuerbehörden als ein in künftigen Perioden abzugsfähiger Betrag anerkannt wird) und dem Buchwert von Null eine abzugsfähige temporäre Differenz, die einen latenten Steueranspruch zur Folge hat. Ist der Betrag, dessen Abzug in zukünftigen Perioden von den Steuerbehörden erlaubt ist, am Ende der Berichtsperiode nicht bekannt, ist er anhand der zu diesem Zeitpunkt verfügbaren Informationen zu schätzen. Wenn beispielsweise die Höhe des Betrags, der von den Steuerbehörden als in künftigen Perioden abzugsfähig anerkannt wird, vom Aktienkurs des Unternehmens zu einem künftigen Zeitpunkt abhängig ist, muss zur Ermittlung der abzugsfähigen temporären Differenz der Aktienkurs des Unternehmens am Ende der Berichtsperiode herangezogen werden.

68C Wie in Paragraph 68A aufgeführt, kann sich der steuerlich absetzbare Betrag (oder der gemäß Paragraph 68B berechnete voraussichtliche künftige Steuerabzug) von dem dazugehörigen kumulativen Bezugsaufwand unterscheiden. Paragraph 58 des Standards verlangt, dass tatsächliche und latente Steuern als Ertrag oder Aufwand zu erfassen und in das Ergebnis der Periode einzubeziehen sind, ausgenommen in dem Umfang, in dem die Steuer (a) aus einer Transaktion oder einem Ereignis herrührt, die bzw. das in der gleichen oder einer unterschiedlichen Periode unmittelbar im Eigenkapital erfasst wird, oder (b) aus einem Unternehmenszusammenschluss. Wenn der steuerlich absetzbare Betrag (oder der geschätzte künftige Steuerabzug) den Betrag des dazugehörigen kumulativen Bezugsaufwands übersteigt, weist dies drauf hin, dass sich der Steuerabzug nicht nur auf den Bezugsaufwand, sondern auch auf einen Eigenkapitalposten bezieht. In dieser Situation ist der Überschuss der verbundenen tatsächlichen und latenten Steuern direkt im Eigenkapital zu erfassen.

DARSTELLUNG

Steueransprüche und Steuerschulden

69 [gestrichen]

70 [gestrichen]

Saldierung

71 Ein Unternehmen hat tatsächliche Steuererstattungsansprüche und tatsächliche Steuerschulden dann, und nur dann zu saldieren, wenn ein Unternehmen

(a) einen Rechtsanspruch hat, die erfassten Beträge miteinander zu verrechnen; und

(b) beabsichtigt, entweder den Ausgleich auf Nettobasis herbeizuführen, oder gleichzeitig mit der Realisierung des betreffenden Vermögenswerts die dazugehörige Verbindlichkeit abzulösen.

72 Obwohl tatsächliche Steuererstattungsansprüche und Steuerschulden voneinander getrennt angesetzt und bewertet werden, erfolgt eine Saldierung in der Bilanz dann, wenn die Kriterien analog erfüllt sind, die für Finanzinstrumente in IAS 32 angegeben sind. Ein Unternehmen wird im Regelfall ein einklagbares Recht zur Aufrechnung eines tatsächlichen Steuererstattungsanspruchs gegen eine tatsächliche Steuerschuld haben, wenn diese in Verbindung mit Ertragsteuern stehen, die von der gleichen Steuerbehörde erhoben werden, und die Steuerbehörde dem Unternehmen gestattet, eine einzige Nettozahlung zu leisten oder zu empfangen.

73 In einem Konzernabschluss wird ein tatsächlicher Steuererstattungsanspruch eines Konzernunternehmens nur dann gegen eine tatsächliche Steuerschuld eines anderen Konzernunternehmens saldiert, wenn die betreffenden Unternehmen ein einklagbares Recht haben, nur eine einzige Nettozahlung zu leisten oder zu empfangen, und die Unternehmen beabsichtigen, auch lediglich eine Nettozahlung zu leisten oder zu empfangen bzw. gleichzeitig den Anspruch zu realisieren und die Schuld abzulösen.

74 Ein Unternehmen hat latente Steueransprüche und latente Steuerschulden dann, und nur dann zu saldieren, wenn

(a) das Unternehmen ein einklagbares Recht zur Aufrechnung tatsächlicher Steuererstattungsansprüche gegen tatsächliche Steuerschulden hat; und

(b) die latenten Steueransprüche und die latenten Steuerschulden sich auf Ertragsteuern beziehen, die von der gleichen Steuerbehörde erhoben werden für

(i) entweder dasselbe Steuersubjekt; oder

(ii) unterschiedliche Steuersubjekte, die beabsichtigen, in jeder künftigen Periode, in der die Ablösung oder Realisierung erheblicher Beträge an latenten Steuerschulden bzw. Steueransprüchen zu erwarten ist, entweder den Ausgleich der tatsächlichen Steuerschulden und Erstattungsansprüche auf Nettobasis herbeizuführen oder gleichzeitig mit der Realisierung der Ansprüche die Verpflichtungen abzulösen.

75 Um das Erfordernis einer detaillierten Aufstellung des zeitlichen Verlaufs der Auflösung jeder einzelnen temporären Differenz zu vermeiden, verlangt dieser Standard von einem Unternehmen die Saldierung eines latenten Steueranspruchs gegen eine latente Steuerschuld des gleichen Steuersubjektes dann, und nur dann, wenn diese sich auf Ertragsteuern beziehen, die von der gleichen Steuerbehörde erhoben werden, und das Unternehmen einen einklagbaren Anspruch auf Aufrechnung der tatsächlichen Steuererstattungsansprüche gegen tatsächliche Steuerschulden hat.

76 In seltenen Fällen kann ein Unternehmen einen einklagbaren Anspruch auf Aufrechnung haben und beabsichtigen, nur für einige Perioden einen Ausgleich auf Nettobasis durchzuführen, aber nicht für andere. In solchen seltenen Fällen kann eine detaillierte Aufstellung erforderlich sein, damit verlässlich festgestellt werden kann, ob die latente Steuerschuld eines Steuersubjekts zu erhöhten Steuerzahlungen in der gleichen Periode führen wird, in der ein latenter Steueranspruch eines anderen Steuersubjekts zu verminderten Zahlungen dieses zweiten Steuersubjekts führen wird.

Steueraufwand

Der gewöhnlichen Tätigkeit zuzurechnender Steueraufwand (Steuerertrag)

77 Der der gewöhnlichen Tätigkeit zuzurechnende Steueraufwand (Steuerertrag) ist in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert darzustellen.

Währungsdifferenzen aus latenten Auslandssteuerschulden oder -ansprüchen

78 IAS 21 verlangt die Erfassung bestimmter Währungsdifferenzen als Aufwand oder Ertrag, legt aber nicht fest, wo solche Unterschiedsbeträge in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen sind. Sind entsprechend Währungsdifferenzen aus latenten Auslandssteuerschulden oder latenten Auslandssteueransprüchen in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst, können demzufolge solche Unterschiedsbeträge auch als latenter Steueraufwand (Steuerertrag) ausgewiesen werden, falls anzunehmen ist, dass dieser Ausweis für die Informationsinteressen der Abschlussadressaten am geeignetsten ist.

ANGABEN

79 Die Hauptbestandteile des Steueraufwands (Steuerertrags) sind getrennt anzugeben.

80 Zu den Bestandteilen des Steueraufwands (Steuerertrags) kann Folgendes gehören:

(a) tatsächlicher Steueraufwand (Steuerertrag);

(b) alle in der Periode erfassten Anpassungen für periodenfremde tatsächliche Ertragsteuern;

(c) der Betrag des latenten Steueraufwands (Steuerertrags), der auf das Entstehen bzw. die Auflösung temporärer Differenzen zurückzuführen ist;

(d) der Betrag des latenten Steueraufwands (Steuerertrags), der auf Änderungen der Steuersätze oder der Einführung neuer Steuern beruht;

(e) der Betrag der Minderung des tatsächlichen Ertragsteueraufwands aufgrund der Nutzung bisher nicht berücksichtigter steuerlicher Verluste, aufgrund von Steuergutschriften oder infolge einer bisher nicht berücksichtigten temporären Differenz einer früheren Periode;

(f) der Betrag der Minderung des latenten Steueraufwands aufgrund bisher nicht berücksichtigter steuerlicher Verluste, aufgrund von Steuergutschriften oder infolge einer bisher nicht berücksichtigten temporären Differenz einer früheren Periode;

(g) der latente Steueraufwand infolge einer Abwertung oder Aufhebung einer früheren Abwertung eines latenten Steueranspruchs gemäß Paragraph 56; und

(h) der Betrag des Ertragsteueraufwands (Ertragsteuerertrags), der aus Änderungen der Rechnungslegungsmethoden und Fehlern resultiert, die nach IAS 8 im Ergebnis erfasst wurden, weil sie nicht rückwirkend berücksichtigt werden können.

81 Weiterhin ist ebenfalls getrennt anzugeben:

(a) die Summe des Betrages tatsächlicher und latenter Steuern resultierend aus Posten, die direkt dem Eigenkapital belastet oder gutgeschrieben wurden;

(b) [gestrichen];

(c) eine Erläuterung der Beziehung zwischen Steueraufwand (Steuerertrag) und dem bilanziellen Ergebnis vor Steuern alternativ in einer der beiden folgenden Formen:

(i) eine Überleitungsrechnung zwischen dem Steueraufwand (Steuerertrag) und dem Produkt aus dem) bilanziellen Ergebnis vor Steuern und dem anzuwendenden Steuersatz (den anzuwendenden Steuersätzen), wobei auch die Grundlage anzugeben ist, auf der der anzuwendende Steuersatz berechnet wird oder die anzuwendenden Steuersätze berechnet werden; oder

(ii) eine Überleitungsrechnung zwischen dem durchschnittlichen effektiven Steuersatz und dem anzuwendenden Steuersatz, wobei ebenfalls die Grundlage anzugeben ist, auf welcher der anzuwendende Steuersatz errechnet wurde;

(d) eine Erläuterung zu Änderungen des anzuwendenden Steuersatzes bzw. der anzuwendenden Steuersätze im Vergleich zu der vorherigen Bilanzierungsperiode;

(e) der Betrag (und, falls erforderlich, das Datum des Verfalls) der abzugsfähigen temporären Differenzen, der noch nicht genutzten steuerlichen Verluste und der noch nicht genutzten Steuergutschriften, für welche in der Bilanz kein latenter Steueranspruch angesetzt wurde;

(f) die Summe des Betrags temporärer Differenzen im Zusammenhang mit Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen, für die keine latenten Steuerschulden bilanziert worden sind (siehe Paragraph 39);

(g) bezüglich jeder Art temporärer Unterschiede und jeder Art noch nicht genutzter steuerlicher Verluste und noch nicht genutzter Steuergutschriften:

(i) der Betrag der latenten Steueransprüche und latenten Steuerschulden, die in der Bilanz für jede dargestellte Periode angesetzt wurden;

(ii) der Betrag des in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten latenten Steuerertrags oder Steueraufwands, falls dies nicht bereits aus den Änderungen der in der Bilanz angesetzten Beträge hervorgeht;

(h) der Steueraufwand hinsichtlich aufgegebener Geschäftsbereiche für

i) den auf die Aufgabe entfallenden Gewinn oder Verlust; und

ii) das Ergebnis, soweit es aus der gewöhnlichen Tätigkeit des aufgegebenen Geschäftsbereichs resultiert, zusammen mit den Vergleichszahlen für jede dargestellte frühere Periode; und

(i) der Betrag der ertragsteuerlichen Konsequenzen von Dividendenzahlungen an die Anteilseigner des Unternehmens, die vorgeschlagen oder beschlossen wurden, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wurde, die aber nicht als Verbindlichkeit im Abschluss bilanziert wurden.

82 Ein Unternehmen hat den Betrag eines latenten Steueranspruchs und die substanziellen Hinweise für seinen Ansatz anzugeben, wenn

(a) die Realisierung des latenten Steueranspruchs von künftigen zu versteuernden Ergebnissen abhängt, die höher als die Ergebniseffekte aus der Auflösung bestehender zu versteuernder temporärer Differenzen sind; und

(b) das Unternehmen in der laufenden Periode oder der Vorperiode im gleichen Steuerrechtskreis, auf den sich der latente Steueranspruch bezieht, Verluste erlitten hat.

82A Unter den Umständen, wie sie in Paragraph 52A beschrieben sind, hat ein Unternehmen die Art der potenziellen ertragsteuerlichen Konsequenzen, die sich durch die Zahlung von Dividenden an die Anteilseigner ergeben, anzugeben. Zusätzlich hat das Unternehmen die Beträge der potenziellen ertragsteuerlichen Konsequenzen, die praktisch bestimmbar sind, anzugeben und ob irgendwelche nicht bestimmbaren potenziellen ertragsteuerlichen Konsequenzen vorhanden sind.

83 [gestrichen]

84 Die gemäß Paragraph 81(c) verlangten Angaben ermöglichen es Abschlussadressaten, zu verstehen, ob die Beziehung zwischen dem Steueraufwand (Steuerertrag) und bilanziellen Ergebnis vor Steuern ungewöhnlich ist, und die maßgeblichen Faktoren zu verstehen, die diese Beziehung in der Zukunft beeinflussen könnten. Die Beziehung zwischen dem Steueraufwand (Steuerertrag) und dem bilanziellen Ergebnis vor Steuern kann durch steuerfreie Umsatzerlöse, bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlusts) nicht abzugsfähigen Aufwand sowie durch die Auswirkungen steuerlicher Verluste und ausländischer Steuersätze beeinflusst werden.

85 Bei der Erklärung der Beziehung zwischen dem Steueraufwand (Steuerertrag) und dem bilanziellen Ergebnis vor Steuern ist ein Steuersatz anzuwenden, der für die Informationsinteressen der Abschlussadressaten am geeignetsten ist. Häufig ist der geeignetste Steuersatz der inländische Steuersatz des Landes, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat. Dabei werden in die nationalen Steuersätze alle lokalen Steuern einbezogen, die entsprechend eines im Wesentlichen vergleichbaren Niveaus des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlusts) berechnet werden. Für ein Unternehmen, das in verschiedenen Steuerrechtskreisen tätig ist, kann es sinnvoller sein, anhand der für die einzelnen Steuerrechtskreise gültigen inländischen Steuersätze verschiedene Überleitungsrechnungen zu erstellen und diese zusammenzufassen. Das folgende Beispiel zeigt, wie sich die Auswahl des anzuwendenden Steuersatzes auf die Darstellung der Überleitungsrechnung auswirkt.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 85

In 19X2 erzielt ein Unternehmen in seinem eigenen Steuerrechtskreis (Land A) ein Ergebnis vor Ertragsteuern von 1 500 (19X1: 2 000) und in Land B von 1 500 (19X1: 500). Der Steuersatz beträgt 30 % in Land A und 20 % in Land B. In Land A sind Aufwendungen von 100 (19X1: 200) steuerlich nicht abzugsfähig.

Nachstehend ein Beispiel einer Überleitungsrechnung für einen inländischen Steuersatz.

	19X1	19X2
Bilanzielles Ergebnis vor Steuern	2 500	3 000
Steuer zum inländischen Steuersatz von 30 %	750	900
Steuerauswirkung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen	60	30
Auswirkung der niedrigeren Steuersätze in Land B	(50)	(150)
Steueraufwand	760	780

Es folgt ein Beispiel einer Überleitungsrechnung, in der getrennte Überleitungsrechnungen für jeden einzelnen nationalen Steuerrechtskreis zusammengefasst wurden. Nach dieser Methode erscheint die Auswirkung der Unterschiedsbeträge zwischen dem eigenen inländischen Steuersatz des berichtenden Unternehmens und dem inländischen Steuersatz in anderen Steuerrechtskreisen nicht als ein getrennter Posten in der Überleitungsrechnung. Ein Unternehmen hat möglicherweise die Auswirkungen maßgeblicher Änderungen in den Steuersätzen oder die strukturelle Zusammensetzung von in unterschiedlichen Steuerrechtskreisen erzielten Gewinnen zu erörtern, um die Änderungen im anzuwendenden Steuersatz (den anzuwendenden Steuersätzen) wie gemäß Paragraph 81(d) verlangt, zu erklären.

Bilanzielles Ergebnis vor Steuern	2 500	3 000
Steuer zum inländischen Steuersatz anzuwenden auf Gewinne in dem betreffenden Land	700	750
Steuerauswirkung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen	60	30
Steueraufwand	760	780

86 Der durchschnittliche effektive Steuersatz ist der Steueraufwand (Steuerertrag), geteilt durch das bilanzielle Ergebnis vor Steuern.

87 Es ist häufig nicht praktikabel, den Betrag der nicht bilanzierten latenten Steuerschulden aus Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen zu berechnen (siehe Paragraph 39). Daher verlangt dieser Standard von einem Unternehmen die Angabe der Summe des Betrages der zugrunde liegenden temporären Differenzen, aber er verlangt keine Angabe der latenten Steuerschulden. Wo dies praktikabel ist, wird dem Unternehmen dennoch empfohlen, die Beträge der nicht bilanzierten latenten Steuerschulden anzugeben, da diese Angaben für die Adressaten des Abschlusses nützlich sein könnten.

87A Paragraph 82A fordert von einem Unternehmen die Art der potenziellen ertragsteuerlichen Konsequenzen, die aus der Zahlung von Dividenden an die Anteilseigner resultieren würden, anzugeben. Ein Unternehmen gibt die wichtigen Bestandteile des ertragsteuerlichen Systems und die Faktoren an, die den Betrag der potenziellen ertragsteuerlichen Konsequenzen von Dividenden beeinflussen.

87B Manchmal wird es nicht durchführbar sein, den gesamten Betrag der potenziellen ertragsteuerlichen Konsequenzen, die aus der Zahlung von Dividenden an die Anteilseigner resultieren würden, auszurechnen. Dies könnte zum Beispiel der Fall sein, wenn ein Unternehmen eine große Anzahl von ausländischen Tochtergesellschaften hat. Auch unter diesen Umständen ist es möglich, einen Teilbetrag leicht darzustellen. Zum Beispiel könnten in einem Konzern ein Mutterunternehmen und einige der Tochterunternehmen Ertragsteuern zu einem höheren Satz auf nicht ausgeschüttete Gewinne gezahlt haben und sich über den Betrag bewusst sein, der zurückerstattet würde, wenn die Dividenden später an die Anteilseigner aus den konsolidierten Gewinnrücklagen gezahlt werden. In diesem Fall ist der erstattungsfähige Betrag anzugeben. Wenn dies zutrifft, muss das Unternehmen auch angeben, dass weitere potenzielle ertragsteuerliche Konsequenzen praktisch nicht bestimmbar sind. Im Abschluss des Mutterunternehmens sind Angaben über die potenziellen ertragsteuerlichen Konsequenzen zu machen, soweit vorhanden, die sich auf die Gewinnrücklagen des Mutterunternehmens beziehen.

87C Ein Unternehmen, das die Angaben nach Paragraph 82A machen muss, könnte darüber hinaus auch verpflichtet sein, Angaben zu den temporären Differenzen, die aus Anteilen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen oder Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen stammen, zu machen. In diesem Fall beachtet das Unternehmen dies bei der Ermittlung der Angaben, die nach Paragraph 82A zu machen sind. Bei einem Unternehmen kann es zum Beispiel erforderlich sein, die Summe des Betrags temporärer Differenzen im Zusammenhang mit Anteilen an Tochterunternehmen, für die keine latenten Steuerschulden bilanziert worden sind (siehe auch Paragraph 81(f)), anzugeben. Wenn es undurchführbar ist, den Betrag der nicht bilanzierten latenten Steuerschulden zu ermitteln (siehe auch Paragraph 87), könnte es sein, dass sich potenzielle Ertragsteuerbeträge, die sich aus Dividenden ergeben, die sich nicht ermitteln lassen, auf diese Tochterunternehmen beziehen.

88 Ein Unternehmen gibt alle steuerbezogenen Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen — gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* — an. Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen können beispielsweise aus ungelösten Streitigkeiten mit den Steuerbehörden stammen. Ähnlich hierzu gibt ein Unternehmen, wenn Änderungen der Steuersätze oder Steuervorschriften nach dem Bilanzstichtag in Kraft treten oder angekündigt werden, alle wesentlichen Auswirkungen dieser Änderungen auf seine tatsächlichen und latenten Steueransprüche bzw. -schulden an (siehe IAS 10 *Ereignisse nach dem Bilanzstichtag*).

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

89 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1998 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden, es sei denn, in Paragraph 91 ist etwas anders angegeben. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 1998 beginnen, hat das Unternehmen die Tatsache anzugeben, dass es diesen Standard an Stelle von IAS 12 *Bilanzierung von Ertragsteuern*, genehmigt 1979, angewendet hat.

90 Dieser Standard ersetzt den 1979 genehmigten IAS 12 *Bilanzierung von Ertragsteuern*.

91 Die Paragraphen 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C und die Streichung der Paragraphen 3 und 50 sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2001 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. [1] Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn die frühere Anwendung den Abschluss beeinflusst, so ist dies anzugeben.

[1] In Übereinstimmung mit der im Jahr 1998 verabschiedeten, sprachlich präziseren Bestimmung für den Zeitpunkt des Inkrafttretens bezieht sich Paragraph 91 auf „Abschlüsse eines Geschäftsjahres". Paragraph 89 bezieht sich auf „Abschlüsse einer Berichtsperiode".

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 16

Sachanlagen

ZIELSETZUNG

1 Zielsetzung dieses Standards ist es, die Bilanzierungsmethoden für Sachanlagen vorzuschreiben, damit Abschlussadressaten Informationen über Investitionen eines Unternehmens in Sachanlagen und Änderungen solcher Investitionen erkennen können. Die grundsätzlichen Fragen zur Bilanzierung von Sachanlagen betreffen den Ansatz der Vermögenswerte, die Bestimmung ihrer Buchwerte und der Abschreibungs- und Wertminderungsaufwendungen.

ANWENDUNGSBEREICH

2 Dieser Standard ist für die Bilanzierung der Sachanlagen anzuwenden, es sei denn, dass ein anderer Standard eine andere Behandlung erfordert oder zulässt.

3 Dieser Standard ist nicht anwendbar auf:

(a) Sachanlagen, die gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden;

(b) biologische Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehen (siehe IAS 41 *Landwirtschaft*);

(c) den Ansatz und die Bewertung von Vermögenswerten aus Exploration und Evaluierung (siehe IFRS 6 *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen*); bzw.

(d) Abbau- und Schürfrechte sowie Bodenschätze wie Öl, Erdgas und ähnliche nicht-regenerative Ressourcen.

Jedoch gilt dieser Standard für Sachanlagen, die verwendet werden, um die unter (b) bis (d) beschriebenen Vermögenswerte auszuüben bzw. zu erhalten.

4 Andere Standards können den Ansatz einer Sachanlage erforderlich machen, der auf einer anderen Methode als der in diesem Standard vorgeschriebenen beruht. So muss beispielsweise gemäß IAS 17 *Leasingverhältnisse* ein Unternehmen einen Ansatz einer geleasten Sachanlage nach dem Grundsatz der Übertragung von Risiken und Nutzenzugang bewerten. In solchen Fällen werden jedoch alle anderen Aspekte der Bilanzierungsmethoden für diese Vermögenswerte, einschließlich der Abschreibung, von diesem Standard vorgeschrieben.

5 Ein Unternehmen wendet diesen Standard für Immobilien an, die für die künftige Nutzung als Finanzinvestition erstellt oder entwickelt werden, die jedoch noch nicht die Definition einer „Finanzinvestition" gemäß IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* erfüllen. Sobald die Erstellung oder Entwicklung abgeschlossen ist, wird die Immobilie zu einer Finanzinvestition und das Unternehmen muss IAS 40 anwenden. IAS 40 findet auch bei als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien Anwendung, die für die weitere künftige Nutzung als Finanzinvestition saniert werden. Für ein Unternehmen, das das Anschaffungskostenmodel gemäß IAS 40 für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien anwendet, ist das Anschaffungskostenmodel dieses Standards anzuwenden.

DEFINITIONEN

6 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Der *Buchwert* ist der Betrag, zu dem ein Vermögenswert nach Abzug aller kumulierten Abschreibungen und kumulierten Wertminderungsaufwendungen erfasst wird.

Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind der zum Erwerb oder zur Herstellung eines Vermögenswerts entrichtete Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten oder der beizulegende Zeitwert einer anderen Entgeltform zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Herstellung oder, falls zutreffend, der Betrag, der diesem Vermögenswert beim erstmaligen Ansatz gemäß den besonderen Bestimmungen anderer IFRS, wie beispielsweise IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung*, beigelegt wird.

Der *Abschreibungsbetrag* ist die Differenz zwischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts oder eines Ersatzbetrags und dem Restwert.

Abschreibung ist die systematische Verteilung des Abschreibungsvolumens eines Vermögenswerts über dessen Nutzungsdauer.

Der *unternehmensspezifische Wert* ist der Barwert der Cashflows, von denen ein Unternehmen erwartet, dass sie aus der fortgesetzten Nutzung eines Vermögenswerts und seinem Abgang am Ende seiner Nutzungsdauer oder bei Begleichung einer Schuld entstehen.

Der *beizulegende Zeitwert* ist der Betrag, zu dem ein Vermögenswert zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern getauscht werden könnte.

Ein *Wertminderungsaufwand* ist der Betrag, um den der Buchwert eines Vermögenswerts seinen erzielbaren Betrag übersteigt.

Sachanlagen umfassen materielle Vermögenswerte,

(a) die für Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern und Dienstleistungen, zur Vermietung an Dritte oder für Verwaltungszwecke gehalten werden; und die

(b) erwartungsgemäß länger als eine Periode genutzt werden.

Der *erzielbare Betrag* ist der höhere der beiden Beträge aus Nettoveräußerungspreis und Nutzungswert eines Vermögenswerts.

Der *Restwert* eines Vermögenswerts ist der geschätzte Betrag, den ein Unternehmen derzeit bei Abgang des Vermögenswerts nach Abzug der bei Abgang voraussichtlich anfallenden Ausgaben erhalten würde, wenn der Vermögenswert alters- und zustandsmäßig schon am Ende seiner Nutzungsdauer angelangt wäre.

Die *Nutzungsdauer* ist:

(a) der Zeitraum, über den ein Vermögenswert voraussichtlich von einem Unternehmen nutzbar ist; oder

(b) die voraussichtlich durch den Vermögenswert im Unternehmen zu erzielende Anzahl an Produktionseinheiten oder ähnlichen Maßgrößen.

ERFASSUNG

7 Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage sind als Vermögenswert anzusetzen, ausschließlich wenn,

(a) es wahrscheinlich ist, dass ein mit der Sachanlage verbundener künftiger wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen zufließen wird, und wenn

(b) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Sachanlage verlässlich bewertet werden können.

8 Ersatzteile und Wartungsgeräte werden normalerweise als Vorräte behandelt, die bei Verbrauch als Gewinn oder Verlust erfasst werden. Jedoch zählen bedeutende Ersatzteile und Bereitschaftsausrüstungen zu den Sachanlagen, wenn das Unternehmen sie erwartungsgemäß länger als eine Periode nutzt. Gleichermaßen werden die Ersatzteile und Wartungsgeräte, wenn sie nur in Zusammenhang mit einer Sachanlage genutzt werden können, als Sachanlagen angesetzt.

9 Dieser Standard schreibt für den Ansatz keine Maßeinheit hinsichtlich einer Sachanlage vor. Demzufolge ist bei der Anwendung der Ansatzkriterien auf die unternehmenspezifischen Gegebenheiten eine Beurteilung erforderlich. Es kann angemessen sein, einzelne unbedeutende Gegenstände, wie Press-, Gussformen und Werkzeuge, zusammenzufassen und die Kriterien auf den zusammengefassten Wert anzuwenden.

10 Ein Unternehmen bewertet alle Kosten für Sachanlagen nach diesen Ansatzkriterien zu dem Zeitpunkt, an dem sie anfallen. Zu diesen Anschaffungs- und Herstellungskosten gehören die ursprünglich für den Erwerb oder den Bau der Sachanlage angefallenen Kosten sowie die Folgekosten, um etwas hinzuzufügen, sie zu ersetzen oder zu warten.

Erstmalige Anschaffungs- oder Herstellungskosten

11 Sachanlagen können aus Gründen der Sicherheit oder des Umweltschutzes erworben werden. Der Erwerb solcher Gegenstände steigert zwar nicht direkt den künftigen wirtschaftlichen Nutzen einer bereits vorhandenen Sachanlage, er kann aber notwendig sein, um den künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus den anderen Vermögenswerten des Unternehmens überhaupt erst zu gewinnen. Solche Sachanlagen sind als Vermögenswerte anzusetzen, da sie es einem Unternehmen ermöglichen, künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus den in Beziehung stehenden Vermögenswerten zusätzlich zu dem Nutzen zu ziehen, der ohne den Erwerb möglich gewesen wäre. So kann beispielsweise ein Chemieunternehmen bestimmte neue chemische Bearbeitungsverfahren einrichten, um die Umweltschutzvorschriften für die Herstellung und Lagerung gefährlicher chemischer Stoffe zu erfüllen. Damit verbundene Betriebsverbesserungen werden als Vermögenswert angesetzt, da das Unternehmen ohne sie keine Chemikalien herstellen und verkaufen kann. Der aus solchen Vermögenswerten und verbundenen Vermögenswerten entstehende Buchwert wird jedoch auf Wertminderung gemäß IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* überprüft.

Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten

12 Nach den Ansatzkriterien in Paragraph 7 erfasst ein Unternehmen die laufenden Wartungskosten für diese Sachanlage nicht in ihrem Buchwert. Diese Kosten werden sofort im Ergebnis erfasst. Kosten für die laufende Wartung setzen sich vor allem aus Kosten für Lohn und Verbrauchsgüter zusammen und können auch Kleinteile beinhalten. Der Zweck dieser Aufwendungen wird häufig als „Reparaturen und Instandhaltungen" der Sachanlagen beschrieben.

13 Teile einiger Sachanlagen bedürfen in regelmäßigen Zeitabständen gegebenenfalls eines Ersatzes. Das gilt beispielsweise für einen Hochofen, der nach einer bestimmten Gebrauchszeit auszufüttern ist, oder für Flugzeugteile wie Sitze und Bordküchen, die über die Lebensdauer des Flugzeuges mehrfach ausgetauscht werden. Sachanlagen

können auch erworben werden, um einen nicht so häufig wiederkehrenden Ersatz vorzunehmen, wie den Ersatz der Innenwände eines Gebäudes, oder um einen einmaligen Ersatz vorzunehmen. Nach den Ansatzkriterien in Paragraph 7 erfasst ein Unternehmen im Buchwert einer Sachanlage die Kosten für den Ersatz eines Teils eines solchen Gegenstandes zum Zeitpunkt des Anfalls der Kosten, wenn die Ansatzkriterien erfüllt sind. Der Buchwert jener Teile, die ersetzt wurden, wird gemäß den Ausbuchungsbestimmungen dieses Standards ausgebucht (siehe Paragraph 67-72).

14 Eine Voraussetzung für die Fortführung des Betriebs einer Sachanlage (z. B. eines Flugzeugs) kann die Durchführung regelmäßiger größerer Wartungen sein, ungeachtet dessen ob Teile ersetzt werden. Bei Durchführung jeder größeren Wartung werden die Kosten im Buchwert der Sachanlage als Ersatz erfasst, wenn die Ansatzkriterien erfüllt sind. Jeder verbleibende Buchwert der Kosten für die vorhergehende Wartung (im Unterschied zu physischen Teilen) wird ausgebucht. Dies erfolgt ungeachtet dessen, ob die Kosten der vorhergehenden Wartung der Transaktion zugeordnet wurden, bei der die Sachanlage erworben oder hergestellt wurde. Falls erforderlich können die geschätzten Kosten einer zukünftigen ähnlichen Wartung als Hinweis auf die Kosten benutzt werden, die für den jetzigen Wartungsbestandteil zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Herstellung der Sachanlage anfielen.

BEWERTUNG BEI ERSTMALIGEM ANSATZ

15 Eine Sachanlage, die als Vermögenswert anzusetzen ist, ist bei erstmaligem Ansatz mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten.

Bestandteile der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

16 Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage umfassen:

(a) den Erwerbspreis einschließlich Einfuhrzölle und nicht erstattungsfähiger Umsatzsteuern nach Abzug von Rabatten, Boni und Skonti;

(b) alle direkt zurechenbaren Kosten, die anfallen, um den Vermögenswert zu dem Standort und in den erforderlichen, vom Management beabsichtigten, betriebsbereiten Zustand zu bringen;

(c) die erstmalig geschätzten Kosten für den Abbruch und die Beseitigung des Gegenstands und die Wiederherstellung des Standorts, an dem er sich befindet; die Verpflichtung, die ein Unternehmen entweder bei Erwerb des Gegenstands oder als Folge eingeht, wenn es ihn während einer gewissen Periode zu anderen Zwecken als zur Herstellung von Vorräten benutzt hat.

17 Beispiele für direkt zurechenbare Kosten sind:

(a) für Leistungen an Arbeitnehmer (wie in IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* beschrieben), die direkt aufgrund der Herstellung oder Anschaffung der Sachanlage anfallen;

(b) Kosten der Standortvorbereitung;

(c) Kosten der erstmaligen Lieferung und Verbringung;

(d) Installations- und Montagekosten;

(e) Kosten für Testläufe, mit denen überprüft wird, ob der Vermögenswert ordentlich funktioniert, nach Abzug der Nettoerträge vom Verkauf aller Gegenstände, die während der Zeit, in der der Vermögenswert zum Standort und in den betriebsbereiten Zustand gebracht wurde, hergestellt wurden (wie auf der Testanlage gefertigte Muster); und

(f) Honorare.

18 Ein Unternehmen wendet IAS 2 *Vorräte* an für die Kosten aus Verpflichtungen für die Beseitigung, das Abräumen und die Wiederherstellung des Standorts, an dem sich ein Gegenstand befindet, die während einer bestimmten Periode infolge der Nutzung des Gegenstands zur Herstellung von Vorräten in der besagten Periode eingegangen wurden. Die Verpflichtungen für Kosten, die gemäß IAS 2 oder IAS 16 bilanziert werden, werden gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* erfasst und bewertet.

19 Beispiele für Kosten, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagen gehören, sind:

(a) Kosten für die Eröffnung einer neuen Betriebsstätte;

(b) Kosten für die Einführung eines neuen Produkts oder einer neuen Dienstleistung (einschließlich Kosten für Werbung und verkaufsfördernde Maßnahmen);

(c) Kosten für die Geschäftsführung in einem neuen Standort oder mit einer neuen Kundengruppe (einschließlich Schulungskosten); und

(d) Verwaltungs- und andere allgemeine Gemeinkosten.

20 Die Erfassung von Anschaffungs- und Herstellungskosten im Buchwert einer Sachanlage endet, wenn sie sich an dem Standort und in dem vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand befindet. Kosten, die bei der Benutzung oder Verlagerung einer Sachanlage anfallen, sind nicht im Buchwert dieses Gegenstandes enthalten. Die nachstehenden Kosten gehören beispielsweise nicht zum Buchwert einer Sachanlage:

(a) Kosten, die anfallen während eine Sachanlage auf die vom Management beabsichtigte Weise betriebsbereit ist, die jedoch noch in Betrieb gesetzt werden muss, bzw. die ihren Betrieb noch nicht voll aufgenommen hat;

(b) erstmalige Betriebsverluste, wie diejenigen, die während der Nachfrage nach Produktionserhöhung des Gegenstandes auftreten; und

(c) Kosten für die Verlagerung oder Umstrukturierung eines Teils oder der gesamten Geschäftstätigkeit des Unternehmens.

21 Einige Geschäftstätigkeiten treten bei der Herstellung oder Entwicklung einer Sachanlage auf, sind jedoch nicht notwendig, um sie zu dem Standort und in den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu bringen. Diese Nebengeschäfte können vor den oder während der Herstellungs- oder Entwicklungstätigkeiten auftreten. Einnahmen können zum Beispiel erzielt werden, indem der Standort für ein Gebäude vor Baubeginn als Parkplatz genutzt wird. Da verbundene Geschäftstätigkeiten nicht notwendig sind, um eine Sachanlage zu dem Standort und in den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu bringen, werden die Erträge und dazugehörigen Aufwendungen der Nebengeschäfte ergebniswirksam erfasst und in ihren entsprechenden Ertrags- und Aufwandsposten ausgewiesen.

22 Die Ermittlung der Herstellungskosten für selbsterstellte Vermögenswerte folgt denselben Grundsätzen, die auch beim Erwerb von Vermögenswerten angewandt werden. Wenn ein Unternehmen ähnliche Vermögenswerte für den Verkauf im Rahmen seiner normalen Geschäftstätigkeit herstellt, sind die Herstellungskosten eines Vermögenswertes normalerweise dieselben wie die für die Herstellung der zu veräußernden Gegenstände (siehe IAS 2). Daher sind etwaige interne Gewinne aus diesen Kosten herauszurechnen. Gleichermaßen stellen auch die Kosten für ungewöhnliche Mengen an Ausschuss, unnötigen Arbeitsaufwand oder andere Faktoren keine Bestandteile der Herstellungskosten des selbst hergestellten Vermögenswerts dar. IAS 23 *Fremdkapitalkosten* legt Kriterien für die Aktivierung von Zinsen als Bestandteil des Buchwerts einer selbst geschaffenen Sachanlage fest.

Bewertung der Anschaffungs- und Herstellungskosten

23 Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage entsprechen dem Gegenwert bei Barzahlung am Erfassungstermin. Wird die Zahlung über das normale Zahlungsziel hinausgeschoben, wird die Differenz zwischen dem Gegenwert des Barpreises und der zu leistenden Gesamtzahlung über den Zeitraum des Zahlungsziels als Zinsen erfasst, wenn diese Zinsen nicht gemäß der alternativ zulässigen Methode gemäß IAS 23 im Buchwert der Sachanlage aktiviert werden.

24 Eine oder mehrere Sachanlagen können im Tausch gegen nicht-monetäre Vermögenswerte oder eine Kombination von monetären und nicht-monetären Vermögenswerten erworben werden. Die folgenden Ausführungen beziehen sich nur auf einen Tausch von einem nicht-monetären Vermögenswert gegen einen anderen, finden aber auch auf alle anderen im vorherstehenden Satz genannten Tauschvorgänge Anwendung. Die Anschaffungskosten einer solchen Sachanlage werden zum beizulegenden Zeitwert bewertet, es sei denn (a) dem Tauschgeschäft fehlt es an wirtschaftlicher Substanz, oder (b) weder der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswerts noch des aufgegebenen Vermögenswerts ist verlässlich messbar. Der erworbene Gegenstand wird in dieser Art bewertet, auch wenn ein Unternehmen den aufgegebenen Vermögenswert nicht sofort ausbuchen kann. Wenn der erworbene Gegenstand nicht zum beizulegenden Zeitwert bemessen wird, werden die Anschaffungskosten zum Buchwert des aufgegebenen Vermögenswerts bewertet.

25 Ein Unternehmen legt fest, ob ein Tauschgeschäft wirtschaftliche Substanz hat, indem es prüft, in welchem Umfang sich die künftigen Cashflows infolge der Transaktion voraussichtlich ändern. Ein Tauschgeschäft hat wirtschaftliche Substanz, wenn

(a) die Zusammensetzung (Risiko, Timing und Betrag) des Cashflows des erhaltenen Vermögenswerts sich von der Zusammensetzung des übertragenen Vermögenswerts unterscheiden; oder

(b) der unternehmensspezifische Wert des Teils der Geschäftstätigkeiten des Unternehmens, der von der Transaktion betroffen ist, sich aufgrund des Tauschgeschäfts ändert; bzw.

(c) die Differenz in (a) oder (b) sich im Wesentlichen auf den beizulegenden Zeitwert der getauschten Vermögenswerte bezieht.

Für den Zweck der Bestimmung ob ein Tauschgeschäft wirtschaftliche Substanz hat, spiegelt der unternehmensspezifische Wert des Teils der Geschäftstätigkeiten des Unternehmens, der von der Transaktion betroffen ist, Cashflows nach Steuern wider. Das Ergebnis dieser Analysen kann eindeutig sein, ohne dass ein Unternehmen detaillierte Kalkulationen erbringen muss.

26 Der beizulegende Zeitwert eines Vermögenswerte, für den keine vergleichbaren Markttransaktionen vorhanden sind, gilt als verlässlich ermittelbar, wenn (a) die Schwankungsbandbreite der vernünftigen Schätzungen des beizulegenden Zeitwerts für diesen Vermögenswert nicht signifikant ist oder (b) die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Schätzungen innerhalb dieser Bandbreite vernünftig geschätzt und bei der Schätzung des

beizulegenden Zeitwerts verwendet werden können. Wenn ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert des erhaltenen Vermögenswerts oder des aufgegebenen Vermögenswerts verlässlich bestimmen kann, dann wird der beizulegende Zeitwert des aufgegebenen Vermögenswerts benutzt, um die Anschaffungskosten des erhaltenen Vermögenswerts zu ermitteln, sofern der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswerts nicht eindeutiger zu ermitteln ist.

27 Die Anschaffungskosten einer Sachanlage, die ein Leasingnehmer im Rahmen eines Finanzierungs-Leasingverhältnisses besitzt, sind gemäß IAS 17 zu bestimmen.

28 Der Buchwert einer Sachanlage kann gemäß IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand* um Zuwendungen der öffentlichen Hand gemindert werden.

FOLGEBEWERTUNG

29 Ein Unternehmen wählt als Rechnungslegungsmethoden entweder das Anschaffungskostenmodell nach Paragraph 30 oder das Neubewertungsmodell nach Paragraph 31 aus und wendet dann diese Methode auf eine gesamte Gruppe von Sachanlagen an.

Anschaffungskostenmodell

30 Nach dem Ansatz als Vermögenswert ist eine Sachanlage zu ihren Anschaffungskosten abzüglich der kumulierten Abschreibungen und kumulierten Wertminderungsaufwendungen anzusetzen.

Neubewertungsmodell

31 Eine Sachanlage, deren beizulegender Zeitwert verlässlich bestimmt werden kann, ist nach dem Ansatz als Vermögenswert zu einem Neubewertungsbetrag anzusetzen, der seinem beizulegenden Zeitwert am Tage der Neubewertung abzüglich nachfolgender kumulierter planmäßiger Abschreibungen und nachfolgender kumulierter Wertminderungsaufwendungen entspricht. Neubewertungen sind in hinreichend regelmäßigen Abständen vorzunehmen, um sicherzustellen, dass der Buchwert nicht wesentlich von dem abweicht, der unter Verwendung des beizulegenden Zeitwerts zum Bilanzstichtag ermittelt werden würde.

32 Der beizulegende Zeitwert von Grundstücken und Gebäuden wird in der Regel nach den auf dem Markt basierenden Daten ermittelt, wobei man sich normalerweise der Berechnungen hauptamtlicher Gutachter bedient. Der beizulegende Zeitwert für technische Anlagen und Betriebs- und Geschäftsausstattung ist in der Regel der durch Wertermittlung bestimmte Marktwert.

33 Gibt es aufgrund der speziellen Art der Sachanlage und ihrer seltenen Veräußerung, ausgenommen als Teil eines fortbestehenden Geschäftsbereiches, keine marktbasierten Nachweise für den beizulegenden Zeitwert, muss ein Unternehmen eventuell den beizulegenden Zeitwert unter Anwendung eines Ertragswertverfahrens oder einer Wiederbeschaffungswertmethode nach Berücksichtigung von Abschreibungen schätzen.

34 Die Häufigkeit der Neubewertungen hängt von den Änderungen des beizulegenden Zeitwerts der Sachanlagen ab, die neu bewertet werden. Eine erneute Bewertung ist erforderlich, wenn beizulegender Zeitwert und Buchwert eines neu bewerteten Vermögenswerts wesentlich voneinander abweichen. Bei manchen Sachanlagen kommt es zu signifikanten Schwankungen des beizulegenden Zeitwerts, die eine jährliche Neubewertung erforderlich machen. Derart häufige Neubewertungen sind für Sachanlagen nicht erforderlich, bei denen sich der beizulegende Zeitwert nur geringfügig ändert. Stattdessen kann es hier notwendig sein, den Gegenstand nur alle drei oder fünf Jahre neu zu bewerten.

35 Im Rahmen der Neubewertung einer Sachanlage wird die kumulierte Abschreibung am Tag der Neubewertung auf eine der folgenden Arten behandelt:

(a) Anpassung entweder proportional zur Änderung des Bruttobuchwerts, so dass der Buchwert des Vermögenswerts nach der Neubewertung gleich dem Neubewertungsbetrag ist. Diese Methode wird häufig verwendet, wenn ein Vermögenswert nach einem Indexverfahren zu fortgeführten Wiederbeschaffungskosten neu bewertet wird; oder

(b) Ausbuchung des Vermögenswerts gegen den Bruttobuchwert und Anpassung des Nettobetrags an den Neubewertungsbetrag. Diese Methode wird häufig für Gebäude benutzt.

Der Korrekturbetrag, der aus der Berichtigung oder der Verrechnung der kumulierten Abschreibung resultiert, ist Bestandteil der Erhöhung oder Senkung des Buchwerts, der gemäß den Paragraphen 39 und 40 zu behandeln ist.

36 Wird eine Sachanlage neu bewertet, ist die ganze Gruppe der Sachanlagen, zu denen der Gegenstand gehört, neu zu bewerten.

37 Unter einer Gruppe von Sachanlagen versteht man eine Zusammenfassung von Vermögenswerten, die sich durch ähnliche Art und ähnliche Verwendung in einem Unternehmen auszeichnen. Beispiele für eigenständige Gruppen sind:

(a) unbebaute Grundstücke;

(b) Grundstücke und Gebäude;

(c) Maschinen und technische Anlagen;

(d) Schiffe;

(e) Flugzeuge;

(f) Kraftfahrzeuge;

(g) Betriebsausstattung; und

(h) Büroausstattung.

38 Die Gegenstände innerhalb einer Gruppe von Sachanlagen sind gleichzeitig neu zu bewerten, um eine selektive Neubewertung und eine Mischung aus fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Neubewertungsbeträgen zu verschiedenen Zeitpunkten im Abschluss zu vermeiden. Jedoch darf eine Gruppe von Vermögenswerten auf fortlaufender Basis neu bewertet werden, sofern ihre Neubewertung in einer kurzen Zeitspanne vollendet wird und die Neubewertungen zeitgerecht durchgeführt werden.

39 Führt eine Neubewertung zu einer Erhöhung des Buchwerts eines Vermögenswerts, ist die Wertsteigerung direkt in das Eigenkapital unter die Position Neubewertungsrücklage einzustellen. Allerdings wird der Wertzuwachs in dem Umfang im Ergebnis erfasst, in dem er eine in der Vergangenheit im Ergebnis erfasste Abwertung desselben Vermögenswerts aufgrund einer Neubewertung rückgängig macht.

40 Führt eine Neubewertung zu einer Verringerung des Buchwerts eines Vermögenswerts, ist die Wertminderung im Ergebnis zu erfassen. Eine Verminderung ist jedoch in dem Maße direkt vom Eigenkapital unter der Position Neubewertungsrücklage abzusetzen, in dem sie den Betrag der entsprechenden Neubewertungsrücklage nicht übersteigt.

41 Bei einer Sachanlage kann die Neubewertungsrücklage im Eigenkapital direkt den Gewinnrücklagen zugeführt werden, sofern der Vermögenswert ausgebucht ist. Bei Stilllegung oder Veräußerung des Vermögenswerts kann es zu einer Übertragung der gesamten Rücklage kommen. Ein Teil der Rücklage kann allerdings schon bei Nutzung des Vermögenswerts durch das Unternehmen übertragen werden. In diesem Fall ist die übertragene Rücklage die Differenz zwischen der Abschreibung auf den neu bewerteten Buchwert und der Abschreibung auf Basis historischer Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Übertragungen von der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklagen erfolgen erfolgsneutral.

42 Die sich aus der Neubewertung von Sachanlagen eventuell ergebenden Konsequenzen für die Ertragsteuern werden gemäß IAS 12 *Ertragsteuern* erfasst und angegeben.

Abschreibung

43 Jeder Teil einer Sachanlage mit einem bedeutsamen Anschaffungswert im Verhältnis zum gesamten Wert des Gegenstands wird getrennt abgeschrieben.

44 Ein Unternehmen ordnet den erstmalig angesetzten Betrag einer Sachanlage ihren bedeutsamen Teilen zu und schreibt jedes dieser Teile getrennt ab. Es kann zum Beispiel angemessen sein, das Flugwerk und die Triebwerke eines Flugzeugs getrennt abzuschreiben, sei es als Eigentum oder aufgrund eines Finanzierungsleasings angesetzt.

45 Ein bedeutsamer Teil einer Sachanlage kann eine Nutzungsdauer und eine Abschreibungsmethode haben, die identisch mit denen eines anderen bedeutsamen Teils desselben Gegenstandes sind. Diese Teile können bei der Bestimmung des Abschreibungsaufwands zusammengefasst werden.

46 Soweit ein Unternehmen einige Teile einer Sachanlage getrennt abschreibt, schreibt es auch den Rest des Gegenstands getrennt ab. Der Rest besteht aus den Teilen des Gegenstands, die einzeln nicht bedeutsam sind. Wenn ein Unternehmen unterschiedliche Erwartungen in diese Teile setzt, können Angleichungsmethoden erforderlich werden, um den Rest in einer Weise abzuschreiben, die den Abschreibungsverlauf und/oder die Nutzungsdauer der Teile genau wiedergibt.

47 Ein Unternehmen kann sich auch für die getrennte Abschreibung der Teile eines Gegenstands entscheiden, deren Anschaffungskosten im Verhältnis zu den gesamten Anschaffungskosten des Gegenstands nicht signifikant sind.

48 Der Abschreibungsbetrag für jede Periode ist im Ergebnis zu erfassen, soweit er nicht in die Buchwerte anderer Vermögenswerte einzubeziehen ist.

49 Der Abschreibungsbetrag einer Periode ist in der Regel im Ergebnis zu erfassen. Manchmal wird jedoch der künftige wirtschaftliche Nutzen eines Vermögenswerts durch die Erstellung anderer Vermögenswerte verbraucht. In diesem Fall stellt der Abschreibungsbetrag einen Teil der Herstellungskosten des anderen Vermögenswerts dar und wird in dessen Buchwert einbezogen. Beispielsweise ist die Abschreibung von technischen Anlagen und Betriebs- und Geschäftsausstattung in den Herstellungskosten der Produktion von Vorräten enthalten (siehe IAS 2). Gleichermaßen kann die Abschreibung von Sachanlagen, die für Entwicklungstätigkeiten genutzt werden, in die Kosten eines immateriellen Vermögenswerts, der gemäß IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* erfasst wird, eingerechnet werden.

Abschreibungsbetrag und Abschreibungsperiode

50 Der Abschreibungsbetrag eines Vermögenswerts ist planmäßig über seine Nutzungsdauer zu verteilen.

51 Der Restwert und die Nutzungsdauer eines Vermögenswerts sind mindestens zum Ende jedes Geschäftsjahres zu überprüfen, und wenn die Erwartungen von früheren Einschätzungen abweichen, sind Änderungen als Änderungen rechnungslegungsbezogener Schätzungen gemäß IAS 8 *Rechungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* darzustellen.

52 Abschreibungen werden so lange, wie der Restwert des Vermögenswerts nicht höher als der Buchwert ist, erfasst, auch wenn der beizulegende Zeitwert des Vermögenswerts seinen Buchwert übersteigt. Reparatur und Instandhaltung eines Vermögenswerts widersprechen nicht der Notwendigkeit, Abschreibungen vorzunehmen.

53 Der Abschreibungsbetrag eines Vermögenswertes wird nach Abzug seines Restwertes ermittelt. In der Praxis ist der Restwert oft unbedeutend und daher für die Berechnung des Abschreibungsbetrags unwesentlich.

54 Der Restwert eines Vermögenswerts kann bis zu einem Betrag ansteigen, der entweder dem Buchwert entspricht oder ihn übersteigt. Wenn dies der Fall ist, fällt der Abschreibungsbetrag des Vermögenswerts auf Null, solange der Restwert anschließend nicht unter den Buchwert des Vermögenswerts gefallen ist.

55 Die Abschreibung eines Vermögenswerts beginnt, wenn er zur Verfügung steht, d. h. wenn er sich an seinem Standort und in dem vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand befindet. Die Abschreibung eines Vermögenswerts endet an dem Tag, an dem der Vermögenswert gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert (oder in eine als zur Veräußerung gehalten klassifizierte Veräußerungsgruppe aufgenommen) wird, spätestens jedoch an dem Tag, an dem er ausgebucht wird, je nachdem, welcher Termin früher liegt. Demzufolge hört die Abschreibung nicht auf, wenn der Vermögenswert nicht mehr genutzt wird oder aus dem tatsächlichen Gebrauch ausgeschieden ist, es sei denn, der Vermögenswert ist völlig abgeschrieben. Allerdings kann der Abschreibungsbetrag gemäß den üblichen Abschreibungsmethoden gleich Null sein, wenn keine Produktion läuft.

56 Der künftige wirtschaftliche Nutzen eines Vermögenswerts wird vom Unternehmen grundsätzlich durch dessen Nutzung verbraucht. Wenn der Vermögenswert ungenutzt bleibt, können jedoch andere Faktoren, wie technische und gewerbliche Veralterung und Verschleiß, den erwarteten Nutzen mindern. Deshalb werden zur Schätzung der Nutzungsdauer eines Vermögenswerts alle folgenden Faktoren berücksichtigt:

(a) die erwartete Nutzung des Vermögenswerts. Diese wird durch Berücksichtigung der Kapazität oder der Ausbringungsmenge ermittelt;

(b) der erwartete physische Verschleiß in Abhängigkeit von Betriebsfaktoren wie der Anzahl der Schichten, in denen der Vermögenswert genutzt wird, und dem Reparatur- und Instandhaltungsprogramm sowie der Wartung und Pflege des Vermögenswerts während der Stillstandszeiten;

(c) die technische oder gewerbliche Überholung aufgrund von Änderungen oder Verbesserungen in der Produktion oder von Änderungen in der Marktnachfrage nach Gütern oder Leistungen, die von diesem Vermögenswert erzeugt werden;

(d) rechtliche oder ähnliche Nutzungsbeschränkungen des Vermögenswerts wie das Ablaufen zugehöriger Leasingverträge.

57 Die Nutzungsdauer eines Vermögenswerts wird nach der voraussichtlichen Nutzbarkeit für das Unternehmen definiert. Die betriebliche Investitionspolitik kann vorsehen, dass Vermögenswerte nach einer bestimmten Zeit oder nach dem Verbrauch eines bestimmten Teils des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswerts veräußert werden. Daher kann die voraussichtliche Nutzungsdauer eines Vermögenswerts kürzer sein als seine wirtschaftliche Nutzungsdauer. Die Bestimmung der voraussichtlichen Nutzungsdauer des Vermögenswerts basiert auf Schätzungen, denen Erfahrungswerte des Unternehmens mit vergleichbaren Vermögenswerten zugrunde liegen.

58 Grundstücke und Gebäude sind trennbare Vermögenswerte und als solche zu bilanzieren, auch wenn sie zusammen erworben wurden. Grundstücke haben mit einigen Ausnahme, wie Steinbrüche und Müllgruben, eine unbegrenzte Nutzungsdauer und werden deshalb nicht abgeschrieben. Gebäude haben eine begrenzte Nutzungsdauer und stellen daher abschreibungsfähige Vermögenswerte dar. Eine Wertsteigerung eines Grundstücks, auf dem ein Gebäude steht, berührt nicht die Bestimmung des Abschreibungsbetrags des Gebäudes.

59 Wenn die Anschaffungskosten für Grundstücke die Kosten für Abbau, Beseitigung und Wiederherstellung des Grundstücks beinhalten, so wird dieser Anteil des Grundstückwerts über den Zeitraum abgeschrieben, in dem Nutzen durch die Einbringung dieser Kosten erzielt wird. In einigen Fällen kann das Grundstück selbst eine begrenze Nutzungsdauer haben, es wird dann in der Weise abgeschrieben, dass der daraus entstehende Nutzen widergespiegelt wird.

Abschreibungsmethode

60 Die Abschreibungsmethode hat dem erwarteten Verlauf des Verbrauchs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes durch das Unternehmen zu entsprechen.

61 Die Abschreibungsmethode für Vermögenswerte ist mindestens am Ende eines jeden Geschäftsjahres zu überprüfen. Sofern erhebliche Änderungen in dem erwarteten künftigen wirtschaftlichen Nutzenverlauf der Vermögenswerte eingetreten sind, ist die Methode anzupassen, um den geänderten Verlauf widerzuspiegeln. Solch eine Änderung wird als Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung gemäß IAS 8 dargestellt.

62 Für die planmäßige Abschreibung kommt eine Vielzahl an Methoden in Betracht, um den Abschreibungsbetrag eines Vermögenswerts systematisch über seine Nutzungsdauer zu verteilen. Zu diesen Methoden zählen die lineare und degressive Abschreibung sowie die leistungsabhängige Abschreibung. Die lineare Abschreibung ergibt einen konstanten Betrag über die Nutzungsdauer, sofern sich der Restwert des Vermögenswerts nicht ändert. Die degressive Abschreibungsmethode führt zu einem im Laufe der Nutzungsdauer abnehmenden Abschreibungsbetrag. Die leistungsabhängige Abschreibungsmethode ergibt einen Abschreibungsbetrag auf der Grundlage der voraussichtlichen Nutzung oder Leistung. Das Unternehmen wählt die Methode aus, die am genauesten den erwarteten Verlauf des Verbrauchs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes widerspiegelt. Diese Methode ist von Periode zu Periode stetig anzuwenden, es sei denn, dass sich der erwartete Verlauf des Verbrauchs jenes künftigen wirtschaftlichen Nutzens ändert.

Wertminderung

63 Um festzustellen, ob ein Gegenstand der Sachanlagen wertgemindert ist, wendet ein Unternehmen IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* an. Dieser Standard erklärt, wie ein Unternehmen den Buchwert seiner Vermögenswerte überprüft, wie es den erzielbaren Betrag eines Vermögenswerts ermittelt, und wann es einen Wertminderungsaufwand erfasst oder dessen Erfassung aufhebt.

64 [gestrichen]

Entschädigung für Wertminderung

65 Entschädigungen von Dritten für Sachanlagen, die wertgemindert, untergegangen oder außer Betrieb genommen wurden, sind im Gewinn oder Verlust zu erfassen, wenn die Entschädigungen zu Forderungen werden.

66 Wertminderungen oder der Untergang von Sachanlagen, damit verbundene Ansprüche auf oder Zahlungen von Entschädigungen von Dritten und jeglicher nachfolgender Erwerb oder nachfolgende Erstellung von Ersatzvermögenswerten sind einzelne wirtschaftliche Ereignisse und sind als solche separat wie folgt zu bilanzieren:

(a) Wertminderungen von Sachanlagen werden gemäß IAS 36 erfasst;

(b) Ausbuchungen von stillgelegten oder abgegangenen Sachanlagen werden gemäß diesem Standard festgelegt;

(c) Entschädigungen von Dritten für Sachanlagen, die wertgemindert, untergegangen oder außer Betrieb genommen wurden, sind im Gewinn oder Verlust zu erfassen, wenn sie zur Forderung werden; und

(d) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagen, die als Ersatz in Stand gesetzt, erworben oder erstellt wurden, werden nach diesem Standard ermittelt;

AUSBUCHUNG

67 Der Buchwert einer Sachanlage ist auszubuchen

(a) bei Abgang; oder

(b) wenn kein weiterer wirtschaftlicher Nutzen von seiner Nutzung oder seinem Abgang zu erwarten ist.

68 Die aus der Ausbuchung einer Sachanlage resultierenden Gewinne oder Verluste sind im Gewinn oder Verlust zu erfassen, wenn der Gegenstand ausgebucht ist (sofern IAS 17 nichts anderes bei Sales-and-leaseback-Transaktionen vorschreibt). Gewinne sind nicht als Erlöse auszuweisen.

69 Der Abgang einer Sachanlage kann auf verschiedene Arten erfolgen (z. B. Verkauf, Eintritt in ein Finanzierungsleasing oder Schenkung). Bei der Bestimmung des Abgangsdatums eines Gegenstands wendet das Unternehmen zur Erfassung der Erträge aus dem Warenverkauf die Kriterien von IAS 18 *Umsatzerlöse* an. IAS 17 wird auf Abgänge durch Sale-and-leaseback-Transaktionen angewandt.

70 Wenn ein Unternehmen nach dem Ansatzgrundsatz in Paragraph 7 im Buchwert einer Sachanlage die Anschaffungskosten für den Ersatz eines Teils des Gegenstandes erfasst, dann bucht es den Buchwert des ersetzten Teils aus, ungeachtet dessen, ob das ersetzte Teil separat abgeschrieben wurde. Sollte die Ermittlung des Buchwerts des ersetzten Teils für ein Unternehmen praktisch nicht durchführbar sein, kann es die Kosten für die Ersetzung als Anhaltspunkt für die Anschaffungskosten des ersetzten Teils zum Zeitpunkt seines Kaufs oder seiner Erstellung verwenden.

71 Der Gewinn oder Verlust aus der Ausbuchung einer Sachanlage ist als Differenz zwischen dem Nettoveräußerungserlös, sofern vorhanden, und dem Buchwert des Gegenstands zu bestimmen.

72 Das erhaltene Entgelt beim Abgang einer Sachanlage ist zunächst mit dem beizulegenden Zeitwert zu erfassen. Wenn die Zahlung für den Gegenstand nicht sofort erfolgt, ist das erhaltene Entgelt beim erstmaligen Ansatz in Höhe des Gegenwerts des Barpreises zu erfassen. Der Unterschied zwischen dem Nominalbetrag des Entgelts und dem Gegenwert des Barpreises wird als Zinsertrag, der die Effektivverzinsung der Forderung widerspiegelt, gemäß IAS 18 erfasst.

ANGABEN

73 Für jede Gruppe von Sachanlagen sind im Abschluss folgende Angaben erforderlich:

(a) die Bewertungsgrundlagen für die Bestimmung des Bruttobuchwerts der Anschaffungs- oder Herstellungskosten;

(b) die verwendeten Abschreibungsmethoden;

(c) die zugrunde gelegten Nutzungsdauern oder Abschreibungssätze;

(d) der Bruttobuchwert und die kumulierten Abschreibungen (zusammengefasst mit den kumulierten Wertminderungsaufwendungen) zu Beginn und zum Ende der Periode; und

(e) eine Überleitung des Buchwerts zu Beginn und zum Ende der Periode unter gesonderter Angabe der

(i) Zugänge;

(ii) Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehören, und andere Abgänge;

(iii) Erwerbe durch Unternehmenszusammenschlüsse;

(iv) Erhöhungen oder Verminderungen aufgrund von Neubewertungen gemäß den Paragraphen 31, 39, und 40 und von direkt im Eigenkapital erfassten oder aufgehobenen Wertminderungsaufwendungen gemäß IAS 36;

(v) bei Gewinnen bzw. Verlusten gemäß IAS 36 erfasste Wertminderungsaufwendungen;

(vi) bei Gewinnen bzw. Verlusten gemäß IAS 36 aufgehobene Wertminderungsaufwendungen;

(vii) Abschreibungen;

(viii) Nettoumrechnungsdifferenzen aufgrund der Umrechnung von Abschlüssen von der funktionalen Währung in eine andere Darstellungswährung, einschließlich der Umrechnung einer ausländischen Betriebsstätte in die Darstellungswährung des berichtenden Unternehmens; und

ix) andere Änderungen.

74 Folgende Angaben müssen in den Abschlüssen ebenso enthalten sein:

(a) das Vorhandensein und die Beträge von Beschränkungen von Verfügungsrechten sowie als Sicherheiten für Schulden verpfändete Sachanlagen;

(b) der Betrag an Ausgaben, der im Buchwert einer Sachanlage während ihrer Erstellung erfasst wird;

(c) der Betrag für vertragliche Verpflichtungen für den Erwerb von Sachanlagen; und

(d) der im Gewinn oder Verlust erfasste Entschädigungsbetrag von Dritten für Sachanlagen, die wertgemindert, untergegangen oder außer Betrieb genommen wurden, wenn er nicht separat in der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellt wird.

75 Die Wahl der Abschreibungsmethode und die Bestimmung der Nutzungsdauer von Vermögenswerten bedürfen der Beurteilung. Deshalb gibt die Angabe der angewandten Methoden und der geschätzten Nutzungsdauern oder Abschreibungsraten den Abschlussadressaten Informationen, die es ihnen erlauben, die vom Management gewählten Rechnungslegungsmethoden einzuschätzen und Vergleiche mit anderen Unternehmen vorzunehmen. Aus ähnlichen Gründen ist es erforderlich, Angaben zu machen über

(a) die Abschreibung einer Periode, unabhängig davon ob sie im Gewinn oder Verlust erfasst wird oder als Teil der Anschaffungskosten anderer Vermögenswerte; und

(b) die kumulierte Abschreibung am Ende der Periode.

76 Gemäß IAS 8 hat ein Unternehmen die Art und Auswirkung einer veränderten rechnungslegungsbezogenen Schätzung, die für die aktuelle Periode eine wesentliche Bedeutung hat, oder die für folgende Perioden voraussichtlich von wesentlicher Bedeutung sein wird, darzulegen. Bei Sachanlagen entstehen möglicherweise derartige Angaben aus Änderungen von Schätzungen hinsichtlich

(a) Restwerte;

(b) geschätzte Kosten für den Abbruch, das Entfernen oder die Wiederherstellung von Sachanlagen;

(c) Nutzungsdauern; und

(d) Abschreibungsmethoden.

77 Werden Sachanlagen neu bewertet, sind folgende Angaben erforderlich:

(a) den Stichtag der Neubewertung;

(b) ob ein unabhängiger Gutachter hinzugezogen wurde;

(c) die Methoden und wesentlichen Annahmen, die zur Schätzung des beizulegenden Zeitwertes der Gegenstände geführt haben;

(d) der Umfang, in dem die beizulegenden Zeitwerte der Gegenstände unter Bezugnahme auf die in einem aktiven Markt beobachteten Preise oder auf kürzlich zu marktüblichen Bedingungen getätigte Transaktionen direkt ermittelt wurden, oder ob andere Bewertungstechniken zur Schätzung benutzt wurden;

(e) für jede neu bewertete Gruppe von Sachanlagen der Buchwert, der angesetzt worden wäre, wenn die Vermögenswerte nach dem Anschaffungskostenmodell bewertet worden wären; und

(f) die Neubewertungsrücklage mit Angabe der Veränderung in der Periode und eventuell bestehender Ausschüttungsbeschränkungen an die Anteilseigner.

78 Gemäß IAS 36 macht ein Unternehmen Angaben über wertgeminderte Sachanlagen zusätzlich zu den gemäß Paragraph 73 (e)(iv)-(vi) erforderlichen Informationen.

79 Die Adressaten des Abschlusses können ebenso die folgenden Angaben als entscheidungsrelevant erachten:

(a) den Buchwert vorübergehend ungenutzter Sachanlagen;

(b) den Bruttobuchwert voll abgeschriebener, aber noch genutzter Sachanlagen;

(c) der Buchwert von Sachanlagen, die nicht mehr genutzt werden und die nicht gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden; und

(d) bei Anwendung des Anschaffungskostenmodells die Angabe des beizulegenden Zeitwerts der Sachanlagen, sofern dieser wesentlich vom Buchwert abweicht.

Daher wird den Unternehmen die Angabe dieser Beträge empfohlen.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

80 Die Vorschriften der Paragraphen 24-26 hinsichtlich der erstmaligen Bewertung einer Sachanlage, die in einem Tauschvorgang erworben wurde, sind nur auf künftige Transaktionen prospektiv anzuwenden.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

81 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Periode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Perioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

81A Die Änderungen in Paragraph 3 sind erstmals in der ersten Periode eines am 1. Januar 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wenn ein Unternehmen IFRS 6 für eine frühere Periode anwendet, so sind auch diese Änderungen für jene frühere Periode anzuwenden.

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

82 Dieser Standard ersetzt IAS 16 *Sachanlagen* (überarbeitet 1998).

83 Dieser Standard ersetzt die folgenden Interpretationen:

(a) SIC-6 *Kosten der Anpassung vorhandener Software;*

(b) SIC-14 *Sachanlagen — Entschädigung für die Wertminderung oder den Verlust von Gegenständen;* und

(c) SIC-23 *Sachanlagen — Kosten für Großinspektionen oder Generalüberholungen.*

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 17

Leasingverhältnisse

ZIELSETZUNG

1 Die Zielsetzung dieses Standards ist es, Leasingnehmern und Leasinggebern sachgerechte Rechnungslegungsmethoden und Angabepflichten vorzuschreiben, die in Verbindung mit Leasingverhältnissen anzuwenden sind.

ANWENDUNGSBEREICH

2 Dieser Standard ist bei der Bilanzierung von allen Leasingverhältnissen anzuwenden, außer:

(a) Leasingverhältnissen in Bezug auf die Entdeckung und Verarbeitung von Mineralien, Öl, Erdgas und ähnlichen nicht regenerativen Ressourcen; und

(b) Lizenzvereinbarungen beispielsweise über Filme, Videoaufnahmen, Theaterstücke, Manuskripte, Patente und Urheberrechte.

Dieser Standard ist jedoch nicht anzuwenden als Bewertungsgrundlage für:

(a) von Leasingnehmern gehaltene Immobilien, die als Finanzinvestition bilanziert werden (siehe IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien);*

(b) als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, die von Leasinggebern im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses vermietet werden (siehe IAS 40);

(c) biologische Vermögenswerte, die von Leasingnehmern im Rahmen eines Finanzierungs-Leasingverhältnisses gehalten werden (siehe IAS 41 *Landwirtschaft*); oder

(d) biologische Vermögenswerte, die von Leasinggebern im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses vermietet werden (siehe IAS 41).

3 Dieser Standard wird auf Vereinbarungen angewendet, die das Recht auf die Nutzung von Vermögenswerten übertragen, auch wenn wesentliche Leistungen des Leasinggebers in Verbindung mit dem Einsatz oder der Erhaltung solcher Vermögenswerte erforderlich sind. Dieser Standard findet keine Anwendung auf Vereinbarungen, die Dienstleistungsverträge sind, die nicht das Nutzungsrecht an Vermögenswerten von einem Vertragspartner auf den anderen übertragen.

DEFINITIONEN

4 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Ein *Leasingverhältnis* ist eine Vereinbarung, bei der der Leasinggeber dem Leasingnehmer gegen eine Zahlung oder eine Reihe von Zahlungen das Recht auf Nutzung eines Vermögenswerts für einen vereinbarten Zeitraum überträgt.

Ein *Finanzierungsleasing* ist ein Leasingverhältnis, bei dem im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen eines Vermögenswerts übertragen werden. Dabei kann letztendlich das Eigentumsrecht übertragen werden oder nicht.

Ein *Operating-Leasingverhältnis* ist ein Leasingverhältnis, bei dem es sich nicht um ein Finanzierungsleasing handelt.

Ein *unkündbares Leasingverhältnis* ist ein Leasingverhältnis, das nur aufgelöst werden kann, wenn

(a) ein unwahrscheinliches Ereignis eintritt;

(b) der Leasinggeber seine Einwilligung dazu gibt;

(c) der Leasingnehmer mit demselben Leasinggeber ein neues Leasingverhältnis über denselben oder einen entsprechenden Vermögenswert eingeht; oder

(d) durch den Leasingnehmer ein derartiger zusätzlicher Betrag zu zahlen ist, dass schon bei Vertragsbeginn die Fortführung des Leasingverhältnisses hinreichend sicher ist.

Als *Beginn des Leasingverhältnisses* gilt der frühere der beiden folgenden Zeitpunkte: der Tag der Leasingvereinbarung oder der Tag, an dem sich die Vertragsparteien über die wesentlichen Bestimmungen der Leasingvereinbarung geeinigt haben. Zu diesem Zeitpunkt:

(a) wird ein Leasingverhältnis entweder als Operating-Leasingverhältnis oder als Finanzierungsleasing eingestuft; und

(b) im Falle eines Finanzierungsleasings werden die zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses anzusetzenden Beträge bestimmt.

Der *Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses* ist der Tag, ab dem der Leasingnehmer Anspruch auf die Ausübung seines Nutzungsrechts am Leasinggegenstand hat. Dies entspricht dem Tag des erstmaligen Ansatzes des Leasingverhältnisses (d. h. der entsprechenden Vermögenswerte, Schulden, Erträge oder Aufwendungen, die sich aus dem Leasingverhältnis ergeben).

Die *Laufzeit des Leasingverhältnisses* umfasst die unkündbare Zeitperiode, für die sich der Leasingnehmer vertraglich verpflichtet hat, den Vermögenswert zu mieten, sowie weitere Zeiträume, für die der Leasingnehmer mit oder ohne weitere Zahlungen eine Option ausüben kann, wenn zu Beginn des Leasingverhältnisses die Inanspruchnahme der Option durch den Leasingnehmer hinreichend sicher ist.

Die *Mindestleasingzahlungen* sind diejenigen Zahlungen, welche der Leasingnehmer während der Laufzeit des Leasingverhältnisses zu leisten hat oder zu denen er herangezogen werden kann, außer bedingten Mietzahlungen, Aufwand für Dienstleistungen und Steuern, die der Leasinggeber zu zahlen hat und die ihm erstattet werden, sowie

(a) beim Leasingnehmer alle von ihm oder von einer mit ihm verbundenen Partei garantierten Beträge; oder

(b) beim Leasinggeber jegliche Restwerte, die ihm garantiert wurden, entweder

  (i) vom Leasingnehmer;

  (ii) von einer mit dem Leasingnehmer verbundenen Partei; oder

  (iii) von einer vom Leasinggeber unabhängigen dritten Partei, die finanziell in der Lage ist, den Verpflichtungen der Garantie nachzukommen.

Besitzt der Leasingnehmer allerdings für den Vermögenswert eine Kaufoption zu einem Preis, der erwartungsgemäß deutlich niedriger als der zum möglichen Optionsausübungszeitpunkt beizulegende Zeitwert ist, so dass bereits bei Leasingbeginn die Ausübung der Option hinreichend sicher ist, dann umfassen die Mindestleasingzahlungen die während der Laufzeit des Leasingverhältnisses bis zum erwarteten Ausübungszeitpunkt dieser Kaufoption zu zahlenden Mindestraten sowie die für ihre Ausübung erforderliche Zahlung.

Der *beizulegende Zeitwert* ist der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.

Die *wirtschaftliche Nutzungsdauer* ist entweder

(a) der Zeitraum, in dem ein Vermögenswert voraussichtlich von einem oder mehreren Nutzern wirtschaftlich nutzbar ist; oder

(b) die voraussichtlich durch den Vermögenswert von einem oder mehreren Nutzern zu erzielende Anzahl an Produktionseinheiten oder ähnlichen Maßgrößen.

Die *Nutzungsdauer* ist der geschätzte verbleibende Zeitraum ab dem Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses, ohne Beschränkung durch die Laufzeit des Leasingverhältnisses, über den der im Vermögenswert enthaltene wirtschaftliche Nutzen voraussichtlich vom Unternehmen verbraucht wird.

Der *garantierte Restwert* ist

(a) beim Leasingnehmer der Teil des Restwerts, der vom Leasingnehmer oder von einer mit dem Leasingnehmer verbundenen Partei garantiert wurde (der Betrag der Garantie ist der Höchstbetrag, der im Zweifelsfall zu zahlen ist); und

(b) beim Leasinggeber der Teil des Restwerts, der vom Leasingnehmer oder einer vom Leasinggeber unabhängigen dritten Partei garantiert wurde, die finanziell in der Lage ist, den Verpflichtungen der Garantie nachzukommen.

Der *nicht garantierte Restwert* ist derjenige Teil des Restwerts des Leasinggegenstandes, dessen Realisierung durch den Leasinggeber nicht gesichert ist oder nur durch eine mit dem Leasinggeber verbundene Partei garantiert wird.

Die *anfänglichen direkten Kosten* sind zusätzliche Kosten, die direkt den Verhandlungen und dem Abschluss eines Leasingvertrags zugerechnet werden können, mit Ausnahme derartiger Kosten, die Herstellern oder Händlern als Leasinggebern entstehen.

Die *Bruttoinvestition in ein Leasingverhältnis* ist die Summe aus:

(a) den vom Leasinggeber im Rahmen eines Finanzierungsleasings zu erhaltenen Mindestleasingzahlungen und

(b) einem nicht garantierten Restwert, der zugunsten des Leasinggebers anfällt.

Die *Nettoinvestition in ein Leasingverhältnis* ist die Bruttoinvestition in ein Leasingverhältnis abgezinst mit dem Zinssatz, der dem Leasingverhältnis zugrunde liegt.

Der *noch nicht realisierte Finanzertrag* bezeichnet die Differenz zwischen:

(a) der Bruttoinvestition in ein Leasingverhältnis und

(b) der Nettoinvestition in ein Leasingverhältnis.

Der dem *Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz* ist der Abzinsungssatz, bei dem zu Beginn des Leasingverhältnisses die Summe der Barwerte (a) der Mindestleasingzahlungen und (b) des nicht garantierten Restwertes der Summe (i) des beizulegenden Zeitwerts des Leasinggegenstands und (ii) der anfänglichen direkten Kosten des Leasinggebers entspricht.

Der *Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers* ist derjenige Zinssatz, den der Leasingnehmer bei einem vergleichbaren Leasingverhältnis zahlen müsste, oder, wenn dieser nicht ermittelt werden kann, derjenige Zinssatz, den der Leasingnehmer zu Beginn des Leasingverhältnisses vereinbaren müsste, wenn er für den Kauf des Vermögenswerts Fremdkapital für die gleiche Dauer und mit der gleichen Sicherheit aufnehmen würde.

Eine Eventualmietzahlung ist der Teil der Leasingzahlungen in einem Leasingverhältnis, der im Betrag nicht festgelegt ist, sondern von dem künftigen Wert eines anderen Faktors als des Zeitablaufs abhängt (beispielsweise künftige Verkaufsquote, künftige Nutzungsintensität, künftige Preisindizes, künftige Marktzinssätze).

5 Eine Leasingvereinbarung oder -verpflichtung kann eine Bestimmung enthalten, nach der die Leasingzahlungen angepasst werden, wenn zwischen dem Beginn des Leasingverhältnisses und dem Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses Änderungen der Bau- oder Erwerbskosten für den Leasinggegenstand oder Änderungen anderer Kosten- oder Wertmaßstäbe, wie beispielsweise der allgemeinen Preisniveaus, oder der Kosten des Leasinggebers zur Finanzierung des Leasingverhältnisses eintreten. Für die Zwecke dieses Standards sind die Auswirkungen solcher Änderungen so zu behandeln, als hätten sie zu Beginn des Leasingverhältnisses stattgefunden.

6 Die Definition eines Leasingverhältnisses umfasst Vertragstypen für die Miete eines Vermögenswerts, die dem Mieter bei Erfüllung der vereinbarten Konditionen eine Option zum Erwerb der Eigentumsrechte an dem Vermögenswert einräumen. Diese Verträge werden manchmal als Mietkaufverträge bezeichnet.

EINSTUFUNG VON LEASINGVERHÄLTNISSEN

7 Grundlage für die Einstufung von Leasingverhältnissen in diesem Standard ist der Umfang, in welchem die mit dem Eigentum eines Leasinggegenstands verbundenen Risiken und Chancen beim Leasinggeber oder Leasingnehmer liegen. Zu den Risiken gehören die Verlustmöglichkeiten aufgrund von ungenutzten Kapazitäten oder technischer Überholung und Renditeabweichungen aufgrund geänderter wirtschaftlicher Rahmenbedingungen. Chancen können die Erwartungen eines Gewinn bringenden Einsatzes im Geschäftsbetrieb während der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Vermögenswerts und eines Gewinns aus einem Wertzuwachs oder aus der Realisierung eines Restwerts sein.

8 Ein Leasingverhältnis wird als Finanzierungsleasing eingestuft, wenn es im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum verbunden sind, überträgt. Ein Leasingverhältnis wird als Operating-Leasingverhältnis eingestuft, wenn es nicht im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum verbunden sind, überträgt.

9 Da die Transaktion zwischen einem Leasinggeber und einem Leasingnehmer auf einer zwischen ihnen geschlossenen Leasingvereinbarung basiert, ist die Verwendung einheitlicher Definitionen angemessen. Die Anwendung dieser Definitionen auf die unterschiedlichen Verhältnisse des Leasinggebers und Leasingnehmers kann dazu führen, dass sie dasselbe Leasingverhältnis unterschiedlich einstufen. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn eine vom Leasingnehmer unabhängige Partei eine Restwertgarantie zugunsten des Leasinggebers einräumt.

10 Ob es sich bei einem Leasingverhältnis um ein Finanzierungsleasing oder um ein Operating-Leasingverhältnis handelt, hängt eher von dem wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung als von einer bestimmten formalen Vertragsform ab. [1] Beispiele für Situationen, die für sich genommen oder in Kombination normalerweise zur Einstufung eines Leasingverhältnisses als Finanzierungsleasing führen würden, sind

(a) am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses wird dem Leasingnehmer das Eigentum an dem Vermögenswert übertragen;

(b) der Leasingnehmer hat die Kaufoption, den Vermögenswert zu einem Preis zu erwerben, der erwartungsgemäß deutlich niedriger als der zum möglichen Optionsausübungszeitpunkt beizulegende Zeitwert des Vermögenswerts ist, so dass zu Beginn des Leasingverhältnisses hinreichend sicher ist, dass die Option ausgeübt wird;

(c) die Laufzeit des Leasingverhältnisses umfasst den überwiegenden Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Vermögenswerts, auch wenn das Eigentumsrecht nicht übertragen wird;

(d) zu Beginn des Leasingverhältnisses entspricht der Barwert der Mindestleasingzahlungen im Wesentlichen mindestens dem beizulegenden Zeitwert des Leasinggegenstands; und

(e) die Leasinggegenstände haben eine spezielle Beschaffenheit, so dass sie ohne wesentliche Veränderungen nur vom Leasingnehmer genutzt werden können.

[1] Siehe auch SIC-27 *Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen*.

11 Indikatoren für Situationen, die für sich genommen oder in Kombination mit anderen auch zu einem Leasingverhältnis führen könnten, das als Finanzierungsleasing eingestuft wird, sind:

(a) wenn der Leasingnehmer das Leasingverhältnis auflösen kann, werden die Verluste des Leasinggebers in Verbindung mit der Auflösung vom Leasingnehmer getragen;

(b) Gewinne oder Verluste, die durch Schwankungen des beizulegenden Zeitwerts des Restwerts entstehen, fallen dem Leasingnehmer zu (beispielsweise in Form einer Mietrückerstattung, die einem Großteil des Verkaufserlöses am Ende des Leasingverhältnisses entspricht); und

(c) der Leasingnehmer hat die Möglichkeit, das Leasingverhältnis für eine zweite Mietperiode zu einer Miete fortzuführen, die wesentlich niedriger als die marktübliche Miete ist.

12 Die Beispiele und Indikatoren in den Paragraphen 10 und 11 sind nicht immer schlüssig. Wenn aus anderen Merkmalen klar hervorgeht, dass ein Leasingverhältnis nicht im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit Eigentum verbunden sind, überträgt, wird es als Operating-Leasingverhältnis eingestuft. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn das Eigentum an dem Vermögenswert am Ende des Leasingverhältnisses gegen eine variable Zahlung in der Höhe des jeweils beizulegenden Zeitwerts übertragen wird oder wenn Eventualmietzahlungen dazu führen, dass nicht im Wesentlichen alle derartigen Risiken und Chancen auf den Leasingnehmer übergehen.

13 Die Leasingeinstufung wird zu Beginn des Leasingverhältnisses vorgenommen. Wenn sich Leasingnehmer und Leasinggeber zu einem bestjmmten Zeitpunkt darüber einig sind, die Bestimmungen des Leasingverhältnisses zu ändern, ohne dass das Leasingverhältnis neu abgeschlossen wird, und dies auf eine Art und Weise geschieht, die, wären die Bedingungen zu Beginn des Leasingverhältnisses bereits vorhanden gewesen, zu einer anderen Einstufung des Leasingverhältnisses gemäß den Kriterien der Paragraphen 7-12 geführt hätte, wird die geänderte Vereinbarung als eine neue Vereinbarung über deren Laufzeit betrachtet. Änderungen von Schätzungen (beispielsweise Änderungen einer Schätzung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer oder des Restwertes des Leasingobjekts) oder Veränderungen von Sachverhalten (beispielsweise Zahlungsverzug des Leasingnehmers) geben allerdings keinen Anlass für eine neue Einstufung des Leasingverhältnisses für Rechnungslegungszwecke.

14 Leasingverhältnisse bei Grundstücken und Gebäuden werden ebenso wie bei anderen Leasinggegenständen entweder als Operating-Leasingverhältnis oder als Finanzierungsleasing eingestuft. Allerdings besitzen Grundstücke in der Regel eine unbegrenzte wirtschaftliche Nutzungsdauer, und sofern nicht erwartet werden kann, dass das Eigentum am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses auf den Leasingnehmer übergeht, werden ihm normalerweise im Wesentlichen nicht alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen übertragen, so dass das Leasing von Grundstücken als Operating-Leasingverhältnis einzustufen ist. Eine Zahlung, die bei Antritt oder Abschluss einer als Operating-Leasingverhältnis eingestuften Pacht geleistet wird, stellt eine Leasingvorauszahlung dar, die über die Laufzeit des Leasingverhältnisses entsprechend dem Nutzenverlauf erfolgswirksam verteilt wird.

15 Bei einem Leasing von Grundstücken und Gebäuden werden die Grundstücks- und Gebäudekomponenten zum Zwecke der Leasingeinstufung gesondert betrachtet. Geht das Eigentum an beiden Komponenten am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses auf den Leasingnehmer über, werden sowohl die Grundstücks- als auch die Gebäudekomponente unabhängig davon, ob sie als ein oder zwei Leasingverhältnisse analysiert werden, als Finanzierungsleasing eingestuft, es sei denn, dass aus anderen Merkmalen deutlich hervorgeht, dass das Leasingverhältnis im Wesentlichen nicht alle mit dem Eigentum an einer oder beiden Komponenten verbundenen Risiken und Chancen überträgt. Besitzt das Grundstück eine unbegrenzte wirtschaftliche Nutzungsdauer, wird die Grundstückskomponente normalerweise als Operating-Leasingverhältnis eingestuft, es sei denn, dass davon auszugehen ist, dass das Eigentum gemäß Paragraph 14 am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses auf den Leasingnehmer übertragen wird. Die Gebäudekomponente wird gemäß den Paragraphen 7-13 als Finanzierungsleasing oder als Operating-Leasingverhältnis eingestuft.

16 Wann immer es zur Einstufung und Bilanzierung eines Leasingverhältnisses bei Grundstücken und Gebäuden notwendig ist, werden die Mindestleasingzahlungen (einschließlich einmaliger Vorauszahlungen) zwischen den Grundstücks- und Gebäudekomponenten nach dem Verhältnis der jeweiligen beizulegenden Zeitwerte der Leistungen für die Mietrechte für die Grundstückskomponente und die Gebäudekomponente des Leasingverhältnisses zu Beginn des Leasingverhältnisses aufgeteilt. Sollten die Leasingzahlungen zwischen diesen beiden Komponenten nicht zuverlässig aufgeteilt werden können, wird das gesamte Leasingverhältnis als Finanzierungsleasing eingestuft, solange nicht klar ist, dass beide Komponenten Operating-Leasingverhältnisse sind, in welchem Fall das gesamte Leasingverhältnis als Operating-Leasingverhältnis einzustufen ist.

17 Bei einem Leasing von Grundstücken und Gebäuden, bei dem der für die Grundstückskomponente gemäß Paragraph 20 anfänglich anzusetzende Wert unwesentlich ist, werden die Grundstücke und Gebäude bei der Einstufung des Leasingverhältnisses als eine Einheit betrachtet und gemäß den Paragraphen 7-13 als Finanzierungsleasing oder Operating-Leasingverhältnis eingestuft. In diesem Fall wird die wirtschaftliche Nutzungsdauer der Gebäude als wirtschaftliche Nutzungsdauer des gesamten Leasinggegenstandes angesehen.

18 Eine gesonderte Bewertung der Grundstücks- und Gebäudekomponenten ist nicht erforderlich, wenn es sich bei dem Anteil des Leasingnehmers an den Grundstücken und Gebäuden um als Finanzinvestition gehaltene Immobilien gemäß IAS 40 handelt und das Modell des beizulegenden Zeitwertes angewendet wird. Genaue Berechnungen werden bei dieser Bewertung nur dann verlangt, wenn die Einstufung einer oder beider Komponenten ansonsten unsicher wäre.

19 Gemäß IAS 40 hat ein Leasingnehmer die Möglichkeit, einen im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses gehaltenen Immobilienanteil als Finanzinvestition einzustufen. In diesem Fall wird dieser Immobilienanteil wie ein Finanzierungsleasing bilanziert und außerdem für den angesetzten Vermögenswert das Modell des beizulegenden Zeitwerts angewendet. Der Leasingnehmer hat das Leasingverhältnis auch dann weiterhin als Finanzierungsleasing zu bilanzieren, wenn sich die Art des Immobilienanteils des Leasingnehmers durch spätere Ereignisse so ändert, dass er nicht mehr als eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie eingestuft werden kann. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der Leasingnehmer

(a) die Immobilie selbst nutzt, die daraufhin zu Kosten in Höhe des beizulegenden Zeitwerts am Tag der Nutzungsänderung in den Bestand der vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien übertragen wird; oder

(b) ein Untermietverhältnis eingeht, das im Wesentlichen alle Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum an dem Anteil verbunden sind, auf eine unabhängige dritte Partei überträgt. Ein solches Untermietverhältnis wird vom Lizenznehmer als ein der dritten Partei eingeräumtes Finanzierungsleasing behandelt, auch wenn es von der dritten Partei selbst möglicherweise als Operating-Leasingverhältnis bilanziert wird.

LEASINGVERHÄLTNISSE IN DEN ABSCHLÜSSEN DER LEASINGNEHMER

Finanzierungs-Leasingverhältnisse

Erstmaliger Ansatz

20 Leasingnehmer haben Finanzierungs-Leasingverhältnisse zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses als Vermögenswerte und Schulden in gleicher Höhe in ihrer Bilanz anzusetzen, und zwar in Höhe des zu Beginn des Leasingverhältnisses beizulegenden Zeitwerts des Leasinggegenstandes oder mit dem Barwert der Mindestleasingzahlungen, sofern dieser Wert niedriger ist. Bei der Berechnung des Barwerts der Mindestleasingzahlungen ist der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz als Abzinsungssatz zu verwenden, sofern er in praktikabler Weise ermittelt werden kann. Ist dies nicht der Fall, ist der Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers anzuwenden. Dem als Vermögenswert angesetzten Betrag werden die anfänglichen direkten Kosten des Leasingnehmers hinzugerechnet.

21 Transaktionen und andere Ereignisse werden entsprechend ihrem wirtschaftlichen Gehalt und den finanzwirtschaftlichen Gegebenheiten und nicht ausschließlich nach Maßgabe der rechtlichen Form bilanziert und dargestellt. Obwohl der Leasingnehmer gemäß der rechtlichen Gestaltung einer Leasingvereinbarung kein Eigentumsrecht an dem Leasinggegenstand erwirbt, besteht die wirtschaftliche Substanz und finanzwirtschaftliche Realität im Falle des Finanzierungs-Leasingverhältnisses darin, dass der Leasingnehmer den wirtschaftlichen Nutzen aus dem Gebrauch des Leasinggegenstands für den überwiegenden Teil seiner wirtschaftlichen Nutzungsdauer erwirbt und sich im Gegenzug verpflichtet, für dieses Recht einen Betrag zu zahlen, der zu Beginn des Leasingverhältnisses dem beizulegenden Zeitwert des Vermögenswerts und den damit verbundenen Finanzierungskosten annähernd entspricht.

22 Werden solche Leasingtransaktionen nicht in der Bilanz des Leasingnehmers erfasst, so werden die wirtschaftlichen Ressourcen und die Höhe der Verpflichtungen eines Unternehmens zu niedrig dargestellt, wodurch finanzwirtschaftliche Kennzahlen verzerrt werden. Es ist daher angemessen, ein Finanzierungsleasing in der Bilanz des Leasingnehmers als Vermögenswert und als eine Verpflichtung für künftige Leasingzahlungen anzusetzen. Zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses werden der Vermögenswert und die Verpflichtung für künftige Leasingzahlungen in gleicher Höhe in der Bilanz angesetzt. Davon ausgenommen sind die anfänglichen direkten Kosten des Lizenznehmers, die dem als Vermögenswert angesetzten Betrag hinzugerechnet werden.

23 Es ist nicht angemessen, Schulden aus Leasinggegenständen in den Abschlüssen als Abzug von Leasinggegenständen darzustellen. Wenn im Rahmen der Bilanz für die Darstellung der Schulden eine Unterscheidung zwischen kurzfristigen und langfristigen Schulden vorgenommen wird, wird dieselbe Unterscheidung für Schulden aus dem Leasingverhältnis vorgenommen.

24 Anfängliche direkte Kosten werden oft in Verbindung mit spezifischen Leasingaktivitäten verursacht, wie dem Aushandeln und Absichern von Leasingvereinbarungen. Die Kosten, die den Aktivitäten des Leasingnehmers für ein Finanzierungsleasing direkt zugerechnet werden können, werden dem als Vermögenswert angesetzten Betrag hinzugerechnet.

Folgebewertung

25 Die Mindestleasingzahlungen sind in die Finanzierungskosten und den Tilgungsanteil der Restschuld aufzuteilen. Die Finanzierungskosten sind so über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu verteilen, dass über die Perioden ein konstanter Zinssatz auf die verbliebene Schuld entsteht. Eventualmietzahlungen werden in der Periode, in der sie anfallen, als Aufwand erfasst.

26 Zur Vereinfachung der Berechnungen kann der Leasingnehmer in der Praxis Näherungsverfahren verwenden, um Finanzierungskosten den Perioden während der Laufzeit des Leasingverhältnisses zuzuordnen.

27 Ein Finanzierungsleasing führt in jeder Periode zu einem Abschreibungsaufwand bei abschreibungsfähigen Vermögenswerten sowie zu einem Finanzierungsaufwand. Die Abschreibungsgrundsätze für abschreibungsfähige Leasinggegenstände haben mit den Grundsätzen übereinzustimmen, die auf abschreibungsfähige Vermögenswerte angewandt werden, die sich im Eigentum des Unternehmens befinden; die Abschreibungen sind gemäß IAS 16 *Sachanlagen* und IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* zu berechnen. Ist zu Ende des Leasingverhältnisses nicht hinreichend sicher, dass das Eigentum auf den Leasingnehmer übergeht, so ist der Vermögenswert über den kürzeren der beiden Zeiträume, Laufzeit des Leasingverhältnisses oder Nutzungsdauer, vollständig abzuschreiben.

28 Der Abschreibungsbetrag eines Leasinggegenstands wird planmäßig auf jede Bilanzierungsperiode während des Zeitraumes der erwarteten Nutzung verteilt, und zwar in Übereinstimmung mit den Abschreibungsgrundsätzen, die der Leasingnehmer auch auf in seinem Eigentum befindliche abschreibungsfähige Vermögenswerte anwendet. Ist der Eigentumsübergang auf den Leasingnehmer am Ende der Laufzeit des Leasingverhältnisses hinreichend sicher, so entspricht der Zeitraum der erwarteten Nutzung der Nutzungsdauer des Vermögenswerts. Andernfalls wird der Vermögenswert über den Kürzeren der beiden Zeiträume, Laufzeit des Leasingverhältnisses oder Nutzungsdauer, abgeschrieben.

29 Die Summe des Abschreibungsaufwands für den Vermögenswert und des Finanzierungsaufwands für die Periode entspricht nur in seltenen Fällen den Leasingzahlungen für die Periode. Es ist daher unangemessen, einfach die zu zahlenden Leasingzahlungen als Aufwand zu berücksichtigen. Folglich werden sich nach dem Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses der Vermögenswert und die damit verbundene Schuld in ihrem Betrag vermutlich nicht mehr entsprechen.

30 Um zu beurteilen, ob ein Leasinggegenstand in seinem Wert gemindert ist, wendet ein Unternehmen IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten an*.

31 Leasingnehmer haben bei einem Finanzierungsleasing zusätzlich zu den Vorschriften des IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* die folgenden Angaben zu machen:

(a) für jede Gruppe von Vermögenswerten den Nettobuchwert zum Bilanzstichtag;

(b) eine Überleitungsrechnung von der Summe der künftigen Mindestleasingzahlungen zum Bilanzstichtag zu deren Barwert. Ein Unternehmen hat zusätzlich die Summe der künftigen Mindestleasingzahlungen zum Bilanzstichtag und deren Barwert für jede der folgenden Perioden anzugeben:

(i) bis zu einem Jahr;

(ii) länger als ein Jahr und bis zu fünf Jahren;

(iii) länger als fünf Jahre;

(c) in der Periode als Aufwand erfasste Eventualmietzahlungen;

(d) die Summe der künftigen Mindestzahlungen aus Untermietverhältnissen zum Bilanzstichtag, deren Erhalt aufgrund von unkündbaren Untermietverhältnissen erwartet wird; und

(e) eine allgemeine Beschreibung der wesentlichen Leasingvereinbarungen des Leasingnehmers, einschließlich der Folgenden, aber nicht darauf beschränkt:

(i) die Grundlage, auf der Eventualmietzahlungen festgelegt sind;

(ii) das Bestehen und die Bestimmungen von Verlängerungs- oder Kaufoptionen und Preisanpassungsklauseln; und

(iii) durch Leasingvereinbarungen auferlegte Beschränkungen, wie solche, die Dividenden, zusätzliche Schulden und weitere Leasingverhältnisse betreffen.

32 Außerdem finden für Leasingnehmer von im Rahmen von Finanzierungs-Leasingverhältnissen geleasten Vermögenswerten die Angabepflichten gemäß IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 und IAS 41 Anwendung.

Operating-Leasingverhältnisse

33 Leasingzahlungen innerhalb eines Operating-Leasingverhältnisses sind als Aufwand linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassen, es sei denn, eine andere systematische Grundlage entspricht eher dem zeitlichen Verlauf des Nutzens für den Leasingnehmer. [1]

34 Bei einem Operating-Leasingverhältnis werden Leasingzahlungen (mit Ausnahme von Aufwendungen für Leistungen wie Versicherung und Instandhaltung) linear als Aufwand erfasst, es sei denn, eine andere systematische Grundlage entspricht dem zeitlichen Verlauf des Nutzens für den Leasingnehmer, selbst wenn die Zahlungen nicht auf dieser Grundlage erfolgen.

35 Leasingnehmer haben bei Operating-Leasingverhältnissen zusätzlich zu den Vorschriften des IFRS 7 die folgenden Angaben zu machen:

(a) die Summe der künftigen Mindestleasingzahlungen aufgrund von unkündbaren Operating-Leasingverhältnissen für jede der folgenden Perioden:

(i) bis zu einem Jahr;

(ii) länger als ein Jahr und bis zu fünf Jahren;

(iii) länger als fünf Jahre;

[1] Siehe auch SIC-15 *Operating-Leasingverhältnisse — Anreize*.

(b) die Summe der künftigen Mindestzahlungen aus Untermietverhältnissen zum Bilanzstichtag, deren Erhalt aufgrund von unkündbaren Untermietverhältnissen erwartet wird; und

(c) Zahlungen aus Leasingverhältnissen und Untermietverhältnissen, die in der Berichtsperiode als Aufwand erfasst sind, getrennt nach Beträgen für Mindestleasingzahlungen, Eventualmietzahlungen und Zahlungen aus Untermietverhältnissen;

(d) eine allgemeine Beschreibung der wesentlichen Leasingvereinbarungen des Leasingnehmers, einschließlich der Folgenden, aber nicht darauf beschränkt:

(i) die Grundlage, auf der Eventualmietzahlungen festgelegt sind;

(ii) das Bestehen und die Bestimmungen von Verlängerungs- oder Kaufoptionen und Preisanpassungsklauseln; und

(iii) durch Leasingvereinbarungen auferlegte Beschränkungen, wie solche, die Dividenden, zusätzliche Schulden und weitere Leasingverhältnisse betreffen.

LEASINGVERHÄLTNISSE IN DEN ABSCHLÜSSEN DER LEASINGGEBER

Finanzierungs-Leasingverhältnisse

Erstmaliger Ansatz

36 Leasinggeber haben Vermögenswerte aus einem Finanzierungsleasing in ihren Bilanzen anzusetzen und sie als Forderungen darzustellen, und zwar in Höhe des Nettoinvestitionswerts aus dem Leasingverhältnis.

37 Bei einem Finanzierungsleasing werden im Wesentlichen alle mit dem rechtlichen Eigentum verbundenen Risiken und Chancen vom Leasinggeber übertragen, und daher werden die ausstehenden Leasingzahlungen vom Leasinggeber als Kapitalrückzahlung und Finanzertrag behandelt, um dem Leasinggeber seine Finanzinvestition zurückzuerstatten und ihn für seine Dienstleistungen zu entlohnen.

38 Dem Leasinggeber entstehen häufig anfängliche direkte Kosten, wie Provisionen, Rechtsberatungsgebühren und interne Kosten, die zusätzlich anfallen und direkt den Verhandlungen und dem Abschluss eines Leasingvertrags zugerechnet werden können. Davon ausgenommen sind Gemeinkosten, die beispielsweise durch das Verkaufs- und Marketingpersonal entstehen. Bei einem Finanzierungsleasing, an dem kein Hersteller oder Händler als Leasinggeber beteiligt ist, werden die anfänglichen direkten Kosten bei der erstmaligen Bewertung der Forderungen aus dem Finanzierungsleasing einbezogen und vermindern die Höhe der über die Laufzeit des Leasingverhältnissees zu erfassenden Erträge. Der dem Leasingverhältnis zugrunde liegende Zinssatz wird so festgelegt, dass die anfänglichen direkten Kosten automatisch in den Forderungen aus dem Finanzierungsleasing enthalten sind und nicht gesondert hinzugerechnet werden müssen. Die Kosten, die Herstellern oder Händlern als Leasinggeber im Zusammenhang mit den Verhandlungen und dem Abschluss eines Leasingvertrags entstehen, sind von der Definition der anfänglichen direkten Kosten ausgenommen. Folglich bleiben sie bei der Nettoinvestition in ein Leasingverhältnis unberücksichtigt und werden bei der Erfassung des Verkaufsgewinns, was bei einem Finanzierungsleasing normalerweise zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses der Fall ist, als Aufwand erfasst.

Folgebewertung

39 Die Finanzerträge sind auf eine Weise zu erfassen, die eine konstante periodische Verzinsung der Nettoinvestition des Leasinggebers in das Finanzierungs-Leasingverhältnis widerspiegelt.

40 Ziel eines Leasinggebers ist es, die Finanzerträge über die Laufzeit des Leasingverhältnisses auf einer planmäßigen und vernünftigen Grundlage zu verteilen. Diese Ertragsverteilung basiert auf einer konstanten periodischen Verzinsung der Nettoinvestition des Leasinggebers in das Finanzierungs-Leasingverhältnis. Leasingzahlungen der Berichtsperiode, ausgenommen solcher für Dienstleistungen, werden mit der Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis verrechnet, um sowohl den Nominalbetrag als auch den nicht realisierten Finanzertrag zu reduzieren.

41 Geschätzte nicht garantierte Restwerte, die für die Berechnung der Bruttoinvestition des Leasinggebers angesetzt werden, werden regelmäßig überprüft. Im Falle einer Minderung des geschätzten nicht garantierten Restwertes wird die Ertragsverteilung über die Laufzeit des Leasingverhältnisses berichtigt, und jede Minderung bereits abgegrenzter Beiträge wird unmittelbar erfasst.

41A Vermögenswerte aus einem Finanzierungsleasing, die gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden (oder zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehören), sind gemäß diesem IFRS zu bilanzieren.

42 Hersteller oder Händler als Leasinggeber haben den Verkaufsgewinn oder -verlust nach der gleichen Methode im Periodenergebnis zu erfassen, die das Unternehmen bei direkten Verkaufsgeschäften anwendet. Werden künstlich niedrige Zinsen verwendet, so ist der Verkaufsgewinn auf die Höhe zu beschränken, die sich bei Berechnung mit einem marktüblichen Zinssatz ergeben hätte. Kosten, die Herstellern oder Händlern als Leasinggeber im Zusammenhang mit den Verhandlungen und dem Abschluss eines Leasingvertrags entstehen, sind bei der Erfassung des Verkaufsgewinns als Aufwand zu berücksichtigen.

43 Händler oder Hersteller lassen ihren Kunden häufig die Wahl zwischen Erwerb oder Leasing eines Vermögenswerts. Aus dem Finanzierungsleasing eines Vermögenswerts durch einen Händler oder Hersteller ala Leasinggeber ergeben sich zwei Arten von Erträgen:

(a) der Gewinn oder Verlust, der dem Gewinn oder Verlust aus dem direkten Verkauf des Leasinggegenstands zu normalen Verkaufspreisen entspricht und jegliche anwendbaren Mengen- oder Handelsrabatte widerspiegelt; und

(b) der Finanzertrag über die Laufzeit des Leasingverhältnisses.

44 Der zu Beginn der Laufzeit eines Leasingverhältnisses von einem Leasinggeber, der Händler oder Hersteller ist, zu erfassende Umsatzerlös ist der beizulegende Zeitwert des Vermögenswerts oder, wenn niedriger, der dem Leasinggeber zuzurechnende Barwert der Mindestleasingzahlungen, berechnet auf Grundlage eines marktüblichen Zinssatzes. Die zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassenden Umsatzkosten sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw., falls abweichend, der Buchwert des Leasinggegenstands abzüglich des Barwerts des nicht garantierten Restwerts. Der Differenzbetrag zwischen dem Umsatzerlös und den Umsatzkosten ist der Verkaufsgewinn, der gemäß den vom Unternehmen bei direkten Verkäufen befolgten Grundsätzen erfasst wird.

45 Leasinggeber, die Händler oder Hersteller sind, verwenden manchmal künstlich niedrige Zinssätze, um das Interesse von Kunden zu wecken. Die Verwendung eines solchen Zinssatzes würde zum Verkaufszeitpunkt zur Erfassung eines übermäßig hohen Anteils des Gesamtertrags aus der Transaktion führen. Werden künstlich niedrige Zinsen verwendet, so ist der Verkaufsgewinn auf die Höhe zu beschränken, die sich bei Berechnung mit einem marktüblichen Zinssatz ergeben hätte.

46 Kosten, die einem Hersteller oder Händler als Leasinggeber bei den Verhandlungen und dem Abschluss eines Finanzierungsleasingvertrags entstehen, werden zu Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses als Aufwand berücksichtigt, da sie in erster Linie mit dem Verkaufsgewinn des Händlers oder Herstellers in Zusammenhang stehen.

47 Leasinggeber haben bei Finanzierungs-Leasingverhältnissen zusätzlich zu den Vorschriften des IFRS 7 die folgenden Angaben zu machen:

(a) eine Überleitung von der Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis am Bilanzstichtag zum Barwert der am Bilanzstichtag ausstehenden Mindestleasingzahlungen. Ein Unternehmen hat zusätzlich die Bruttoinvestition in das Leasingverhältnis und den Barwert der am Bilanzstichtag ausstehenden Mindestleasingzahlungen für jede der folgenden Perioden anzugeben:

(i) bis zu einem Jahr;

(ii) länger als ein Jahr und bis zu fünf Jahren;

(iii) länger als fünf Jahre;

(b) noch nicht realisierter Finanzertrag;

(c) die nicht garantierten Restwerte, die zu Gunsten des Leasinggebers anfallen;

(d) die kumulierten Wertberichtigungen für uneinbringliche ausstehende Mindestleasingzahlungen;

(e) in der Berichtsperiode als Ertrag erfasste bedingte Mietzahlungen;

(f) eine allgemeine Beschreibung der wesentlichen Leasingvereinbarungen des Leasinggebers.

48 Es ist häufig sinnvoll, auch die Bruttoinvestition, vermindert um die noch nicht realisierten Erträge, aus in der Berichtsperiode abgeschlossenem Neugeschäft, nach Abzug der entsprechenden Beträge für gekündigte Leasingverhältnisse, als Wachstumsindikator anzugeben.

Operating-Leasingverhältnisse

49 Leasinggeber haben Vermögenswerte, die Gegenstand von Operating-Leasingverhältnissen sind, in ihrer Bilanz entsprechend der Eigenschaften dieser Vermögenswerte darzustellen.

50 Leasingerträge aus Operating-Leasingverhältnissen sind als Ertrag linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassen, es sei denn, eine andere planmäßige Verteilung entspricht eher dem zeitlichen Verlauf, in dem sich der aus dem Leasinggegenstand erzielte Nutzenvorteil verringert. [1]

51 Kosten, einschließlich Abschreibungen, die im Zusammenhang mit den Leasingerträgen anfallen, werden als Aufwand berücksichtigt. Leasingerträge (mit Ausnahme der Einnahmen aus Dienstleistungen wie Versicherungen und Instandhaltung) werden linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses erfasst, selbst wenn die Einnahmen nicht auf dieser Grundlage anfallen, es sei denn, eine andere planmäßige Verteilung entspricht eher dem zeitlichen Verlauf, in dem sich der aus dem Leasinggegenstand erzielte Nutzenvorteil verringert.

52 Die anfänglichen direkten Kosten, die dem Leasinggeber bei den Verhandlungen und dem Abschluss eines Operating-Leasingverhältnisses entstehen, werden dem Buchwert des Leasinggegenstandes hinzugerechnet und über die Laufzeit des Leasingverhältnisses auf gleiche Weise wie die Leasingerträge als Aufwand erfasst.

53 Die Abschreibungsgrundsätze für abschreibungsfähige Leasinggegenstände haben mit den normalen Abschreibungsgrundsätzen des Leasinggebers für ähnliche Vermögenswerte überein zu stimmen; die Abschreibungen sind gemäß IAS 16 und IAS 38 zu berechnen.

54 Um zu beurteilen, ob ein Leasinggegenstand in seinem Wert gemindert ist, wendet ein Unternehmen IAS 36 an.

[1] Siehe auch SIC-15 *Operating-Leasingverhältnisse — Anreize*.

55 Hersteller oder Händler als Leasinggeber setzen keinen Verkaufsgewinn beim Abschluss eines Operating-Leasingverhältnisses an, weil es nicht einem Verkauf entspricht.

56 Leasinggeber haben bei Operating-Leasingverhältnissen zusätzlich zu den Vorschriften des IFRS 7 die folgenden Angaben zu machen:

(a) die Summe der künftigen Mindestleasingzahlungen aus unkündbaren Operating-Leasingverhältnissen als Gesamtbetrag und für jede der folgenden Perioden:

(i) bis zu einem Jahr;

(ii) länger als ein Jahr und bis zu fünf Jahren;

(iii) länger als fünf Jahre;

(b) Summe der in der Berichtsperiode als Ertrag erfassten Eventualmietzahlungen

(c) eine allgemeine Beschreibung der Leasingvereinbarungen des Leasinggebers.

57 Außerdem finden für Leasinggeber von im Rahmen von Operating-Leasingverhältnissen vermieteten Vermögenswerten die Angabepflichten gemäß IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 und IAS 41 Anwendung.

SALE-AND-LEASEBACK-TRANSAKTIONEN

58 Eine Sale-and-leaseback-Transaktion umfasst die Veräußerung eines Vermögenswerts und die Rückvermietung des gleichen Vermögenswerts. Die Leasingzahlungen und der Verkaufspreis stehen normalerweise in einem Zusammenhang, da sie in den Verhandlungen gemeinsam festgelegt werden. Die Behandlung einer Sale-and-leaseback-Transaktion hängt von der Art des betreffenden Leasingverhältnisses ab.

59 Wenn eine Sale-and-leaseback-Transaktion zu einem Finanzierungs-Leasingverhältnis führt, darf ein Überschuss der Verkaufserlöse über den Buchwert nicht unmittelbar als Ertrag des Verkäufer-Leasingnehmers erfasst werden. Stattdessen ist er abzugrenzen und über die Laufzeit des Leasingverhältnisses erfolgswirksam zu verteilen.

60 Wenn das Lease-back ein Finanzierungs-Leasingverhältnis ist, stellt die Transaktion die Bereitstellung einer Finanzierung durch den Leasinggeber an den Leasingnehmer dar, mit dem Vermögenswert als Sicherheit. Aus diesem Grund ist es nicht angemessen, einen Überschuss der Verkaufserlöse über den Buchwert als Ertrag zu betrachten. Dieser Überschuss wird abgegrenzt und über die Laufzeit des Leasingverhältnisses erfolgswirksam verteilt.

61 Wenn eine Sale-and-leaseback-Transaktion zu einem Operating-Leasingverhältnis führt und es klar ist, dass die Transaktion zum beizulegenden Zeitwert getätigt wird, so ist jeglicher Gewinn oder Verlust sofort zu erfassen. Liegt der Veräußerungspreis unter dem beizulegenden Zeitwert, so ist jeder Gewinn oder Verlust unmittelbar zu erfassen, mit der Ausnahme, dass ein Verlust abzugrenzen und im Verhältnis zu den Leasingzahlungen über dem voraussichtlichen Nutzungszeitraum des Vermögenswertes erfolgswirksam zu verteilen ist, wenn dieser Verlust durch künftige, unter dem Marktpreis liegende Leasingzahlungen ausgeglichen wird. Für den Fall, dass der Veräußerungspreis den beizulegenden Zeitwert übersteigt, ist der den beizulegenden Zeitwert übersteigende Betrag abzugrenzen und über den Zeitraum, in dem der Vermögenswert voraussichtlich genutzt wird, erfolgwirksam zu verteilen.

62 Wenn das Lease-back ein Operating-Leasingverhältnis ist und die Leasingzahlungen und der Veräußerungspreis dem beizulegenden Zeitwert entsprechen, so handelt es sich faktisch um ein gewöhnliches Veräußerungsgeschäft, und jeglicher Gewinn oder Verlust wird unmittelbar erfasst.

63 Liegt bei einem Operating-Leasingverhältnis der beizulegende Zeitwert zum Zeitpunkt der Sale-and-leaseback-Transaktion unter dem Buchwert des Vermögenswerts, so ist ein Verlust in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert sofort zu erfassen.

64 Beim Finanzierungsleasing ist eine solche Korrektur nicht notwendig, es sei denn, es handelt sich um eine Wertminderung. In diesem Fall wird der Buchwert gemäß IAS 36 auf den erzielbaren Betrag reduziert.

65 Angabepflichten für Leasingnehmer und Leasinggeber sind genauso auf Sale-and-leaseback-Transaktionen anzuwenden. Die erforderliche Beschreibung der wesentlichen Leasingvereinbarungen führt zu der Angabe von einzigartigen oder ungewöhnlichen Bestimmungen des Vertrags oder der Bedingungen der Sale-and-leaseback-Transaktionen.

66 Auf Sale-and-leaseback-Transaktionen können die getrennten Angabekriterien in IAS 1 *Darstellung des Abschlusses zutreffen*.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

67 Entsprechend Paragraph 68 wird eine retrospektive Anwendung dieses Standards empfohlen, aber nicht vorgeschrieben. Falls der Standard nicht retrospektiv angewandt wird, wird der Saldo eines jeden vorher existierenden Finanzierungs-Leasingverhältnisses als vom Leasinggeber zutreffend bestimmt angesehen und ist danach in Übereinstimmung mit den Vorschriften dieses Standards zu bilanzieren.

68 Ein Unternehmen, das bisher IAS 17 (überarbeitet 1997) angewandt hat, hat die mit diesem Standard vorgenommenen Änderungen entweder retrospektiv auf alle Leasingverhältnisse oder, bei keiner retrospektiven Anwendung von IAS 17 (überarbeitet 1997), auf alle Leasingverhältnisse anzuwenden, die seit der erstmaligen Anwendung dieses Standards abgeschlossen wurden.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

69 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

RÜCKNAHME VON IAS 17 (ÜBERARBEITET 1997)

70 Der vorliegende Standard ersetzt IAS 17 *Leasingverhältnisse* (überarbeitet 1997).

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 18

Umsatzerlöse

ZIELSETZUNG

Ertrag ist im *Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen* als Zunahme wirtschaftlichen Nutzens während der Bilanzierungsperiode in Form von Zuflüssen oder Wertesteigerungen von Vermögenswerten oder einer Verringerung von Schulden definiert, durch die sich das Eigenkapital unabhängig von Einlagen der Anteilseigner erhöht. Erträge umfassen Umsatzerlöse sowie Gewinne und Verluste aus Veräußerungen langfristiger Vermögenswerte und aus Wertänderungen. Umsatzerlöse sind Erträge, die im Rahmen der gewöhnlichen Tätigkeit eines Unternehmens anfallen und eine Vielzahl unterschiedlicher Bezeichnungen haben, wie Verkaufserlöse, Dienstleistungsentgelte, Zinsen, Dividenden und Lizenzerträge. Zielsetzung dieses Standards ist es, die Behandlung von Umsatzerlösen festzulegen, die sich aus bestimmten Geschäftsvorfällen und Ereignissen ergeben.

Die primäre Fragestellung bei der Bilanzierung von Umsatzerlösen besteht darin, den Zeitpunkt zu bestimmen, wann die Umsatzerlöse zu erfassen sind. Umsatzerlöse sind zu erfassen, wenn hinreichend wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen erwächst und dieser verlässlich bestimmt werden kann. Dieser Standard bestimmt die Umstände, unter denen diese Voraussetzungen erfüllt sind und infolgedessen ein Umsatzerlös zu erfassen ist. Er gibt außerdem praktische Anleitungen zur Anwendung dieser Voraussetzungen.

ANWENDUNGSBEREICH

1 Dieser Standard ist auf die Bilanzierung von Umsatzerlösen anzuwenden, die sich aus folgenden Geschäftsvorfällen und Ereignissen ergeben:

(a) dem Verkauf von Gütern;

(b) dem Erbringen von Dienstleistungen; und

(c) der Nutzung von Vermögenswerten des Unternehmens durch Dritte gegen Zinsen, Nutzungsentgelte und Dividenden.

2 Dieser Standard ersetzt den 1982 genehmigten IAS 18 *Erfassung von Umsatzerlösen*.

3 Güter schließen sowohl Erzeugnisse ein, die von einem Unternehmen für den Verkauf hergestellt worden sind, als auch Waren, die für den Weiterverkauf erworben worden sind, wie etwa Handelswaren, die von einem Einzelhändler gekauft worden sind, oder Grundstücke und andere Sachanlagen, die für den Weiterverkauf bestimmt sind.

4 Das Erbringen von Dienstleistungen umfasst typischerweise die Ausführung vertraglich vereinbarter Aufgaben über einen vereinbarten Zeitraum durch das Unternehmen. Die Leistungen können innerhalb einer einzelnen Periode oder auch über mehrere Perioden hinweg erbracht werden. Teilweise sind die Verträge für das Erbringen von Dienstleistungen direkt mit langfristigen Fertigungsaufträgen verbunden. Dies betrifft beispielsweise die Leistungen von Projektmanagern und Architekten. Umsatzerlöse, die aus diesen Verträgen resultieren, werden nicht in diesem Standard behandelt, sondern sind durch die Bestimmungen für Fertigungsaufträge in IAS 11 *Fertigungsaufträge* geregelt.

5 Die Nutzung von Vermögenswerten des Unternehmens durch Dritte führt zu Umsatzerlösen in Form von:

(a) Zinsen — Entgelte für die Überlassung von Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten oder für die Stundung von Zahlungsansprüchen;

(b) Nutzungsentgelten — Entgelte für die Überlassung langlebiger immaterieller Vermögenswerte des Unternehmens, beispielsweise Patente, Warenzeichen, Urheberrechte und Computersoftware; und

(c) Dividenden — Gewinnausschüttungen an die Inhaber von Kapitalbeteiligungen im Verhältnis zu den von ihnen gehaltenen Anteilen einer bestimmten Kapitalgattung.

6 Dieser Standard befasst sich nicht mit Umsatzerlösen aus:

(a) Leasingverträgen (siehe hierzu IAS 17 *Leasingverhältnisse*);

(b) Dividenden für Anteile, die nach der Equity-Methode bilanziert werden (siehe hierzu IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen*);

(c) Versicherungsverträgen im Anwendungsbereich von IFRS 4 *Versicherungsverträge*;

(d) Änderungen des beizulegenden Zeitwerts finanzieller Vermögenswerte oder finanzieller Verbindlichkeiten bzw. deren Veräußerung (siehe IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*);

(e) Wertänderungen bei anderen kurzfristigen Vermögenswerten;

(f) dem erstmaligen Ansatz und aus Änderungen des beizulegenden Zeitwertes der biologischen Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehen (siehe IAS 41 *Landwirtschaft*);

(g) dem erstmaligen Ansatz landwirtschaftlicher Erzeugnisse (siehe IAS 41); und

(h) dem Abbau von Bodenschätzen.

DEFINITIONEN

7 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Umsatzerlös ist der aus der gewöhnlichen Tätigkeit eines Unternehmens resultierende Bruttozufluss wirtschaftlichen Nutzens während der Berichtsperiode, der zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führt, soweit er nicht aus Einlagen der Anteilseigner stammt.

Der *beizulegende Zeitwert* ist der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.

8 Der Begriff Umsatzerlös umfasst nur Bruttozuflüsse wirtschaftlichen Nutzens, die ein Unternehmen für eigene Rechnung erhalten hat oder beanspruchen kann. Beträge, die im Interesse Dritter eingezogen werden, wie Umsatzsteuern und andere Verkehrsteuern, entfalten keinen wirtschaftlichen Nutzen für das Unternehmen und führen auch nicht zu einer Erhöhung des Eigenkapitals. Daher werden sie nicht unter den Begriff Umsatzerlös subsumiert. Gleiches gilt bei Vermittlungsgeschäften für die in den Bruttozuflüssen wirtschaftlichen Nutzens enthaltenen Beträge, die für den Auftraggeber erhoben werden und die nicht zu einer Erhöhung des Eigenkapitals des vermittelnden Unternehmens führen. Beträge, die das Unternehmen für Rechnung des Auftraggebers erhebt, stellen keinen Umsatzerlös dar. Umsatzerlös ist demgegenüber die Provision.

BEMESSUNG DER UMSATZERLÖSE

9 Umsatzerlöse sind zum beizulegenden Zeitwert des erhaltenen oder zu beanspruchenden Entgelts zu bemessen. ([1])

10 Die Höhe des Umsatzerlöses eines Geschäftsvorfalls ist normalerweise vertraglich zwischen dem Unternehmen und dem Käufer bzw. dem Nutzer des Vermögenswerts festgelegt. Sie bemisst sich nach dem beizulegenden Zeitwert des erhaltenen oder zu beanspruchenden Entgelts abzüglich der vom Unternehmen gewährten Preisnachlässe und Mengenrabatte.

11 In den meisten Fällen besteht das Entgelt in Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten und entspricht der Umsatzerlös dem Betrag der erhaltenen oder zu beanspruchenden Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente. Wenn sich jedoch der Zufluss der Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente zeitlich verzögert, kann der beizulegende Zeitwert des Entgelts unter dem Nominalwert der erhaltenen oder zu beanspruchenden Zahlungsmittel liegen. Ein Unternehmen kann beispielsweise einem Käufer einen zinslosen Kredit gewähren oder als Entgelt für den Verkauf von Gütern vom Käufer einen, gemessen am Marktzins, unterverzinslichen Wechsel akzeptieren. Wenn die Vereinbarung effektiv einen Finanzierungsvorgang darstellt, bestimmt sich der beizulegende Zeitwert des Entgelts durch Abzinsung aller künftigen Einnahmen mit einem kalkulatorischen Zinssatz. Der zu verwendende Zinssatz ist der verlässlicher bestimmbare der beiden folgenden Zinssätze:

(a) der für eine vergleichbare Finanzierung bei vergleichbarer Bonität des Schuldners geltende Zinssatz; oder

(b) der Zinssatz, mit dem der Nominalbetrag der Einnahmen auf den gegenwärtigen Barzahlungspreis für die verkauften Erzeugnisse, Waren oder Dienstleistungen des Basisgeschäftes diskontiert wird.

Die Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert und dem Nominalwert des Entgelts wird als Zinsertrag gemäß den Paragraphen 29 und 30 und gemäß IAS 39 erfasst.

12 Der Tausch oder Swap von Erzeugnissen, Waren oder Dienstleistungen gegen Erzeugnisse, Waren oder Dienstleistungen, die gleichartig und gleichwertig sind, ist kein Geschäftsvorfall, der einen Umsatzerlös bewirkt. Dies ist häufig in Bezug auf Rohstoffe und Bedarfsgüter, wie Öl oder Milch, der Fall, wenn Lieferanten Vorräte an verschiedenen Standorten tauschen oder swappen, um eine zeitlich begrenzte Nachfrage an einem bestimmten Standort zu erfüllen. Werden Erzeugnisse, Waren oder Dienstleistungen gegen art- oder wertmäßig unterschiedliche Erzeugnisse, Waren oder Dienstleistungen ausgetauscht, stellt der Austausch einen Geschäftsvorfall dar, der einen Umsatzerlös bewirkt. Der Umsatzerlös bemisst sich nach dem beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Erzeugnisse, Waren oder Dienstleistungen, korrigiert um den Betrag etwaiger zusätzlich geflossener Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente. Kann der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Erzeugnisse, Waren oder Dienstleistungen nicht hinreichend verlässlich bestimmt werden, so bemisst sich der Umsatzerlös nach dem beizulegenden Zeitwert der aufgegebenen Erzeugnisse, Waren oder Dienstleistungen, korrigiert um den Betrag etwaiger zusätzlich geflossener Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente.

([1]) Siehe auch SIC-31 *Erträge —Tausch von*.

WERBELEISTUNGEN. ABGRENZUNG EINES GESCHÄFTSVORFALLS

13 Die Ansatzkriterien in diesem Standard werden in der Regel einzeln für jeden Geschäftsvorfall angewandt. Unter bestimmten Umständen ist es jedoch erforderlich, die Ansatzkriterien auf einzelne abgrenzbare Bestandteile eines Geschäftsvorfalls anzuwenden, um den wirtschaftlichen Gehalt des Geschäftsvorfalls zutreffend abzubilden. Wenn beispielsweise der Verkaufspreis eines Produkts einen bestimmbaren Betrag für nachfolgend zu erbringende Serviceleistungen enthält, wird dieser Betrag passivisch abgegrenzt und über den Zeitraum als Umsatzerlös erfasst, in dem die Leistungen erbracht werden. Umgekehrt werden die Ansatzkriterien auf zwei oder mehr Geschäftsvorfälle zusammen angewandt, wenn diese in einer Art und Weise miteinander verknüpft sind, dass die wirtschaftlichen Auswirkungen ohne Bezugnahme auf die Gesamtheit der Geschäftsvorfälle nicht verständlich zu erfassen sind. So kann beispielsweise ein Unternehmen Waren veräußern und gleichzeitig in einer getrennten Absprache einen späteren Rückkauf vereinbaren, der die wesentlichen Auswirkungen des Veräußerungsgeschäftes rückgängig macht; in einem solchen Fall werden die beiden Geschäfte zusammen behandelt.

VERKAUF VON GÜTERN

14 Erlöse aus dem Verkauf von Gütern sind zu erfassen, wenn die folgenden Kriterien erfüllt sind:

(a) das Unternehmen hat die maßgeblichen Risiken und Chancen, die mit dem Eigentum der verkauften Waren und Erzeugnisse verbunden sind, auf den Käufer übertragen;

(b) dem Unternehmen verbleibt weder ein weiter bestehendes Verfügungsrecht, wie es gewöhnlich mit dem Eigentum verbunden ist, noch eine wirksame Verfügungsgewalt über die verkauften Waren und Erzeugnisse;

(c) die Höhe der Umsatzerlöse kann verlässlich bestimmt werden;

(d) es ist wahrscheinlich, dass der wirtschaftliche Nutzen aus dem Geschäft dem Unternehmen zufließt; und

(e) die im Zusammenhang mit dem Verkauf angefallenen oder noch anfallenden Kosten können verlässlich bestimmt werden.

15 Eine Beurteilung darüber, zu welchem Zeitpunkt ein Unternehmen die maßgeblichen Risiken und Chancen aus dem Eigentum auf den Käufer übertragen hat, erfordert eine Untersuchung der Gesamtumstände des Verkaufs. In den meisten Fällen fällt die Übertragung der Risiken und Chancen mit der rechtlichen Eigentumsübertragung oder dem Besitzübergang auf den Käufer zusammen. Dies gilt für den überwiegenden Teil der Verkäufe im Einzelhandel. In anderen Fällen vollzieht sich die Übertragung der Risiken und Chancen aber zu einem von der rechtlichen Eigentumsübertragung oder dem Besitzübergang abweichenden Zeitpunkt.

16 Wenn maßgebliche Eigentumsrisiken beim Unternehmen verbleiben, wird der Geschäftsvorfall nicht als Verkauf angesehen und der Umsatzerlös nicht erfasst. Ein Unternehmen kann maßgebliche Eigentumsrisiken auf verschiedene Art und Weise zurückbehalten. Beispiele für Sachverhalte, in denen das Unternehmen maßgebliche Risiken und Chancen eines Eigentümers zurückbehält, sind folgende Fälle:

(a) wenn das Unternehmen Verpflichtungen aus Schlechterfüllung übernimmt, die über die geschäftsüblichen Garantie-/Gewährleistungsverpflichtungen hinausgehen;

(b) wenn der Erhalt eines bestimmten Verkaufserlöses von den Erlösen aus dem Weiterverkauf der Waren oder Erzeugnisse durch den Käufer abhängig ist;

(c) wenn die Gegenstände einschließlich Aufstellung und Montage geliefert werden, Aufstellung und Montage einen wesentlichen Vertragsbestandteil ausmachen, vom Unternehmen aber noch nicht erfüllt sind; und

(d) wenn der Käufer unter bestimmten, im Kaufvertrag vereinbarten Umständen ein Rücktrittsrecht hat und das Unternehmen die Wahrscheinlichkeit eines Rücktritts nicht einschätzen kann.

17 Soweit nur unmaßgebliche Eigentumsrisiken beim Unternehmen verbleiben, wird das Geschäft als Verkauf angesehen und der Umsatzerlös erfasst. Beispielsweise kann sich der Verkäufer zur Sicherung seiner Forderungen das rechtliche Eigentum an den verkauften Gegenständen vorbehalten. In einem solchen Fall, in dem das Unternehmen die maßgeblichen Eigentumsrisiken und -chancen übertragen hat, wird das Geschäft als Verkauf betrachtet und der Umsatzerlös erfasst. Ein anderer Fall, in dem dem Unternehmen nur unmaßgebliche Eigentumsrisiken verbleiben, sind Erlöse im Einzelhandel, deren Rückerstattung zugesagt ist, falls der Kunde mit der Ware nicht zufrieden ist. In diesem Fall wird der Umsatzerlös zum Zeitpunkt des Verkaufes erfasst, wenn der Verkäufer die künftigen Rücknahmen verlässlich schätzen kann und auf der Basis früherer Erfahrungen sowie anderer Einflussfaktoren eine entsprechende Schuld passiviert.

18 Ein Umsatzerlös wird nur erfasst, wenn es hinreichend wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen der mit dem Geschäft verbundene wirtschaftliche Nutzen zufließen wird. In einigen Fällen kann es sein, dass bis zum Erhalt des Entgelts oder bis zur Beseitigung von Unsicherheiten keine hinreichende Wahrscheinlichkeit besteht. Beispielsweise kann es unsicher sein, ob eine ausländische Behörde die Genehmigung für die Überweisung des Entgelts aus einem Verkauf ins Ausland erteilt. Wenn die Genehmigung vorliegt, ist die Unsicherheit beseitigt und der Umsatzerlös wird erfasst. Falls sich demgegenüber jedoch Zweifel an der Einbringlichkeit eines Betrags ergeben, der zutreffend bereits als Umsatzerlös erfasst worden ist, wird der uneinbringliche oder zweifelhafte Betrag als Aufwand erfasst und nicht etwa der ursprüngliche Umsatzerlös berichtigt.

19 Umsatzerlös und Aufwand aus demselben Geschäftsvorfall oder Ereignis werden zum selben Zeitpunkt erfasst; dieser Vorgang wird allgemein als Zuordnung von Aufwendungen zu Umsatzerlösen bezeichnet. Aufwendungen einschließlich solcher für Gewährleistungen und weiterer nach der Lieferung der Waren oder Erzeugnisse entstehender Kosten können normalerweise verlässlich bestimmt werden, wenn die anderen Bedingungen für die Erfassung des Umsatzerlöses erfüllt sind. Allerdings darf ein Umsatzerlös nicht erfasst werden, wenn der entsprechende Aufwand nicht verlässlich bestimmt werden kann; in diesen Fällen werden etwaige, für den Verkauf der Waren oder Erzeugnisse bereits erhaltene Entgelte als Schuld angesetzt.

ERBRINGEN VON DIENSTLEISTUNGEN

20 Wenn das Ergebnis eines Dienstleistungsgeschäfts verlässlich geschätzt werden kann, sind Umsatzerlöse aus Dienstleistungsgeschäften nach Maßgabe des Fertigstellungsgrads des Geschäfts am Bilanzstichtag zu erfassen. Das Ergebnis derartiger Geschäfte kann dann verlässlich geschätzt werden, wenn die folgenden Bedingungen insgesamt erfüllt sind:

(a) die Höhe der Umsatzerlöse kann verlässlich bestimmt werden;

(b) es ist wahrscheinlich, dass der wirtschaftliche Nutzen aus dem Geschäft dem Unternehmen zufließt;

(c) der Fertigstellungsgrad des Geschäftes am Bilanzstichtag kann verlässlich bestimmt werden; und

(d) die für das Geschäft angefallenen Kosten und die bis zu seiner vollständigen Abwicklung zu erwartenden Kosten können verlässlich bestimmt werden. ([1])

21 Die Erfassung von Umsatzerlösen nach Maßgabe des Fertigstellungsgrads eines Geschäfts wird häufig als Methode der Gewinnrealisierung nach dem Fertigstellungsgrad bezeichnet. Nach dieser Methode werden die Umsatzerlöse in den Bilanzierungsperioden erfasst, in denen die jeweiligen Dienstleistungen erbracht werden. Die Erfassung von Umsatzerlösen auf dieser Grundlage liefert nützliche Informationen über den Umfang der Dienstleistungstätigkeiten und der Ertragskraft während einer Periode. IAS 11 fordert ebenfalls die Erfassung von Umsatzerlösen auf dieser Grundlage. Die Anforderungen dieses Standards sind im Allgemeinen auch auf die Erfassung von Umsatzerlösen und die Erfassung zugehöriger Aufwendungen aus Dienstleistungsgeschäften anwendbar.

22 Ein Umsatzerlös wird nur erfasst, wenn es hinreichend wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen der mit dem Geschäft verbundene wirtschaftliche Nutzen zufließen wird. Wenn sich jedoch Zweifel an der Einbringlichkeit eines Betrage ergeben, der zutreffend bereits als Umsatzerlös berücksichtigt worden ist, wird der uneinbringliche oder zweifelhafte Betrag als Aufwand erfasst und nicht etwa der ursprüngliche Umsatzerlös berichtigt.

23 Im Allgemeinen kann ein Unternehmen verlässliche Schätzungen vornehmen, wenn mit den anderen Vertragsparteien Folgendes vereinbart ist:

(a) gegenseitige, durchsetzbare Rechte bezüglich der zu erbringenden und zu empfangenden Dienstleistung;

(b) die gegenseitigen Entgelte; und

(c) die Abwicklungs- und Erfüllungsmodalitäten.

Darüber hinaus ist es in der Regel erforderlich, dass das Unternehmen über ein effektives Budgetierungs- und Berichtssystem verfügt. Während der Leistungserbringung überprüft und ändert das Unternehmen gegebenenfalls die Schätzungen der Umsatzerlöse. Die Notwendigkeit solcher Änderungen ist nicht unbedingt ein Hinweis darauf, dass das Ergebnis des Geschäfts nicht verlässlich geschätzt werden kann.

24 Der Ferstigstellungsgrad eines Geschäfts kann mit unterschiedlichen Methoden bestimmt werden. Ein Unternehmen hat die Methode anzuwenden, die die erbrachten Leistungen verlässlich bemisst. Je nach der Art der Geschäfte können die Methoden Folgendes beinhalten:

(a) Feststellung der erbrachten Arbeitsleistungen;

(b) zum Stichtag erbrachte Leistungen als Prozentsatz der zu erbringenden Gesamtleistung; oder

(c) Verhältnis der zum Stichtag angefallenen Kosten zu den geschätzten Gesamtkosten des Geschäfts. Bei den zum Stichtag angefallenen Kosten sind nur die Kosten zu berücksichtigen, die sich auf die zum Stichtag erbrachten Leistungen beziehen. Bei den geschätzten Gesamtkosten der Transaktion sind nur Kosten zu berücksichtigen, die sich auf erbrachte oder noch zu erbringende Leistungen beziehen.

Abschlagszahlungen oder erhaltene Anzahlungen des Kunden geben die erbrachten Leistungen zumeist nicht wieder.

([1]) Siehe auch SIC-27 *Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen* und SIC-31 *Erträge — Tausch von Werbeleistungen*.

25 Wenn Dienstleistungen durch eine unbestimmte Zahl von Teilleistungen über einen bestimmten Zeitraum erbracht wurden, kann aus Praktikabilitätsgründen von einer linearen Erfassung der Umsatzerlöse innerhalb des bestimmen Zeitraums ausgegangen werden, es sei denn, dass eine andere Methode den Fertigstellungsgrad besser wiedergibt. Wenn eine bestimmte Teilleistung von erheblich größerer Bedeutung als die Übrigen ist, wird die Erfassung der Umsatzerlöse bis zu deren Erfüllung verschoben.

26 Ist das Ergebnis eines Dienstleistungsgeschäfts nicht verlässlich schätzbar, sind Umsatzerlöse nur in dem Ausmaß zu erfassen, in dem die angefallenen Aufwendungen wiedererlangt werden können.

27 In frühen Stadien eines Geschäftes ist das Ergebnis häufig nicht verlässlich zu schätzen. Dennoch kann es wahrscheinlich sein, dass das Unternehmen die für das Geschäft angefallenen Kosten zurückerhält. In diesem Fall werden Umsatzerlöse nur insoweit erfasst, als eine Erstattung der angefallenen Kosten zu erwarten ist. Da das Ergebnis des Geschäfts nicht verlässlich geschätzt werden kann, wird kein Gewinn erfasst.

28 Wenn weder das Ergebnis des Geschäfts verlässlich geschätzt werden kann noch eine hinreichende Wahrscheinlichkeit besteht, dass die angefallenen Kosten erstattet werden, werden keine Umsatzerlöse erfasst, sondern nur die angefallenen Kosten als Aufwand angesetzt. Wenn die Unsicherheiten, die eine verlässliche Schätzung des Auftragsergebnisses verhindert haben, nicht mehr bestehen, bestimmt sich die Erfassung der Umsatzerlöse nach Paragraph 20 und nicht nach Paragraph 26.

ZINSEN, NUTZUNGSENTGELTE UND DIVIDENDEN

29 Umsatzerlöse aus der Nutzung solcher Vermögenswerte des Unternehmens durch Dritte, die Zinsen, Nutzungsentgelte oder Dividenden erbringen, sind nach den Maßgaben in Paragraph 30 zu erfassen, wenn:

(a) es ist wahrscheinlich, dass der wirtschaftliche Nutzen aus dem Geschäft dem Unternehmen zufließt; und

(b) die Höhe der Umsatzerlöse verlässlich bestimmt werden kann.

30 Umsatzerlöse sind nach folgenden Maßgaben zu erfassen:

(a) Zinsen sind unter Anwendung der Effektivzinsmethode gemäß der Beschreibung in IAS 39, Paragraphen 9 und AG5-AG8, zu erfassen;

(b) Nutzungsentgelte sind periodengerecht in Übereinstimmung mit den Bestimmungen des zugrunde liegenden Vertrages zu erfassen; und

(c) Dividenden sind mit der Entstehung des Rechtsanspruchs des Anteileigners auf Zahlung zu erfassen.

31 [gestrichen]

32 Wenn bereits vor dem Erwerb einer verzinslichen Finanzinvestition unbezahlte Zinsen aufgelaufen sind, wird die folgende Zinszahlung auf die Zeit vor und nach dem Erwerb aufgeteilt. Zu erfassender Umsatzerlös ist nur der Teil, der auf die Zeit nach dem Erwerb entfällt. Wenn sich Dividendenausschüttungen auf den Gewinn aus der Zeit vor Erwerb von Eigenkapitaltiteln beziehen, werden diese Dividenden von den Anschaffungskosten der Wertpapiere abgezogen. Falls eine solche Zuordnung schwierig ist und nur willkürlich vorgenommen werden könnte, werden die Dividenden als Umsatzerlös erfasst, sofern sie nicht eindeutig als Rückzahlung eines Teils der Anschaffungskosten der Eigenkapitaltitel anzusehen sind.

33 Nutzungsentgelte fallen in Übereinstimmung mit den zugrunde liegenden Vertragsbestimmungen an und werden normalerweise auf dieser Grundlage erfasst, sofern es unter Berücksichtigung des vertraglich Gewollten nicht wirtschaftlich angemessen ist, den Umsatzerlös auf einer anderen systematischen und sinnvollen Grundlage zu erfassen.

34 Ein Umsatzerlös wird nur erfasst, wenn es hinreichend wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen der mit dem Geschäft verbundene wirtschaftliche Nutzen zufließen wird. Wenn sich jedoch Zweifel an der Einbringlichkeit eines Betrages ergeben, der zutreffend bereits als Umsatzerlös berücksichtigt worden ist, wird der uneinbringliche oder zweifelhafte Betrag als Aufwand erfasst und nicht etwa der ursprüngliche Umsatzerlös berichtigt.

ANGABEN

35 Folgende Angaben sind erforderlich:

(a) Die für die Erfassung der Umsatzerlöse angewandten Rechnungslegungsmethoden einschließlich der Methoden zur Ermittlung des Fertigstellungsgrads bei Dienstleistungsgeschäften;

(b) der Betrag jeder bedeutsamen Kategorie von Umsatzerlösen, die während der Berichtsperiode erfasst worden sind, wie Umsatzerlöse aus:

(i) dem Verkauf von Gütern;

(ii) dem Erbringen von Dienstleistungen;

(iii) Zinsen;

(iv) Nutzungsentgelten;

(v) Dividenden; und

(c) der Betrag von Umsatzerlösen aus Tauschgeschäften mit Waren oder Dienstleistungen, der in jeder bedeutsamen Kategorie von Umsatzerlösen enthalten ist.

36 Ein Unternehmen gibt alle Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* an. Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen können beispielsweise aufgrund von Gewährleistungskosten, Klagen, Vertragsstrafen oder möglichen Verlusten entstehen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

37 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1995 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 19

Leistungen an Arbeitnehmer

ZIELSETZUNG

Ziel des vorliegenden Standards ist die Regelung der Bilanzierung und der Angabepflichten für Leistungen an Arbeitnehmer. Nach diesem Standard ist ein Unternehmen verpflichtet,

(a) eine Schuld zu bilanzieren, wenn ein Arbeitnehmer Arbeitsleistungen im Austausch gegen in der Zukunft zu zahlende Leistungen erbracht hat; und

(b) Aufwand zu erfassen, wenn das Unternehmen den wirtschaftlichen Nutzen aus der im Austausch für spätere Leistungen von einem Arbeitnehmer erbrachten Arbeitsleistung vereinnahmt hat.

ANWENDUNGSBEREICH

1 Dieser Standard ist von Arbeitgebern bei der Bilanzierung sämtlicher Leistungen an Arbeitnehmer anzuwenden, ausgenommen Leistungen, auf die IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* Anwendung findet.

2 Der Standard behandelt nicht die eigene Berichterstattung von Versorgungsplänen für Arbeitnehmer (vgl. hierzu IAS 26 *Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen*).

3 Der Standard bezieht sich auf folgende Leistungen an Arbeitnehmer:

(a) gemäß formellen Plänen oder anderen formellen Vereinbarungen zwischen einem Unternehmen und einzelnen Arbeitnehmern, Arbeitnehmergruppen oder deren Vertretern;

(b) gemäß gesetzlichen Bestimmungen oder im Rahmen von tarifvertraglichen Vereinbarungen, durch die Unternehmen verpflichtet sind, Beiträge zu Plänen des Staates, eines Bundeslands, eines Industriezweigs oder zu anderen gemeinschaftlichen Plänen mehrerer Arbeitnehmer zu leisten; oder

(c) gemäß betrieblicher Praxis, die eine faktische Verpflichtung begründet. Betriebliche Praxis begründet faktische Verpflichtungen, wenn das Unternehmen keine realistische Alternative zur Zahlung der Leistungen an Arbeitnehmer hat. Eine faktische Verpflichtung ist beispielsweise dann gegeben, wenn eine Änderung der üblichen betrieblichen Praxis zu einer unannehmbaren Schädigung des sozialen Klimas im Betrieb führen würde.

4 Leistungen an Arbeitnehmer beinhalten:

(a) kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer wie Löhne, Gehälter und Sozialversicherungsbeiträge, Urlaubs- und Krankengeld, Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen (sofern diese innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Berichtsperiode gezahlt werden) sowie geldwerte Leistungen (wie medizinische Versorgung, Unterbringung und Dienstwagen sowie kostenlose oder vergünstigte Waren oder Dienstleistungen) für aktive Arbeitnehmer;

(b) Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses wie Renten, sonstige Altersversorgungsleistungen, Lebensversicherungen und medizinische Versorgung;

(c) andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer, einschließlich Sonderurlaub nach langjähriger Dienstzeit und andere vergütete Dienstfreistellungen, Jubiläumsgelder oder andere Leistungen für langjährige Dienstzeit, Versorgungsleistungen im Falle der Erwerbsunfähigkeit und — sofern diese Leistungen nicht vollständig innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Berichtsperiode zu zahlen sind — Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen, sowie später fällige Vergütungsbestandteile; und

(d) Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Da jede der unter (a)-(d) aufgeführten Kategorien andere Merkmale aufweist, sind in diesem Standard unterschiedliche Vorschriften für jede Kategorie vorgesehen.

5 Leistungen an Arbeitnehmer beinhalten Leistungen sowohl an die Arbeitnehmer selbst als auch an von diesen wirtschaftlich abhängige Personen und können durch Zahlung (oder die Bereitstellung von Waren und Dienstleistungen) an die Arbeitnehmer direkt, an deren Ehepartner, Kinder oder sonstige von den Arbeitnehmern wirtschaftlich abhängige Personen oder an andere, wie z. B. Versicherungsunternehmen, erfüllt werden.

6 Ein Arbeitnehmer kann für ein Unternehmen Arbeitsleistungen auf Vollzeit- oder Teilzeitbasis, dauerhaft oder gelegentlich oder auch auf befristeter Basis erbringen. Für die Zwecke dieses Standards zählen Mitglieder des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans und sonstiges leitendes Personal zu den Arbeitnehmern.

DEFINITIONEN

7 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Leistungen an Arbeitnehmer sind alle Formen von Entgelt, die ein Unternehmen im Austausch für die von Arbeitnehmern erbrachte Arbeitsleistung gewährt.

Kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer sind Leistungen des Unternehmens an Arbeitnehmer (außer Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses), die innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Berichtsperiode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde, in voller Höhe fällig sind.

Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind Leistungen an Arbeitnehmer (außer Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses), die vom Unternehmen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu zahlen sind.

Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind formelle oder informelle Vereinbarungen, durch die ein Unternehmen einem oder mehreren Arbeitnehmern Versorgungsleistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt.

Beitragsorientierte Pläne sind Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, bei denen ein Unternehmen festgelegte Beiträge an eine eigenständige Einheit (einen Fonds) entrichtet und weder rechtlich noch faktisch zur Zahlung darüber hinausgehender Beiträge verpflichtet ist, wenn der Fonds nicht über ausreichende Vermögenswerte verfügt, um alle Leistungen in Bezug auf Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer in der Berichtsperiode und früheren Perioden zu erbringen.

Leistungsorientierte Pläne sind Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die nicht unter die Definition der beitragsorientierten Pläne fallen.

Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber sind beitragsorientierte (außer staatlichen Plänen) oder leistungsorientierte Pläne (außer staatlichen Plänen), bei denen

(a) Vermögenswerte zusammengeführt werden, die von verschiedenen, nicht einer gemeinschaftlichen Beherrschung unterliegenden Unternehmen in den Plan eingebracht wurden; und

(b) diese Vermögenswerte zur Gewährung von Leistungen an Arbeitnehmer aus mehr als einem Unternehmen verwendet werden, ohne dass die Beitrags- und Leistungshöhe von dem Unternehmen, in dem die entsprechenden Arbeitnehmer beschäftigt sind, abhängen.

Andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer sind Leistungen an Arbeitnehmer (außer Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses), die nicht innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Berichtsperiode, in der die damit verbundene Arbeitsleistung erbracht wurde, in voller Höhe fällig werden.

Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind zu zahlende Leistungen an Arbeitnehmer, die daraus resultieren, dass entweder

(a) ein Unternehmen die Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses eines Arbeitnehmers vor dem regulären Pensionierungszeitpunkt beschlossen hat; oder

(b) ein Arbeitnehmer im Austausch für diese Leistungen freiwillig seiner Freisetzung zugestimmt hat.

Unverfallbare Leistungen sind Leistungen an Arbeitnehmer, deren Gewährung nicht vom künftigen Fortbestand des Beschäftigungsverhältnisses abhängt.

Der *Barwert einer leistungsorientierten Verpflichtung* ist der ohne Abzug von Planvermögen beizulegende Barwert erwarteter künftiger Zahlungen, die erforderlich sind, um die aufgrund von Arbeitnehmerleistungen in der Berichtsperiode oder früheren Perioden entstandenen Verpflichtungen abgelten zu können.

Laufender Dienstzeitaufwand bezeichnet den Anstieg des Barwerts einer leistungsorientierten Verpflichtung, der auf die von Arbeitnehmern in der Berichtsperiode erbrachte Arbeitsleistung entfällt.

Zinsaufwand bezeichnet den in einer Periode zu verzeichnenden Anstieg des Barwerts einer leistungsorientierten Verpflichtung, der entsteht, weil der Zeitpunkt der Leistungserfüllung eine Periode näher gerückt ist.

Planvermögen umfasst

(a) Vermögen, das durch einen langfristig ausgelegten Fonds zur Erfüllung von Leistungen an Arbeitnehmer gehalten wird; und

(b) qualifizierende Versicherungsverträge.

Vermögen, das durch einen langfristig ausgelegten Fonds zur Erfüllung von Leistungen an Arbeitnehmer gehalten wird, ist Vermögen (außer nicht übertragbaren Finanzinstrumenten, die vom berichtenden Unternehmen ausgegeben wurden), das

(a) von einer Einheit (einem Fonds) gehalten wird, die rechtlich unabhängig von dem berichtenden Unternehmen ist und die ausschließlich besteht, um Leistungen an Arbeitnehmer zu zahlen oder zu finanzieren; und

(b) verfügbar ist, um ausschließlich die Leistungen an die Arbeitnehmer zu zahlen oder zu finanzieren, aber nicht für die Gläubiger des berichtenden Unternehmens verfügbar ist (auch nicht bei einem Insolvenzverfahren), und das nicht an das berichtende Unternehmen zurückgezahlt werden kann, es sei denn

(i) das verbleibende Vermögen des Fonds reicht aus, um alle Leistungsverpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern, die mit dem Plan oder dem berichtenden Unternehmen verbunden sind, zu erfüllen; oder

(ii) das Vermögen wird an das berichtende Unternehmen zurückgezahlt, um Leistungen an Arbeitnehmer, die bereits gezahlt wurden, zu erstatten.

Ein *qualifizierender Versicherungsvertrag* ist ein Versicherungsvertrag [1] eines Versicherers, der nicht zu den nahestehenden Unternehmen des berichtenden Unternehmens gehört (wie in IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen* definiert), wenn die Erlöse aus dem Vertrag

(a) nur verwendet werden können, um Leistungen an Arbeitnehmer aus einem leistungsorientierten Versorgungsplan zu zahlen oder zu finanzieren; und

(b) nicht den Gläubigern des berichtenden Unternehmens zur Verfügung stehen (auch nicht im Fall des Insolvenzverfahrens) und nicht an das berichtende Unternehmen gezahlt werden können, es sei denn

(i) die Erlöse stellen Überschüsse dar, die für die Erfüllung sämtlicher Leistungsverpflichtungen gegenüber Arbeitnehmern im Zusammenhang mit dem Versicherungsvertrag nicht benötigt werden; oder

(ii) die Erlöse werden an das berichtende Unternehmen zurückgezahlt, um Leistungen an Arbeitnehmer, die bereits gezahlt wurden, zu erstatten.

Der *beizulegende Zeitwert* ist der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.

Erträge aus Planvermögen sind Zinsen, Dividenden und sonstige Erlöse, die aus dem Planvermögen erwirtschaftet werden, einschließlich realisierter und nicht realisierter Wertsteigerungen oder Wertminderungen des Vermögens, abzüglich der Aufwendungen für die Verwaltung des Plans sowie etwaiger vom Plan zu entrichtender Steuern.

Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste bestehen aus:

(a) erfahrungsbedingten Berichtigungen (die Auswirkungen der Abweichungen zwischen früheren versicherungsmathematischen Annahmen und der tatsächlichen Entwicklung); und

(b) Auswirkungen von Änderungen versicherungsmathematischer Annahmen.

Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand ist der Anstieg des Barwerts einer leistungsorientierten Verpflichtung, die auf eine Arbeitsleistung vorangegangener Perioden entfällt, aufgrund der in der Berichtsperiode erfolgten Einführung oder Änderung eines Planes für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder anderer langfristig fälliger Leistungen an Arbeitnehmer. Der nachzuverrechnende Dienstzeitaufwand kann sowohl positiv (sofern Leistungen neu eingeführt oder verbessert werden) als auch negativ (im Falle der Kürzung bestehender Leistungen) ausfallen.

KURZFRISTIG FÄLLIGE LEISTUNGEN AN ARBEITNEHMER

8 Zu den kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer gehören:

(a) Löhne, Gehälter und Sozialversicherungsbeiträge;

(b) vergütete kurzfristige Abwesenheiten (wie bezahlter Jahresurlaub oder Lohnfortzahlung im Krankheitsfall), sofern die Abwesenheit innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Periode zu erwarten ist, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde;

(c) Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen, die innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Periode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde, zu zahlen sind; und

(d) geldwerte (nichtmonetäre) Leistungen (wie medizinische Versorgung, Unterbringung, Dienstwagen und kostenlose oder vergünstigte Waren oder Dienstleistungen) für aktive Arbeitnehmer.

9 Die Bilanzierung für kurzfristig fällige Leistungen ist im Allgemeinen einfach, weil zur Bewertung der Verpflichtung oder des Aufwands der Kosten keine versicherungsmathematischen Annahmen erforderlich sind und darüber hinaus keine versicherungsmathematischen Gewinne oder Verluste entstehen können. Zudem werden Verpflichtungen aus kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer auf nicht diskontierter Basis bewertet.

[1] Ein qualifizierender Versicherungsvertrag ist nicht notwendigerweise ein Versicherungsvertrag, wie er in IFRS 4 *Versicherungsverträge* definiert wird.

Erfassung und Bewertung

Alle kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer

10 Hat ein Arbeitnehmer im Verlauf der Bilanzierungsperiode Arbeitsleistungen für ein Unternehmen erbracht, ist von dem Unternehmen der nicht diskontierte Betrag der kurzfristig fälligen Leistung zu erfassen, der erwartungsgemäß im Austausch für diese Arbeitsleistung gezahlt wird, und zwar

(a) als Schuld (abzugrenzender Aufwand) nach Abzug bereits geleisteter Zahlungen. Übersteigt der bereits gezahlte Betrag den nicht diskontierten Betrag der Leistungen, so hat das Unternehmen den Unterschiedsbetrag als Vermögenswert zu aktivieren (aktivische Abgrenzung), sofern die Vorauszahlung beispielsweise zu einer Verringerung künftiger Zahlungen oder einer Rückerstattung führen wird; und

(b) als Aufwand, es sei denn, ein anderer Standard verlangt oder erlaubt die Einbeziehung der Leistungen in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts (siehe z. B. IAS 2 *Vorräte* und IAS 16 *Sachanlagen*).

Die Paragraphen 11, 14 und 17 erläutern, wie diese Vorschrift von einem Unternehmen auf kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer in Form von vergüteter Abwesenheit und Gewinn- und Erfolgsbeteiligung anzuwenden ist.

Kurzfristig fällige Abwesenheitsvergütungen

11 Die erwarteten Kosten für kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer in Form von vergüteten Abwesenheiten sind gemäß Paragraph 10 wie folgt zu erfassen:

(a) im Falle ansammelbarer Ansprüche, sobald die Arbeitsleistungen durch die Arbeitnehmer erbracht werden, durch die sich ihre Ansprüche auf vergütete künftige Abwesenheit erhöhen; und

(b) im Falle nicht ansammelbarer Ansprüche in dem Zeitpunkt, in dem die Abwesenheit eintritt.

12 Ein Unternehmen kann aus verschiedenen Gründen Vergütungen bei Abwesenheit von Arbeitnehmern zahlen, z. B. bei Urlaub, Krankheit, vorübergehender Arbeitsunfähigkeit, Erziehungsurlaub, Schöffentätigkeit oder bei Ableistung von Militärdienst. Ansprüche auf vergütete Abwesenheiten können in die folgenden zwei Kategorien unterteilt werden:

(a) ansammelbare Ansprüche; und

(b) nicht ansammelbare Ansprüche.

13 Ansammelbare Ansprüche auf vergütete Abwesenheit sind solche, die vorgetragen werden und in künftigen Perioden genutzt werden können, wenn der Anspruch in der Berichtsperiode nicht voll ausgeschöpft wird. Ansammelbare Ansprüche auf vergütete Abwesenheit können entweder unverfallbar (d. h. Arbeitnehmer haben bei ihrem Ausscheiden aus dem Unternehmen Anspruch auf einen Barausgleich für nicht in Anspruch genommene Leistungen) oder verfallbar sein (d. h. Arbeitnehmer haben bei ihrem Ausscheiden aus dem Unternehmen keinen Anspruch auf Barausgleich für nicht in Anspruch genommene Leistungen). Eine Verpflichtung entsteht, wenn Arbeitnehmer Leistungen erbringen, durch die sich ihr Anspruch auf künftige vergütete Abwesenheit erhöht. Die Verpflichtung entsteht selbst dann und ist zu erfassen, wenn die Ansprüche auf vergütete Abwesenheit verfallbar sind, wobei allerdings die Bewertung dieser Verpflichtung davon beeinflusst wird, dass Arbeitnehmer möglicherweise aus dem Unternehmen ausscheiden, bevor sie die angesammelten verfallbaren Ansprüche nutzen.

14 Ein Unternehmen hat die erwarteten Kosten ansammelbarer Ansprüche auf vergütete Abwesenheit mit dem zusätzlichen Betrag zu bewerten, den das Unternehmen aufgrund der zum Bilanzstichtag angesammelten, nicht genutzten Ansprüche voraussichtlich zahlen muss.

15 Bei dem im vorherigen Paragraphen beschriebenen Verfahren wird die Verpflichtung mit dem Betrag der zusätzlichen Zahlungen angesetzt, die erwartungsgemäß allein aufgrund der Tatsache entstehen, dass die Leistung ansammelbar ist. In vielen Fällen bedarf es keiner detaillierten Berechnungen des Unternehmens, um abschätzen zu können, dass keine wesentliche Verpflichtung aus ungenutzten Ansprüchen auf vergütete Abwesenheit existiert. Zum Beispiel ist eine Verpflichtung im Krankheitsfall wahrscheinlich nur dann wesentlich, wenn im Unternehmen formell oder informell Einvernehmen darüber herrscht, dass ungenutzte vergütete Abwesenheit für Krankheit als bezahlter Urlaub genommen werden kann.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 14 und 15

In einem Unternehmen sind 100 Mitarbeiter beschäftigt, die jeweils Anspruch auf fünf bezahlte Krankheitstage pro Jahr haben. Nicht in Anspruch genommene Krankheitstage können ein Kalenderjahr vorgetragen werden. Krankheitstage werden zuerst mit den Ansprüchen des laufenden Jahres und dann mit den etwaigen übertragenen Ansprüchen aus dem vorangegangenen Jahr (auf LIFO-Basis) verrechnet. Zum 30. Dezember 20X1 belaufen sich die durchschnittlich ungenutzten Ansprüche auf zwei Tage je Arbeitnehmer. Das Unternehmen erwartet, dass die bisherigen Erfahrungen auch in Zukunft zutreffen, und geht davon aus, dass in 20X2 92 Arbeitnehmer nicht mehr als fünf bezahlte Krankheitstage und die restlichen acht Arbeitnehmer im Durchschnitt sechseinhalb Tage in Anspruch nehmen werden.

Das Unternehmen erwartet, dass es aufgrund der zum 31. Dezember 20X1 ungenutzten angesammelten Ansprüche für zusätzliche 12 Krankentage zahlen wird (das entspricht je eineinhalb Tagen für acht Arbeitnehmer). Daher bilanziert das Unternehmen eine Schuld in Höhe von 12 Tagen Krankengeld.

16 Nicht ansammelbare Ansprüche auf vergütete Abwesenheit können nicht vorgetragen werden: Sie verfallen, soweit die Ansprüche in der Berichtsperiode nicht vollständig genutzt werden, und berechtigen Arbeitnehmer auch nicht zum Erhalt eines Barausgleichs für ungenutzte Ansprüche bei Ausscheiden aus dem Unternehmen. Dies ist üblicherweise der Fall bei Krankengeld (soweit ungenutzte Ansprüche der Vergangenheit künftige Ansprüche nicht erhöhen), Erziehungsurlaub und vergüteter Abwesenheit bei Schöffentätigkeit oder Militärdienst. Eine Schuld oder ein Aufwand wird nicht vor der Abwesenheit erfasst, da die Arbeitsleistung der Arbeitnehmer den Wert des Leistungsanspruchs nicht erhöht.

Gewinn- und Erfolgsbeteiligungspläne

17 Ein Unternehmen hat die erwarteten Kosten eines Gewinn- oder Erfolgsbeteiligungsplanes gemäß Paragraph 10 dann, und nur dann, zu erfassen, wenn

(a) das Unternehmen aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit gegenwärtig eine rechtliche oder faktische Verpflichtung hat, solche Leistungen zu gewähren; und

(b) die Höhe der Verpflichtung verlässlich geschätzt werden kann.

Eine gegenwärtige Verpflichtung besteht dann, und nur dann, wenn das Unternehmen keine realistische Alternative zur Zahlung hat.

18 Einige Gewinnbeteiligungspläne sehen vor, dass Arbeitnehmer nur dann einen Gewinnanteil erhalten, wenn sie für einen festgelegten Zeitraum beim Unternehmen bleiben. Im Rahmen solcher Pläne entsteht dennoch eine faktische Verpflichtung für das Unternehmen, da Arbeitnehmer Arbeitsleistung erbringen, durch die sich der zu zahlende Betrag erhöht, sofern sie bis zum Ende des festgesetzten Zeitraums im Unternehmen verbleiben. Bei der Bewertung solcher faktischen Verpflichtungen ist zu berücksichtigen, dass möglicherweise einige Arbeitnehmer ausscheiden, ohne eine Gewinnbeteiligung zu erhalten.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 18

Ein Gewinnbeteiligungsplan verpflichtet ein Unternehmen zur Zahlung eines bestimmten Anteils vom Gewinn des Geschäftsjahres an Arbeitnehmer, die während des ganzen Jahres beschäftigt sind. Wenn keine Arbeitnehmer im Laufe des Jahres ausscheiden, werden die insgesamt auszuzahlenden Gewinnbeteiligungen für das Jahr 3 % des Gewinns betragen. Das Unternehmen schätzt, dass sich die Zahlungen aufgrund der Mitarbeiterfluktuation auf 2,5 % des Gewinns reduzieren.

Das Unternehmen erfasst eine Schuld und einen Aufwand in Höhe von 2,5 % des Gewinns.

19 Möglicherweise ist ein Unternehmen rechtlich nicht zur Zahlung von Erfolgsbeteiligungen verpflichtet. In einigen Fällen kann es jedoch betriebliche Praxis sein, Erfolgsbeteiligungen zu gewähren. In diesen Fällen besteht eine faktische Verpflichtung, da das Unternehmen keine realistische Alternative zur Zahlung der Erfolgsbeteiligung hat. Bei der Bewertung der faktischen Verpflichtung ist zu berücksichtigen, dass möglicherweise einige Arbeitnehmer ausscheiden, ohne eine Erfolgsbeteiligung zu erhalten.

20 Eine verlässliche Schätzung einer rechtlichen oder faktischen Verpflichtung eines Unternehmens hinsichtlich eines Gewinn- oder Erfolgsbeteiligungsplans ist dann, und nur dann, möglich, wenn

(a) die formellen Regelungen des Plans eine Formel zur Bestimmung der Leistungshöhe enthalten;

(b) das Unternehmen die zu zahlenden Beträge festlegt, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wurde; oder

(c) aufgrund früherer Praktiken die Höhe der faktischen Verpflichtung des Unternehmens eindeutig bestimmt ist.

21 Eine Verpflichtung aus Gewinn- und Erfolgsbeteiligungsplänen beruht auf der Arbeitsleistung der Arbeitnehmer und nicht auf einem Rechtsgeschäft mit den Eigentümern des Unternehmens. Deswegen werden die Kosten eines Gewinn- und Erfolgsbeteiligungsplans nicht als Gewinnausschüttung, sondern als Aufwand erfasst.

22 Sind Zahlungen aus Gewinn- und Erfolgsbeteiligungsplänen nicht in voller Höhe innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Periode, in der die damit verbundene Arbeitsleistung von den Arbeitnehmern erbracht wurde, fällig, so fallen sie unter andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer (vgl. hierzu Paragraphen 126-131).

Angaben

23 Obgleich dieser Standard keine besonderen Angaben zu kurzfristig fälligen Leistungen für Arbeitnehmer vorschreibt, können solche Angaben nach Maßgabe anderer Standards erforderlich sein. Zum Beispiel sind nach IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen* Angaben zu Leistungen an Mitglieder der Geschäftsleitung zu machen. Nach IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* sind die Leistungen an Arbeitnehmer anzugeben.

LEISTUNGEN NACH BEENDIGUNG DES ARBEITSVERHÄLTNISSES: UNTERSCHEIDUNG ZWISCHEN BEITRAGSORIENTIERTEN UND LEISTUNGSORIENTIERTEN VERSORGUNGSPLÄNEN

24 Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses umfassen u. a.:

(a) Leistungen der betrieblichen Altersversorgung wie Renten; und

(b) andere Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses wie Lebensversicherungen und medizinische Versorgung.

Vereinbarungen, nach denen ein Unternehmen solche Leistungen gewährt, werden als Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bezeichnet. Dieser Standard ist auf alle derartigen Vereinbarungen anzuwenden, ungeachtet dessen, ob diese die Errichtung einer eigenständigen Einheit (eines Fonds) vorsehen, an die (an den) Beiträge entrichtet und aus der (aus dem) Leistungen erbracht werden, oder nicht.

25 Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses werden in Abhängigkeit von ihrem wirtschaftlichen Gehalt, der sich aus den grundlegenden Leistungsbedingungen und -voraussetzungen des Planes ergibt, entweder als leistungsorientiert oder als beitragsorientiert klassifiziert. Im Rahmen beitragsorientierter Pläne

(a) ist die rechtliche oder faktische Verpflichtung eines Unternehmens auf den vom Unternehmen vereinbarten Beitrag zum Fonds begrenzt. Damit richtet sich die Höhe der Leistungen nach der Höhe der Beiträge, die das Unternehmen (und manchmal auch dessen Arbeitnehmer) an den Plan oder an ein Versicherungsunternehmen gezahlt haben, und den Erträgen aus der Anlage dieser Beiträge; und

(b) werden folglich das versicherungsmathematische Risiko (dass Leistungen geringer ausfallen können als erwartet) und das Anlagerisiko (dass die angelegten Vermögenswerte nicht ausreichen, um die erwarteten Leistungen zu erbringen) vom Arbeitnehmer getragen.

26 Beispiele für Situationen, in denen die Verpflichtung eines Unternehmens nicht auf die vereinbarten Beitragszahlungen an den Fonds begrenzt ist, liegen dann vor, wenn die rechtliche oder faktische Verpflichtung des Unternehmens dadurch gekennzeichnet ist, dass

(a) die in einem Plan enthaltene Leistungsformel nicht ausschließlich auf die Beiträge abstellt;

(b) eine bestimmte Mindestverzinsung der Beiträge entweder mittelbar über einen Leistungsplan oder unmittelbar garantiert wurde;

(c) betriebsübliche Praktiken eine faktische Verpflichtung begründen. Eine faktische Verpflichtung kann beispielsweise entstehen, wenn ein Unternehmen in der Vergangenheit stets die Leistungen ausgeschiedener Arbeitnehmer erhöht hat, um sie an die Inflation anzupassen, selbst wenn dazu keine rechtliche Verpflichtung bestand.

27 Im Rahmen leistungsorientierter Versorgungspläne

(a) besteht die Verpflichtung des Unternehmens in der Gewährung der zugesagten Leistungen an aktive und frühere Arbeitnehmer; und

(b) das versicherungsmathematische Risiko (d. h., dass die zugesagten Leistungen höhere Kosten als erwartet verursachen) sowie das Anlagerisiko werden im Wesentlichen vom Unternehmen getragen. Sollte die tatsächliche Entwicklung ungünstiger verlaufen als dies nach den versicherungsmathematischen Annahmen oder Renditeannahmen für die Vermögensanlage erwartet wurde, so kann sich die Verpflichtung des Unternehmens erhöhen.

28 In den nachfolgenden Paragraphen 29-42 wird die Unterscheidung zwischen beitragsorientierten und leistungsorientierten Plänen für gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber, staatliche Pläne und für versicherte Leistungen erläutert.

Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber

29 Ein gemeinschaftlicher Plan mehrerer Arbeitgeber ist von einem Unternehmen nach den Regelungen des Plans (einschließlich faktischer Verpflichtungen, die über die formalen Regelungsinhalte des Plans hinausgehen) als beitragsorientierter Plan oder als leistungsorientierter Plan einzuordnen. Wenn ein gemeinschaftlicher Plan mehrerer Arbeitgeber ein leistungsorientierter Plan ist, so hat das Unternehmen

(a) seinen Anteil an der leistungsorientierten Verpflichtung, dem Planvermögen und den mit dem Plan verbundenen Kosten genauso zu bilanzieren wie bei jedem anderen leistungsorientierten Plan; und

(b) die gemäß Paragraph 120A erforderlichen Angaben im Abschluss zu machen.

30 Falls keine ausreichenden Informationen zur Verfügung stehen, um einen leistungsorientierten gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber wie einen leistungsorientierten Plan zu bilanzieren, hat das Unternehmen

(a) den Plan wie einen beitragsorientierten Plan zu bilanzieren, d. h. gemäß den Paragraphen 44-46;

(b) im Abschluss Folgendes anzugeben:

(i) die Tatsache, dass der Plan ein leistungsorientierter Plan ist; und

(ii) aus welchem Grund keine ausreichenden Informationen zur Verfügung stehen, um den Plan als leistungsorientierten Plan zu bilanzieren; und

(c) - soweit eine Vermögensüber- oder -unterdeckung des Plans Auswirkungen auf die Höhe der künftigen Beitragszahlungen haben könnte — im Abschluss zusätzlich anzugeben

(i) alle verfügbaren Informationen über die Vermögensüber- oder -unterdeckung;

(ii) die zur Bestimmung der Vermögensüber- oder -unterdeckung verwendeten Grundlagen; sowie

(iii) etwaige Auswirkungen für das Unternehmen.

31 Ein leistungsorientierter gemeinschaftlicher Plan mehrerer Arbeitgeber liegt beispielsweise dann vor, wenn

(a) der Plan durch Umlagebeiträge finanziert wird, mit denen die in der gleichen Periode fälligen Leistungen voraussichtlich voll gezahlt werden können, während die in der Berichtsperiode erdienten künftigen Leistungen aus künftigen Beiträgen gezahlt werden; und

(b) sich die Höhe der zugesagten Leistungen an Arbeitnehmer nach der Länge ihrer Dienstzeiten bemisst und die am Plan beteiligten Unternehmen die Mitgliedschaft nicht beenden können, ohne einen Beitrag für die bis zum Tag des Ausscheidens aus dem Plan erdienten Leistungen ihrer Arbeitnehmer zu zahlen. Ein solcher Plan beinhaltet versicherungsmathematische Risiken für das Unternehmen: falls die tatsächlichen Kosten der bis zum Bilanzstichtag bereits erdienten Leistungen höher sind als erwartet, wird das Unternehmen entweder seine Beiträge erhöhen oder die Arbeitnehmer davon überzeugen müssen, Leistungsminderungen zu akzeptieren. Deswegen ist ein solcher Plan ein leistungsorientierter Plan.

32 Wenn ausreichende Informationen über einen gemeinschaftlichen leistungsorientierten Plan mehrerer Arbeitgeber verfügbar sind, erfasst das Unternehmen seinen Anteil an der leistungsorientierten Verpflichtung, dem Planvermögen und den Kosten für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses in gleicher Weise wie für jeden anderen leistungsorientierten Plan. Jedoch kann in einigen Fällen ein Unternehmen nicht in der Lage sein, seinen Anteil an der Vermögens- Finanz- und Ertragslage des Plans für Bilanzierungszwecke hinreichend verlässlich zu bestimmen. Dies kann der Fall sein, wenn

(a) das Unternehmen keinen Zugang zu Informationen über den Plan hat, die den Vorschriften dieses Standards genügen; oder

(b) der Plan die teilnehmenden Unternehmen versicherungsmathematischen Risiken in Bezug auf die aktiven und früheren Arbeitnehmer der anderen Unternehmen aussetzt, und so im Ergebnis keine stetige und verlässliche Grundlage für die Zuordnung der Verpflichtung, des Planvermögens und der Kosten auf die einzelnen, teilnehmenden Unternehmen existiert.

In diesen Fällen ist der Plan wie ein beitragsorientierter Plan zu behandeln, und es sind die in Paragraph 30 vorgeschriebenen zusätzlichen Angaben zu machen.

32A Es kann eine vertragliche Vereinbarung zwischen dem gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber und dessen Teilnehmern bestehen, worin festgelegt ist, wie der Überschuss aus dem Plan an die Teilnehmer verteilt wird (oder der Fehlbetrag finanziert wird). Ein Teilnehmer eines gemeinschaftlichen Plans mehrerer Arbeitgeber, der vereinbarungsgemäß als beitragsorientierter Plan gemäß Paragraph 30 bilanziert wird, hat den Vermögenswert oder die Schuld aus der vertraglichen Vereinbarung anzusetzen und die daraus entstehenden Erträge oder Aufwendungen im Ergebnis zu erfassen.

Beispiel zu Paragraph 32A

Ein Unternehmen beteiligt sich an einem leistungsorientierten Plan mehrerer Arbeitgeber, der jedoch keine auf IAS 19 basierende Bewertungen des Plans erstellt. Das Unternehmen bilanziert den Plan daher als beitragsorientierten Plan. Eine nicht auf IAS 19 basierende Bewertung der Finanzierung weist einen Fehlbetrag des Plans von 100 Millionen auf. Der Plan hat mit den beteiligten Arbeitgebern vertraglich einen Beitragsplan vereinbart, der innerhalb der nächsten fünf Jahre den Fehlbetrag beseitigen wird. Die vertraglich vereinbarten Gesamtbeiträge des Unternehmens belaufen sich auf 8 Millionen.

Das Unternehmen setzt die Schuld nach Berücksichtigung des Zinseffekts an und erfasst den entsprechenden Aufwand im Ergebnis.

32B IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* verpflichtet ein Unternehmen, bestimmte Eventualverbindlichkeiten anzusetzen oder Angaben zu diesen Eventualverbindlichkeiten zu machen. Im Rahmen eines gemeinschaftlichen Plans mehrerer Arbeitgeber kann eine Eventualverbindlichkeit z. B. entstehen,

(a) wenn bei einem anderen, am Plan teilnehmenden Unternehmen versicherungsmathematische Verluste auftreten, weil jedes an einem gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber teilnehmende Unternehmen die versicherungsmathematischen Risiken der anderen teilnehmenden Unternehmen mit trägt; oder

(b) wenn gemäß den Regelungen des Plans eine Verpflichtung zur Finanzierung eines etwaigen Fehlbetrages infolge des Ausscheidens anderer teilnehmender Unternehmen besteht.

33 Gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber unterscheiden sich von gemeinschaftlich verwalteten Plänen. Ein gemeinschaftlich verwalteter Plan ist lediglich eine Zusammenfassung von Plänen einzelner Arbeitgeber, die es diesen ermöglicht, ihre jeweiligen Planvermögen für Zwecke der gemeinsamen Anlage zusammenzulegen und die Kosten der Vermögensanlage und der allgemeinen Verwaltung zu reduzieren, wobei die Ansprüche der verschiedenen Arbeitgeber aber getrennt bleiben und nur Leistungen an ihre jeweiligen Arbeitnehmer betreffen. Gemeinschaftlich verwaltete Pläne verursachen keine besonderen Bilanzierungsprobleme, weil die erforderlichen Informationen jederzeit verfügbar sind, um sie wie jeden anderen Plan eines einzelnen Arbeitgebers zu behandeln, und solche Pläne die teilnehmenden Unternehmen keinen versicherungsmathematischen Risiken in Bezug auf gegenwärtige und frühere Arbeitnehmer der anderen Unternehmen aussetzen. Dieser Standard verpflichtet ein Unternehmen, einen gemeinschaftlich verwalteten Plan entsprechend dem Regelungswerk des Plans (einschließlich möglicher faktischer Verpflichtungen, die über die formalen Regelungsinhalte hinausgehen) als einen beitragsorientierten Plan oder einen leistungsorientierten Plan zu klassifizieren.

Leistungsorientierte Pläne, die Risiken zwischen verschiedenen Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung teilen

34 Leistungsorientierte Pläne, die Risiken auf mehrere Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung verteilen, z. B. auf ein Mutterunternehmen und seine Tochterunternehmen, gelten nicht als gemeinschaftliche Pläne mehrerer Arbeitgeber.

34A Ein an einem solchen Plan teilnehmendes Unternehmen hat Informationen über den gesamten Plan einzuholen, der nach IAS 19 auf Grundlage von Annahmen, die für den gesamten Plan gelten, bewertet wird. Besteht eine vertragliche Vereinbarung oder eine ausgewiesene Richtlinie, die leistungsorientierten Nettokosten des gesamten gemäß IAS 19 bewerteten Plans den einzelnen Unternehmen der Gruppe zu belasten, so hat das Unternehmen die belasteten leistungsorientierten Nettokosten in seinem separaten Einzelabschluss oder dem Jahresabschluss zu erfassen. Gibt es keine derartige Vereinbarung oder Richtlinie, sind die leistungsorientierten Nettokosten von dem Unternehmen der Gruppe in dessen separatem Einzelabschluss oder in dessen Jahresabschluss zu erfassen, das rechtmäßig das Trägerunternehmen des Plans ist. Die anderen Unternehmen der Gruppe haben in ihren separaten Einzelabschlüssen oder Jahresabschlüssen einen Aufwand zu erfassen, der ihrem in der betreffenden Berichtsperiode zu zahlenden Beitrag entspricht.

34B Für jedes einzelne Unternehmen der Gruppe gehört die Teilnahme an einem solchen Plan zu Geschäftsvorfällen mit nahe stehenden Unternehmen und Personen. Daher hat ein Unternehmen in seinem separaten Einzelabschluss oder seinem Jahresabschluss folgende Angaben zu machen:

(a) die vertragliche Vereinbarung oder die ausgewiesene Richtlinie hinsichtlich der Belastung der leistungsorientierten Nettokosten oder die Tatsache, dass es keine solche Richtlinie gibt;

(b) die Richtlinie für die Ermittlung des vom Unternehmen zu zahlenden Beitrags;

(c) alle Informationen über den gesamten Plan in Übereinstimmung mit den Paragraphen 120-121, wenn das Unternehmen die nach Paragraph 34A verteilten leistungsorientierten Nettokosten bilanziert;

(d) die gemäß den Paragraphen 120A(b)-(e), (j), (n), (o), (q) und 121 erforderlichen Informationen über den gesamten Plan, wenn das Unternehmen den für die Berichtsperiode gemäß Paragraph 34A zu zahlenden Beitrag erfasst. Die anderen von Paragraph 120A geforderten Angaben sind nicht anwendbar.

35 [gestrichen]

Staatliche Pläne

36 Ein Unternehmen hat einen staatlichen Plan genauso zu behandeln wie einen gemeinschaftlichen Plan mehrerer Arbeitgeber (siehe Paragraphen 29 und 30).

37 Staatliche Pläne, die durch Gesetzgebung festgelegt sind, um alle Unternehmen (oder alle Unternehmen einer bestimmten Kategorie, wie z. B. in einem bestimmten Industriezweig) zu erfassen, werden vom Staat, von regionalen oder überregionalen Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Stellen (z. B. eigens dafür geschaffene autonome Institutionen) betrieben, welche nicht der Kontrolle oder Einflussnahme des berichtenden Unternehmens unterstehen. Einige von Unternehmen eingerichtete Pläne erbringen sowohl Pflichtleistungen — und ersetzen insofern die andernfalls über einen staatlichen Plan zu versichernden Leistungen — als auch zusätzliche freiwillige Leistungen. Solche Pläne sind keine staatlichen Pläne.

38 Staatliche Pläne werden als leistungsorientiert oder als beitragsorientiert klassifiziert je nach dem Wesen der Verpflichtung, die das Unternehmen aus dem Plan hat. Viele staatliche Pläne werden nach dem Umlageprinzip finanziert: die Beiträge werden dabei so festgesetzt, dass sie ausreichen, um die erwarteten fälligen Leistungen der gleichen Periode zu erbringen; künftige, in der laufenden Periode erdiente Leistungen werden aus künftigen Beiträgen erbracht. Dennoch besteht bei staatlichen Plänen in den meisten Fällen keine rechtliche oder faktische Verpflichtung des Unternehmens zur Zahlung dieser künftigen Leistungen: es ist nur dazu verpflichtet, die fälligen Beiträge zu entrichten, und wenn das Unternehmen keine dem staatlichen Plan angehörenden Mitarbeiter mehr beschäftigt, ist es auch nicht verpflichtet, die in früheren Jahren erdienten Leistungen der eigenen Mitarbeiter zu erbringen. Deswegen sind staatliche Pläne im Regelfall beitragsorientierte Pläne. Jedoch sind in den wenigen Fällen, in denen staatliche Pläne leistungsorientierte Pläne sind, die Vorschriften der Paragraphen 29 und 30 anzuwenden.

Versicherte Leistungen

39 Ein Unternehmen kann einen Plan für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch die Zahlung von Versicherungsprämien finanzieren. Ein solcher Plan ist als beitragsorientierter Plan zu behandeln, es sei denn, das Unternehmen ist (unmittelbar oder mittelbar über den Plan) rechtlich oder faktisch verpflichtet,

(a) die Leistungen bei Fälligkeit unmittelbar an die Arbeitnehmer zu zahlen; oder

(b) zusätzliche Beträge zu entrichten, falls die Versicherungsgesellschaft nicht alle in der laufenden oder in früheren Perioden erdienten Leistungen zahlt.

Wenn eine solche rechtliche oder faktische Verpflichtung zur Zahlung von Leistungen aus dem Plan beim Unternehmen verbleibt, ist der Plan als leistungsorientierter Plan zu behandeln.

40 Die durch einen Versicherungsvertrag versicherten Leistungen müssen keine direkte oder automatische Beziehung zur Verpflichtung des Unternehmens haben. Für versicherte Pläne gilt die gleiche Abgrenzung zwischen Bilanzierung und Finanzierung wie für andere fondsfinanzierte Pläne.

41 Wenn ein Unternehmen eine Verpflichtung zu einer nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erbringenden Leistung über Beiträge zu einem Versicherungsvertrag finanziert und gemäß diesem eine rechtliche oder faktische Verpflichtung bei dem Unternehmen verbleibt (unmittelbar oder mittelbar über den Plan, durch den Mechanismus bei der Festlegung zukünftiger Beiträge oder, weil der Versicherer ein verbundenes Unternehmen ist), ist die Zahlung der Versicherungsprämien nicht als beitragsorientierte Vereinbarung einzustufen. Daraus folgt, dass das Unternehmen

(a) den qualifizierenden Versicherungsvertrag als Planvermögen erfasst (siehe Paragraph 7); und

(b) andere Versicherungsverträge als Erstattungsansprüche bilanziert (wenn die Verträge die Kriterien des Paragraphen 104A erfüllen).

42 Ist ein Versicherungsvertrag auf den Namen eines einzelnen Planbegünstigten oder auf eine Gruppe von Planbegünstigten ausgestellt und das Unternehmen weder rechtlich noch faktisch dazu verpflichtet, mögliche Verluste aus dem Versicherungsvertrag auszugleichen, so ist das Unternehmen auch nicht dazu verpflichtet, Leistungen unmittelbar an die Arbeitnehmer zu zahlen; die alleinige Verantwortung zur Zahlung der Leistungen liegt dann beim Versicherer. Im Rahmen solcher Verträge stellt die Zahlung der festgelegten Versicherungsprämien grundsätzlich die Abgeltung der Leistungsverpflichtung an Arbeitnehmer dar und nicht lediglich eine Finanzinvestition zur Erfüllung der Verpflichtung. Folglich existieren nach der Zahlung der Versicherungsprämie beim Unternehmen kein diesbezüglicher Vermögenswert und keine diesbezügliche Schuld mehr. Ein Unternehmen behandelt derartige Zahlungen daher wie Beiträge an einen beitragsorientierten Plan.

LEISTUNGEN NACH BEENDIGUNG DES ARBEITSVERHÄLTNISSES: BEITRAGSORIENTIERTE PLÄNE

43 Die Bilanzierung für beitragsorientierte Pläne ist einfach, weil die Verpflichtung des berichtenden Unternehmens in jeder Periode durch die für diese Periode zu entrichtenden Beiträge bestimmt ist. Deswegen sind zur Bewertung von Verpflichtung oder Aufwand des Unternehmens keine versicherungsmathematischen Annahmen erforderlich und versicherungsmathematische Gewinne oder Verluste können nicht entstehen. Darüber hinaus werden die Verpflichtungen auf nicht diskontierter Basis bewertet, es sei denn, sie sind nicht in voller Höhe innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Periode fällig, in der die damit verbundenen Arbeitsleistungen erbracht werden.

Erfassung und Bewertung

44 Wurden durch einen Arbeitnehmer im Verlauf einer Periode Arbeitsleistungen erbracht, hat das Unternehmen den im Austausch für die Arbeitsleistung zu zahlenden Beitrag an einen beitragsorientierten Plan wie folgt zu erfassen:

(a) als Schuld (abzugrenzender Aufwand) nach Abzug bereits entrichteter Beiträge. Übersteigt der bereits gezahlte Beitrag denjenigen Beitrag, der der bis zum Bilanzstichtag erbrachten Arbeitsleistung entspricht, so hat das Unternehmen den Unterschiedsbetrag als Vermögenswert zu aktivieren (aktivische Abgrenzung), sofern die Vorauszahlung beispielsweise zu einer Verringerung künftiger Zahlungen oder einer Rückerstattung führen wird; und

(b) als Aufwand, es sei denn, ein anderer Standard verlangt oder erlaubt die Einbeziehung des Beitrags in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts (siehe z. B. IAS 2 *Vorräte* und IAS 16 *Sachanlagen*).

45 Soweit Beiträge an einen beitragsorientierten Plan nicht in voller Höhe innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Periode, in der die Arbeitnehmer die damit im Zusammenhang stehende Arbeitsleistung erbracht haben, fällig werden, sind sie unter Anwendung des in Paragraph 78 spezifizierten Zinssatzes abzuzinsen.

Angaben

46 Der als Aufwand für einen beitragsorientierten Versorgungsplan erfasste Betrag ist im Abschluss des Unternehmens anzugeben.

47 Falls es nach IAS 24 erforderlich ist, sind Angaben über Beiträge an beitragsorientierte Versorgungspläne für Mitglieder der Geschäftsleitung zu machen.

LEISTUNGEN NACH BEENDIGUNG DES ARBEITSVERHÄLTNISSES: LEISTUNGSORIENTIERTE PLÄNE

48 Die Bilanzierung für leistungsorientierte Pläne ist komplex, weil zur Bewertung von Verpflichtung und Aufwand versicherungsmathematische Annahmen erforderlich sind und versicherungsmathematische Gewinne und Verluste auftreten können. Darüber hinaus wird die Verpflichtung auf diskontierter Basis bewertet, da sie erst viele Jahre nach Erbringung der damit zusammenhängenden Arbeitsleistung der Arbeitnehmer zu zahlen sein kann.

Erfassung und Bewertung

49 Leistungsorientierte Versorgungspläne können durch die Zahlung von Beiträgen des Unternehmens, manchmal auch seiner Arbeitnehmer, an eine vom berichtenden Unternehmen unabhängige, rechtlich selbständige Einheit oder einen Fonds, aus der die Leistungen an die Arbeitnehmer gezahlt werden, ganz oder teilweise finanziert sein, oder sie bestehen ohne Fondsdeckung. Die Zahlung der über einen Fonds finanzierten Leistungen hängt bei deren Fälligkeit nicht nur von der Vermögens- und Finanzlage und dem Anlageerfolg des Fonds ab, sondern auch von der Fähigkeit (und Bereitschaft) des Unternehmens, etwaige Fehlbeträge im Vermögen des Fonds auszugleichen. Daher trägt letztlich das Unternehmen die mit dem Plan verbundenen versicherungsmathematischen Risiken und Anlagerisiken. Der für einen leistungsorientierten Plan zu erfassende Aufwand entspricht daher nicht notwendigerweise dem in der Periode fälligen Beitrag.

50 Die Bilanzierung leistungsorientierter Pläne durch ein Unternehmen umfasst die folgenden Schritte:

(a) die Anwendung versicherungsmathematischer Methoden zur verlässlichen Schätzung der in der laufenden Periode und in früheren Perioden — im Austausch für die erbrachten Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer — erdienten Leistungen. Dazu muss ein Unternehmen bestimmen, wie viel der Leistungen der laufenden und früheren Perioden zuzuordnen ist (siehe Paragraphen 67-71), und Einschätzungen (versicherungsmathematische Annahmen) zu demographischen Variablen (z. B. Arbeitnehmerfluktuation und Sterbewahrscheinlichkeit) sowie zu finanziellen Variablen (z. B. künftige Gehaltssteigerungen oder Kostentrends für medizinische Versorgung) vornehmen, die die Kosten für die zugesagten Leistungen beeinflussen (siehe Paragraphen 72-91);

(b) die Abzinsung dieser Leistungen unter Anwendung des Verfahrens laufender Einmalprämien zur Bestimmung des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung und des Dienstzeitaufwands der laufenden Periode (siehe Paragraphen 64-66);

(c) die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts eines etwaigen Planvermögens (siehe Paragraphen 102-104);

(d) die Bestimmung des Gesamtbetrags der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste und des ergebniswirksam zu erfassenden Teils dieser versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste (siehe Paragraphen 92-95);

(e) im Falle der Einführung oder Änderung eines Plans die Bestimmung des daraus resultierenden nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands (siehe Paragraphen 96-101); und

(f) im Falle der Kürzung oder vorzeitigen Abgeltung eines Plans die Bestimmung des daraus resultierenden Gewinnes oder Verlustes (siehe Paragraphen 109-115).

Wenn ein Unternehmen mehr als einen leistungsorientierten Versorgungsplan hat, sind diese Schritte auf jeden wesentlichen Plan gesondert anzuwenden.

51 In einigen Fällen können die in diesem Standard dargestellten detaillierten Berechnungen durch Schätzungen, Durchschnittsbildung und vereinfachte Berechnungen verlässlich angenähert werden.

Bilanzierung einer faktischen Verpflichtung

52 Ein Unternehmen ist nicht nur zur Erfassung der aus dem formalen Regelungswerk eines leistungsorientierten Plans resultierenden rechtlichen Verpflichtungen verpflichtet, sondern auch zur Erfassung aller faktischen Verpflichtungen, die aus betriebsüblichen Praktiken resultieren. Betriebliche Praxis begründet faktische Verpflichtungen, wenn das

Unternehmen keine realistische Alternative zur Zahlung der Leistungen an Arbeitnehmer hat. Eine faktische Verpflichtung ist beispielsweise dann gegeben, wenn eine Änderung der üblichen betrieblichen Praxis zu einer unannehmbaren Schädigung des sozialen Klimas im Betrieb führen würde.

53 Die formalen Regelungen eines leistungsorientierten Plans können es einem Unternehmen gestatten, sich von seinen Verpflichtungen aus dem Plan zu befreien. Dennoch ist es gewöhnlich schwierig, Pläne aufzuheben, wenn die Arbeitnehmer gehalten werden sollen. Solange das Gegenteil nicht belegt wird, erfolgt daher die Bilanzierung unter der Annahme, dass ein Unternehmen, das seinen Arbeitnehmer gegenwärtig solche Leistungen zusagt, dies während der erwarteten Restlebensarbeitszeit der Arbeitnehmer auch weiterhin tun wird.

Bilanz

54 Der als Schuld aus einem leistungsorientierten Plan zu erfassende Betrag entspricht dem Saldo folgender Beträge:

(a) dem Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung am Bilanzstichtag (siehe Paragraph 64);

(b) zuzüglich etwaiger versicherungsmathematischer Gewinne (abzüglich etwaiger versicherungsmathematischer Verluste), die aufgrund der in den Paragraphen 92 und 93 dargestellten Behandlung noch nicht ergebniswirksam erfasst wurden;

(c) abzüglich eines etwaigen, bisher noch nicht erfassten nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands (siehe Paragraph 96);

(d) abzüglich des am Bilanzstichtag beizulegenden Zeitwerts von Planvermögen (sofern ein solches vorliegt), aus dem die Verpflichtungen unmittelbar erfüllt werden (siehe Paragraphen 102-104).

55 Der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung ist der Bruttobetrag der Verpflichtung vor Abzug des beizulegenden Zeitwerts eines etwaigen Planvermögens.

56 Die Barwerte leistungsorientierter Verpflichtungen und die beizulegenden Zeitwerte von Planvermögen sind vom Unternehmen mit einer ausreichenden Regelmäßigkeit zu bestimmen, um zu gewährleisten, dass die im Abschluss erfassten Beträge nicht wesentlich von den Beträgen abweichen, die sich am Bilanzstichtag ergeben würden.

57 Dieser Standard empfiehlt, fordert aber nicht, dass ein Unternehmen einen anerkannten Versicherungsmathematiker für die Bewertung aller wesentlichen Verpflichtungen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses hinzuzieht. Aus praktischen Gründen kann ein Unternehmen einen anerkannten Versicherungsmathematiker damit beauftragen, schon vor dem Bilanzstichtag eine detaillierte versicherungsmathematische Bewertung der Verpflichtung durchzuführen. Die Ergebnisse dieser Bewertung müssen jedoch hinsichtlich eingetretener wesentlicher Geschäftsvorfälle und anderer wesentlicher Änderungen (einschließlich Änderungen der Marktwerte und Zinsen) auf den Bilanzstichtag aktualisiert werden.

58 Der nach Paragraph 54 ermittelte Betrag kann negativ sein (ein Vermögenswert). Ein sich ergebender Vermögenswert ist vom Unternehmen zum niedrigeren der beiden folgenden Beträge zu bewerten:

(a) dem gemäß Paragraph 54 ermittelten Betrag; und

(b) der Summe aus

(i) allen kumulierten, nicht erfassten, saldierten versicherungsmathematischen Verlusten und nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand (siehe Paragraphen 92, 93 und 96); und

(ii) dem Barwert eines wirtschaftlichen Nutzens in Form von Rückerstattungen aus dem Plan oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen an den Plan. Der Barwert dieses wirtschaftlichen Nutzens ist unter Verwendung des in Paragraph 78 beschriebenen Abzinsungssatzes zu ermitteln.

58A Die Anwendung des Paragraphen 58 darf nicht dazu führen, dass ein Gewinn lediglich als Resultat eines während der Berichtsperiode anfallenden versicherungsmathematischen Verlusts oder nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands sowie ein Verlust lediglich als Resultat eines innerhalb der Berichtsperiode anfallenden versicherungsmathematischen Gewinns erfasst werden. Ein Unternehmen muss folgende Fälle gemäß Paragraph 54 sofort ergebniswirksam erfassen, soweit sie aus einer in Übereinstimmung mit Paragraph 58(b) erfolgten Ermittlung des Vermögenswerts des leistungsorientierten Plans resultieren:

(a) saldierte versicherungsmathematische Verluste und nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand der Berichtsperiode, soweit diese eine Verringerung des Barwerts des in Paragraph 58(b)(ii) bezeichneten wirtschaftlichen Nutzens übersteigen. Wenn keine Änderung oder ein Zuwachs des Barwerts dieses wirtschaftlichen Nutzens vorliegt, sind alle während der Berichtsperiode angefallenen saldierten versicherungsmathematischen Verluste und der nachzuverrechnende Dienstzeitaufwand nach Paragraph 54 sofort zu erfassen;

(b) saldierte versicherungsmathematische Gewinne der Berichtsperiode nach Abzug des in der Berichtsperiode entstandenen nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands, soweit diese eine Erhöhung des Barwertes des in Paragraph 58(b)(ii) bezeichneten wirtschaftlichen Nutzens übersteigen. Wenn keine Änderung oder eine Verringerung des Barwerts des wirtschaftlichen Nutzens vorliegt, sind alle während der Berichtsperiode angefallenen saldierten versicherungsmathematischen Gewinne nach Abzug des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands nach Paragraph 54 sofort zu erfassen.

58B Paragraph 58A betrifft ein Unternehmen nur, sofern es am Anfang oder Ende der Bilanzierungsperiode für einen leistungsorientierten Plan einen Überschuss ([1]) aufweist, den es nach den aktuellen Bedingungen des Plans nicht vollständig durch Rückerstattungen oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen wiedererlangen kann. In diesen Fällen erhöhen nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand und versicherungsmathematische Verluste, die in der Berichtsperiode entstehen und deren Erfassung gemäß Paragraph 54 periodisiert wird, den gemäß Paragraph 58(b)(i) definierten Betrag. Falls dieser Zuwachs nicht durch einen entsprechenden Rückgang des gemäß Paragraph 58(b)(ii) für eine Erfassung qualifizierenden Barwerts eines wirtschaftlichen Nutzens ausgeglichen wird, entstehen ein Anstieg des nach Paragraph 58(b) spezifizierten Saldos und deswegen ein zu erfassender Gewinn. Paragraph 58A verbietet unter diesen Umständen die Erfassung eines Gewinns. Bei versicherungsmathematischen Gewinnen, die innerhalb der Berichtsperiode entstehen und deren Erfassung gemäß Paragraph 54 periodisiert wird, entsteht die umgekehrte Auswirkung, soweit der versicherungsmathematische Gewinn einen kumulierten, nicht erfassten versicherungsmathematischen Verlust vermindert. Paragraph 58A verbietet unter diesen Umständen die Erfassung eines Verlusts. Beispiele der Anwendung dieses Paragraphen sind in Anhang C dargestellt.

59 Ein Vermögenswert kann entstehen, wenn ein leistungsorientierter Plan überdotiert ist, oder in bestimmten Fällen, in denen versicherungsmathematische Gewinne erfasst wurden. In diesen Fällen bilanziert das Unternehmen einen Vermögenswert, da

(a) das Unternehmen Verfügungsgewalt über eine Ressource ausübt, d. h. die Möglichkeit hat, aus der Überdotierung künftigen Nutzen zu ziehen;

(b) diese Verfügungsgewalt Ergebnis von Ereignissen der Vergangenheit ist (vom Unternehmen gezahlte Beiträge und von den Arbeitnehmern erbrachte Arbeitsleistung); und

(c) dem Unternehmen daraus künftiger wirtschaftlicher Nutzen zur Verfügung steht, und zwar entweder in Form geminderter künftiger Beitragszahlungen oder in Form von Rückerstattungen, entweder unmittelbar an das Unternehmen selbst oder mittelbar an einen anderen Plan mit Vermögensunterdeckung.

60 Die Obergrenze des Paragraphen 58(b) hebt nicht die periodenverschobene Erfassung von bestimmten versicherungsmathematischen Verlusten (siehe Paragraphen 92 und 93) und von bestimmtem nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand (siehe Paragraph 96) außer im Falle des Paragraphen 58A auf. Die Obergrenze schließt jedoch die Nutzung des Übergangswahlrechts nach Paragraph 155(b) aus. Nach Paragraph 120A(f)(iii) ist das Unternehmen verpflichtet, einen aufgrund der Begrenzung des Paragraphen 58(b) nicht als Vermögenswert angesetzten Betrag anzugeben.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 60

Ein leistungsorientierter Plan hat folgende Merkmale:

Barwert der Verpflichtung	1 100
Beizulegender Zeitwert des Planvermögens	(1 190)
	(90)
Nicht erfasste versicherungsmathematische Verluste	(110)
Nicht erfasster nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand	(70)
Nicht erfasster Anstieg der Schulden bei erstmaliger Anwendung des Standards gemäß Paragraph 155(b)	(50)
Negativer, gemäß Paragraph 54 ermittelter Betrag	(320)
Barwert künftiger Rückerstattungen aus dem Plan und der Minderung künftiger Beitragszahlungen an den Plan	90
Die Obergrenze gemäß Paragraph 58(b) wird folgendermaßen ermittelt:	
Nicht erfasste versicherungsmathematische Verluste	*110*
Nicht erfasster nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand	*70*
Barwert künftiger Rückerstattungen aus dem Plan und der Minderung künftiger Beitragszahlungen an den Plan	*90*
Obergrenze	*270*

270 ist weniger als 320. Daher bilanziert das Unternehmen einen Vermögenswert von 270 und gibt im Abschluss an, dass die Begrenzung den als Buchwert des Vermögenswerts zu bilanzierenden Betrag um 50 reduziert hat (siehe Paragraph 120A(f)(iii)).

([1]) Ein Überschuss ist ein Überhang des beizulegenden Zeitwertes des Planvermögens im Vergleich zum Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung.

Periodenergebnis

61 Der Saldo folgender Beträge ist im Ergebnis zu erfassen, es sei denn, ein anderer Standard verlangt oder erlaubt deren Einbeziehung in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts:

(a) laufender Dienstzeitaufwand (siehe Paragraphen 63-91);

(b) Zinsaufwand (siehe Paragraph 82);

(c) erwarteter Ertrag aus etwaigem Planvermögen (siehe Paragraph 105-107) und aus anderen Erstattungsansprüchen (siehe Paragraph 104A);

(d) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste gemäß den Rechnungslegungsmethoden des Unternehmens (siehe Paragraphen 92-93D);

(e) nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand (siehe Paragraph 96);

(f) die Auswirkungen von etwaigen Plankürzungen oder Abgeltungen (siehe Paragraphen 109 und 110); und

(g) die Auswirkungen der Obergrenze in Paragraph 58(b), es sei denn, sie werden gemäß Paragraph 93C außerhalb des Ergebnisses erfasst.

62 Andere Standards verlangen, dass die Aufwendungen für bestimmte Leistungen an Arbeitnehmer bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vermögenswerten, wie z. B. bei Vorräten oder Sachanlagen, berücksichtigt werden (siehe IAS 2 und IAS 16). Alle Aufwendungen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines solchen Vermögenswerts einbezogen werden, müssen einen angemessenen Anteil der unter Paragraph 61 genannten Komponenten enthalten.

Erfassung und Bewertung: Barwert leistungsorientierter Verpflichtungen und laufender Dienstzeitaufwand

63 Die tatsächlichen Kosten eines leistungsorientierten Plans können durch viele Faktoren beeinflusst werden, wie z. B. Endgehälter, Mitarbeiterfluktuation und Sterbewahrscheinlichkeit, Kostentrends im Bereich der medizinischen Versorgung und — bei einem fondsfinanzierten Plan — von den Anlageerträgen aus dem Planvermögen. Die tatsächlichen Kosten des Plans sind ungewiss und diese Ungewissheit besteht in der Regel über einen langen Zeitraum. Um den Barwert von Leistungsverpflichtungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und den damit verbundenen Dienstzeitaufwand einer Periode zu bestimmen, ist es erforderlich,

(a) eine versicherungsmathematische Bewertungsmethode anzuwenden (siehe Paragraphen 64-66);

(b) die Leistungen den Dienstjahren der Arbeitnehmer zuzuordnen (siehe Paragraphen 67-71); und

(c) versicherungsmathematische Annahmen zu treffen (siehe Paragraphen 72-91)

Versicherungsmathematische Bewertungsmethode

64 Zur Bestimmung des Barwerts einer leistungsorientierten Verpflichtung, des damit verbundenen Dienstzeitaufwands und, falls zutreffend, des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands hat ein Unternehmen die Methode der laufenden Einmalprämien anzuwenden.

65 Die Methode der laufenden Einmalprämien (mitunter auch als Anwartschaftsansammlungsverfahren oder Anwartschaftsbarwertverfahren bezeichnet, weil Leistungsbausteine linear pro-rata oder der Planformel folgend den Dienstjahren zugeordnet werden) geht davon aus, dass in jedem Dienstjahr ein zusätzlicher Teil des endgültigen Leistungsanspruchs erdient wird (siehe Paragraphen 67-71) und bewertet jeden dieser Leistungsbausteine separat, um so die endgültige Verpflichtung aufzubauen (siehe Paragraphen 72-91).

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 65

Bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses ist eine Kapitalleistung in Höhe von 1 % des Endgehalts für jedes geleistete Dienstjahr zu zahlen. Im ersten Dienstjahr beträgt das Gehalt 10 000, das erwartungsgemäß jedes Jahr um 7 % (bezogen auf den Vorjahresstand) ansteigt. Der Abzinsungssatz beträgt 10 % *per annum*. Die folgende Tabelle veranschaulicht, wie sich die Verpflichtung für einen Mitarbeiter aufbaut, der erwartungsgemäß am Ende des 5. Dienstjahres ausscheidet, wobei unterstellt wird, dass die versicherungsmathematischen Annahmen keinen Änderungen unterliegen. Zur Vereinfachung wird im Beispiel die ansonsten erforderliche Berücksichtigung der Wahrscheinlichkeit vernachlässigt, dass der Arbeitnehmer vor oder nach diesem Zeitpunkt ausscheidet.

Jahr	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Leistung erdient in:					
— früheren Dienstjahren	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— dem laufenden Dienstjahr (1 % des Endgehalts)	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— dem laufenden und früheren Dienstjahren	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Verpflichtung zu Beginn des Berichtszeitraums	*—*	*89*	*196*	*324*	*476*
Zinsen von 10 %	*—*	*9*	*20*	*33*	*48*

Jahr	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Laufender Dienstzeitaufwand	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Verpflichtung am Ende des Berichtszeitraums	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Anmerkung:

1. *Die jeweilige Verpflichtung zu Beginn des Berichtszeitraums entspricht dem Barwert der Leistungen, die früheren Dienstjahren zugeordnet werden.*
2. *Der laufende Dienstzeitaufwand entspricht dem Barwert der Leistungen, die der Berichtsperiode zugeordnet werden.*
3. *Die jeweilige Verpflichtung am Ende einer Berichtsperiode entspricht dem Barwert der Leistungen, die früheren und der laufenden Periode zugeordnet werden.*

66 Die gesamte Verpflichtung für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ist vom Unternehmen abzuzinsen, auch wenn ein Teil der Verpflichtung innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag fällig wird.

Zuordnung von Leistungen auf Dienstjahre

67 Bei der Bestimmung des Barwerts seiner leistungsorientierten Verpflichtungen, des damit verbundenen Dienstzeitaufwands und, sofern zutreffend, des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands hat das Unternehmen die Leistungen den Dienstjahren so zuzuordnen, wie es die Planformel vorgibt. Falls jedoch die in späteren Dienstjahren erbrachte Arbeitsleistung der Arbeitnehmer zu einem wesentlich höheren Leistungsniveau führt als die in früheren Dienstjahren erbrachte Arbeitsleistung, so ist die Leistungszuordnung linear vorzunehmen, und zwar

(a) vom Zeitpunkt, ab dem die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers erstmalig zu Leistungen aus dem Plan führt (unabhängig davon, ob die Gewährung der Leistungen vom Fortbestand des Arbeitsverhältnisses abhängig ist oder nicht); bis

(b) zu dem Zeitpunkt, ab dem die weitere Arbeitsleistung des Arbeitnehmers die Leistungen aus dem Plan, von Erhöhungen wegen Gehaltssteigerungen abgesehen, nicht mehr wesentlich erhöht.

68 Das Verfahren der laufenden Einmalprämien verlangt, dass das Unternehmen der laufenden Periode (zwecks Bestimmung des laufenden Dienstzeitaufwands) sowie der laufenden und früheren Perioden (zwecks Bestimmung des gesamten Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung) Leistungsteile zuordnet. Leistungsteile werden jenen Perioden zugeordnet, in denen die Verpflichtung, diese nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu gewähren, entsteht. Diese Verpflichtung entsteht in dem Maße, wie die Arbeitnehmer ihre Arbeitsleistungen im Austausch für die ihnen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses vom Unternehmen erwartungsgemäß in späteren Berichtsperioden zu zahlenden Leistungen erbringen. Versicherungsmathematische Verfahren versetzen das Unternehmen in die Lage, diese Verpflichtung hinreichend verlässlich zu bewerten, um den Ansatz einer Schuld zu begründen.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 68

1. Ein leistungsorientierter Plan sieht bei Pensionierung die Zahlung eines Kapitals von 100 für jedes Dienstjahr vor.

   Jedem Dienstjahr wird eine Leistung von 100 zugeordnet. Der laufende Dienstzeitaufwand entspricht dem Barwert von 100. Der gesamte Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung entspricht dem Barwert von 100, multipliziert mit der Anzahl der bis zum Bilanzstichtag geleisteten Dienstjahre.

   Wenn die Leistung unmittelbar beim Ausscheiden des Arbeitnehmers aus dem Unternehmen fällig wird, geht der erwartete Zeitpunkt des Ausscheidens des Arbeitnehmers in die Berechnung des laufenden Dienstzeitaufwands und des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung ein. Folglich sind beide Werte — wegen des Abzinsungseffektes — geringer als die Beträge, die sich bei Ausscheiden des Mitarbeiters am Bilanzstichtag ergeben würden.

2. Ein Plan sieht eine monatliche Rente von 0,2 % des Endgehalts für jedes Dienstjahr vor. Die Rente ist ab dem 65. Lebensjahr zu zahlen.

   Jedem Dienstjahr wird eine Leistung in Höhe des zum Zeitpunkt der Pensionierung ermittelten Barwerts einer lebenslangen monatlichen Rente von 0,2 % des geschätzten Endgehalts zugeordnet. Der laufende Dienstzeitaufwand entspricht dem Barwert dieser Teilleistung. Der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung entspricht dem Barwert monatlicher Pensionszahlungen in Höhe von 0,2 % des Endgehalts, multipliziert mit der Anzahl der bis zum Bilanzstichtag geleisteten Dienstjahre. Der laufende Dienstzeitaufwand und der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung werden abgezinst, weil die Rentenzahlungen erst mit Vollendung des 65. Lebensjahres beginnen.

69 Die erbrachte Arbeitsleistung eines Arbeitnehmers führt bei leistungsorientierten Plänen selbst dann zu einer Verpflichtung, wenn die Gewährung der Leistungen vom Fortbestand der Arbeitsverhältnisse abhängt (die Leistungen also noch nicht unverfallbar sind). Arbeitsleistung, die vor Eintritt der Unverfallbarkeit erbracht wurde, begründet eine faktische Verpflichtung, weil die bis zur vollen Anspruchsberechtigung noch zu erbringende Arbeitsleistung an jedem folgenden Bilanzstichtag vermindert ist. Das Unternehmen berücksichtigt bei der Bewertung seiner leistungsorientierten Verpflichtung die Wahrscheinlichkeit, dass einige Mitarbeiter die Unverfallbarkeitsvoraussetzungen nicht erfüllen. Auch wenn verschiedene Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses nur dann gezahlt werden, wenn nach dem Ausscheiden eines Arbeitnehmers ein bestimmtes Ereignis eintritt, z. B. im Falle der medizinischen Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, entsteht gleichermaßen eine Verpflichtung bereits mit der Erbringung der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers, wenn diese einen Leistungsanspruch bei Eintritt des bestimmten Ereignisses begründet. Die Wahrscheinlichkeit, dass das bestimmte Ereignis eintritt, beeinflusst die Verpflichtung in ihrer Höhe, nicht jedoch dem Grunde nach.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 69

1. Ein Plan zahlt eine Leistung von 100 für jedes Dienstjahr. Nach zehn Dienstjahren wird die Anwartschaft unverfallbar.

   Jedem Dienstjahr wird eine Leistung von 100 zugeordnet. In jedem der ersten zehn Jahre ist im laufenden Dienstzeitaufwand und im Barwert der Verpflichtung die Wahrscheinlichkeit berücksichtigt, dass der Arbeitnehmer eventuell keine zehn Dienstjahre vollendet.

2. Aus einem Plan wird eine Leistung von 100 für jedes Dienstjahr gewährt, wobei Dienstjahre vor dem 25. Lebensjahr ausgeschlossen sind. Die Anwartschaft ist sofort unverfallbar.

   Den vor dem 25. Lebensjahr erbrachten Dienstjahren wird keine Leistung zugeordnet, da die vor diesem Zeitpunkt erbrachte Arbeitsleistung (unabhängig vom Fortbestand des Arbeitsverhältnisses) keine Anwartschaft auf Leistungen begründet. Jedem Folgejahr wird eine Leistung von 100 zugeordnet.

70 Die Verpflichtung erhöht sich bis zu dem Zeitpunkt, ab dem weitere Arbeitsleistungen zu keiner wesentlichen Erhöhung der Leistungen mehr führen. Deswegen werden alle Leistungen Perioden zugeordnet, die zu diesem Zeitpunkt oder vorher enden. Die Leistung wird den einzelnen Bilanzierungsperioden nach Maßgabe der im Plan enthaltenen Formel zugeordnet. Falls jedoch die in späteren Jahren erbrachte Arbeitsleistung eines Arbeitnehmers wesentlich höhere Anwartschaften begründet als in früheren Jahren, so hat das Unternehmen die Leistungen linear über die Berichtsperioden bis zu dem Zeitpunkt zu verteilen, ab dem weitere Arbeitsleistungen des Arbeitnehmers zu keiner wesentlichen Erhöhung der Anwartschaft mehr führen. Begründet ist dies dadurch, dass letztendlich die im gesamten Zeitraum erbrachte Arbeitsleistung zu einer Anwartschaft auf diesem höheren Niveau führt.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 70

1. Ein Plan sieht eine einmalige Kapitalleistung von 1 000 vor, die nach zehn Dienstjahren unverfallbar wird. Für nachfolgende Dienstjahre sieht der Plan keine weiteren Leistungen mehr vor.

   Jedem der ersten 10 Jahre wird eine Leistung von 100 (1 000 geteilt durch 10) zugeordnet. Im laufenden Dienstzeitaufwand für jedes der ersten zehn Jahre ist die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass der Arbeitnehmer eventuell vor Vollendung von zehn Dienstjahren ausscheidet. Den folgenden Jahren wird keine Leistung zugeordnet.

2. Ein Plan zahlt bei Pensionierung eine einmalige Kapitalleistung von 2 000 an alle Arbeitnehmer, die im Alter von 55 Jahren nach zwanzig Dienstjahren noch im Unternehmen beschäftigt sind oder Arbeitnehmer, die unabhängig von ihrer Dienstzeit im Alter von 65 Jahren noch im Unternehmen beschäftigt sind.

   Arbeitnehmer, die vor dem 35. Lebensjahr eintreten, erwerben erst mit dem 35. Lebensjahr eine Anwartschaft auf Leistungen aus diesem Plan (ein Arbeitnehmer könnte mit 30 aus dem Unternehmen ausscheiden und mit 33 zurückkehren, ohne dass dies Auswirkungen auf die Höhe oder die Fälligkeit der Leistung hätte). Die Gewährung dieser Leistungen hängt von der Erbringung künftiger Arbeitsleistung ab. Zudem führt die Erbringung von Arbeitsleistung nach dem 55. Lebensjahr nicht zu einer wesentlichen Erhöhung der Anwartschaft. Für diese Arbeitnehmer ordnet das Unternehmen jedem Dienstjahr zwischen dem 35. und 55. Lebensjahr eine Leistung von 100 (2 000 geteilt durch 20) zu.

   Für Arbeitnehmer, die zwischen dem 35. und dem 45. Lebensjahr eintreten, führt eine Dienstzeit von mehr als 20 Jahren nicht zu einer wesentlichen Erhöhung der Anwartschaft. Jedem der ersten 20 Dienstjahre dieser Arbeitnehmer ordnet das Unternehmen deswegen eine Leistung von 100 zu (2 000 geteilt durch 20)

   Für einen Arbeitnehmer, der mit 55 eintritt, führt eine Dienstzeit von mehr als 10 Jahren nicht zu einer wesentlichen Erhöhung der Anwartschaft. Jedem der ersten 10 Dienstjahre dieses Arbeitnehmers ordnet das Unternehmen deswegen eine Leistung von 200 zu (2 000 geteilt durch 10).

   Im laufenden Dienstzeitaufwand und im Barwert der Verpflichtung wird für alle Arbeitnehmer die Wahrscheinlichkeit berücksichtigt, dass die für die Leistung erforderlichen Dienstjahre eventuell nicht erreicht werden.

3. Ein Plan für Leistungen der medizinischen Versorgung nach der Pensionierung erstattet dem Arbeitnehmer 40 % der Kosten für medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisse, wenn er nach mehr als 10 und weniger als 20 Dienstjahren ausscheidet und 50 % der Kosten, wenn er nach 20 oder mehr Jahren ausscheidet.

   Nach Maßgabe der Leistungsformel des Plans ordnet das Unternehmen jedem der ersten 10 Dienstjahre 4 % (40 % geteilt durch 10) und jedem der folgenden 10 Dienstjahre 1 % (10 % geteilt durch 10) des Barwertes der erwarteten Kosten für medizinische Versorgung zu. Im laufenden Dienstzeitaufwand eines jeden Dienstjahres wird die Wahrscheinlichkeit berücksichtigt, dass der Arbeitnehmer die für die gesamten oder anteiligen Leistungen erforderlichen Dienstjahre eventuell nicht erreicht. Für Arbeitnehmer, deren Ausscheiden innerhalb der ersten zehn Jahre erwartet wird, wird keine Leistung zugeordnet.

4. Ein Plan für Leistungen der medizinischen Versorgung nach der Pensionierung erstattet dem Arbeitnehmer 10 % der Kosten für medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisse, wenn er nach mehr als 10 und weniger als 20 Dienstjahren ausscheidet und 50 % der Kosten, wenn er nach 20 oder mehr Jahren ausscheidet.

   Arbeitsleistung in späteren Jahren berechtigt zu wesentlich höheren Leistungen als Arbeitsleistung in früheren Jahren der Dienstzeit. Für Arbeitnehmer, die erwartungsgemäß nach 20 oder mehr Jahren ausscheiden, wird die Leistung daher linear gemäß Paragraph 68 verteilt. Arbeitsleistung nach mehr als 20 Jahren führt zu keiner wesentlichen Erhöhung der zugesagten Leistung. Deswegen wird jedem der ersten 20 Jahre ein Leistungsteil von 2,5 % des Barwerts der erwarteten Kosten der medizinischen Versorgung zugeordnet (50 % geteilt durch 20).

   Für Arbeitnehmer, die erwartungsgemäß zwischen dem zehnten und dem zwanzigsten Jahr ausscheiden, wird jedem der ersten 10 Jahre eine Teilleistung von 1 % des Barwerts der erwarteten Kosten für die medizinische Versorgung zugeordnet. Für diese Arbeitnehmer wird den Dienstjahren zwischen dem Ende des zehnten Jahres und dem geschätzten Datum des Ausscheidens keine Leistung zugeordnet.

   Für Arbeitnehmer, deren Ausscheiden innerhalb der ersten zehn Jahre erwartet wird, wird keine Leistung zugeordnet.

71 Entspricht die Höhe der zugesagten Leistung einem konstanten Anteil vom Endgehalt für jedes Dienstjahr, so haben künftige Gehaltserhöhungen zwar Auswirkungen auf den zur Erfüllung der am Bilanzstichtag bestehenden, auf frühere Dienstjahre zurückgehenden Verpflichtung nötigen Betrag, sie führen jedoch nicht zu einer Erhöhung der Verpflichtung selbst. Deswegen:

(a) begründen Gehaltserhöhungen in Bezug auf Paragraph 67(b) keine zusätzliche Leistung an Arbeitnehmer, obwohl sich die Leistungshöhe am Endgehalt bemisst; und

(b) die jeder Berichtsperiode zugeordnete Leistung entspricht in ihrer Höhe einem konstanten Anteil desjenigen Gehalts, auf das sich die Leistung bezieht.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 71

Den Arbeitnehmern steht eine Leistung in Höhe von 3 % des Endgehalts für jedes Dienstjahr vor dem 55. Lebensjahr zu.

Jedem Dienstjahr bis zum 55. Lebensjahr wird eine Leistung in Höhe von 3 % des geschätzten Endgehalts zugeordnet. Dieses ist der Zeitpunkt, ab dem weitere Arbeitsleistung zu keiner wesentlichen Erhöhung der Leistung aus dem Plan mehr führt. Dienstzeiten nach dem 55. Lebensjahr wird keine Leistung zugeordnet.

Versicherungsmathematische Annahmen

72 Versicherungsmathematische Annahmen sind unvoreingenommen zu wählen und aufeinander abzustimmen.

73 Versicherungsmathematische Annahmen sind die bestmögliche Einschätzung eines Unternehmens zu Variablen, die die tatsächlichen Kosten für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bestimmen. Die versicherungsmathematischen Annahmen umfassen:

(a) demografische Annahmen über die künftige Zusammensetzung der gegenwärtigen und früheren Arbeitnehmer (und deren Angehörigen), die für Leistungen qualifizieren. Derartige demografische Annahmen beziehen sich auf:

   (i) die Sterblichkeit der Begünstigten, und zwar sowohl während des Arbeitsverhältnisses wie auch nach dessen Beendigung;

   (ii) Fluktuationsraten, Invalidisierungsraten und Frühpensionierungsverhalten;

   (iii) den Anteil der begünstigten Arbeitnehmer mit Angehörigen, die für Leistungen qualifizieren werden; und

   (iv) die Raten der Inanspruchnahme von Leistungen aus Plänen zur medizinischen Versorgung; sowie

(b) finanzielle Annahmen, zum Beispiel in Bezug auf:

(i) den Zinssatz für die Abzinsung (siehe Paragraphen 78-82);

(ii) das künftige Gehalts- und Leistungsniveau (siehe Paragraphen 83-87);

(iii) im Falle von Leistungen im Rahmen medizinischer Versorgung, die Kostentrends im Bereich der medizinischen Versorgung, einschließlich — falls wesentlich — der Kosten für die Bearbeitung von Ansprüchen und Leistungsauszahlungen (siehe Paragraphen 88-91); und

(iv) die erwarteten Erträge aus Planvermögen (siehe Paragraphen 105-107).

74 Versicherungsmathematische Annahmen gelten als unvoreingenommen gewählt, wenn sie weder unvorsichtig noch übertrieben vorsichtig sind.

75 Versicherungsmathematische Annahmen sind aufeinander abgestimmt, wenn sie die wirtschaftlichen Zusammenhänge zwischen Faktoren wie Inflation, Lohn- und Gehaltssteigerungen, Erträgen aus dem Planvermögen und Abzinsungssätzen widerspiegeln. Beispielsweise haben alle Annahmen, die in jeder künftigen Periode von einem bestimmten Inflationsniveau abhängen (wie Annahmen zu Zinssätzen und zu Lohn- und Gehaltssteigerungen) für jede dieser Perioden von dem gleichen Inflationsniveau auszugehen.

76 Die Annahmen zum Zinssatz für die Abzinsung und andere finanzielle Annahmen werden vom Unternehmen mit nominalen (nominal festgesetzten) Werten festgelegt, es sei denn, Schätzungen auf Basis realer (inflationsbereinigter) Werte sind verlässlicher, wie z. B. in einer hochinflationären Volkswirtschaft (siehe IAS 29 *Rechnungslegung in Hochinflationsländern*) oder in jenen Fällen, in denen die Leistung an einen Index gekoppelt ist und zugleich ein hinreichend entwickelter Markt für indexgebundene Anleihen in der gleichen Währung und mit gleicher Laufzeit vorhanden ist.

77 Annahmen zu finanziellen Variablen haben auf den am Bilanzstichtag bestehenden Erwartungen des Marktes für den Zeitraum zu beruhen, über den die Verpflichtungen zu erfüllen sind.

Versicherungsmathematische Annahmen: Abzinsungssatz

78 Der Zinssatz, der zur Diskontierung der Verpflichtungen für die nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erbringenden Leistungen (finanziert oder nicht-finanziert) herangezogen wird, ist auf der Grundlage der Renditen zu bestimmen, die am Bilanzstichtag für erstrangige, festverzinsliche Industrieanleihen am Markt erzielt werden. In Ländern ohne liquiden Markt für solche Industrieanleihen sind stattdessen die (am Bilanzstichtag geltenden) Marktrenditen für Regierungsanleihen zu verwenden. Währung und Laufzeiten der zugrunde gelegten Industrie- oder Regierungsanleihen haben mit der Währung und den voraussichtlichen Fristigkeiten der nach Beendigung der Arbeitsverhältnisse zu erfüllenden Verpflichtungen übereinzustimmen.

79 Der Abzinsungssatz ist eine versicherungsmathematische Annahme mit wesentlicher Auswirkung. Der Abzinsungssatz reflektiert den Zeitwert des Geldes, nicht jedoch das versicherungsmathematische Risiko oder das mit der Anlage des Fondsvermögens verbundene Anlagerisiko. Weiterhin gehen weder das unternehmensspezifische Ausfallrisiko, das die Gläubiger des Unternehmens tragen, noch das Risiko, dass die künftige Entwicklung von den versicherungsmathematischen Annahmen abweichen kann, in diesen Zinssatz ein.

80 Der Abzinsungssatz berücksichtigt die voraussichtliche Auszahlung der Leistungen im Zeitablauf. In der Praxis wird ein Unternehmen dies häufig durch die Verwendung eines einzigen gewichteten Durchschnittszinssatzes erreichen, in dem sich die Fälligkeiten, die Höhe und die Währung der zu zahlenden Leistungen widerspiegeln.

81 In einigen Fällen ist möglicherweise kein hinreichend entwickelter Markt für Anleihen mit ausreichend langen Laufzeiten vorhanden, die den geschätzten Fristigkeiten aller Leistungszahlungen entsprechen. In diesen Fällen werden für die Diskontierung kurzfristigerer Zahlungen die jeweils aktuellen Marktzinssätze für entsprechende Laufzeiten von dem Unternehmen verwendet, während es den Abzinsungssatz für längerfristige Fälligkeiten durch Extrapolation der aktuellen Marktzinssätze entlang der Renditekurve schätzt. Die Höhe des gesamten Barwerts einer leistungsorientierten Verpflichtung dürfte durch den Abzinsungssatz für den Teil der Leistungen, der erst nach Endfälligkeit der zur Verfügung stehenden Industrie- oder Regierungsanleihen zu zahlen ist, kaum besonders empfindlich beeinflusst werden.

82 Der Zinsaufwand wird ermittelt, indem der zu Beginn der Periode festgesetzte Zinssatz mit dem über die Periode vorliegenden Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung multipliziert wird, wobei wesentliche Änderungen der Verpflichtung berücksichtigt werden. Der Barwert der Verpflichtung wird im Allgemeinen von der in der Bilanz ausgewiesenen Schuld abweichen, weil die Schuld nach Abzug des beizulegenden Zeitwerts eines etwaigen Planvermögens erfasst wird und einige versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sowie ein Teil des nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands nicht sofort erfasst werden. [In Anhang A wird u. a. die Berechnung des Zinsaufwands veranschaulicht.]

Versicherungsmathematische Annahmen: Gehälter, Leistungen und Kosten medizinischer Versorgung

83 Bei der Bewertung von Verpflichtungen für nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erbringende Leistungen, sind folgende Faktoren zu berücksichtigen:

(a) erwartete künftige Gehaltssteigerungen;

(b) die aufgrund der Regelungen des Plans (oder aufgrund einer faktischen Verpflichtung auch über die Planregeln hinaus) am Bilanzstichtag zugesagten Leistungen; und

(c) die geschätzten künftigen Änderungen des Niveaus staatlicher Leistungen, die sich auf die nach Maßgabe des leistungsorientierten Plans zu zahlenden Leistungen auswirken, jedoch nur dann, wenn entweder:

(i) diese Änderungen bereits vor dem Bilanzstichtag in Kraft getreten sind; oder

(ii) die Erfahrungen der Vergangenheit, oder andere substanzielle Hinweise, darauf hindeuten, dass sich die staatlichen Leistungen in einer einigermaßen vorhersehbaren Weise ändern werden, z. B. in Anlehnung an künftige Veränderungen der allgemeinen Preis- oder Gehaltsniveaus.

84 Bei der Schätzung künftiger Gehaltssteigerungen werden u. a. Inflation, Dauer der Zugehörigkeit zum Unternehmen, Beförderung und andere relevante Faktoren wie Angebots- und Nachfragestruktur auf dem Arbeitsmarkt berücksichtigt.

85 Wenn ein Unternehmen aufgrund der formalen Regelungen eines Plans (oder aufgrund einer faktischen, darüber hinausgehenden Verpflichtung) die zugesagten Leistungen in künftigen Perioden anpassen muss, sind diese Anpassungen bei der Bewertung der Verpflichtung zu berücksichtigen. Dies ist z. B. der Fall, wenn:

(a) ein Unternehmen in der Vergangenheit stets die Leistungen erhöht hat, um die Auswirkungen der Inflation zu mindern und nichts darauf hindeutet, dass diese Praxis in Zukunft geändert wird; oder

(b) versicherungsmathematische Gewinne im Abschluss bereits erfasst wurden und das Unternehmen entweder aufgrund der formalen Regelungen des Plans (oder aufgrund einer faktischen, darüber hinausgehenden Verpflichtung) oder aufgrund gesetzlicher Bestimmungen eine etwaige Vermögensüberdeckung im Plan zu Gunsten der begünstigten Arbeitnehmer verwenden muss (siehe Paragraph 98 (c)).

86 Die versicherungsmathematischen Annahmen berücksichtigen nicht Änderungen der künftigen Leistungen, die sich am Bilanzstichtag nicht aus den formalen Regelungen des Plans (oder einer faktischen Verpflichtung) ergeben. Derartige Änderungen führen zu:

(a) nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand, soweit sie die Höhe von Leistungen für vor der Änderung erbrachte Arbeitsleistung ändern, und

(b) laufendem Dienstzeitaufwand in den Perioden nach der Änderung, soweit sie die Höhe von Leistungen für nach der Änderung erbrachte Arbeitsleistung ändern.

87 Einige Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind an Variable wie z. B. das Niveau staatlicher Altersversorgungsleistungen oder das der staatlichen medizinischen Versorgung gebunden. Bei der Bewertung dieser Leistungen werden erwartete Änderungen dieser Variablen aufgrund der Erfahrungen der Vergangenheit und anderer verlässlicher substanzieller Hinweise berücksichtigt.

88 Bei den Annahmen zu den Kosten medizinischer Versorgung sind erwartete Kostentrends für medizinische Dienstleistungen aufgrund von Inflation oder spezifischer Anpassungen der medizinischen Kosten zu berücksichtigen.

89 Die Bewertung von medizinischen Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses erfordert Annahmen über Höhe und Häufigkeit künftiger Ansprüche und über die Kosten zur Erfüllung dieser Ansprüche. Die Kosten der künftigen medizinischen Versorgung werden vom Unternehmen anhand eigener, aus Erfahrung gewonnener Daten geschätzt, wobei — falls erforderlich — Erfahrungswerte anderer Unternehmen, Versicherungsunternehmen, medizinischer Dienstleister und anderer Quellen hinzugezogen werden können. In die Schätzung der Kosten künftiger medizinischer Versorgung gehen die Auswirkungen technologischen Fortschritts, Änderungen der Inanspruchnahme von Gesundheitsfürsorgeleistungen oder der Bereitstellungsstrukturen sowie Änderungen des Gesundheitszustands der begünstigten Arbeitnehmer ein.

90 Die Höhe der geltend gemachten Ansprüche und deren Häufigkeit hängen insbesondere von Alter, Gesundheitszustand und Geschlecht der Arbeitnehmer (und ihrer Angehörigen) ab, wobei jedoch auch andere Faktoren wie der geografische Standort von Bedeutung sein können. Deswegen sind Erfahrungswerte aus der Vergangenheit anzupassen, sofern die demografische Zusammensetzung des vom Plan erfassten Personenbestands von der Zusammensetzung des Bestandes abweicht, der den historischen Daten zu Grunde liegt. Eine Anpassung ist auch dann erforderlich, wenn aufgrund verlässlicher substanzieller Hinweise davon ausgegangen werden kann, dass sich historische Trends nicht fortsetzen werden.

91 Einige Pläne für medizinische Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sehen eine Arbeitnehmerbeteiligung an den durch den Plan gedeckten Kosten medizinischer Versorgung vor. Solche Beiträge sind nach den am Bilanzstichtag geltenden Regelungen des Planes (oder aufgrund einer faktischen, darüber hinausgehenden Verpflichtung) bei der Schätzung künftiger Kosten für medizinische Versorgung zu berücksichtigen. Änderungen solcher Arbeitnehmerbeiträge führen entweder zu nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand oder, sofern zutreffend, auch zu Leistungskürzungen. Die Kosten für die Erfüllung der Ansprüche können sich durch Leistungen des Staates oder anderer medizinischer Dienstleister vermindern (siehe Paragraphen 83 (c) und 87).

Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste

92 Bei der Bewertung der Schuld aus einer leistungsorientierten Zusage gemäß Paragraph 54 hat ein Unternehmen, vorbehaltlich Paragraph 58A, den (in Paragraph 93 spezifizierten) Teil seiner versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste als Ertrag bzw. Aufwand zu erfassen, wenn der Saldo der kumulierten, nicht erfassten versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste zum Ende der vorherigen Berichtsperiode den höheren der folgenden Beträge überstieg:

(a) 10 % des Barwertes der leistungsorientierten Verpflichtung zu diesem Zeitpunkt (vor Abzug des Planvermögens); und

(b) 10 % des beizulegenden Zeitwerts eines etwaigen Planvermögens zu diesem Zeitpunkt.

Diese Grenzen sind für jeden leistungsorientierten Plan gesondert zu errechnen und anzuwenden.

93 Die für jeden leistungsorientierten Plan anteilig zu erfassenden versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste entsprechen dem gemäß Paragraph 92 ermittelten Betrag außerhalb des Korridors, dividiert durch die erwartete durchschnittliche Restlebensarbeitszeit der vom Plan erfassten Arbeitnehmer. Ein Unternehmen kann jedoch jedes systematische Verfahren anwenden, das zu einer schnelleren Erfassung der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste führt, sofern das gleiche Verfahren sowohl auf Gewinne als auch auf Verluste und stetig von Periode zu Periode angewandt wird. Ein Unternehmen kann solche systematischen Verfahren auch auf versicherungsmathematische Gewinne und Verluste innerhalb der in Paragraph 92 spezifizierten Grenzen anwenden.

93A Wenn ein Unternehmen gemäß Paragraph 93 beschließt, die Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste in der Periode vorzunehmen, in der sie anfallen, kann es diese außerhalb des Periodenergebnisses gemäß den Paragraphen 93B-93D erfassen, sofern dies für

(a) alle leistungsorientierten Pläne und

(b) alle versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste durchgeführt wird.

93B Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, die nach Paragraph 93A außerhalb des Periodenergebnisses erfasst werden, sind in einer Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals mit der Überschrift „Aufstellung der erfassten Erträge und Aufwendungen" darzustellen, die nur die in Paragraph 96 des IAS 1 (überarbeitet 2003) aufgeführten Posten umfasst. In einer Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals darf das Unternehmen die versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste nicht im Spaltenformat, wie in Paragraph 101 des IAS 1 erwähnt, oder in irgendeinem anderen Format, das die in Paragraph 97 des IAS 1 aufgeführten Posten umfasst, darstellen.

93C Ein Unternehmen, das versicherungsmathematische Gewinne und Verluste nach Paragraph 93A erfasst, hat auch alle Berichtigungen, die durch die Obergrenze in Paragraph 58(b) entstehen, außerhalb des Periodenergebnisses in der Aufstellung der erfassten Erträge und Aufwendungen zu erfassen.

93D Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sowie aufgrund der Obergrenze in Paragraph 58(b) entstandene Berichtigungen, die direkt in der Aufstellung der erfassten Erträge und Aufwendungen erfasst wurden, sind direkt in den Gewinnrücklagen zu erfassen. Sie dürfen nicht im Ergebnis einer nachfolgenden Berichtsperiode erfasst werden.

94 Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste können aus Erhöhungen oder Verminderungen entweder des Barwertes einer leistungsorientierten Verpflichtung oder des beizulegenden Zeitwertes eines etwaigen Planvermögens entstehen. Zu den Gründen für das Entstehen versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste zählen u. a.:

(a) eine unerwartet hohe oder niedrige Anzahl von Fluktuationsfällen, vorzeitigen Pensionierungen oder Todesfällen oder unerwartet hohe oder niedrige Anstiege der Gehälter, laufenden Leistungen (sofern die formalen oder faktischen Bedingungen eines Plans inflationsbedingte Leistungsanpassungen vorsehen) oder der Kosten der medizinischen Versorgung;

(b) der Effekt von Schätzungsänderungen hinsichtlich der angenommenen Arbeitnehmerfluktuation, dem Frühpensionierungsverhalten, der Sterblichkeit oder des Anstiegs von Gehältern, Leistungen (sofern die formalen oder faktischen Bedingungen eines Plans inflationsbedingte Leistungsanpassungen vorsehen) oder der Kosten medizinischer Versorgung;

(c) die Auswirkung einer Änderung des Abzinsungssatzes; und

(d) Abweichungen zwischen dem tatsächlichen und dem erwarteten Ertrag aus dem Planvermögen (siehe Paragraphen 105-107).

95 Langfristig können sich versicherungsmathematische Gewinne und Verluste gegenseitig kompensieren. Deswegen können Schätzungen von Verpflichtungen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses am besten als Näherungswerte in einer Bandbreite (einem „Korridor") um den bestmöglichen Schätzwert herum angesehen werden. Ein Unternehmen kann versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, die innerhalb dieses Korridors liegen, erfassen, es ist dazu aber nicht verpflichtet. Dieser Standard verlangt von einem Unternehmen, einen bestimmten Mindestanteil derjenigen Teile der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste zu erfassen, welche aus dem „Korridor" von plus oder minus 10 % fallen. [In Anhang A wird unter anderem die Behandlung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste anschaulich beschrieben.] Dieser Standard gestattet auch die Anwendung systematischer Verfahren zur schnelleren Erfassung, sofern diese die in Paragraph 93 genannten Bedingungen erfüllen. Zu den zulässigen Verfahren gehört beispielsweise auch die sofortige Erfassung aller sowohl innerhalb als auch außerhalb des „Korridors" liegenden versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste. In Paragraph 155 (b)(iii) wird erläutert, warum nicht erfasste Teile des Übergangs-Schuldpostens bei der Verrechnung nachfolgender versicherungsmathematischer Gewinne berücksichtigt werden müssen.

Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand

96 Bei der Bemessung seiner Schuld aus einem leistungsorientierten Plan gemäß Paragraph 54 hat das Unternehmen, vorbehaltlich Paragraph 58A, nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwand linear über den durchschnittlichen Zeitraum bis zum Eintritt der Unverfallbarkeit der Anwartschaften zu verteilen. Soweit Anwartschaften sofort nach Einführung oder Änderung eines leistungsorientierten Plans unverfallbar sind, ist der nachzuverrechnende Dienstzeitaufwand sofort ergebniswirksam zu erfassen.

97 Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand entsteht, wenn ein Unternehmen einen leistungsorientierten Plan einführt oder Leistungen aus einem bestehenden leistungsorientierten Plan ändert. Solche Änderungen betreffen eine Gegenleistung für Arbeitsleistung der Arbeitnehmer, die bis zum Zeitpunkt des Eintritts der Unverfallbarkeit erbracht wird. Deswegen ist nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand über diesen Zeitraum zu erfassen, und zwar ungeachtet der Tatsache, dass sich der Aufwand auf Arbeitsleistung in früheren Perioden bezieht. Der nachzuverrechnende Dienstzeitaufwand wird als Veränderung der Schuld infolge der Planänderung bewertet. (siehe Paragraph 64).

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 97

Ein Unternehmen unterhält einen Altersversorgungsplan, der eine Rente in Höhe von 2 % des Endgehalts für jedes Dienstjahr gewährt. Nach fünf Dienstjahren sind die Leistungen unverfallbar. Am 1. Januar 20X5 erhöht das Unternehmen die Rente auf 2,5 % des Endgehalts für jedes Dienstjahr ab dem 1. Januar 20X1. Zum Zeitpunkt der Planverbesserung stellt sich der Barwert der zusätzlichen Leistungen für die Dienstzeit vom 1. Januar 20X1 bis 1. Januar 20X5 wie folgt dar:

Für Arbeitnehmer mit mehr als fünf Dienstjahren am 1.1.X5	150
Für Mitarbeiter mit weniger als fünf Dienstjahren zum 1.1.X5 (durchschnittlicher Zeitraum bis zur Unverfallbarkeit der Anwartschaft: drei Jahre)	120
	270

Das Unternehmen erfasst 150 sofort als Aufwand, da die Anwartschaft bereits unverfallbar ist. Das Unternehmen verteilt 120 als Aufwand linear über drei Jahre beginnend mit dem 1. Januar 20X5.

98 Nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand beinhaltet nicht:

(a) die Auswirkungen von Unterschieden zwischen tatsächlichen und ursprünglich angenommenen Gehaltssteigerungen auf die Höhe der in früheren Jahren erdienten Leistungen (nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand entsteht nicht, da die Gehaltsentwicklung über die versicherungsmathematischen Annahmen berücksichtigt ist);

(b) zu hoch oder zu niedrig geschätzte freiwillige Rentenanpassungen, wenn das Unternehmen faktisch verpflichtet ist, Renten entsprechend anzupassen (nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand entsteht nicht, da solche Steigerungen über die versicherungsmathematischen Annahmen berücksichtigt sind);

(c) geschätzte Auswirkungen von Leistungsverbesserungen aus versicherungsmathematischen Gewinnen, die vom Unternehmen schon im Abschluss erfasst wurden, wenn das Unternehmen nach den Regelungen des Plans (oder aufgrund einer faktischen, über diese Regelungen hinausgehenden Verpflichtung) oder aufgrund rechtlicher Bestimmungen dazu verpflichtet ist, eine Vermögensüberdeckung des Plans zu Gunsten der vom Plan erfassten Arbeitnehmer zu verwenden, und zwar selbst dann, wenn die Leistungserhöhung noch nicht formal zuerkannt wurde (die resultierende höhere Verpflichtung ist ein versicherungsmathematischer Verlust und kein nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand, siehe Paragraph 85(b));

(d) der Zuwachs an unverfallbaren Leistungen, wenn — ohne dass neue oder verbesserte Leistungen vorliegen — Arbeitnehmer Unverfallbarkeitsbedingungen erfüllen (in diesem Fall entsteht kein nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand, weil die geschätzten Kosten für die Gewährung der Leistungen als laufender Dienstzeitaufwand in der Periode erfasst wurden, in der die Arbeitsleistung erbracht wurde); und

(e) Auswirkungen von Planänderungen, durch die sich die Leistungen für in künftigen Perioden zu erbringende Arbeitsleistung reduzieren (Plankürzung).

99 Der Plan für die ergebniswirksame Verteilung von nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand wird vom Unternehmen aufgestellt, wenn Leistungen neu eingeführt oder geändert werden. Es wäre jedoch nicht durchführbar, alle detaillierten Aufzeichnungen zu führen, die nötig wären, um später erforderliche Anpassungen dieses Plans zu bestimmen und in ihm zu berücksichtigen. Hinzu kommt, dass die Auswirkungen solcher Anpassungen nur dann wesentlich sein dürften, wenn eine Plankürzung oder -abgeltung vorliegt. Deswegen wird ein einmal aufgestellter Plan zur Verteilung von nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand nur im Falle einer Plankürzung oder -abgeltung geändert.

100 Reduziert ein Unternehmen die im Rahmen eines bestehenden leistungsorientierten Plans zu zahlenden Leistungen, so wird die daraus resultierende Verminderung der Schuld als (negativer) nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand über die durchschnittliche Dauer bis zum Eintritt der Unverfallbarkeit des verminderten Leistungsteils verteilt.

101 Reduziert ein Unternehmen bestimmte im Rahmen eines bestehenden leistungsorientierten Plans zu zahlende Leistungen und erhöht gleichzeitig andere Leistungen, die den gleichen Arbeitnehmern im Rahmen des Plans zugesagt sind, so werden alle Änderungen zusammengefasst als eine Änderung behandelt.

Ansatz und Bewertung: Planvermögen

Beizulegender Zeitwert des Planvermögens

102 Der beizulegende Zeitwert des Planvermögens geht bei der Ermittlung des nach Paragraph 54 in der Bilanz zu erfassenden Betrags als Abzugsposten ein. Ist kein Marktwert verfügbar, wird der beizulegende Zeitwert des Planvermögens geschätzt, z. B. indem die erwarteten künftigen Cashflows auf den Stichtag diskontiert werden und dabei ein Zinssatz verwendet wird, der sowohl die Risiken, die mit dem Planvermögen verbunden sind, als auch die Rückzahlungstermine oder das erwartete Veräußerungsdatum dieser Vermögenswerte berücksichtigt (oder, falls Rückzahlungstermine nicht festgelegt sind, den voraussichtlichen Zeitraum bis zur Erfüllung der damit verbundenen Verpflichtung).

103 Nicht zum Planvermögen zählen fällige, aber noch nicht an den Fonds entrichtete Beiträge des berichtenden Unternehmens sowie nicht übertragbare Finanzinstrumente, die vom Unternehmen emittiert und vom Fonds gehalten werden. Das Planvermögen wird gemindert um jegliche Schulden des Fonds, die nicht im Zusammenhang mit den Versorgungsansprüchen der Arbeitnehmer stehen, zum Beispiel Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen oder andere Verbindlichkeiten und Schulden die aus derivativen Finanzinstrumenten resultieren.

104 Soweit zum Planvermögen qualifizierende Versicherungsverträge gehören, die die zugesagten Leistungen hinsichtlich ihres Betrages und ihrer Fälligkeiten ganz oder teilweise kongruent abdecken, ist der beizulegende Zeitwert der Versicherungsverträge annahmegemäß gleich dem Barwert der abgedeckten Verpflichtungen, wie in Paragraph 54 beschrieben (vorbehaltlich jeder zu erfassenden Reduzierung, wenn die Beträge die aus dem Versicherungsverträgen beansprucht werden, nicht voll erzielbar sind).

Erstattungen

104A Nur dann, wenn es so gut wie sicher ist, dass eine andere Partei die Ausgaben zur Erfüllung der leistungsorientierten Verpflichtung, teilweise oder ganz erstatten wird, hat ein Unternehmen den Erstattungsanspruch als einen gesonderten Vermögenswert zu bilanzieren. Das Unternehmen hat den Vermögenswert mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten. In jeder anderen Hinsicht hat das Unternehmen den Vermögenswert wie Planvermögen zu behandeln. In der Gewinn- und Verlustrechnung kann der Aufwand, der sich auf einen leistungsorientierten Plan bezieht, nach Abzug der Erstattungen netto präsentiert werden.

104B In einigen Fällen kann ein Unternehmen von einer anderen Partei, zum Beispiel einem Versicherer, erwarten, dass diese die Ausgaben zur Erfüllung der leistungsorientierten Verpflichtung, ganz oder teilweise zahlt. Qualifizierende Versicherungsverträge, wie in Paragraph 7 definiert, sind Planvermögen. Ein Unternehmen erfasst qualifizierende Versicherungsverträge genauso wie jedes andere Planvermögen und Paragraph 104A findet keine Anwendung (siehe auch Paragraphen 39-42 und 104).

104C Ist ein Versicherungsvertrag kein qualifizierender Versicherungsvertrag, dann ist dieser auch kein Planvermögen. Paragraph 104A behandelt derartige Fälle: das Unternehmen erfasst den Erstattungsanspruch aus den Versicherungsverträgen als einen separaten Vermögenswert, und nicht als einen Abzug bei der Ermittlung der leistungsorientierten Verbindlichkeit, wie in Paragraph 54 beschrieben; in jeder anderen Hinsicht behandelt das Unternehmen den Vermögenswert genauso wie Planvermögen. Insbesondere ist die leistungsorientierte Verbindlichkeit gemäß Paragraph 54 bis zu dem Betrag zu erhöhen (vermindern), wie versicherungsmathematischen Gewinne (Verluste) der leistungsorientierten Verpflichtung und dem zugehörigen Erstattungsbetrag unter den Paragraphen 92 und 93 unberücksichtigt bleiben. Paragraph 120A(f)(iv) verpflichtet das Unternehmen zur Angabe einer kurzen Beschreibung des Zusammenhangs zwischen Erstattungsanspruch und zugehöriger Verpflichtung.

Beispiel zur Veranschaulichung der Paragraphen 104A-104C

Barwert der Verpflichtung	1 241
Nicht erfasste versicherungsmathematische Gewinne	17
In der Bilanz erfasste Schuld	1 258
Rechte aus Versicherungsverträgen, die in Bezug auf den Betrag und ihre Fälligkeit genau Teilen der zu zahlenden Leistungen aus dem Plan entsprechen. Diese Leistungen haben einen Barwert von 1 092.	1 092

Die nicht erfassten versicherungsmathematischen Gewinne von 17 sind die kumulierten Beträge der versicherungsmathematischen Gewinne aus den Verpflichtungsveränderungen und den Erstattungsansprüchen.

104D Wenn die Rechte aus den Versicherungsverträgen die zugesagten Leistungen hinsichtlich ihres Betrages und ihrer Fälligkeit teilweise oder ganz kongruent abdecken, dann ist der beizulegende Zeitwert der Erstattungsansprüche annahmegemäß gleich dem Barwert der zugehörigen Verpflichtung, wie in Paragraph 54 beschrieben (vorbehaltlich jeder zu erfassenden Reduzierung, wenn der Erstattungsanspruch nicht voll erzielbar ist).

Erträge aus Planvermögen

105 Der erwartete Ertrag aus Planvermögen ist eine Komponente des in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten Aufwands. Die Differenz zwischen erwartetem und tatsächlichem Ertrag aus dem Planvermögen ist ein versicherungsmathematischer Gewinn oder Verlust; dieser wird zusammen mit den versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten in Bezug auf die leistungsorientierte Verpflichtung in die Bestimmung des Netto-Betrags einbezogen, der mit den Grenzen des 10 %-Korridors gemäß Paragraph 92 zu vergleichen ist.

106 Der erwartete Ertrag aus Planvermögen basiert auf den zu Beginn der Periode herrschenden Erwartungen des Marktes in Bezug auf Anlageerträge im gesamten verbleibenden Zeitraum, in dem die zugehörige Verpflichtung besteht. Der erwartete Ertrag aus Planvermögen hat Änderungen des beizulegenden Zeitwerts des während der Periode vorhandenen Planvermögens zu berücksichtigen, die sich aufgrund von Beitragszahlungen an den Fonds und tatsächliche Leistungsauszahlungen des Fonds ergeben.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 106

Zum 1. Januar 20X1 betrug der beizulegende Zeitwert des Planvermögens 10 000 und die kumulierten, noch nicht erfassten versicherungsmathematischen Nettogewinne 760. Am 30. Juni 20X1 hat der Plan Leistungen in Höhe von 1 900 ausgezahlt und Beiträge in Höhe von 4 900 erhalten. Am 31. Dezember 20X1 betrugen der beizulegende Zeitwert des Planvermögens 15 000 und der Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung 14 792. Die versicherungsmathematischen Verluste aus Verpflichtungsveränderungen in der Periode 20X1 betrugen 60.

Am 1. Januar 20X1 führte das berichtende Unternehmen die folgenden Schätzungen auf der Basis der an diesem Stichtag geltenden Marktwerte durch:

	%
Zins- und Dividendenerträge nach Abzug der vom Fonds zu entrichtenden Steuern	9,25
Realisierte und nicht realisierte Gewinne aus Planvermögen (nach Steuern)	2,00
Verwaltungskosten	(1,00)
Erwarteter Ertrag	10,25
Erwarteter und tatsächlicher Ertrag aus Planvermögen in 20X1 ergeben sich wie folgt:	
Ertrag auf 10 000 gehalten für 12 Monate zu 10,25 %	*1 025*
Ertrag auf 3 000 gehalten für 6 Monate zu 5 % (entspricht 10,25 % p.a. bei Zinsgutschrift alle sechs Monate)	*150*
Erwarteter Ertrag aus Planvermögen für 20X1	*1 175*
Beizulegender Zeitwert des Planvermögens zum 31. Dezember 20X1	*15 000*
Abzgl. Beizulegender Zeitwert des Planvermögens zum 1. Dezember 20X1	*(10 000)*
Abzgl. erhaltene Beiträge	*(4 900)*
Zzgl. ausgezahlte Leistungen	*1 900*
Tatsächliche Erträge aus Planvermögen	*2 000*

Die Differenz zwischen dem erwarteten (1 175) und dem tatsächlichen Ertrag aus Planvermögen (2 000) entspricht einem versicherungsmathematischen Gewinn von 825. Somit beträgt der kumulative Saldo nicht erfasster versicherungsmathematischer Gewinne 1 525 (760 plus 825 minus 60). Die Grenze des Korridors gemäß Paragraph 92 ist 1 500 (den höheren Betrag von (i) 10 % von 15 000 und (ii) 10 % von 14 792). Im folgenden Jahr (20X2) erfasst das Unternehmen in der Gewinn- und Verlustrechnung einen versicherungsmathematischen Gewinn von 25 (1 525 minus 1 500) dividiert durch die erwartete durchschnittliche Restdienstzeit der einzubeziehenden Arbeitnehmer.

Der erwartete Ertrag aus Planvermögen für 20X2 basiert auf den am 1.1.X2 vorherrschenden Erwartungen des Marktes in Bezug auf Anlageerträge im gesamten Zeitraum, in dem die zugrunde liegende Verpflichtung besteht.

107 Bei der Bestimmung des erwarteten und des tatsächlichen Ertrags aus Planvermögen werden die vom Unternehmen erwarteten Verwaltungskosten abgezogen, soweit sie nicht in die versicherungsmathematischen Annahmen zur Bewertung der Verpflichtung eingegangen sind.

Unternehmenszusammenschlüsse

108 Im Falle eines Unternehmenszusammenschlusses hat ein Unternehmen Vermögenswerte und Schulden aus Plänen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit dem Barwert der zugesagten Leistungen abzüglich des beizulegenden Zeitwerts des vorhandenen Planvermögens anzusetzen (siehe IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*). Der Barwert der Leistungsverpflichtung beinhaltet alle folgenden Elemente, selbst wenn diese zum Zeitpunkt des Erwerbs vom erworbenen Unternehmen noch nicht erfasst worden waren:

(a) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, die vor dem Erwerbszeitpunkt entstanden sind (ungeachtet dessen, ob sie innerhalb des 10 %-Korridors liegen oder nicht);

(b) nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand als Folge der Änderung oder Einführung eines Plans vor dem Erwerbszeitpunkt; und

(c) jene Beträge, die den Übergangsvorschriften aus Paragraph 155(b) folgend, vom erworbenen Unternehmen noch nicht erfasst waren.

Plankürzung und -abgeltung

109 Gewinne oder Verluste aus der Kürzung oder Abgeltung eines leistungsorientierten Planes sind zum Zeitpunkt der Kürzung oder Abgeltung zu erfassen. Gewinne oder Verluste aus der Kürzung oder Abgeltung eines leistungsorientierten Plans haben zu beinhalten:

(a) jede daraus resultierende Änderung des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung;

(b) jede daraus resultierende Änderung des beizulegenden Zeitwerts des Planvermögens;

(c) alle etwaigen, damit verbundenen versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste und etwaigen nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwand, soweit diese nicht schon nach Paragraph 92 bzw. Paragraph 96 erfasst wurden.

110 Bevor die Auswirkung einer Plankürzung oder -abgeltung bestimmt wird, sind die leistungsorientierten Verpflichtungen (und das Planvermögen, sofern vorhanden) unter Verwendung aktueller versicherungsmathematischer Annahmen (einschließlich aktueller Marktzinssätze und sonstiger aktueller Marktwerte) neu zu bewerten.

111 Eine Plankürzung liegt vor, wenn ein Unternehmen entweder:

(a) nachweislich dazu verpflichtet ist, die Anzahl der vom Plan erfassten Arbeitnehmer erheblich zu reduzieren; oder

(b) die Regelungen eines leistungsorientierten Plans so ändert, dass ein wesentlicher Teil der künftigen Arbeitsleistung der Arbeitnehmer zu keinen oder nur noch zu reduzierten Versorgungsleistungen führt.

Eine Plankürzung kann sich aus einem einzelnen Ereignis ergeben, wie z. B. einer Betriebsschließung, der Aufgabe eines Geschäftsbereichs oder der Beendigung oder Aussetzung eines Plans. Ein Ereignis ist dann hinreichend wesentlich, um als Plankürzung zu qualifizieren, wenn die Erfassung des Gewinns oder Verlusts aus der Plankürzung wesentliche Auswirkungen auf den Abschluss des Unternehmens hat. Plankürzungen stehen häufig im Zusammenhang mit einer Umstrukturierung. Eine Plankürzung wird daher zur gleichen Zeit erfasst wie die ihr zugrunde liegende Umstrukturierung.

112 Eine Abgeltung von Versorgungsansprüchen liegt vor, wenn ein Unternehmen eine Vereinbarung eingeht, wonach alle weiteren rechtlichen oder faktischen Verpflichtungen für einen Teil oder auch die Gesamtheit der im Rahmen eines leistungsorientierten Plans zugesagten Leistungen eliminiert werden, zum Beispiel dann, wenn an die Begünstigten eines Plans oder zu ihren Gunsten, als Gegenleistung für deren Verzicht auf bestimmte Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine Barausgleichszahlung geleistet wird.

113 In manchen Fällen erwirbt ein Unternehmen einen Versicherungsvertrag um alle Ansprüche, die auf geleistete Arbeiten in der laufenden oder früheren Periode zurückgehen, abzudecken. Der Erwerb eines solchen Vertrags ist keine Abgeltung, wenn die rechtliche oder faktische Verpflichtung (siehe Paragraph 39) beim Unternehmen verbleibt, weitere Beträge zu zahlen, wenn der Versicherer nicht in der Lage ist, die Leistungen zu zahlen, die in dem Versicherungsvertrag vereinbart sind. Die Paragraphen 104A-104D behandeln die Erfassung und die Bewertung von Erstattungsansprüchen aus Versicherungsverträgen, die kein Planvermögen sind.

114 Eine Abgeltung stellt gleichzeitig eine Plankürzung dar, wenn der Plan beendet wird, indem die aus dem Plan resultierende Verpflichtung abgegolten wird und der Plan damit nicht mehr länger existiert. Die Beendigung eines Plans ist jedoch keine Kürzung oder Abgeltung, wenn der Plan durch einen neuen Plan ersetzt wird, der substanziell gleichartige Leistungen vorsieht.

115 Erfolgt eine Plankürzung nur für einen Teil der vom Plan betroffenen Arbeitnehmer oder wird die Verpflichtung nur teilweise abgegolten, so umfasst der Gewinn oder Verlust den anteiligen noch nicht erfassten nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwand und die anteiligen noch nicht erfassten versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste (sowie die nach Paragraph 155 (b) noch nicht erfassten anteiligen Übergangsbeträge). Die entsprechenden Anteile sind auf der Grundlage der Barwerte der Verpflichtung vor und nach der Plankürzung oder -abgeltung zu

bestimmen, es sei denn, die Umstände lassen eine andere Grundlage sachgerechter erscheinen. So kann es beispielsweise angemessen sein, einen Gewinn aus der Kürzung oder Abgeltung eines Plans zunächst mit noch nicht erfasstem nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand desselben Plans zu verrechnen.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 115

Ein Unternehmen gibt ein Geschäftssegment auf, wodurch die Arbeitnehmer des aufgegebenen Geschäftssegments keine weiteren Leistungen erdienen werden. Dies ist eine Plankürzung ohne gleichzeitige Abgeltung. Die Bewertung unter Verwendung aktueller versicherungsmathematischer Annahmen (einschließlich aktueller Marktzinssätze und anderer aktueller Marktwerte) unmittelbar vor der Kürzung resultiert in einer leistungsorientierten Verpflichtung des Unternehmens mit einem Nettobarwert von 1 000, einem Planvermögen mit einem beizulegenden Zeitwert von 820 und einem kumulierten, nicht erfassten versicherungsmathematischen Gewinn von 50. Die erstmalige Anwendung des Standards durch das Unternehmen erfolgte ein Jahr zuvor. Dabei hat sich die Nettoschuld um 100 erhöht, die gemäß Wahl des Unternehmens über fünf Jahre verteilt erfasst werden (siehe Paragraph 155(b)). Durch die Plankürzung verringert sich der Nettobarwert der zugesagten Leistung um 100 auf 900.

Von den bisher noch nicht erfassten versicherungsmathematischen Gewinnen und dem Übergangssaldo aus der erstmaligen Anwendung entfallen 10 % (100/1 000) auf die durch die Plankürzung entfallende Verpflichtung. Somit wirkt sich die Plankürzung im Einzelnen wie folgt aus:

	Vor Plankürzung	*Gewinn aus Plankürzung*	*Nach Plankürzung*
Nettobarwert der Verpflichtung	*1 000*	*(100)*	*900*
Beizulegender Zeitwert des Planvermögens	*(820)*	*—*	*(820)*
	180	*(100)*	*80*
Nicht erfasste versicherungsmathematische Gewinne	*50*	*(5)*	*45*
Nicht erfasster Übergangssaldo (100 × 4/5)	*(80)*	*8*	*(72)*
Bilanzierte Nettoschuld	*150*	*(97)*	*53*

Darstellung

Saldierung

116 Ein Unternehmen hat einen Vermögenswert aus einem Plan dann, und nur dann, mit der Schuld aus einem anderen Plan, zu saldieren, wenn das Unternehmen:

(a) ein einklagbares Recht hat, die Vermögensüberdeckung des einen Plans zur Ablösung von Verpflichtungen aus dem anderen Plan zu verwenden; und

(b) beabsichtigt, entweder den Ausgleich der Verpflichtungen auf Nettobasis herbeizuführen, oder gleichzeitig mit der Verwertung der Vermögensüberdeckung des einen Plans seine Verpflichtung aus dem anderen Plan abzulösen.

117 Die Kriterien für eine Saldierung gleichen annähernd denen für Finanzinstrumente gemäß IAS 32 Finanzinstrumente: Darstellung.

Unterscheidung von Kurz- und Langfristigkeit

118 Einige Unternehmen unterscheiden zwischen kurzfristigen und langfristigen Vermögenswerten oder Schulden. Dieser Standard enthält keine Regelungen, ob ein Unternehmen eine diesbezügliche Unterscheidung nach kurz- und langfristigen Aktiva oder Passiva aus Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses vorzunehmen hat.

Finanzielle Komponenten der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses

119 Dieser Standard enthält keine Regelungen, ob ein Unternehmen den laufenden Dienstzeitaufwand, den Zinsaufwand und die erwarteten Erträge aus Planvermögen in der Gewinn- und Verlustrechnung zusammengefasst als Komponenten eines bestimmten Aufwands- oder Ertragspostens ausweisen muss.

Angaben

120 Ein Unternehmen hat Angaben zu machen, durch die Abschlussadressaten die Art der leistungsorientierten Pläne und die finanziellen Auswirkungen von Änderungen dieser Pläne während der Berichtsperiode bewerten können.

120A Ein Unternehmen hat die folgenden Angaben über leistungsorientierte Pläne zu machen:

(a) die vom Unternehmen angewandte Methode zur Erfassung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste;

(b) eine allgemeine Beschreibung der Art des Plans;

(c) eine Überleitungsrechnung der Eröffnungs- und Schlusssalden des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung, die die Auswirkungen jedes einzelnen der nachstehenden Posten, falls zutreffend, getrennt aufzeigt:

(i) laufender Dienstzeitaufwand,

(ii) Zinsaufwand,

(iii) Beiträge der Teilnehmer des Plans,

(iv) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste,

(v) Wechselkursänderungen bei Plänen, die in einer von der Darstellungswährung des Unternehmens abweichenden Währung bewertet werden,

(vi) gezahlte Versorgungsleistungen,

(vii) nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand,

(viii) Unternehmenszusammenschlüsse,

(ix) Plankürzungen und

(x) Abgeltungen;

(d) eine Analyse der leistungsorientierten Verpflichtung, aufgeteilt in Beträge aus Plänen, die nicht finanziert werden, und in Beträge aus Plänen, die ganz oder teilweise aus einem Fonds finanziert werden;

(e) eine Überleitungsrechnung der Eröffnungs- und Schlusssalden des beizulegenden Zeitwerts des Planvermögens sowie der Eröffnungs- und Schlusssalden aller als Vermögenswert nach Paragraph 104A angesetzten Erstattungsansprüche, die die Auswirkungen innerhalb der Periode jedes einzelnen der nachstehenden Posten, falls zutreffend, getrennt aufzeigt:

(i) erwartete Erträge aus Planvermögen,

(ii) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste,

(iii) Wechselkursänderungen bei Plänen, die in einer von der Darstellungswährung des Unternehmens abweichenden Währung bewertet werden,

(iv) Beiträge des Arbeitgebers,

(v) Beiträge der Teilnehmer des Plans,

(vi) gezahlte Versorgungsleistungen,

(vii) Unternehmenszusammenschlüsse und

(viii) Abgeltungen;

(f) eine Überleitungsrechnung des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung in (c) und des beizulegenden Zeitwerts des Planvermögens in (e) zu den in der Bilanz angesetzten Vermögenswerten und Schulden, wobei mindestens aufzuführen sind:

(i) der Saldo der noch nicht in der Bilanz angesetzten versicherungsmathematischen Gewinne oder Verluste (siehe Paragraph 92);

(ii) der noch nicht in der Bilanz angesetzte nachzuverrechnende Dienstzeitaufwand (siehe Paragraph 96);

(iii) jeder aufgrund der Begrenzung des Paragraphen 58(b) nicht als Vermögenswert erfasster Betrag;

(iv) der beizulegende Zeitwert der am Bilanzstichtag als Vermögenswert gemäß Paragraph 104A angesetzten Erstattungsansprüche (mit einer kurzen Beschreibung des Zusammenhangs zwischen Erstattungsanspruch und zugehöriger Verpflichtung); und

(v) die anderen in der Bilanz angesetzten Beträge;

g) die gesamten im Ergebnis erfassten Aufwendungen für jede der folgenden Komponenten sowie der jeweilige Posten, unter dem sie im Periodenergebnis ausgewiesen sind:

(i) laufender Dienstzeitaufwand;

(ii) Zinsaufwand;

(iii) erwartete Erträge aus Planvermögen;

(iv) erwartete Erträge aus Erstattungsansprüchen, die gemäß Paragraph 104A als Vermögenswert bilanziert worden sind.;

(v) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste;

(vi) nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand

(vii) Auswirkungen von Plankürzungen oder –abgeltungen; und

(viii) Auswirkungen der Obergrenze in Paragraph 58(b);

(h) der gesamte in der Aufstellung der erfassten Erträge und Aufwendungen für jeden der folgenden Posten erfasste Betrag:

i) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste; und

ii) Auswirkungen der Obergrenze in Paragraph 58(b);

(i) der kumulierte, in der Aufstellung der erfassten Erträge und Aufwendungen erfasste Betrag der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste für Unternehmen, die die Erfassung in einer solchen Aufstellung gemäß Paragraph 93Avornehmen;

(j) der Prozentsatz oder Betrag jeder Hauptkategorie am beizulegenden Zeitwert des gesamten Planvermögens, und zwar für jede Hauptkategorie des Planvermögens, einschließlich insbesondere Eigenkapitalinstrumenten, Schuldinstrumenten, Immobilien und allen anderen Vermögenswerten;

(k) die im beizulegenden Zeitwert des Planvermögens enthaltenen Beträge für:

(i) jede Kategorie von eigenen Finanzinstrumenten des Unternehmens; und

(ii) alle selbstgenutzten Immobilien oder andere vom Unternehmen genutzten Vermögenswerte;

(l) ein beschreibender Text über die zur Bestimmung der insgesamt erwarteten Rendite der Vermögenswerte verwendete Grundlage, welcher die Auswirkung der Hauptkategorien des Planvermögens beinhaltet;

(m) die tatsächlichen Erträge aus Planvermögen, sowie die tatsächlichen Erträge aus Erstattungsansprüchen, die gemäß Paragraph 104A als Vermögenswert angesetzt worden sind;

(n) die wichtigsten zum Bilanzstichtag verwendeten versicherungsmathematischen Annahmen, einschließlich, sofern zutreffend:

(i) der Abzinsungssätze;

(ii) der erwarteten Renditen auf das Planvermögen für die im Abschluss dargestellten Berichtsperioden;

(iii) der erwarteten Erträge aus Erstattungsansprüchen, die gemäß Paragraph 104A als Vermögenswert bilanziert worden sind, für die im Abschluss dargestellten Berichtsperioden;

(iv) der erwarteten Lohn- oder Gehaltssteigerungen (und Änderungen von Indizes oder anderer Variablen, die nach den formalen oder faktischen Regelungen eines Plans als Grundlage für Erhöhungen künftiger Leistungen maßgeblich sind);

(v) der Kostentrends im Bereich der medizinischen Versorgung; und

(vi) aller anderen verwendeten wesentlichen versicherungsmathematischen Annahmen.

Jede versicherungsmathematische Annahme ist in absoluten Werten anzugeben (z. B. als absoluter Prozentsatz) und nicht nur als Spanne zwischen verschiedenen Prozentsätzen oder anderen Variablen;

(o) die Auswirkung einer Erhöhung um einen Prozentpunkt und die Auswirkung einer Minderung um einen Prozentpunkt der angenommenen Kostentrends im Bereich der medizinischen Versorgung:

(i) die Summe der laufenden Dienstzeitaufwands- und Zinsaufwandskomponenten der periodischen Nettokosten für medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses; und

(ii) die kumulierten Verpflichtungen für Kosten für medizinische Versorgungsleistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Zum Zwecke dieser Angabe sind alle anderen Annahmen konstant zu halten. Für Pläne, die in einem Hochinflationsgebiet eingesetzt werden, ist die Auswirkung einer Erhöhung oder Minderung des Prozentsatzes der angenommenen Kostentrends im Bereich der medizinischen Versorgung vergleichbar einem Prozentpunkt in einem Niedriginflationsgebiet anzugeben;

(p) die Beträge für die laufende Berichtsperiode und die vier vorangegangenen Berichtsperioden im Hinblick auf:

(i) den Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung, den beizulegenden Zeitwert des Planvermögens und den Überschuss bzw. den Fehlbetrag des Plans; und

(ii) die erfahrungsbedingten Berichtigungen:

(A) der Schulden des Plans, die zum Bilanzstichtag entweder als (1) ein Betrag oder als (2) ein Prozentsatz der Schulden des Plans ausgedrückt werden, und

(B) der Vermögenswerte des Plans, die zum Bilanzstichtag entweder als (1) ein Betrag oder als (2) ein Prozentsatz der Vermögenswerte des Plans ausgedrückt werden;

(q) die bestmögliche Schätzung des Arbeitgebers bezüglich der Beiträge, die erwartungsgemäß in der Berichtsperiode in den Plan eingezahlt werden, die nach dem Bilanzstichtag beginnt, sobald diese auf angemessene Weise ermittelt werden können.

121 Paragraph 120A(b) verlangt eine allgemeine Beschreibung der Art des Plans. Eine solche Beschreibung unterscheidet beispielsweise zwischen Festgehalts- und Endgehaltsplänen oder Plänen für medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses. In der Beschreibung des Plans ist die betriebliche Praxis, die faktische Verpflichtungen begründet, die in der Bewertung der leistungsorientierten Verpflichtung gemäß Paragraph 52 enthalten sind, aufzuführen. Weitere Einzelheiten sind nicht erforderlich.

122 Falls ein Unternehmen mehr als einen leistungsorientierten Plan hat, können die Angaben für alle Pläne zusammengefasst werden, für jeden Plan gesondert dargestellt oder nach Gruppierungen, die am sinnvollsten erscheinen, zusammengefasst werden. Sinnvoll erscheinen Gruppierungen zum Beispiel nach den folgenden Kriterien:

(a) nach der geografischen Zuordnung der Pläne, z. B. durch eine Unterscheidung in in- und ausländische Pläne; oder

(b) nach erheblichen Unterschieden in den Risiken der Pläne, z. B. durch eine Trennung von Festgehalts- und Endgehaltsplänen oder Plänen für medizinische Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Macht ein Unternehmen zusammengefasste Angaben für eine Gruppe von Plänen, sind gewichtete Durchschnittswerte oder vergleichsweise enge Bandbreiten anzugeben.

123 Paragraph 30 verlangt zusätzliche Angaben zu gemeinschaftlichen leistungsorientierten Plänen mehrerer Arbeitgeber, die wie beitragsorientierte Pläne behandelt werden.

124 In den Fällen, in denen dies nach IAS 24 verlangt ist, hat das Unternehmen Informationen zu geben über:

(a) Geschäftsvorfälle zwischen Plänen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und nahe stehenden Unternehmen und Personen; und

(b) Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses für Personen in Schlüsselpositionen des Managements.

125 In den Fällen, in denen dies nach IAS 37 verlangt ist, hat ein Unternehmen Informationen über Eventualverbindlichkeiten im Zusammenhang mit Leistungsverpflichtungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu geben.

ANDERE LANGFRISTIG FÄLLIGE LEISTUNGEN AN ARBEITNEHMER

126 Zu den anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer gehören u. a.:

(a) langfristig fällige vergütete Abwesenheitszeiten wie Sonderurlaub nach langjähriger Dienstzeit oder andere vergütete Dienstfreistellungen;

(b) Jubiläumsgelder oder andere Leistungen für lange Dienstzeit;

(c) langfristige Erwerbsunfähigkeitsleistungen;

(d) Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen, die zwölf oder mehr Monate nach Ende der Periode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde, fällig sind; und

(e) aufgeschobene Vergütungen, sofern diese zwölf oder mehr Monate nach Ende der Periode, in der sie erdient wurden, ausgezahlt werden.

127 Die Bewertung anderer langfristig fälliger Leistungen an Arbeitnehmer unterliegt gewöhnlich nicht den gleichen Unsicherheiten wie dies bei Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses der Fall ist. Darüber hinaus führt die Einführung oder Änderung anderer langfristig fälliger Leistungen an Arbeitnehmer nur selten zu wesentlichem nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand. Aus diesen Gründen schreibt dieser Standard eine vereinfachte Rechnungslegungsmethode für andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer vor. Diese unterscheidet sich von der für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses geforderten Methode in folgenden Punkten:

(a) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste sind sofort zu erfassen, ein „Korridor" findet keine Anwendung; und

(b) nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand ist in voller Höhe sofort zu erfassen.

Erfassung und Bewertung

128 Der als Schuld für andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer anzusetzende Betrag entspricht dem Saldo der folgenden Beträge:

(a) dem Barwert der leistungsorientierten Verpflichtung am Bilanzstichtag (siehe Paragraph 64);

(b) abzüglich des am Bilanzstichtag beizulegenden Zeitwerts von Planvermögen (sofern ein solches vorliegt), aus dem die Verpflichtungen unmittelbar erfüllt werden (siehe Paragraphen 102-104).

Für die Bewertung der Schuld hat ein Unternehmen die Paragraphen 49-91 mit Ausnahme der Paragraphen 54 und 61 anzuwenden. Für Ansatz und Bewertung aller Erstattungsansprüche hat ein Unternehmen den Paragraphen 104A anzuwenden.

129 Im Hinblick auf andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer ist der Saldo folgender Beträge als Aufwand bzw. (vorbehaltlich der Regelungen des Paragraphen 58) als Ertrag zu erfassen, ausgenommen jedoch der Beträge, deren Einbeziehung in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts ein anderer Standard verlangt oder erlaubt:

(a) laufender Dienstzeitaufwand (siehe Paragraphen 63-91);

(b) Zinsaufwand (siehe Paragraph 82);

(c) erwartete Erträge aus etwaigem Planvermögen (siehe Paragraphen 105-107) und aus etwaigen Erstattungsansprüchen, die als Vermögenswert erfasst wurden (siehe Paragraph 104A);

(d) sofort und in voller Höhe, versicherungsmathematische Gewinne und Verluste;

(e) sofort und in voller Höhe, nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand; und

(f) die Auswirkungen von etwaigen Plankürzungen oder Abgeltungen (siehe Paragraphen 109 und 110).

130 Zu den anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer gehören auch die Leistungen bei langfristiger Erwerbsunfähigkeit. Hängt die Höhe der zugesagten Leistung von der Dauer der Dienstzeit ab, so entsteht die Verpflichtung mit der Ableistung der Dienstzeit. In die Bewertung der Verpflichtung gehen die Wahrscheinlichkeit des Eintritts von Leistungsfällen und die wahrscheinliche Dauer der Zahlungen ein. Ist die Höhe der zugesagten Leistung ungeachtet der Dienstjahre für alle erwerbsunfähigen Arbeitnehmer gleich, werden die erwarteten Kosten für diese Leistungen bei Eintritt des Ereignisses, durch das die Erwerbsunfähigkeit verursacht wird, als Aufwand erfasst.

Angaben

131 Dieser Standard verlangt keine besonderen Angaben über andere langfristige fällige Leistungen an Arbeitgeber, jedoch können solche Angaben nach Maßgabe anderer Standards erforderlich sein, so z. B. wenn der mit diesen Leistungen verbundene Aufwand wesentlich ist und damit nach IAS 1 angabepflichtig wäre. In den Fällen, in denen dies nach IAS 24 verlangt wird, hat das Unternehmen Informationen über andere langfristig fällige Leistungen für Personen in Schlüsselpositionen des Managements zu anzugeben.

LEISTUNGEN AUS ANLASS DER BEENDIGUNG DES ARBEITSVERHÄLTNISSES

132 In diesem Standard werden Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses getrennt von anderen Leistungen an Arbeitnehmer behandelt, weil das Entstehen einer Verpflichtung durch die Beendigung des Arbeitsverhältnisses und nicht durch die vom Arbeitnehmer geleistete Arbeit begründet ist.

Erfassung

133 Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind dann, und nur dann, als Schuld und Aufwand zu erfassen, wenn das Unternehmen nachweislich verpflichtet ist:

(a) entweder das Arbeitsverhältnis eines Arbeitnehmers oder einer Arbeitnehmergruppe vor dem Zeitpunkt der regulären Pensionierung zu beenden; oder

(b) Leistungen bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses aufgrund eines Angebots zur Förderung eines freiwilligen vorzeitigen Ausscheidens zu erbringen.

134 Ein Unternehmen ist dann, und nur dann, nachweislich zur Beendigung eines Arbeitsverhältnisses verpflichtet, wenn es für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses einen detaillierten formalen Plan besitzt und keine realistische Möglichkeit hat, sich dem zu entziehen. Der detaillierte Plan muss wenigstens folgende Angaben enthalten:

(a) Standort, Funktion und ungefähre Anzahl der Arbeitnehmer, deren Arbeitsverhältnis beendet werden soll;

(b) die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die für jede Arbeitsplatzkategorie oder Funktion vorgesehen sind; und

(c) den Zeitpunkt der Umsetzung des Plans. Die Umsetzung hat so schnell wie möglich zu beginnen, und die Zeitspanne bis zur vollständig erfolgten Durchführung ist so zu bemessen, dass wesentliche Planänderungen unwahrscheinlich sind.

135 Ein Unternehmen kann aufgrund der Gesetzgebung, vertraglicher oder tarifvertraglicher Vereinbarungen mit den Arbeitnehmern oder ihren Vertretern oder aufgrund einer faktischen, aus der betrieblichen Praxis begründeten Verpflichtung, einer Gewohnheit oder aus dem eigenen Bestreben nach Gleichbehandlung verpflichtet sein, Zahlungen (oder andere Leistungen) an die betroffenen Arbeitnehmer zu gewähren, wenn es ihre Arbeitsverhältnisse beendet. Derartige Zahlungen sind Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Im Regelfall handelt es sich dabei um Einmalzahlungen, es können aber auch folgende Elemente vorgesehen sein:

(a) Verbesserung der Altersversorgungsleistungen oder anderer Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses entweder mittelbar über einen Versorgungsplan oder unmittelbar durch das Unternehmen; und

(b) Lohnfortzahlung bis zum Ende einer bestimmten Kündigungsfrist, ohne dass der Arbeitnehmer weitere Arbeitsleistung erbringt, die dem Unternehmen wirtschaftlichen Nutzen verschafft.

136 Einige Leistungen an Arbeitnehmer werden unabhängig vom Grund des Ausscheidens gezahlt. Die Zahlung solcher Leistungen ist gewiss (vorbehaltlich der Erfüllung etwaiger Unverfallbarkeits- oder Mindestdienstzeitkriterien), der Zeitpunkt der Zahlung ist jedoch ungewiss. Obwohl solche Leistungen in einigen Ländern als Entschädigungen, Abfindungen oder Abfertigungen bezeichnet werden, sind sie dem Wesen nach Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und nicht Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, so dass sie demzufolge auch wie Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses behandelt werden. Einige Unternehmen gewähren geringere Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, wenn Arbeitnehmer freiwillig auf eigenen Wunsch ausscheiden (dem Grunde nach eine Leistung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses), als bei unfreiwilligem Ausscheiden auf Verlangen des Unternehmens. Die bei unfreiwilligem Ausscheiden vom Unternehmen zu erbringende Mehrleistung ist eine Leistung aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

137 Da mit Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses kein künftiger wirtschaftlicher Nutzen für ein Unternehmen verbunden ist, werden sie sofort als Aufwand erfasst.

138 Wenn ein Unternehmen Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erfassen hat, können auch Kürzungen zugesagter Altersversorgungsleistungen oder anderer Leistungen an Arbeitnehmer zu berücksichtigen sein (siehe Paragraph 109).

Bewertung

139 Sind Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses mehr als 12 Monate nach dem Bilanzstichtag fällig, sind sie unter Verwendung des nach Paragraph 78 abgeleiteten Zinssatzes zu diskontieren.

140 Im Falle eines Angebots zur Förderung des freiwilligen vorzeitigen Ausscheidens sind die Leistungen aus Anlass der Beendigung von Arbeitsverhältnissen auf der Basis der Anzahl von Arbeitnehmern, die das Angebot voraussichtlich annehmen werden, zu bewerten.

Angaben

141 Wenn die Anzahl der Arbeitnehmer ungewiss ist, die einem Angebot auf Leistungen zwecks Beendigung ihrer Arbeitsverhältnisse zustimmen, liegt eine Eventualverbindlichkeit vor. Wie von IAS 37 verlangt, ist das Unternehmen zu Angaben über diese Eventualverbindlichkeit verpflichtet, es sei denn, dass das Eintreten eines Mittelabflusses bei der Erfüllung unwahrscheinlich ist.

142 Nach Maßgabe von IAS 1 hat ein Unternehmen Art und Betrag eines Aufwandspostens offen zu legen, wenn dieser wesentlich ist. Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses können zu einem Aufwand führen, der nach diesen Anforderungen anzugeben ist.

143 Soweit es nach IAS 24 vorgesehen ist, hat ein Unternehmen Informationen über Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses für Personen in Schlüsselpositionen der Unternehmensleitung zu geben.

144-152 [gestrichen]

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

153 Dieser Abschnitt regelt den Übergang auf diesen Standard im Fall von leistungsorientierten Plänen. Sofern ein Unternehmen diesen Standard zum ersten Mal für andere Leistungen an Arbeitnehmer anwendet, findet IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* Anwendung.

154 Bei der erstmaligen Anwendung dieses Standards hat ein Unternehmen zum Übergangsstichtag seine Schuld aus leistungsorientierten Plänen festzustellen als:

(a) Barwert der Verpflichtung (siehe Paragraph 64) zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung;

(b) abzüglich des zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung beizulegenden Zeitwerts eines zur unmittelbaren Erfüllung der Verpflichtungen vorhandenen Planvermögens (siehe Paragraphen 102-104);

(c) abzüglich eines etwaigen nachzuverrechnenden Dienstzeitaufwands, der nach Paragraph 96 in künftigen Perioden zu verrechnen ist.

155 Übersteigt die Schuld zum Übergangsstichtag den Betrag, den das Unternehmen zum selben Zeitpunkt nach seinen zuvor verwendeten Rechnungslegungsmethoden ausgewiesen hätte, so hat das Unternehmen ein unwiderrufliches Wahlrecht auszuüben, wie es den Mehrbetrag als Teil seiner Schuld aus einem leistungsorientierten Plan nach Paragraph 54 erfassen will, und zwar:

(a) sofort, gemäß IAS 8; oder

(b) oder als Aufwand, der linear über einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dieses Standards verteilt wird. Entscheidet sich ein Unternehmen für (b):

(i) gilt die in Paragraph 58(b) beschriebene Begrenzung hinsichtlich der Bewertung eines in der Bilanz erfassten Vermögenswerts;

(ii) sind an jedem Bilanzstichtag anzugeben: (1) die Höhe des noch nicht erfassten Mehrbetrags, und (2) die Höhe des in der laufenden Periode erfassten Betrags;

(iii) ist die Erfassung späterer versicherungsmathematischer Gewinne (jedoch nicht die von negativem nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand) wie folgt zu begrenzen. Ein nach Paragraph 92 und 93 zu erfassender versicherungsmathematischer Gewinn ist nur insoweit zu erfassen, als kumulierte, nicht erfasste versicherungsmathematische Nettogewinne (vor seiner Erfassung) den noch nicht erfassten Teil des Mehrbetrages aus dem Übergang überschreiten; und

(iv) ist der noch nicht erfasste Mehrbetrag aus dem Übergang entsprechend anteilig in die Bestimmung nachfolgender Gewinne oder Verluste aus einer Planabgeltung oder Plankürzung einzubeziehen.

Unterschreitet die Schuld zum Übergangsstichtag den Betrag, den das Unternehmen zum selben Zeitpunkt nach seinen zuvor verwendeten Rechnungslegungsmethoden ausgewiesen hätte, so ist dieser Unterschiedsbetrag sofort gemäß IAS 8 zu erfassen.

156 Bei der erstmaligen Anwendung dieses Standards gehen in die Ermittlung der Auswirkungen aus dem Wechsel der Rechnungslegungsmethode alle in früheren Perioden entstandenen versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste ein, selbst dann, wenn diese innerhalb des 10 %- „Korridors“ nach Paragraph 92 liegen.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 154 bis 156

Zum 31. Dezember 1998 besteht in der Bilanz eines Unternehmens eine Schuld aus Pensionsverpflichtungen in Höhe von 100. Das Unternehmen wendet diesen Standard erstmals zum 1. Januar 1999 an, zu diesem Zeitpunkt beträgt der Barwert der Verpflichtung nach diesem Standard 1 300 und der beizulegende Zeitwert des Planvermögens 1 000. Am 1. Januar 1993 hatte das Unternehmen seine Pensionszusagen verbessert (Kosten für verfallbare Leistungen 160; durchschnittliche Restdienstzeit bis zur Unverfallbarkeit zu jenem Zeitpunkt: 10 Jahre).

Folgende Auswirkungen ergeben sich aus der erstmaligen Anwendung dieses Standards:

Barwert der Verpflichtung	*1 300*
Beizulegender Zeitwert des Planvermögens	*(1 000)*
Abzüglich: nachzuverrechnender, in späteren Perioden zu erfassender Dienstzeitaufwand (160 × 4/10)	*(64)*
Schuld bei Übergang	*236*
Bereits erfasste Schuld	*100*
Anstieg der Schuld	*136*

Das Unternehmen kann wählen, ob es den Mehrbetrag in Höhe von 136 entweder sofort erfasst oder ihn über einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren verteilt. Die einmal getroffene Entscheidung kann nicht revidiert werden.

Zum 31. Dezember 1999 beträgt der Barwert der Verpflichtung nach diesem Standard 1 400 und der beizulegende Zeitwert des Planvermögens beträgt 1 050. Seit dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des Standards sind kumulierte, nicht erfasste versicherungsmathematische Nettogewinne von 120 entstanden. Die voraussichtliche durchschnittliche Restdienstzeit der begünstigten Arbeitnehmer war acht Jahre. Das Unternehmen hat beschlossen, die Erfassung aller versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste gemäß Paragraph 93 vorzunehmen.

Die Begrenzung gemäß Paragraph 155(b)(ii) hat folgende Auswirkung.

Kumulierte, nicht erfasste versicherungsmathematische Nettogewinne	*120*
Nicht erfasster Teil des Mehrbetrags aus Übergang (136 x 4/5)	*(109)*
Maximal zu erfassender Gewinn (Paragraph 155(b)(ii)	*11*

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

157 Mit Ausnahme der Paragraphen 159-159C ist dieser Standard erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1999 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Aufwendungen für Altersversorgungsleistungen für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 1999 beginnen, hat das Unternehmen die Tatsache anzugeben, dass es diesen Standard an Stelle von IAS 19 *Aufwendungen für Altersversorgung* genehmigt 1993, angewandt hat.

158 Dieser Standard ersetzt den 1993 genehmigten IAS 19 *Aufwendungen für Altersversorgung*.

159 Die folgenden Bestimmungen sind erstmals anzuwenden in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2001 oder danach beginnenden Geschäftsjahres: ([1])

(a) die überarbeitete Definition von Planvermögen in Paragraph 7 und die dazugehörigen Definitionen von Vermögenswerten, die von einem Fonds für langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer gehalten werden, und qualifizierenden Versicherungsverträgen; und

(b) die Ansatz- und Bewertungskriterien für Erstattungsansprüche in den Paragraphen 104A, 128 und 129 und die dazugehörigen Angaben in den Paragraphen 120A(f)(iv), 120A(g)(iv), 120A(m) und 120A(n)(iii).

Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn die frühere Anwendung den Abschluss beeinflusst, so ist dies anzugeben.

159A Die geänderte Fassung des Paragraphen 58A ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 31. Mai 2002 oder danach beginnenden Geschäftsjahres ([1]) anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn die frühere Anwendung den Abschluss beeinflusst, so ist dies anzugeben.

159B Die Änderungen der Paragraphen 32A, 34-34B, 61 und 120-121 sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diese Änderungen für eine Berichtsperiode anwendet, die vor dem 1. Januar 2006 beginnt, so ist diese Tatsache anzugeben.

159C Das in den Paragraphen 93A-93D aufgeführte Wahlrecht kann für Berichtsperioden angewandt werden, die am 16. Dezember 2004 oder danach enden. Ein Unternehmen, das das Wahlrecht für Berichtsperioden, die vor dem 1. Januar 2006 beginnen, anwendet, hat auch die Änderungen der Paragraphen 32A, 34-34B, 61 und 120-121 anzuwenden.

160 IAS 8 kommt zur Anwendung, wenn ein Unternehmen seine Rechnungslegungsmethoden dahingehend ändert, um den in den Paragraphen 159-159C angegebenen Änderungen Rechnung zu tragen. Bei rückwirkender Anwendung dieser Änderungen nach IAS 8 hat das Unternehmen diese Änderungen so zu erfassen, als wären sie zur selben Zeit wie der Rest dieses Standards angewandt worden, mit der Ausnahme, dass ein Unternehmen die in Paragraph 120A(p) geforderten Beträge angeben kann, da die Beträge für jedes Geschäftsjahr prospektiv von dem ersten im Abschluss dargestellten Geschäftsjahr an bestimmt werden, in dem das Unternehmen die Änderungen in Paragraph 120A anwendet.

([1]) In Übereinstimmung mit der in 1998 verabschiedeten, sprachlich präziseren Bestimmung für den Zeitpunkt des Inkrafttretens beziehen sich die Paragraphen 159 und 159A auf Abschlüsse eines Geschäftsjahres. Paragraph 157 bezieht sich auf Abschlüsse einer Berichtsperiode.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 20

Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand

ANWENDUNGSBEREICH

1 Dieser Standard ist auf die Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand sowie auf die Angaben sonstiger Unterstützungsmaßnahmen der öffentlichen Hand anzuwenden.

2 Folgende Fragestellungen werden in diesem Standard nicht behandelt:

(a) die besonderen Probleme, die sich aus der Bilanzierung von Zuwendungen der öffentlichen Hand in Abschlüssen ergeben, die die Auswirkungen von Preisänderungen berücksichtigen, sowie die Frage, wie sich Zuwendungen der öffentlichen Hand auf zusätzliche Informationen ähnlicher Art auswirken;

(b) Beihilfen der öffentlichen Hand, die sich für ein Unternehmen als Vorteile bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens auswirken oder die auf der Grundlage der Einkommensteuerschuld bestimmt oder begrenzt werden (wie beispielsweise Steuerstundungen, Investitionsteuergutschriften, erhöhte Abschreibungsmöglichkeiten und ermäßigte Einkommensteuersätze);

(c) Beteiligungen der öffentlichen Hand an Unternehmen;

(d) Zuwendungen der öffentlichen Hand, die von IAS 41 *Landwirtschaft* abgedeckt werden.

DEFINITIONEN

3 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Öffentliche Hand bezieht sich auf Regierungsbehörden, Institutionen mit hoheitlichen Aufgaben und ähnliche Körperschaften, unabhängig davon, ob lokal, national oder international.

Beihilfen der öffentlichen Hand sind Maßnahmen der öffentlichen Hand, die dazu bestimmt sind, einem Unternehmen oder einer Reihe von Unternehmen, die bestimmte Kriterien erfüllen, einen besonderen wirtschaftlichen Vorteil zu gewähren. Beihilfen der öffentlichen Hand im Sinne dieses Standards umfassen keine indirekt bereitgestellten Vorteile aufgrund von Fördermaßnahmen, die auf die allgemeinen Wirtschaftsbedingungen Einfluss nehmen, wie beispielsweise die Bereitstellung von Infrastruktur in Entwicklungsgebieten oder die Auferlegung von Handelsbeschränkungen für Wettbewerber.

Zuwendungen der öffentlichen Hand sind Beihilfen der öffentlichen Hand, die an ein Unternehmen durch Übertragung von Mitteln gewährt werden und die zum Ausgleich für die vergangene oder künftige Erfüllung bestimmter Bedingungen im Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Unternehmens dienen. Davon ausgeschlossen sind bestimmte Formen von Beihilfen der öffentlichen Hand, die sich nicht angemessen bewerten lassen, sowie Geschäfte mit der öffentlichen Hand, die von der normalen Tätigkeit des Unternehmens nicht unterschieden werden können. ([1])

Zuwendungen für Vermögenswerte sind Zuwendungen der öffentlichen Hand, die an die Hauptbedingung geknüpft sind, dass ein Unternehmen, um die Zuwendungsvoraussetzungen zu erfüllen, langfristige Vermögenswerte kauft, herstellt oder auf andere Weise erwirbt. Damit können auch Nebenbedingungen verbunden sein, die die Art oder den Standort der Vermögenswerte oder die Perioden, während derer sie zu erwerben oder zu halten sind, beschränken.

Erfolgsbezogene Zuwendungen sind Zuwendungen der öffentlichen Hand, die sich nicht auf Vermögenswerte beziehen.

Erlassbare Darlehen sind Darlehen, die der Darlehensgeber mit der Zusage gewährt, die Rückzahlung unter bestimmten im Voraus festgelegten Bedingungen zu erlassen.

Der *beizulegende Zeitwert* ist der Betrag, zu dem ein Vermögenswert zwischen einem sachverständigen, vertragswilligen Käufer und einem sachverständigen, vertragswilligen Verkäufer wie unter voneinander unabhängigen Geschäftspartnern getauscht werden könnte.

4 Beihilfen der öffentlichen Hand sind in vielfacher Weise möglich und variieren sowohl in der Art der gewährten Beihilfe als auch in den Bedingungen, die daran üblicherweise geknüpft sind. Der Zweck einer Beihilfe kann darin bestehen, ein Unternehmen zu ermutigen, eine Tätigkeit aufzunehmen, die es nicht aufgenommen hätte, wenn die Beihilfe nicht gewährt worden wäre.

5 Der Erhalt von Beihilfen der öffentlichen Hand durch ein Unternehmen kann aus zwei Gründen für die Aufstellung des Abschlusses wesentlich sein. Erstens muss bei erfolgter Mittelübertragung eine sachgerechte Behandlung für die Bilanzierung der Übertragung gefunden werden. Zweitens ist die Angabe des Umfangs wünschenswert, in dem das Unternehmen während der Berichtsperiode von derartigen Beihilfen profitiert hat. Dies erleichtert den Vergleich mit Abschlüssen früherer Perioden und mit denen anderer Unternehmen.

6 Die Zuwendungen der öffentlichen Hand werden manchmal anders bezeichnet, beispielsweise als Zuschüsse, Subventionen oder als Prämien.

([1]) Siehe auch SIC–10 *Beihilfen der öffentlichen Hand — Kein spezifischer Zusammenhang mit betrieblichen Tätigkeiten*.

ZUWENDUNGEN DER ÖFFENTLICHEN HAND

7 Eine Erfassung von Zuwendungen der öffentlichen Hand, einschließlich nicht monetärer Zuwendungen zum beizulegenden Zeitwert, erfolgt nur dann, wenn eine angemessene Sicherheit darüber besteht, dass:

(a) das Unternehmen die damit verbundenen Bedingungen erfüllen wird; und dass

(b) die Zuwendungen gewährt werden.

8 Zuwendungen der öffentlichen Hand werden nur erfasst, wenn eine angemessene Sicherheit darüber besteht, dass das Unternehmen die damit verbundenen Bedingungen erfüllen wird und dass die Zuwendungen gewährt werden. Der Zufluss einer Zuwendung liefert für sich allein keinen schlüssigen substanziellen Hinweis dafür, dass die mit der Zuwendung verbundenen Bedingungen erfüllt worden sind oder werden.

9 Die Art, in der eine Zuwendung gewährt wird, berührt die Bilanzierungsmethode, die auf die Zuwendung anzuwenden ist, nicht. Die Zuwendung ist in derselben Weise zu bilanzieren, unabhängig davon, ob die Zuwendung als Zahlung oder als Kürzung einer Verpflichtung gegenüber der öffentlichen Hand empfangen wurde.

10 Ein erlassbares Darlehen der öffentlichen Hand wird als finanzielle Zuwendung behandelt, wenn angemessene Sicherheit darüber besteht, dass das Unternehmen die Bedingungen für den Erlass des Darlehens erfüllen wird.

11 Ist eine Zuwendung bereits erfasst worden, so ist jede damit verbundene Eventualverbindlichkeit oder Eventualforderung gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*, zu behandeln.

12 Zuwendungen der öffentlichen Hand sind planmäßig als Ertrag zu erfassen, und zwar im Verlauf der Perioden, die erforderlich sind, um sie mit den entsprechenden Aufwendungen, die sie kompensieren sollen, zu verrechnen. Sie sind dem Eigenkapital nicht unmittelbar zuzuordnen.

13 Für die Behandlung von Zuwendungen der öffentlichen Hand existieren zwei grundlegende Methoden: die Methode der Behandlung als Eigenkapital, wonach die finanzielle Zuwendung unmittelbar dem Eigenkapital zugeordnet wird, und die Methode der erfolgswirksamen Behandlung der Zuwendungen, wonach die finanzielle Zuwendung über eine oder mehrere Perioden als Ertrag behandelt wird.

14 Die Verfechter der Behandlung als Eigenkapital argumentieren in folgender Weise:

(a) Zuwendungen der öffentlichen Hand sind eine Finanzierungshilfe, die in der Bilanz auch als solche zu behandeln ist und die nicht in die Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen wird, um mit den Aufwendungen saldiert zu werden, zu deren Finanzierung die Zuwendung gewährt wurde. Da keine Rückzahlung zu erwarten ist, sind sie dem Eigenkapital unmittelbar zuzuordnen; und

(b) es ist unangemessen, die Zuwendungen der öffentlichen Hand in der Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen, da sie nicht verdient worden sind, sondern einen von der öffentlichen Hand gewährten Anreiz darstellen, ohne dass entsprechender Aufwand entsteht.

15 Die Argumente für eine erfolgswirksame Behandlung lauten folgendermaßen:

(a) da finanzielle Zuwendungen der öffentlichen Hand nicht von den Anteilseignern zugeführt werden, dürfen sie nicht unmittelbar dem Eigenkapital zugeschrieben werden, sondern sind als Ertrag in der entsprechenden Periode zu erfassen;

(b) Zuwendungen der öffentlichen Hand sind selten unentgeltlich. Das Unternehmen verdient sie durch die Beachtung der Bedingungen und mit der Erfüllung der vorgesehenen Verpflichtungen. Sie sind daher korrespondierend zu den Kosten, die durch die Zuwendung gedeckt werden sollen, als Ertrag zu erfassen; und

(c) da Einkommensteuern und andere Steuern erfolgsmindernd erfasst werden, ist es logisch, auch finanzielle Zuwendungen der öffentlichen Hand, die eine Ausdehnung der Steuerpolitik darstellen, in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

16 Für die Methode der erfolgswirksamen Behandlung der Zuwendungen ist es von grundlegender Bedeutung, dass die Zuwendungen der öffentlichen Hand planmäßig und sachgerecht als Ertrag erfasst werden, und zwar im Verlauf der Perioden, die erforderlich sind, um sie mit den entsprechenden Aufwendungen zu verrechnen. Die erfolgswirksame Erfassung von Zuwendungen auf der Grundlage ihres Zuflusses steht nicht in Übereinstimmung mit der Grundvoraussetzung der Periodenabgrenzung (siehe IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*), und eine Erfassung als Ertrag bei Zufluss der Zuwendung ist nur zulässig, wenn für die Periodisierung der Zuwendung keine andere Grundlage als die des Zuflusszeitpunktes verfügbar ist.

17 In den meisten Fällen sind die Perioden, über welche die im Zusammenhang mit einer Zuwendung anfallenden Aufwendungen erfasst werden, leicht feststellbar, und daher werden Zuwendungen, die mit bestimmten Aufwendungen zusammenhängen, in der gleichen Periode wie diese als Ertrag erfasst. Entsprechend werden Zuwendungen für abschreibungsfähige Vermögenswerte über die Perioden und in dem Verhältnis als Ertrag erfasst, in dem die Abschreibung auf diese Vermögenswerte angesetzt wird.

18 Zuwendungen der öffentlichen Hand, die im Zusammenhang mit nicht abschreibungsfähigen Vermögenswerten gewährt werden, können ebenfalls die Erfüllung bestimmter Verpflichtungen voraussetzen und werden dann als Erträge während der Perioden erfasst, die durch Aufwendungen infolge der Erfüllung der Verpflichtungen belastet werden. Beispielsweise kann eine Zuwendung in Form von Grund und Boden an die Bedingung gebunden sein, auf diesem Grundstück ein Gebäude zu errichten, und es kann angemessen sein, die Zuwendung auf die Lebensdauer des Gebäudes erfolgswirksam zu verteilen.

19 Zuwendungen können auch Teil eines Bündels von Fördermaßnahmen sein, die an eine Reihe von Bedingungen geknüpft sind. In solchen Fällen ist die Feststellung der Bedingungen, die die Aufwendungen der Perioden verursachen, in denen die Zuwendung vereinnahmt wird, sorgfältig durchzuführen. So kann es angemessen sein, einen Teil der Zuwendung auf der einen und einen anderen Teil auf einer anderen Grundlage zu verteilen.

20 Eine Zuwendung der öffentlichen Hand, die als Ausgleich für bereits angefallene Aufwendungen oder Verluste oder zur sofortigen finanziellen Unterstützung ohne künftig damit verbundenen Aufwand gezahlt wird, ist als Ertrag in der Periode zu erfassen, in der der entsprechende Anspruch entsteht.

21 In einigen Fällen kann eine Zuwendung gewährt werden, um ein Unternehmen sofort finanziell zu unterstützen, ohne dass mit dieser Zuwendung ein Anreiz verbunden wäre, bestimmte Aufwendungen zu tätigen. Derartige Zuwendungen können auf ein einzelnes Unternehmen beschränkt sein und stehen unter Umständen nicht einer ganzen Klasse von Begünstigten zur Verfügung. Diese Umstände können eine Erfassung einer Zuwendung als Ertrag in der Periode erforderlich machen, in der das Unternehmen für eine Zuwendung in Betracht kommt, mit entsprechender Angabepflicht, um sicherzustellen, dass ihre Auswirkungen klar zu erkennen sind.

22 Eine Zuwendung der öffentlichen Hand kann einem Unternehmen zum Ausgleich von Aufwendungen oder Verlusten, die bereits in einer vorangegangenen Periode entstanden sind, gewährt werden. Solche Zuwendungen sind als Ertrag in der Periode zu erfassen, in der der entsprechende Anspruch entsteht, mit entsprechender Angabepflicht, um sicherzustellen, dass ihre Auswirkungen klar zu erkennen sind.

Nicht monetäre Zuwendungen der öffentlichen Hand

23 Eine Zuwendung der öffentlichen Hand kann als ein nicht monetärer Vermögenswert, wie beispielsweise Grund und Boden oder andere Ressourcen, zur Verwertung im Unternehmen übertragen werden. Unter diesen Umständen gilt es als übliches Verfahren, den beizulegenden Zeitwert des nicht monetären Vermögenswertes festzustellen und sowohl die Zuwendung als auch den Vermögenswert zu diesem beizulegenden Zeitwert zu bilanzieren. Als Alternative wird manchmal sowohl der Vermögenswert als auch die Zuwendung zu einem Merkposten bzw. zu einem symbolischen Wert angesetzt.

Darstellung von Zuwendungen für Vermögenswerte

24 Zuwendungen der öffentlichen Hand für Vermögenswerte, einschließlich nicht monetärer Zuwendungen zum beizulegenden Zeitwert, sind in der Bilanz entweder als passivischer Abgrenzungsposten darzustellen oder bei der Feststellung des Buchwertes des Vermögenswertes abzusetzen.

25 Die zwei Methoden der Darstellung von Zuwendungen (oder von entsprechenden Anteilen der Zuwendungen) für Vermögenswerte sind im Abschluss als gleichwertig zu betrachten.

26 Der einen Methode zufolge wird die Zuwendung als passivischer Abgrenzungsposten behandelt, die während der Nutzungsdauer des Vermögenswertes auf einer planmäßigen und vernünftigen Grundlage als Ertrag zu erfassen ist.

27 Nach der anderen Methode wird die Zuwendung bei der Feststellung des Buchwertes des Vermögenswertes abgezogen. Die Zuwendung wird mittels eines reduzierten Abschreibungsbetrags über die Lebensdauer des abschreibungsfähigen Vermögenswertes als Ertrag erfasst.

28 Der Erwerb von Vermögenswerten und die damit zusammenhängenden Zuwendungen können im Cashflow eines Unternehmens größere Bewegungen verursachen. Aus diesem Grund und zur Darstellung der Bruttoinvestitionen in Vermögenswerte werden diese Bewegungen oft als gesonderte Posten in der Kapitalflussrechnung angegeben, und zwar unabhängig davon, ob die Zuwendung von dem entsprechenden Vermögenswert zum Zwecke der Darstellung in der Bilanz abgezogen wird oder nicht.

Darstellung von erfolgsbezogenen Zuwendungen

29 Zum Teil werden erfolgsbezogene Zuwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung als Ertrag dargestellt, entweder getrennt oder unter einem Hauptposten, wie beispielsweise sonstige Erträge, oder sie werden von den entsprechenden Aufwendungen abgezogen.

30 Die Befürworter der ersten Methode vertreten die Meinung, dass es unangebracht ist, Ertrags- und Aufwandsposten zu saldieren, und dass die Trennung der Zuwendung von den Aufwendungen den Vergleich mit anderen Aufwendungen, die nicht von einer Zuwendung beeinflusst sind, erleichtert. In Bezug auf die zweite Methode wird der Standpunkt vertreten, dass die Aufwendungen dem Unternehmen nicht entstanden wären, wenn die Zuwendung nicht verfügbar gewesen wäre, und dass die Darstellung der Aufwendungen ohne Saldierung der Zuwendung aus diesem Grund irreführend sein könnte.

31 Beide Vorgehensweisen sind als akzeptable Methoden zur Darstellung von erfolgsbezogenen Zuwendungen zu betrachten. Die Angabe der Zuwendungen kann für das richtige Verständnis von Abschlüssen notwendig sein. Es ist normalerweise angemessen, die Auswirkung von Zuwendungen auf jeden gesondert darzustellenden Ertrags- oder Aufwandsposten anzugeben.

Rückzahlung von Zuwendungen der öffentlichen Hand

32 Eine Zuwendung der öffentlichen Hand, die rückzahlungspflichtig wird, ist als Berichtigung einer Schätzung zu behandeln (vgl. IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*). Die Rückzahlung einer erfolgsbezogenen Zuwendung ist zunächst mit dem nicht amortisierten, passivischen Abgrenzungsposten aus der Zuwendung zu verrechnen. Soweit die Rückzahlung diesen passivischen Abgrenzungsposten übersteigt oder für den Fall, dass ein solcher nicht vorhanden ist, ist die Rückzahlung sofort als Aufwand zu erfassen. Rückzahlungen von Zuwendungen für Vermögenswerte sind durch Zuschreibung zum Buchwert des Vermögenswertes oder durch Verminderung des passivischen Abgrenzungspostens um den rückzahlungspflichtigen Betrag zu korrigieren. Die kumulative zusätzliche Abschreibung, die bei einem Fehlen der Zuwendung bis zu diesem Zeitpunkt zu erfassen gewesen wäre, ist direkt als Aufwand zu berücksichtigen.

33 Umstände, die Anlass für eine Rückzahlung von Zuwendungen für Vermögenswerte sind, können es erforderlich machen, eine mögliche Minderung des neuen Buchwertes in Erwägung zu ziehen.

BEIHILFEN DER ÖFFENTLICHEN HAND

34 Die Definition der Zuwendungen der öffentlichen Hand in Paragraph 3 schließt bestimmte Formen von Beihilfen der öffentlichen Hand, die sich nicht angemessen bewerten lassen, aus; dies gilt ebenso für Geschäfte mit der öffentlichen Hand, die von der normalen Tätigkeit des Unternehmens nicht unterschieden werden können.

35 Beispiele für Beihilfen, die sich nicht angemessen bewerten lassen, sind die unentgeltliche technische oder Markterschließungs-Beratung und die Bereitstellung von Garantien. Ein Beispiel für eine Beihilfe, die nicht von der normalen Tätigkeit des Unternehmens unterschieden werden kann, ist die staatliche Beschaffungspolitik, die für einen Teil des Umsatzes verantwortlich ist. Das Vorhandensein des Vorteils mag dabei zwar nicht in Frage gestellt sein, doch jeder Versuch, die betriebliche Tätigkeit von der Beihilfe zu trennen, könnte leicht willkürlich sein.

36 Die Bedeutung des Vorteils mit Bezug auf die vorgenannten Beispiele kann sich so darstellen, dass Art, Umfang und Laufzeit der Beihilfe anzugeben sind, damit der Abschluss nicht irreführend ist.

37 Zinslose und niedrig verzinsliche Darlehen sind eine Form von Beihilfen der öffentlichen Hand, der Vorteil wird jedoch nicht durch die Berechnung der Zinsen quantifiziert.

38 Dieser Standard behandelt die Bereitstellung von Infrastruktur durch Verbesserung des allgemeinen Verkehrs- und Kommunikationsnetzes und die Bereitstellung verbesserter Versorgungsanlagen, wie Bewässerung oder Wassernetze, die auf dauernder, unbestimmter Basis zum Vorteil eines ganzen Gemeinwesens verfügbar sind, nicht als Beihilfen der öffentlichen Hand.

ANGABEN

39 Folgende Angaben sind erforderlich:

(a) die auf Zuwendungen der öffentlichen Hand angewandte Rechnungslegungsmethode, einschließlich der im Abschluss angewandten Darstellungsmethoden;

(b) Art und Umfang der im Abschluss erfassten Zuwendungen der öffentlichen Hand und ein Hinweis auf andere Formen von Beihilfen der öffentlichen Hand, von denen das Unternehmen unmittelbar begünstigt wurde; und

(c) unerfüllte Bedingungen und andere Erfolgsunsicherheiten im Zusammenhang mit im Abschluss erfassten Beihilfen der öffentlichen Hand.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

40 Unternehmen, die den Standard erstmals anwenden, haben:

(a) die Angabepflichten zu erfüllen, wo dies angemessen ist; und

(b) entweder:

i) ihren Abschluss wegen des Wechsels der Rechnungslegungsmethoden gemäß IAS 8 anzupassen oder

ii) die Bilanzierungsvorschriften des Standards nur auf solche Zuwendungen oder Teile davon anzuwenden, für die der Anspruch oder die Rückzahlung nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des Standards entsteht.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

41 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1984 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 21

Auswirkungen von Wechselkursänderungen

ZIELSETZUNG

1 Für ein Unternehmen gibt es zwei Möglichkeiten, ausländische Geschäftsbeziehungen einzugehen. Entweder sind dies Geschäftsvorfälle in Fremdwährung, oder es handelt sich um ausländische Geschäftsbetriebe. Außerdem kann ein Unternehmen seinen Abschluss in einer Fremdwährung veröffentlichen. Ziel dieses Standards ist die Regelung, wie Fremdwährungstransaktionen und ausländische Geschäftsbetriebe in den Abschluss eines Unternehmens einzubeziehen sind und wie ein Abschluss in eine Darstellungswährung umzurechnen ist.

2 Die grundsätzliche Fragestellung lautet, welche(r) Wechselkurs(e) heranzuziehen sind und wie die Auswirkungen von Wechselkursänderungen der Wechselkurse im Abschluss zu berücksichtigen sind.

ANWENDUNGSBEREICH

3 Dieser Standard ist anzuwenden auf: ([1])

(a) die Bilanzierung von Geschäftsvorfällen und Salden in Fremdwährungen, mit Ausnahme von Geschäftsvorfällen und Salden, die sich auf Derivate beziehen, welche in den Anwendungsbereich von IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung fallen;*

(b) die Umrechnung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ausländischer Geschäftsbetriebe, die durch Vollkonsolidierung, Quotenkonsolidierung oder durch die Equity-Methode in den Abschluss des Unternehmens einbezogen sind; und

(c) die Umrechnung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens in eine Darstellungswährung.

4 IAS 39 ist auf viele Fremdwährungsderivate anzuwenden, die folglich aus dem Anwendungsbereich dieses Standards ausgeschlossen sind. Alle Fremdwährungsderivate, die nicht in den Anwendungsbereich von IAS 39 fallen (z. B. einige Fremdwährungsderivate, die in andere Kontrakte eingebettet sind), gehören dagegen in den Anwendungsbereich dieses Standards. Er ist ferner anzuwenden, wenn ein Unternehmen Beträge im Zusammenhang mit Derivaten von seiner funktionalen Währung in seine Darstellungswährung umrechnet.

5 Dieser Standard gilt nicht für die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften für Fremdwährungsposten, einschließlich der Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb. Für die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften ist IAS 39 maßgeblich.

6 Dieser Standard ist auf die Darstellung des Abschlusses eines Unternehmens in einer Fremdwährung anzuwenden und beschreibt, welche Anforderungen der daraus resultierende Abschluss erfüllen muss, um als mit den International Financial Reporting Standards übereinstimmend bezeichnet werden zu können. Bei Fremdwährungsumrechnungen von Finanzinformationen, die nicht diese Anforderungen erfüllen, legt dieser Standard die anzugebenden Informationen fest.

7 Nicht anzuwenden ist dieser Standard auf die Darstellung des Cashflows aus Fremdwährungstransaktionen in einer Kapitalflussrechnung oder die Umrechnung des Cashflows eines ausländischen Geschäftsbetriebs (siehe dazu IAS 7 *Kapitalflussrechnungen*).

DEFINITIONEN

8 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Der *Stichtagskurs* ist der Kassakurs einer Währung am Bilanzstichtag.

Eine *Umrechnungsdifferenz* ist die Differenz, die sich ergibt, wenn die gleiche Anzahl von Währungseinheiten zu unterschiedlichen Wechselkursen in eine andere Währung umgerechnet wird.

Der *Wechselkurs* ist das Umtauschverhältnis zwischen zwei Währungen.

Der *beizulegende Zeitwert* ist der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.

Eine *Fremdwährung* ist jede Währung außer der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens.

Ein *ausländischer Geschäftsbetrieb* ist ein Tochterunternehmen, ein assoziiertes Unternehmen, ein Gemeinschaftsunternehmen oder eine Niederlassung des berichtenden Unternehmens, dessen Geschäftstätigkeit in einem anderen Land angesiedelt oder in einer anderen Währung ausgeübt wird oder sich auf ein anderes Land oder eine andere Währung als die des berichtenden Unternehmens erstreckt.

([1]) Siehe auch SIC-7 *Einführung des Euro*.

Die *funktionale Währung* ist die Währung des primären Wirtschaftsumfelds, in dem das Unternehmen tätig ist.

Eine *Unternehmensgruppe* ist ein Mutterunternehmen mit all seinen Tochterunternehmen.

Monetäre Posten sind im Besitz befindliche Währungseinheiten sowie Vermögenswerte und Schulden, für die das Unternehmen eine feste oder bestimmbare Anzahl von Währungseinheiten erhält oder zahlen muss.

Eine *Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb* ist die Höhe des Anteils des berichtenden Unternehmens am Nettovermögen dieses Geschäftsbetriebs.

Die *Darstellungswährung* ist die Währung, in der die Abschlüsse veröffentlicht werden.

Der *Kassakurs* ist der Wechselkurs bei sofortiger Ausführung.

Ausführungen zu den Definitionen

Funktionale Währung

9 Das primäre Wirtschaftsumfeld eines Unternehmens ist normalerweise das Umfeld, in dem es hauptsächlich Zahlungsmittel erwirtschaftet und aufwendet. Bei der Bestimmung seiner funktionalen Währung hat ein Unternehmen die folgenden Faktoren zu berücksichtigen:

(a) die Währung,

(i) die den größten Einfluss auf die Verkaufspreise seiner Waren und Dienstleistungen hat (dies ist häufig die Währung, in der die Verkaufspreise der Waren und Dienstleistungen angegeben und abgerechnet werden); und

(ii) des Landes, dessen Wettbewerbskräfte und Bestimmungen für die Verkaufspreise seiner Waren und Dienstleistungen ausschlaggebend sind.

(b) die Währung, die den größten Einfluss auf die Lohn-, Material- und sonstigen mit der Bereitstellung der Waren und Dienstleistungen zusammenhängenden Kosten hat. (Dies ist häufig die Währung, in der diese Kosten angegeben und abgerechnet werden.)

10 Die folgenden Faktoren können ebenfalls Aufschluss über die funktionale Währung eines Unternehmens geben:

(a) die Währung, in der Mittel aus Finanzierungstätigkeiten (z. B. Ausgabe von Schuldverschreibungen oder Eigenkapitalinstrumenten) generiert werden.

(b) die Währung, in der Einnahmen aus betrieblicher Tätigkeit normalerweise einbehalten werden.

11 Bei der Bestimmung der funktionalen Währung eines ausländischen Geschäftsbetriebs und der Entscheidung, ob dessen funktionale Währung mit der des berichtenden Unternehmens identisch ist (in diesem Kontext entspricht das berichtende Unternehmen dem Unternehmen, das den ausländischen Geschäftsbetrieb als Tochterunternehmen, Niederlassung, assoziiertes Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen unterhält), werden die folgenden Faktoren herangezogen:

(a) ob die Tätigkeit des ausländischen Geschäftsbetriebs als erweiterter Bestandteil des berichtenden Unternehmens oder weitgehend unabhängig ausgeübt wird. Ersteres ist beispielsweise der Fall, wenn der ausländische Geschäftsbetrieb ausschließlich vom berichtenden Unternehmen importierte Güter verkauft und die erzielten Einnahmen wieder an dieses zurückleitet. Dagegen ist ein Geschäftsbetrieb als weitgehend unabhängig zu bezeichnen, wenn er überwiegend in seiner Landeswährung Zahlungsmittel und andere monetäre Posten ansammelt, Aufwendungen tätigt, Erträge erwirtschaftet und Fremdkapital aufnimmt.

(b) ob die Geschäftsvorfälle mit dem berichtenden Unternehmen bezogen auf das Gesamtgeschäftsvolumen des ausländischen Geschäftsbetriebes ein großes oder geringes Gewicht haben.

(c) ob sich die Cashflows aus der Tätigkeit des ausländischen Geschäftsbetriebs direkt auf die Cashflows des berichtenden Unternehmens auswirken und jederzeit dorthin zurückgeleitet werden können.

(d) ob die Cashflows aus der Tätigkeit des ausländischen Geschäftsbetriebs ausreichen, um vorhandene und im Rahmen des normalen Geschäftsgangs erwartete Schuldverpflichtungen zu bedienen, ohne dass hierfür Mittel vom berichtenden Unternehmen bereitgestellt werden.

12 Wenn die obigen Indikatoren gemischt auftreten und die funktionale Währung nicht klar ersichtlich ist, bestimmt die Geschäftsleitung nach eigenem Ermessen die funktionale Währung, welche die wirtschaftlichen Auswirkungen der zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle, Ereignisse und Umstände am glaubwürdigsten darstellt. Dabei berücksichtigt die Geschäftsleitung vorrangig die in Paragraph 9 genannten primären Faktoren und erst dann die Indikatoren in den Paragraphen 10 und 11, die als zusätzliche substanzielle Hinweise zur Bestimmung der funktionalen Währung eines Unternehmens dienen sollen.

13 Die funktionale Währung eines Unternehmens spiegelt die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle, Ereignisse und Umstände wider, die für das Unternehmen relevant sind. Daraus folgt, dass eine funktionale Währung nach ihrer Festlegung nur dann geändert wird, wenn sich diese zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle, Ereignisse und Umstände ebenfalls geändert haben.

14 Handelt es sich bei der funktionalen Währung um die Währung eines Hochinflationslandes, werden die Abschlüsse des Unternehmens gemäß IAS 29 *Rechnungslegung in Hochinflationsländern* angepasst. Ein Unternehmen kann eine Anpassung gemäß IAS 29 nicht dadurch umgehen, dass es beispielsweise eine andere funktionale Währung festlegt als die, die nach diesem Standard ermittelt würde (z. B. die funktionale Währung des Mutterunternehmens).

Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb

15 Ein Unternehmen kann über monetäre Posten in Form einer ausstehenden Forderung oder Verbindlichkeit gegenüber einem ausländischen Geschäftsbetrieb verfügen. Ein Posten, dessen Abwicklung auf absehbare Zeit weder geplant noch wahrscheinlich ist, stellt im Wesentlichen einen Teil der Nettoinvestition in diesen ausländischen Geschäftsbetrieb dar und wird gemäß den Paragraphen 32 und 33 behandelt. Zu solchen monetären Posten können langfristige Forderungen oder Darlehen, nicht jedoch Forderungen oder Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gezählt werden.

15A Bei dem Unternehmen, das über einen monetären Posten in Form einer ausstehenden Forderung oder Verbindlichkeit gegenüber einem in Paragraph 15 beschriebenen ausländischen Geschäftsbetrieb verfügt, kann es sich um jede Tochtergesellschaft der Gruppe handeln. Zum Beispiel: Ein Unternehmen hat zwei Tochtergesellschaften A und B, wobei B ein ausländischer Geschäftsbetrieb ist. Tochtergesellschaft A gewährt Tochtergesellschaft B einen Kredit. Die Forderung von Tochtergesellschaft A gegenüber Tochtergesellschaft B würde einen Teil der Nettoinvestition des Unternehmens in Tochtergesellschaft B darstellen, wenn die Rückzahlung des Darlehens auf absehbare Zeit weder geplant noch wahrscheinlich ist. Dies würde auch dann gelten, wenn die Tochtergesellschaft A selbst ein ausländischer Geschäftsbetrieb wäre.

Monetäre Posten

16 Das wesentliche Merkmal eines monetären Postens ist das Recht auf Erhalt (oder Verpflichtung zur Zahlung) einer festen oder bestimmbaren Anzahl von Währungseinheiten. Dazu zählen beispielsweise bar auszuzahlende Renten und andere Leistungen an Arbeitnehmer; bar zu begleichende Verpflichtungen und Bardividenden, die als Verbindlichkeit erfasst werden. Auch ein Vertrag über den Erhalt (oder die Lieferung) einer variablen Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens oder einer variablen Menge von Vermögenswerten, bei denen der zu erhaltende (oder zu zahlende) beizulegende Zeitwert einer festen oder bestimmbaren Anzahl von Währungseinheiten entspricht, ist als monetärer Posten anzusehen. Umgekehrt besteht das wesentliche Merkmal eines nicht monetären Postens darin, dass er mit keinerlei Recht auf Erhalt (bzw. keinerlei Verpflichtung zur Zahlung) einer festen oder bestimmbaren Anzahl von Währungseinheiten verbunden ist. Dazu zählen beispielsweise Vorauszahlungen für Waren und Dienstleistungen (z. B. Mietvorauszahlungen); Geschäfts- oder Firmenwert; immaterielle Vermögenswerte; Vorräte; Sachanlagen sowie Verpflichtungen, die durch nicht monetäre Vermögenswerte erfüllt werden.

ZUSAMMENFASSUNG DES IN DIESEM STANDARD VORGESCHRIEBENEN ANSATZES

17 Bei der Erstellung des Abschlusses legt jedes Unternehmen — unabhängig davon, ob es sich um ein einzelnes Unternehmen, ein Unternehmen mit ausländischem Geschäftsbetrieb (z. B. ein Mutterunternehmen) oder einen ausländischen Geschäftsbetrieb (z. B. ein Tochterunternehmen oder eine Niederlassung) handelt — gemäß den Paragraphen 9-14 seine funktionale Währung fest. Das Unternehmen rechnet die Fremdwährungsposten in die funktionale Währung um und weist die Auswirkungen einer solchen Umrechnung gemäß den Paragraphen 20-37 und 50 aus.

18 Viele berichtende Unternehmen bestehen aus mehreren Einzelunternehmen (so umfasst eine Unternehmensgruppe ein Mutterunternehmen und ein oder mehrere Tochterunternehmen). Verschiedene Arten von Unternehmen, ob Mitglieder einer Unternehmensgruppe oder sonstige Unternehmen, können Beteiligungen an assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen haben. Sie können auch Niederlassungen unterhalten. Es ist erforderlich, dass die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage jedes einzelnen Unternehmens, das in das berichtende Unternehmen integriert ist, in die Währung umgerechnet wird, in der das berichtende Unternehmen seinen Abschluss veröffentlicht. Dieser Standard gestattet es einem berichtenden Unternehmen, seine Darstellungswährung (oder -währungen) frei zu wählen. Die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage jedes einzelnen Unternehmens innerhalb des berichtenden Unternehmens, dessen funktionale Währung von der Darstellungswährung abweicht, ist gemäß den Paragraphen 38-50 umzurechnen.

19 Dieser Standard gestattet es auch einzelnen Unternehmen, die Abschlüsse erstellen, oder Unternehmen, die separate Einzelabschlüsse gemäß IAS 27 *Konzern- und Einzelabschlüsse* erstellen, ihre Abschlüsse in jeder beliebigen Währung (oder Währungen) zu veröffentlichen. Weicht die Darstellungswährung eines Unternehmens von seiner funktionalen Währung ab, ist seine Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ebenfalls gemäß den Paragraphen 38-50 in die Darstellungswährung umzurechnen.

BILANZIERUNG VON FREMDWÄHRUNGSTRANSAKTIONEN IN DER FUNKTIONALEN WÄHRUNG

Erstmaliger Ansatz

20 Eine Fremdwährungstransaktion ist ein Geschäftsvorfall, dessen Wert in einer Fremdwährung angegeben ist oder der die Erfüllung in einer Fremdwährung erfordert, einschließlich Geschäftsvorfällen, die auftreten, wenn ein Unternehmen:

(a) Waren oder Dienstleistungen kauft oder verkauft, deren Preise in einer Fremdwährung angegeben sind;

(b) Mittel aufnimmt oder verleiht, wobei der Wert der Verbindlichkeiten oder Forderungen in einer Fremdwährung angegeben ist; oder

(c) auf sonstige Weise Vermögenswerte erwirbt oder veräußert oder Schulden eingeht oder begleicht, deren Wert in einer Fremdwährung angegeben ist.

21 Die Fremdwährungstransaktion ist erstmalig in der funktionalen Währung anzusetzen, indem der Fremdwährungsbetrag mit dem am jeweiligen Tag des Geschäftsvorfalls gültigen Kassakurs zwischen der funktionalen Währung und der Fremdwährung umgerechnet wird.

22 Der Tag des Geschäftsvorfalls ist der Tag, an dem der Geschäftsvorfall erstmals gemäß den International Financial Reporting Standards ansetzbar ist. Aus praktischen Erwägungen wird häufig ein Kurs verwendet, der einen Näherungswert für den aktuellen Kurs am Tag des Geschäftsvorfalls darstellt. So kann beispielsweise der Durchschnittskurs einer Woche oder eines Monats für alle Geschäftsvorfälle in der jeweiligen Fremdwährung verwendet werden. Bei stark schwankenden Wechselkursen ist jedoch die Verwendung von Durchschnittskursen für einen Zeitraum unangemessen.

Bilanzierung in Folgeperioden

23 Zu jedem Bilanzstichtag sind

(a) monetäre Posten in einer Fremdwährung zum Stichtagskurs umzurechnen;

(b) nicht monetäre Posten, die zu historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in einer Fremdwährung bewertet wurden, zum Kurs am Tag des Geschäftsvorfalls umzurechnen; und

(c) nicht monetäre Posten, die zu ihrem beizulegenden Zeitwert in einer Fremdwährung bewertet wurden, zu dem Kurs umzurechnen, der am Tag der Ermittlung des Wertes gültig war.

24 Der Buchwert eines Postens wird in Verbindung mit anderen einschlägigen Standards ermittelt. Beispielsweise können Sachanlagen zum beizulegenden Zeitwert oder zu den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß IAS 16 *Sachanlagen* bewertet werden. Unabhängig davon, ob der Buchwert zu den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder zum beizulegenden Zeitwert bestimmt wird, hat bei einer Ermittlung dieses Wertes in einer Fremdwährung eine Umrechnung in die funktionale Währung gemäß diesem Standard zu erfolgen.

25 Der Buchwert einiger Posten wird durch den Vergleich von zwei oder mehr Beträgen ermittelt. Beispielsweise entspricht der Buchwert von Vorräten gemäß IAS 2 *Vorräte* den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder dem Nettoveräußerungswert, je nachdem, welcher dieser Beträge der Niedrigere ist. Auf ähnliche Weise wird gemäß IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* der Buchwert eines Vermögenswertes, bei dem ein Anhaltspunkt auf Wertminderung vorliegt, zum Buchwert vor einer Erfassung des möglichen Wertminderungsaufwands oder zu seinem erzielbaren Betrag angesetzt, je nachdem, welcher von beiden der Niedrigere ist. Handelt es sich dabei um einen nicht monetären Vermögenswert, der in einer Fremdwährung bewertet wird, ergibt sich der Buchwert aus einem Vergleich zwischen:

(a) den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder gegebenenfalls dem Buchwert, die bzw. der zum Wechselkurs am Tag der Ermittlung dieses Wertes umgerechnet wird (d. h. zum Kurs am Tag des Geschäftsvorfalls bei einem Posten, der zu den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet wird); und

(b) dem Nettoveräußerungswert oder gegebenenfalls dem erzielbaren Betrag, der zum Wechselkurs am Tag der Ermittlung dieses Wertes umgerechnet wird (d. h. zum Stichtagskurs am Bilanzstichtag).

Dieser Vergleich kann dazu führen, dass ein Wertminderungsaufwand in der funktionalen Währung, nicht aber in der Fremdwährung erfasst wird oder umgekehrt.

26 Sind mehrere Wechselkurse verfügbar, wird der Kurs verwendet, zu dem die zukünftigen Cashflows, die durch den Geschäftsvorfall oder Saldo dargestellt werden, hätten abgerechnet werden können, wenn sie am Bewertungsstichtag stattgefunden hätten. Sollte der Umtausch zwischen zwei Währungen vorübergehend ausgesetzt sein, ist der erste darauf folgende Kurs zu verwenden, zu dem ein Umtausch wieder möglich war.

Ansatz von Umrechnungsdifferenzen

27 Wie in Paragraph 3 angemerkt, werden Sicherungsgeschäfte für Fremdwährungsposten gemäß IAS 39 bilanziert. Bei der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften ist ein Unternehmen verpflichtet, einige Umrechnungsdifferenzen anders zu behandeln, als es den Bestimmungen dieses Standards entspricht. IAS 39 verlangt beispielsweise, dass Umrechnungsdifferenzen bei monetären Posten, die als Sicherungsinstrumente zum Zwecke der Absicherung des Cashflows eingesetzt werden, für die Dauer der Wirksamkeit des Sicherungsgeschäfts zunächst im Eigenkapital zu erfassen sind.

28 Umrechnungsdifferenzen, die sich aus dem Umstand ergeben, dass monetäre Posten zu einem anderen Kurs abgewickelt oder umgerechnet werden als dem, zu dem sie bei der erstmaligen Erfassung während der Berichtsperiode oder in früheren Abschlüssen umgerechnet wurden, sind mit Ausnahme der in Paragraph 32 beschriebenen Fälle im Ergebnis der Berichtsperiode zu erfassen, in der diese Differenzen entstehen.

29 Eine Umrechnungsdifferenz ergibt sich, wenn bei monetären Posten aus einer Fremdwährungstransaktion am Tag des Geschäftsvorfalls und am Tag der Abwicklung unterschiedliche Wechselkurse bestehen. Erfolgt die Abwicklung des Geschäftsvorfalls innerhalb der gleichen Bilanzierungsperiode wie die erstmalige Erfassung, wird die Umrechnungsdifferenz in dieser Periode berücksichtigt. Wird der Geschäftsvorfall jedoch in einer späteren Bilanzierungsperiode abgewickelt, so wird die Umrechnungsdifferenz, die in jeder dazwischen liegenden Periode bis zur Periode, in welcher der Ausgleich erfolgt, erfasst wird, durch die Änderungen der Wechselkurse während der Periode bestimmt.

30 Wird ein Gewinn oder Verlust aus einem nicht monetären Posten direkt im Eigenkapital erfasst, ist jeder Umrechnungsbestandteil dieses Gewinns oder Verlusts ebenfalls direkt im Eigenkapital zu erfassen. Umgekehrt gilt: Wird ein Gewinn oder Verlust aus einem nicht monetären Posten im Ergebnis erfasst, ist jeder Umrechnungsbestandteil dieses Gewinns oder Verlusts ebenfalls im Ergebnis zu erfassen.

31 Andere Standards schreiben die Erfassung von Gewinnen und Verlusten direkt im Eigenkapital vor. Beispielsweise besteht nach IAS 16 die Verpflichtung, einige Gewinne und Verluste aus der Neubewertung von Sachanlagen direkt im Eigenkapital zu erfassen. Wird ein solcher Vermögenswert in einer Fremdwährung bewertet, ist der neubewertete Betrag gemäß Paragraph 23(c) zum Kurs am Tag der Wertermittlung umzurechnen, was zu einer Umrechnungsdifferenz führt, die ebenfalls im Eigenkapital zu erfassen ist.

32 Umrechnungsdifferenzen aus einem monetären Posten, der Teil einer Nettoinvestition des berichtenden Unternehmens in einen ausländischen Geschäftsbetrieb ist (siehe Paragraph 15), sind im Einzelabschluss des berichtenden Unternehmens oder gegebenenfalls im Einzelabschluss des ausländischen Geschäftsbetriebs im Ergebnis zu erfassen. In dem Abschluss, der den ausländischen Geschäftsbetrieb und das berichtende Unternehmen enthält (z. B. dem Konzernabschluss, wenn der ausländische Geschäftsbetrieb ein Tochterunternehmen ist), werden solche Umrechnungsdifferenzen zunächst als separater Bestandteil des Eigenkapitals angesetzt und bei einer Veräußerung der Nettoinvestition gemäß Paragraph 48 im Ergebnis erfasst.

33 Wenn ein monetärer Posten Teil einer Nettoinvestition des berichtenden Unternehmens in einen ausländischen Geschäftsbetrieb ist und in der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens angegeben wird, ergeben sich in den Einzelabschlüssen des ausländischen Geschäftsbetriebs Umrechungsdifferenzen gemäß Paragraph 28. Wird ein solcher Posten in der funktionalen Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs angegeben, entsteht im separaten Einzelabschluss des berichtenden Unternehmens eine Umrechnungsdifferenz gemäß Paragraph 28. Wird ein solcher Posten in einer anderen Währung als der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens oder des ausländischen Geschäftsbetriebs angegeben, entstehen im separaten Einzelabschluss des berichtenden Unternehmens und in den Einzelabschlüssen des ausländischen Geschäftsbetriebs Umrechnungsdifferenzen gemäß Paragraph 28. Derartige Umrechnungsdifferenzen werden in den Abschlüssen, die den ausländischen Geschäftsbetrieb und das berichtende Unternehmen umfassen (d. h. Abschlüssen, in denen der ausländische Geschäftsbetrieb konsolidiert, quotenkonsolidiert oder nach der Equity-Methode bilanziert wird), als separater Bestandteil des Eigenkapitals umgegliedert.

34 Führt ein Unternehmen seine Bücher und Aufzeichnungen in einer anderen Währung als seiner funktionalen Währung, sind bei der Erstellung seines Abschlusses alle Beträge gemäß den Paragraphen 20-26 in die funktionale Währung umzurechnen. Daraus ergeben sich die gleichen Beträge in der funktionalen Währung, wie wenn die Posten ursprünglich in der funktionalen Währung erfasst worden wären. Beispielsweise werden monetäre Posten zum Stichtagskurs und nicht monetäre Posten, die zu den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden, zum Wechselkurs am Tag des Geschäftsvorfalls, der zu ihrer Erfassung geführt hat, in die funktionale Währung umgerechnet.

Wechsel der funktionalen Währung

35 Bei einem Wechsel der funktionalen Währung hat das Unternehmen die für die neue funktionale Währung geltenden Umrechnungsverfahren prospektiv ab dem Zeitpunkt des Wechsels anzuwenden.

36 Wie in Paragraph 13 erwähnt, spiegelt die funktionale Währung eines Unternehmens die zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle, Ereignisse und Umstände wider, die für das Unternehmen relevant sind. Daraus folgt, dass eine funktionale Währung nach ihrer Festlegung nur dann geändert werden kann, wenn sich diese zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle, Ereignisse und Umstände ebenfalls geändert haben. Ein Wechsel der funktionalen Währung kann beispielsweise dann angebracht sein, wenn sich die Währung, die den größten Einfluss auf die Verkaufspreise der Waren und Dienstleistungen eines Unternehmens hat, ändert.

37 Die Auswirkungen eines Wechsels der funktionalen Währung werden prospektiv bilanziert. Das bedeutet, dass ein Unternehmen alle Posten zum Kurs am Tag des Wechsels in die neue funktionale Währung umrechnet. Die daraus resultierenden umgerechneten Beträge der nicht monetären Vermögenswerte werden als historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser Posten behandelt. Umrechnungsdifferenzen, die sich aus der Umrechnung eines bisher gemäß den Paragraphen 32 und 39(c) als Eigenkapital klassifizierten ausländischen Geschäftsbetriebs ergeben, werden erst bei dessen Veräußerung im Ergebnis erfasst.

VERWENDUNG EINER ANDEREN DARSTELLUNGSWÄHRUNG ALS DER FUNKTIONALEN WÄHRUNG

Umrechnung in die Darstellungswährung

38 Ein Unternehmen kann seinen Abschluss in jeder beliebigen Währung (oder Währungen) veröffentlichen. Weicht die Darstellungswährung von der funktionalen Währung des Unternehmens ab, ist seine Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in die Darstellungswährung umzurechnen. Beispielsweise gibt eine Unternehmensgruppe, die aus mehreren Einzelunternehmen mit verschiedenen funktionalen Währungen besteht, die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einzelnen Unternehmen in einer gemeinsamen Währung an, so dass ein Konzernabschluss aufgestellt werden kann.

39 Die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens, dessen funktionale Währung keine Währung eines Hochinflationslandes ist, wird nach folgenden Verfahren in eine andere Darstellungswährung umgerechnet:

(a) Vermögenswerte und Schulden sind für jede vorgelegte Bilanz (d. h. einschließlich Vergleichsinformationen) zum jeweiligen Bilanzstichtagskurs umzurechnen;

(b) Erträge und Aufwendungen für alle Gewinn- und Verlustrechnungen (d. h. einschließlich Vergleichsinformationen) sind zum Wechselkurs am Tag des Geschäftsvorfalls umzurechnen; und

(c) alle sich ergebenden Umrechnungsdifferenzen sind als separater Bestandteil des Eigenkapitals zu erfassen.

40 Aus praktischen Erwägungen wird zur Umrechnung von Ertrags- und Aufwandsposten häufig ein Kurs verwendet, der einen Näherungswert für den Umrechnungskurs am Tag des Geschäftsvorfalls darstellt, beispielsweise der Durchschnittskurs einer Periode. Bei stark schwankenden Wechselkursen ist jedoch die Verwendung von Durchschnittskursen für einen Zeitraum unangemessen.

41 Die in Paragraph 39(c) genannten Umrechnungsdifferenzen ergeben sich aus:

(a) der Umrechnung von Erträgen und Aufwendungen zu den Wechselkursen an den Tagen der Geschäftsvorfälle und der Vermögenswerte und Schulden zum Stichtagskurs. Solche Umrechnungsdifferenzen entstehen sowohl bei Ertrags- und Aufwandsposten, die im Ergebnis erfasst werden, als auch solchen, die direkt im Eigenkapital erfasst werden.

(b) der Umrechnung des Eröffnungswertes des Nettovermögens zu einem Stichtagskurs, der vom vorherigen Stichtagskurs abweicht.

Diese Umrechnungsdifferenzen werden nicht im Ergebnis erfasst, weil die Änderungen in den Wechselkursen nur einen geringen oder überhaupt keinen direkten Einfluss auf den gegenwärtigen und künftigen operativen Cashflow haben. Beziehen sich die Umrechnungsdifferenzen auf einen ausländischen Geschäftsbetrieb, der konsolidiert wird, jedoch nicht vollständig im Besitz des Mutterunternehmens steht, so sind die kumulierten Umrechnungsdifferenzen, die aus Minderheitsanteilen stammen und diesen zuzurechnen sind, diesem Minderheitsanteil zuzuweisen und als Teil dessen in der Konzernbilanz anzusetzen.

42 Die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens, dessen funktionale Währung die Währung eines Hochinflationslandes ist, wird nach folgenden Verfahren in eine andere Darstellungswährung umgerechnet:

(a) alle Beträge (d. h. Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapitalposten, Erträge und Aufwendungen, einschließlich Vergleichsinformationen) sind zum Stichtagskurs der letzten Bilanz umzurechnen, mit folgender Ausnahme:

(b) bei der Umrechnung von Beträgen in die Währung eines Nicht-Hochinflationslandes sind als Vergleichswerte die Beträge heranzuziehen, die im betreffenden Vorjahresabschluss als Beträge des aktuellen Jahres ausgewiesen wurden (d. h. es erfolgt keine Anpassung zur Berücksichtigung späterer Preis- oder Wechselkursänderungen).

43 Handelt es sich bei der funktionalen Währung eines Unternehmens um die Währung eines Hochinflationslandes, hat das Unternehmen seinen Abschluss gemäß IAS 29 anzupassen, bevor es die in Paragraph 42 beschriebene Umrechnungsmethode anwendet. Davon ausgenommen sind Vergleichsbeträge, die in die Währung eines Nicht-Hochinflationslandes umgerechnet werden (siehe Paragraph 42(b)). Wenn ein bisheriges Hochinflationsland nicht mehr als solches eingestuft wird und das Unternehmen seinen Abschluss nicht mehr gemäß IAS 29 anpasst, sind als historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die Umrechnung in die Darstellungswährung die an das Preisniveau angepassten Beträge maßgeblich, die zu dem Zeitpunkt galten, an dem das Unternehmen mit der Anpassung seines Abschlusses aufgehört hat.

Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs

44 Die Paragraphen 45-47 sind zusätzlich zu den Paragraphen 38-43 anzuwenden, wenn die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines ausländischen Geschäftsbetriebs in eine Darstellungswährung umgerechnet wird, damit der ausländische Geschäftsbetrieb durch Vollkonsolidierung, Quotenkonsolidierung oder durch die Equity-Methode in den Abschluss des berichtenden Unternehmens einbezogen werden kann.

45 Die Einbeziehung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines ausländischen Geschäftsbetriebs in den Abschluss des berichtenden Unternehmens folgt den üblichen Konsolidierungsverfahren. Dazu zählen etwa die Eliminierung konzerninterner Salden und Transaktionen mit einem Tochterunternehmen (siehe IAS 27 und IAS 31 *Anteile an Gemeinschaftsunternehmen*). Ein konzerninterner monetärer Vermögenswert (oder eine konzerninterne monetäre Verbindlichkeit), ob kurzfristig oder langfristig, darf jedoch nur dann mit einem entsprechenden konzerninternen Vermögenswert (oder einer konzerninternen Verbindlichkeit) verrechnet werden, wenn das Ergebnis von

Währungsschwankungen im Konzernabschluss ausgewiesen wird. Dies ist deshalb der Fall, weil der monetäre Posten eine Verpflichtung darstellt, eine Währung in eine andere umzuwandeln, und das berichtende Unternehmen einen Gewinn oder Verlust aus Währungsschwankungen zu verzeichnen hat. Demgemäß wird eine derartige Umrechnungsdifferenz im Konzernabschluss des berichtenden Unternehmens weiter im Ergebnis erfasst. Sollte sie allerdings auf die in Paragraph 32 beschriebenen Umstände zurückzuführen sein, wird sie bis zur Veräußerung des ausländischen Geschäftsbetriebs als Eigenkapital klassifiziert.

46 Wird der Abschluss eines ausländischen Geschäftsbetriebs zu einem anderen Stichtag als dem des berichtenden Unternehmens aufgestellt, so erstellt dieser ausländische Geschäftsbetrieb häufig einen zusätzlichen Abschluss auf den Stichtag des berichtenden Unternehmens. Ist dies nicht der Fall, so darf gemäß IAS 27 ein abweichender Abschlussstichtag verwendet werden, sofern die Differenz nicht größer als drei Monate ist und Berichtigungen für die Auswirkungen aller bedeutenden Geschäftsvorfälle oder Ereignisse vorgenommen werden, die zwischen den abweichenden Stichtagen eingetreten sind. In einem solchen Fall werden die Vermögenswerte und Schulden des ausländischen Geschäftsbetriebs zum Wechselkurs am Bilanzstichtag des ausländischen Geschäftsbetriebs umgerechnet. Treten bis zum Bilanzstichtag des berichtenden Unternehmens erhebliche Wechselkursänderungen ein, so werden diese gemäß IAS 27 berichtigt. Der gleiche Ansatz gilt für die Anwendung der Equity-Methode auf assoziierte Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen und die Quotenkonsolidierung von Gemeinschaftsunternehmen gemäß IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* und IAS 31.

47 Jeglicher im Zusammenhang mit dem Erwerb eines ausländischen Geschäftsbetriebs entstehende Geschäfts- oder Firmenwert und sämtliche am beizulegenden Zeitwert ausgerichteten Berichtigungen des Buchwerts der Vermögenswerte und Schulden, die aus dem Erwerb dieses ausländischen Geschäftsbetriebs resultieren, sind als Vermögenswerte und Schulden des ausländischen Geschäftsbetriebs zu behandeln. Sie werden daher in der funktionalen Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs angegeben und sind gemäß den Paragraphen 39 und 42 zum Stichtagskurs umzurechnen.

Abgang eines ausländischen Geschäftsbetriebs

48 Beim Abgang eines ausländischen Geschäftsbetriebs sind die kumulativen Umrechnungsdifferenzen, die bis zu diesem Zeitpunkt als separater Bestandteil des Eigenkapitals abgegrenzt wurden und die sich auf diesen ausländischen Geschäftsbetrieb beziehen, im Ergebnis der gleichen Periode zu erfassen, in der auch der Gewinn oder Verlust aus dem Abgang erfasst wird.

49 Ein Unternehmen kann seine Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb durch Verkauf, Liquidation, Kapitalrückzahlung oder Betriebsaufgabe, vollständig oder als Teil dieses Geschäftsbetriebs, abgeben. Die Zahlung einer Dividende ist nur dann als teilweiser Abgang eines Geschäftsbetriebs zu betrachten, wenn die Dividende eine Rückzahlung der Finanzinvestition darstellt, was beispielsweise dann der Fall ist, wenn die Dividende aus Gewinnen vor dem Unternehmenserwerb gezahlt wird. Im Fall eines teilweisen Abganges wird nur der entsprechende Anteil der damit verbundenen kumulierten Umrechnungsdifferenz als Gewinn oder Verlust einbezogen. Eine außerplanmäßige Abschreibung des Buchwertes eines ausländischen Geschäftsbetriebs ist nicht als teilweiser Abgang zu betrachten. Entsprechend wird auch kein Teil der abgegrenzten Umrechnungsgewinne oder -verluste zum Zeitpunkt der außerplanmäßigen Abschreibung im Ergebnis erfasst.

STEUERLICHE AUSWIRKUNGEN SÄMTLICHER UMRECHNUNGSDIFFERENZEN

50 Gewinne und Verluste aus Fremdwährungstransaktionen sowie Umrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens (einschließlich eines ausländischen Geschäftsbetriebs) können steuerliche Auswirkungen haben, die gemäß IAS 12 *Ertragsteuern* bilanziert werden.

ANGABEN

51 Die Bestimmungen zur funktionalen Währung in den Paragraphen 53 und 55-57 beziehen sich im Falle einer Unternehmensgruppe auf die funktionale Währung des Mutterunternehmens.

52 Folgende Angaben sind erforderlich:

(a) der Betrag der Umrechnungsdifferenzen, die im Ergebnis erfasst wurden. Davon ausgenommen sind Umrechnungsdifferenzen aus Finanzinstrumenten, die gemäß IAS 39 über das Ergebnis zu ihrem beizulegenden Zeitwert bewertet werden.

(b) der Saldo der Umrechnungsdifferenzen, der als separater Posten in das Eigenkapital eingestellt wurde, und eine Überleitungsrechnung des Betrages solcher Umrechnungsdifferenzen zum Beginn und am Ende der Berichtsperiode.

53 Wenn die Darstellungswährung nicht der funktionalen Währung entspricht, ist dieser Umstand zusammen mit der Nennung der funktionalen Währung und einer Begründung für die Verwendung einer abweichenden Währung anzugeben.

54 Bei einem Wechsel der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens oder eines wesentlichen ausländischen Geschäftsbetriebs sind dieser Umstand und die Gründe anzugeben, die zur Umstellung der funktionalen Währung geführt haben.

55 Veröffentlicht ein Unternehmen seinen Abschluss in einer anderen Währung als seiner funktionalen Währung, darf es den Abschluss nur dann als mit den International Financial Reporting Standards übereinstimmend bezeichnen, wenn dieser sämtliche Anforderungen aller anzuwendenden Standards und Interpretationen dieser Standards sowie die in den Paragraphen 39 und 42 dargelegte Umrechnungsmethode erfüllt.

56 Ein Unternehmen stellt seinen Abschluss oder andere Finanzinformationen manchmal in einer anderen Währung als seiner funktionalen Währung dar, ohne die Anforderungen von Paragraph 55 zu erfüllen. Beispielsweise kommt es vor, dass ein Unternehmen nur ausgewählte Posten seines Abschlusses in eine andere Währung umrechnet, oder ein Unternehmen, dessen funktionale Währung nicht die Währung eines Hochinflationslandes ist, rechnet seinen Abschluss in eine andere Währung um, indem es für alle Posten den letzten Stichtagskurs verwendet. Derartige Umrechnungen entsprechen nicht den International Financial Reporting Standards und den in Paragraph 57 genannten erforderlichen Angaben.

57 Stellt ein Unternehmen seinen Abschluss oder andere Finanzinformationen in einer anderen Währung als seiner funktionalen oder seiner Darstellungswährung dar und werden die Anforderungen von Paragraph 55 nicht erfüllt, so hat das Unternehmen:

(a) die Informationen deutlich als zusätzliche Informationen zu kennzeichnen, um sie von den mit den International Financial Reporting Standards übereinstimmenden Informationen zu unterscheiden.

(b) die Währung anzugeben, in der die zusätzlichen Informationen dargestellt werden; und

(c) die funktionale Währung des Unternehmens und die verwendete Umrechungsmethode zur Ermittlung der zusätzlichen Informationen anzugeben.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

58 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

58A *Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb* (Änderung des IAS 21), Dezember 2005, Hinzufügung von Paragraph 15A und Änderung von Paragraph 33. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahrs anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

59 Ein Unternehmen hat Paragraph 47 prospektiv auf alle Erwerbe anzuwenden, die nach Beginn der Berichtsperiode, in der dieser Standard erstmalig angewendet wird, stattfinden. Eine retrospektive Anwendung des Paragraphen 47 auf frühere Erwerbe ist zulässig. Beim Erwerb eines ausländischen Geschäftsbetriebs, der prospektiv behandelt wird, jedoch vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dieses Standards stattgefunden hat, braucht das Unternehmen keine Berichtigung der Vorjahre vorzunehmen und kann daher, sofern angemessen, den Geschäfts- oder Firmenwert und die Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert im Zusammenhang mit diesem Erwerb als Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens und nicht als Vermögenswerte und Schulden des ausländischen Geschäftsbetriebs behandeln. Der Geschäfts- oder Firmenwert und die Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert sind daher bereits in der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens angegeben, oder es handelt sich um nicht monetäre Fremdwährungsposten, die zu dem zum Zeitpunkt des Erwerbs geltenden Wechselkurs umgerechnet werden.

60 Alle anderen Änderungen, die sich aus der Anwendung dieses Standards ergeben, sind gemäß den Bestimmungen von IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* zu bilanzieren.

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

61 Dieser Standard ersetzt IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* (überarbeitet 1993).

62 Dieser Standard ersetzt die folgenden Interpretationen:

(a) SIC-11 *Fremdwährung — Aktivierung von Verlusten aus erheblichen Währungsabwertungen*;

(b) SIC-19 *Berichtswährung — Bewertung und Darstellung von Abschlüssen gemäß IAS 21 und IAS 29* und

(c) SIC-30 *Berichtswährung — Umrechnung von der Bewertungs- in die Darstellungswährung*.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 23

Fremdkapitalkosten

ZIELSETZUNG

Zielsetzung dieses Standards ist es, die Bilanzierungsmethode für Fremdkapitalkosten festzulegen. Dieser Standard fordert grundsätzlich die sofortige erfolgswirksame Aufwandsverrechnung der Fremdkapitalkosten. Alternativ dazu lässt er allerdings die Aktivierung von Fremdkapitalkosten zu, die direkt dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung eines qualifizierten Vermögenswertes zugerechnet werden können.

ANWENDUNGSBEREICH

1 Dieser Standard ist auf die bilanzielle Behandlung von Fremdkapitalkosten anzuwenden.

2 Dieser Standard ersetzt den ursprünglich im Jahr 1983 genehmigten IAS 23 *Aktivierung von Fremdkapitalkosten*

3 Dieser Standard befasst sich nicht mit den tatsächlichen oder kalkulatorischen Kosten des Eigenkapitals, was auch bevorrechtigte Kapitalbestandteile, die nicht als Schuld zu qualifizieren sind, einschließt.

DEFINITIONEN

4 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Fremdkapitalkosten sind Zinsen und sonstige im Zusammenhang mit der Aufnahme von Fremdkapital angefallene Kosten eines Unternehmens.

Ein *qualifizierter Vermögenswert* ist ein Vermögenswert, für den ein längerer Zeitraum erforderlich ist, um ihn in seinen beabsichtigten gebrauchs- oder verkaufsfähigen Zustand zu versetzen.

5 Fremdkapitalkosten können Folgendes umfassen:

(a) Zinsen für Kontokorrentkredite sowie für kurz- und langfristige Kredite;

(b) Amortisation von Disagien oder Agien auf Fremdkapital;

(c) Amortisation von Nebenkosten, die im Zusammenhang mit der Fremdkapitalaufnahme angefallen sind;

(d) Finanzierungskosten aus Finanzierungs-Leasingverhältnissen, die gemäß IAS 17 *Leasingverhältnisse* bilanziert werden; und

(e) Währungsdifferenzen aus Fremdwährungskrediten, soweit sie als Zinskorrektur anzusehen sind.

6 Beispiele für qualifizierte Vermögenswerte sind Vorräte, für die ein längerer Zeitraum erforderlich ist, um sie in einen verkaufsfähigen Zustand zu versetzen sowie Fabrikationsanlagen, Energieversorgungseinrichtungen und als Finanzinvestitionen gehaltene Grundstücke und Bauten. Sonstige Finanzinvestitionen und Vorräte, die routinemäßig gefertigt oder auf andere Weise in großen Mengen wiederholt über einen kurzen Zeitraum hergestellt werden, sind keine qualifizierten Vermögenswerte. Gleiches gilt für Vermögenswerte, die sich bereits bei Erwerb in ihrem beabsichtigten gebrauchs- oder verkaufsfähigen Zustand befinden.

FREMDKAPITALKOSTEN — BENCHMARK-METHODE

Erfassung

7 Fremdkapitalkosten sind in der Periode als Aufwand zu erfassen, in der sie angefallen sind.

8 Nach der Benchmark-Methode werden Fremdkapitalkosten ohne Rücksicht auf die Verwendung des Fremdkapitals in der Periode als Aufwand erfasst, in der sie angefallen sind.

Angaben

9 Im Abschluss ist anzugeben, welche Rechnungslegungsmethode für Fremdkapitalkosten angewandt wurde.

FREMDKAPITALKOSTEN — ZULÄSSIGE ALTERNATIVMETHODE

Erfassung

10 Fremdkapitalkosten sind grundsätzlich in der Periode erfolgswirksam als Aufwand zu erfassen, in der sie angefallen sind, außer in dem Umfang, in dem sie gemäß Paragraph 11 aktiviert werden.

11 Fremdkapitalkosten, die direkt dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung eines qualifizierten Vermögenswertes zugeordnet werden können, sind als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Vermögenswertes zu aktivieren. Der Betrag der aktivierbaren Fremdkapitalkosten ist nach diesem Standard zu bestimmen.

12 Nach der zulässigen Alternativmethode gehören die Fremdkapitalkosten, die direkt dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung eines Vermögenswertes zugeordnet werden können, zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Vermögenswertes. Solche Fremdkapitalkosten werden als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswertes aktiviert, wenn wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen hieraus künftiger wirtschaftlicher Nutzen erwächst und die Kosten verlässlich bewertet werden können. Andere Fremdkapitalkosten werden in der Periode als Aufwand erfasst, in der sie angefallen sind.

Aktivierbare Fremdkapitalkosten

13 Fremdkapitalkosten, die direkt dem Erwerb, dem Bau oder der Herstellung eines qualifizierten Vermögenswertes zugeordnet werden können, sind solche, die vermieden worden wären, wenn die Ausgaben für den qualifizierten Vermögenswert nicht getätigt worden wären. Wenn ein Unternehmen speziell für die Beschaffung eines bestimmten qualifizierten Vermögenswertes Mittel aufnimmt, können die Fremdkapitalkosten, die sich direkt auf diesen qualifizierten Vermögenswert beziehen, ohne weiteres bestimmt werden.

14 Einen direkten Zusammenhang zwischen bestimmten Fremdkapitalaufnahmen und einem qualifizierten Vermögenswert festzustellen und zu bestimmen, welche Fremdkapitalaufnahmen andernfalls hätten vermieden werden können, kann sich als schwierig erweisen. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn die Finanzierungstätigkeit eines Unternehmens zentral koordiniert wird. Schwierigkeiten treten auch dann auf, wenn eine Unternehmensgruppe verschiedene Schuldinstrumente mit unterschiedlichen Zinssätzen in Anspruch nimmt und diese Mittel zu unterschiedlichen Bedingungen an andere Unternehmen der Gruppe ausleiht. Andere Komplikationen erwachsen aus der Inanspruchnahme von Fremdwährungskrediten oder von Krediten, die an Fremdwährungen gekoppelt sind, wenn die Unternehmensgruppe in Hochinflationsländern tätig ist, sowie aus Wechselkursschwankungen. Dies führt dazu, dass der Betrag der Fremdkapitalkosten, die direkt einem qualifizierten Vermögenswert zugeordnet werden können, schwierig zu bestimmen ist und es einer Ermessungsentscheidung bedarf.

15 Wurden Fremdmittel speziell für die Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswertes aufgenommen, so ist die Höhe der für diesen Vermögenswert aktivierbaren Fremdkapitalkosten zu bestimmen, indem von den Fremdkapitalkosten, die aufgrund dieser Fremdkapitalaufnahme in der Periode tatsächlich angefallen sind, etwaige Anlageerträge aus der vorübergehenden Zwischenanlage dieser Mittel abgezogen werden.

16 Die Finanzierungsvereinbarungen für einen qualifizierten Vermögenswert können dazu führen, dass ein Unternehmen die Mittel erhält und ihm die damit verbundenen Fremdkapitalkosten entstehen, bevor diese Mittel ganz oder teilweise für den qualifizierten Vermögenswert aufgewandt werden. In einem solchen Fall werden die Mittel bis zu ihrer zweckgemäßen Verwendung oftmals vorübergehend angelegt. Bei der Bestimmung der Höhe der aktivierbaren Fremdkapitalkosten einer Periode werden alle Anlageerträge aus derartigen Finanzinvestitionen von den angefallenen Fremdkapitalkosten abgezogen.

17 Wurden Fremdmittel allgemein aufgenommen und für die Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswertes verwendet, so ist die Höhe der aktivierbaren Fremdkapitalkosten mit Hilfe eines Finanzierungskostensatzes auf die Ausgaben für diesen Vermögenswert zu bestimmen. Als Finanzierungskostensatz ist der gewogene Durchschnitt der Fremdkapitalkosten für solche Kredite des Unternehmens zugrunde zu legen, die während der Periode bestanden haben und nicht speziell für die Beschaffung eines qualifizierten Vermögenswertes aufgenommen worden sind. Die während einer Periode aktivierten Fremdkapitalkosten dürfen die in der betreffenden Periode angefallenen Fremdkapitalkosten nicht übersteigen.

18 In manchen Fällen ist es angebracht, alle Fremdkapitalaufnahmen des Mutterunternehmens und seiner Tochterunternehmen in die Berechnung des gewogenen Durchschnitts der Fremdkapitalkosten einzubeziehen. In anderen Fällen ist es angebracht, dass jedes Tochterunternehmen den für seine eigenen Fremdkapitalaufnahmen geltenden gewogenen Durchschnitt der Fremdkapitalkosten verwendet.

Buchwert des qualifizierten Vermögenswertes ist höher als der erzielbare Betrag

19 Ist der Buchwert oder sind die letztlich zu erwartenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten des qualifizierten Vermögenswertes höher als der dafür erzielbare Betrag oder sein Nettoveräußerungswert, so wird der Buchwert gemäß den Bestimmungen anderer Standards außerplanmäßig abgeschrieben oder ausgebucht. In bestimmten Fällen wird der Betrag der außerplanmäßigen Abschreibung oder Ausbuchung gemäß diesen anderen Standards später wieder zugeschrieben bzw. eingebucht.

Beginn der Aktivierung

20 Mit der Aktivierung der Fremdkapitalkosten als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines qualifizierten Vermögenswertes ist dann zu beginnen, wenn

(a) Ausgaben für den Vermögenswert anfallen;

(b) Fremdkapitalkosten anfallen; und

(c) die erforderlichen Arbeiten begonnen haben, um den Vermögenswert für seinen beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf herzurichten.

21 Ausgaben für einen qualifizierten Vermögenswert umfassen nur solche, die durch Barzahlungen, durch Übertragung anderer Vermögenswerte oder durch die Übernahme verzinslicher Schulden erfolgt sind. Die Ausgaben werden um alle in Verbindung mit dem Vermögenswert erhaltenen Abschlagszahlungen und Zuwendungen gekürzt (siehe IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand*). Der durchschnittliche Buchwert des Vermögenswertes während einer Periode einschließlich der früher aktivierten Fremdkapitalkosten ist in der Regel ein vernünftiger Näherungswert für die Ausgaben, auf die der Finanzierungskostensatz in der betreffenden Periode angewendet wird.

22 Die Arbeiten, die erforderlich sind, um den Vermögenswert für seinen beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf herzurichten, umfassen mehr als nur die physische Herstellung. Darin eingeschlossen sind auch technische und administrative Arbeiten vor Beginn der physischen Herstellung, wie beispielsweise die Tätigkeiten zur Beschaffung der notwendigen Genehmigungen. Davon ausgeschlossen ist jedoch das bloße Halten eines Vermögenswertes ohne jede Bearbeitung oder Entwicklung, die seinen Zustand verändert. So werden beispielsweise Fremdkapitalkosten, die während der Erschließung unbebauter Grundstücke anfallen, in der Periode aktiviert, in der die mit der Erschließung zusammenhängenden Arbeiten unternommen werden. Werden jedoch für Bebauungszwecke erworbene Grundstücke ohne eine damit verbundene Erschließungstätigkeit gehalten, sind die während dieser Zeit anfallenden Fremdkapitalkosten nicht aktivierbar.

Aussetzung der Aktivierung

23 Die Aktivierung von Fremdkapitalkosten ist auszusetzen, wenn die aktive Entwicklung für einen längeren Zeitraum unterbrochen ist.

24 Fremdkapitalkosten können über einen längeren Zeitraum anfallen, in dem die Arbeiten, die erforderlich sind, um einen Vermögenswert für den beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf herzurichten, unterbrochen sind. Hierbei handelt es sich um Kosten für das Halten teilweise fertig gestellter Vermögenswerte, die nicht aktivierbar sind. Im Regelfall wird die Aktivierung von Fremdkapitalkosten allerdings nicht ausgesetzt, wenn während einer Periode wesentliche technische oder administrative Leistungen erbracht worden sind. Die Aktivierung von Fremdkapitalkosten wird ferner nicht ausgesetzt, wenn eine vorübergehende Verzögerung notwendiger Prozessbestandteil ist, um den Vermögenswert für seinen beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf herzurichten. So läuft die Aktivierung über einen längeren Zeitraum weiter, wenn dieser für die Reifung von Vorräten erforderlich ist; Gleiches gilt für einen längeren Zeitraum, um den sich Brückenbauarbeiten aufgrund hoher Wasserstände verzögern, sofern mit derartigen Wasserständen innerhalb der Bauzeit in der betreffenden geographischen Region üblicherweise zu rechnen ist.

Beendigung der Aktivierung

25 Die Aktivierung von Fremdkapitalkosten ist zu beenden, wenn alle Arbeiten, die erforderlich sind, um den qualifizierten Vermögenswert für seinen beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf herzurichten, im Wesentlichen abgeschlossen sind.

26 Ein Vermögenswert ist in der Regel dann für seinen beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf fertig gestellt, wenn seine physische Herstellung abgeschlossen ist, auch wenn routinemäßige Verwaltungsarbeiten noch andauern. Wenn lediglich geringfügige Veränderungen ausstehen, wie die Ausstattung eines Gebäudes nach den Angaben des Käufers oder Benutzers, deutet dies darauf hin, dass alle Arbeiten im Wesentlichen abgeschlossen sind.

27 Wenn die Herstellung eines qualifizierten Vermögenswertes in Teilen abgeschlossen ist und die einzelnen Teile nutzbar sind, während der Herstellungsprozess für weitere Teile fortgesetzt wird, ist die Aktivierung der Fremdkapitalkosten in dem Moment zu beenden, in dem alle Arbeiten, die notwendig sind, um den betreffenden Teil für den beabsichtigten Gebrauch oder Verkauf herzurichten, im Wesentlichen abgeschlossen sind.

28 Ein Gewerbepark mit mehreren Gebäuden, die jeweils einzeln genutzt werden können, ist ein Beispiel für einen qualifizierten Vermögenswert, bei dem einzelne Teile nutzbar sind, während andere noch erstellt werden. Ein Beispiel für einen qualifizierten Vermögenswert, der fertig gestellt sein muss, bevor irgendein Teil genutzt werden kann, ist eine industrielle Anlage mit verschiedenen Prozessen, die nacheinander in verschiedenen Teilen der Anlage am selben Standort ablaufen, wie beispielsweise ein Stahlwerk.

ANGABEN

29 Abschlüsse haben die folgenden Angaben zu enthalten:

(a) die für Fremdkapitalkosten angewandte Rechnungslegungsmethode;

(b) die Höhe der in der Periode aktivierten Fremdkapitalkosten; und

(c) der Finanzierungskostensatz, der bei der Bestimmung der aktivierbaren Fremdkapitalkosten zugrunde gelegt wurde.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

30 Sofern die Anwendung dieses Standards zu einer Änderung der Rechnungslegungsmethoden führt, wird dem Unternehmen empfohlen, seinen Abschluss gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* anzupassen. Alternativ dazu aktivieren Unternehmen nur diejenigen Fremdkapitalkosten, die nach dem Inkrafttreten des Standards angefallen sind und die Aktivierungskriterien erfüllen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

31 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1995 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 24

Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen

ZIELSETZUNG

1 Zielsetzung dieses Standards ist es sicherzustellen, dass die Abschlüsse eines Unternehmens die notwendigen Angaben enthalten, um auf die Möglichkeit hinzuweisen, dass die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens durch die Existenz nahe stehender Unternehmen und Personen sowie durch Geschäftsvorfälle und ausstehende Salden mit diesen beeinflusst werden kann.

ANWENDUNGSBEREICH

2 Dieser Standard ist anzuwenden bei:

(a) der Ermittlung von Beziehungen zu und Geschäftsvorfällen mit nahe stehenden Unternehmen und Personen;

(b) der Ermittlung der zwischen einem Unternehmen und den ihm nahe stehenden Unternehmen und Personen ausstehenden Salden;

(c) der Ermittlung der Umstände, unter denen die unter (a) und (b) genannten Sachverhalte angegeben werden müssen; und

(d) der Bestimmung der zu diesen Sachverhalten zu liefernden Angaben.

3 Nach diesem Standard sind Geschäftsvorfälle und ausstehende Salden mit nahe stehenden Unternehmen und Personen in den separaten Einzelabschlüssen eines Mutterunternehmens, eines Partnerunternehmens oder eines Anteilseigners in Übereinstimmung mit IAS 27 *Konzern- und Einzelabschlüsse* anzugeben.

4 Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen und ausstehende Salden mit anderen Unternehmen einer Unternehmensgruppe werden im Abschluss des Unternehmens angegeben. Gruppeninterne Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen und ausstehende Salden werden bei der Aufstellung des Konzernabschlusses eliminiert.

ZWECK DER ANGABEN ÜBER BEZIEHUNGEN ZU NAHE STEHENDEN UNTERNEHMEN UND PERSONEN

5 Beziehungen zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen sind in Handel und Gewerbe an der Tagesordnung. So wickeln Unternehmen oftmals Teile ihrer Aktivitäten über Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierte Unternehmen ab. In solchen Fällen hat das Unternehmen die Möglichkeit, durch Beherrschung, durch gemeinschaftliche Führung oder durch maßgeblichen Einfluss auf die Finanz- und Geschäftspolitik des Beteiligungsunternehmens einzuwirken.

6 Eine Beziehung zu nahe stehenden Unternehmen und Personen kann sich auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens auswirken. Es besteht die Möglichkeit, dass nahe stehende Unternehmen und Personen Geschäfte tätigen, die fremde Dritte nicht tätigen würden. So wird ein Unternehmen, das Produkte zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten an sein Mutterunternehmen verkauft, diese möglicherweise nicht zu den gleichen Konditionen an andere Kunden verkaufen. Außerdem besteht die Möglichkeit, dass Geschäftsvorfälle zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen zu anderen Beträgen abgewickelt werden als zwischen fremden Dritten.

7 Eine Beziehung zu nahe stehenden Unternehmen und Personen kann sich auch dann auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des berichtenden Unternehmens auswirken, wenn keine Geschäfte zwischen dem Unternehmen und nahe stehenden Unternehmen und Personen stattfinden. Die bloße Existenz der Beziehung kann ausreichen, um die Geschäfte des berichtenden Unternehmens mit Dritten zu beeinflussen. Ein Tochterunternehmen könnte beispielsweise seine Beziehungen zu einem Handelspartner beenden, weil eine Schwestergesellschaft, die im gleichen Geschäftsfeld wie der frühere Geschäftspartner tätig ist, vom Mutterunternehmen erworben wurde. Ebensogut könnte eine Partei aufgrund des maßgeblichen Einflusses eines Dritten eine Handlung unterlassen, wenn beispielsweise ein Tochterunternehmen von seinem Mutterunternehmen die Anweisung erhalten hat, keine Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten auszuführen.

8 Aus diesen Gründen kann die Kenntnis der Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen, ausstehende Salden und Beziehungen die Beurteilung der Geschäftstätigkeit durch die Abschlussadressaten beeinflussen, einschließlich der Einschätzung der Risiken und Chancen, die für das Unternehmen bestehen.

DEFINITIONEN

9 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Nahe stehende Unternehmen und Personen — Unternehmen und Personen werden als nahe stehend betrachtet, wenn:

(a) die Partei direkt oder indirekt über eine oder mehrere Zwischenstufen

(i) das Unternehmen (das schließt Mutterunternehmen, Tochterunternehmen und Schwestergesellschaften ein) beherrscht, von ihm beherrscht wird oder unter gemeinsamer Beherrschung steht;

(ii) einen Anteil am Unternehmen hält, der ihr maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen gewährt; oder

(iii) an der gemeinschaftlichen Führung des Unternehmens beteiligt ist;

(b) die Partei ein assoziiertes Unternehmen des anderen Unternehmens ist (wie in IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* definiert);

(c) die Partei ein Gemeinschaftsunternehmen ist, bei dem das Unternehmen ein Partnerunternehmen ist (siehe IAS 31 *Anteile an Gemeinschaftsunternehmen*);

(d) die Partei im Unternehmen oder dessen Mutterunternehmen eine Schlüsselposition bekleidet;

(e) die Partei ein naher Familienangehöriger einer natürlichen Person gemäß (a) oder (d) ist;

(f) die Partei ein Unternehmen ist, das von einer unter (d) oder (e) bezeichneten natürlichen Person beherrscht wird, mit dieser unter gemeinsamer Beherrschung steht, von dieser maßgeblich beeinflusst wird oder die direkt oder indirekt einen wesentlichen Stimmrechtsanteil an diesem Unternehmen besitzt; oder

(g) die Partei eine zu Gunsten der Arbeitnehmer des Unternehmens oder eines der ihm nahe stehenden Unternehmen bestehende Versorgungskasse für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ist.

Als *Geschäftsvorfall mit nahe stehenden Unternehmen und Personen* gilt die Übertragung von Ressourcen, Dienstleistungen oder Verpflichtungen zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen, unabhängig davon, ob dafür ein Entgelt in Rechnung gestellt wird.

Nahe Familienangehörige einer natürlichen Person sind Familienmitglieder, von denen angenommen werden kann, dass sie bei Transaktionen mit dem Unternehmen auf die natürliche Person Einfluss nehmen oder von ihr beeinflusst werden können. Dazu gehören:

(a) der Lebenspartner und die Kinder der natürlichen Person;

(b) die Kinder des Lebenspartners der natürlichen Person; und

(c) abhängige Angehörige der natürlichen Person oder ihres Lebenspartners.

Vergütungen umfassen sämtliche Leistungen an Arbeitnehmer (wie in IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* definiert), einschließlich solcher, auf die IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* anzuwenden ist. Leistungen an Arbeitnehmer sind jede Form von Vergütung, die als Gegenleistung für Dienstleistungen an das Unternehmen von diesem oder in dessen Namen gezahlt wurden, zu zahlen sind oder bereitgestellt werden. Dazu gehören auch Entgelte, die von dem Unternehmen für ein Mutterunternehmen gezahlt werden. Vergütungen umfassen:

(a) kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer wie Löhne, Gehälter und Sozialversicherungsbeiträge, Urlaubs- und Krankengeld, Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen (sofern diese innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Berichtsperiode gezahlt werden) sowie geldwerte Leistungen (wie medizinische Versorgung, Unterbringung und Dienstwagen sowie kostenlose oder vergünstigte Waren oder Dienstleistungen) für aktive Arbeitnehmer;

(b) Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses wie Renten, sonstige Altersversorgungsleistungen, Lebensversicherungen und medizinische Versorgung;

(c) andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer, einschließlich Sonderurlaub nach langjähriger Dienstzeit oder vergütete Dienstfreistellungen, Jubiläumsgelder oder andere Leistungen für langjährige Dienstzeit, Versorgungsleistungen im Falle der Erwerbsunfähigkeit und — sofern diese Leistungen nicht vollständig innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Berichtsperiode zu zahlen sind — Gewinn- und Erfolgsbeteiligungen sowie später fällige Vergütungsbestandteile;

(d) Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses; und

(e) anteilsbasierte Vergütungen.

Beherrschung ist die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens zu bestimmen, um aus dessen Tätigkeit Nutzen zu ziehen.

Gemeinschaftliche Führung ist die vertraglich vereinbarte Teilhabe an der Führung einer wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit.

Personen in Schlüsselpositionen sind Personen, die für die Planung, Leitung und Überwachung der Tätigkeiten des Unternehmens direkt oder indirekt zuständig und verantwortlich sind; dies schließt Mitglieder der Geschäftsführungs- und Aufsichtsorgane ein.

Maßgeblicher Einfluss ist die Möglichkeit, an den finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen eines Unternehmens mitzuwirken, ohne diese Prozesse beherrschen zu können. Ein maßgeblicher Einfluss kann durch Anteilsbesitz, Satzung oder vertragliche Vereinbarungen begründet werden.

10 Bei der Betrachtung aller möglichen Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen wird auf den wirtschaftlichen Gehalt der Beziehung und nicht allein auf die rechtliche Gestaltung abgestellt.

11 Im Rahmen dieses Standards sind die folgenden Parteien nicht notwendigerweise nahe stehende Unternehmen und Personen:

(a) zwei Unternehmen, die lediglich ein Geschäftsleitungsmitglied oder Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen gemeinsam haben, ungeachtet der Buchstaben (d) und (f) der Definition von „nahe stehende Unternehmen und Personen“.

(b) zwei Partnerunternehmen, die lediglich die gemeinschaftliche Führung eines Gemeinschaftsunternehmens ausüben.

(c) (i) Kapitalgeber,

(ii) Gewerkschaften,

(iii) öffentliche Versorgungsunternehmen und

(iv) Behörden und öffentliche Institutionen,

lediglich aufgrund ihrer gewöhnlichen Geschäftsbeziehungen mit einem Unternehmen (dies gilt auch, wenn sie den Handlungsspielraum eines Unternehmens einengen oder am Entscheidungsprozess mitwirken können).

(d) einzelne Kunden, Lieferanten, Franchisegeber, Vertriebspartner oder Generalvertreter, mit denen ein Unternehmen ein erhebliches Geschäftsvolumen abwickelt, aufgrund der daraus resultierenden wirtschaftlichen Abhängigkeit.

ANGABEN

12 Beziehungen zwischen Mutterunternehmen und Tochterunternehmen sind anzugeben, unabhängig davon, ob Geschäfte zwischen diesen nahe stehenden Unternehmen und Personen stattgefunden haben. Das Unternehmen hat den Namen des Mutterunternehmens und, falls abweichend, des obersten beherrschenden Unternehmens anzugeben. Falls weder das Mutterunternehmen noch die oberste beherrschende Partei Abschlüsse veröffentlicht, ist auch der Name des nächsthöheren Mutterunternehmens, das Abschlüsse veröffentlicht, anzugeben.

13 Damit sich der Abschlussadressat ein Urteil über die Auswirkungen der Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen auf das Unternehmen bilden kann, ist es sachgerecht, die Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen anzugeben, bei denen ein Beherrschungsverhältnis vorliegt, unabhängig davon, ob Geschäfte zwischen den nahe stehenden Unternehmen und Personen stattgefunden haben.

14 Die Offenlegung von Beziehungen zwischen Mutterunternehmen und Tochterunternehmen erfolgt zusätzlich zu den Angabepflichten des IAS 27, IAS 28 und IAS 31, die eine sachgerechte Aufstellung und Beschreibung der wesentlichen Beteiligungen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen sowie gemeinschaftlich geführten Unternehmen vorsehen.

15 Wenn weder das Mutterunternehmen noch die oberste beherrschende Partei Abschlüsse veröffentlicht, ist der Name des nächsthöheren Mutterunternehmens, das diese veröffentlicht, anzugeben. Das nächsthöhere Mutterunternehmen ist das erste Mutterunternehmen in der Unternehmensgruppe über dem unmittelbaren Mutterunternehmen, das Konzernabschlüsse veröffentlicht.

16 Das Unternehmen hat die Vergütungen für Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen insgesamt und für jede der folgenden Kategorien anzugeben:

(a) kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer;

(b) Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses;

(c) andere langfristig fällige Leistungen;

(d) Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses; und

(e) anteilsbasierte Vergütungen.

17 Falls Geschäfte zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen stattgefunden haben, hat das Unternehmen die Art der Beziehung zu den nahe stehenden Unternehmen und Personen sowie Informationen über die Geschäfte und die ausstehenden Salden anzugeben, um das Verständnis der potentiellen Auswirkungen der Beziehung auf den Abschluss zu ermöglichen. Diese Angabepflichten gelten zusätzlich zu denen des Paragraphen 16 über Vergütungen für Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen. Die Mindestangaben umfassen:

(a) den Betrag der Geschäftsvorfälle;

(b) den Betrag der ausstehenden Salden und

(i) ihre Bedingungen und Konditionen, einschließlich einer möglichen Besicherung, sowie die Art der Leistungserfüllung; und

(ii) Einzelheiten gewährter oder erhaltener Garantien;

(c) Rückstellungen für zweifelhafte Forderungen hinsichtlich der ausstehenden Salden; und

(d) den während der Periode erfassten Aufwand für uneinbringliche oder zweifelhafte Forderungen gegenüber nahe stehenden Unternehmen und Personen.

18 Die nach Paragraph 17 erforderlichen Angaben sind für jede der folgenden Kategorien getrennt zu erstellen:

(a) das Mutterunternehmen;

(b) Unternehmen mit gemeinschaftlicher Führung oder maßgeblichem Einfluss auf das Unternehmen;

(c) Tochterunternehmen;

(d) assoziierte Unternehmen;

(e) Gemeinschaftsunternehmen, bei denen das Unternehmen ein Partnerunternehmen ist;

(f) Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen des Unternehmens oder seines Mutterunternehmens; und

(g) sonstige nahe stehende Unternehmen und Personen.

19 Die Klassifizierung der an nahe stehende Unternehmen und Personen zu zahlenden oder von diesen zu fordernden Beträge in unterschiedliche Kategorien von nahe stehenden Unternehmen und Personen, wie in Paragraph 18 gefordert, ist eine Erweiterung der Angabepflichten nach IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* von Informationen, die entweder in der Bilanz oder im Anhang dargestellt werden müssen. Die Kategorien werden erweitert, um eine umfassendere Analyse der Salden nahe stehender Unternehmen und Personen bereitzustellen, und sind für Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen anzuwenden.

20 Es folgen Beispiele von Geschäftsvorfällen, die anzugeben sind, falls sie sich auf nahe stehende Unternehmen und Personen beziehen:

(a) Käufe oder Verkäufe von (fertigen oder unfertigen) Gütern;

(b) Käufe oder Verkäufe von Grundstücken, Bauten und anderen Vermögenswerten;

(c) geleistete oder bezogene Dienstleistungen;

(d) Leasingverhältnisse;

(e) Transfers von Dienstleistungen im Bereich Forschung und Entwicklung;

(f) Transfers aufgrund von Lizenzvereinbarungen;

(g) Finanzierungen (einschließlich Darlehen und Kapitaleinlagen in Form von Bar- oder Sacheinlagen);

(h) Gewährung von Bürgschaften oder Sicherheiten; und

(i) die Erfüllung von Verbindlichkeiten für Rechnung des Unternehmens oder durch das Unternehmen für Rechnung Dritter.

Die Teilnahme eines Mutterunternehmens oder eines Tochterunternehmens an einem leistungsorientierten Plan, der die Risiken zwischen den Unternehmen einer Gruppe aufteilt, stellt einen Geschäftsvorfall zwischen nahe stehenden Unternehmen und Personen dar (siehe Paragraph 34B von IAS 19).

21 Angaben, dass Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen denen mit unabhängigen Geschäftspartnern entsprechen, erfolgen nur dann, wenn diese Bedingungen belegbar sind.

22 Gleichartige Posten dürfen zusammengefasst angegeben werden, es sei denn, eine gesonderte Angabe ist für das Verständnis der Auswirkungen der Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen auf den Abschluss des Unternehmens notwendig.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

23 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

23A Die Änderungen in Paragraph 20 sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wendet ein Unternehmen die Änderung von IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer — versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, gemeinschaftlich verwaltete Pläne und Angaben* auf eine frühere Periode an, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

RÜCKNAHME VON IAS 24 (UMGEGLIEDERT 1994)

24 Dieser Standard ersetzt IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen* (umgegliedert 1994).

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 26

Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen

ANWENDUNGSBEREICH

1 Dieser Standard ist auf Abschlüsse von Altersversorgungsplänen, bei denen die Erstellung solcher Abschlüsse vorgesehen ist, anzuwenden.

2 Altersversorgungspläne werden manchmal auch anders bezeichnet, beispielsweise als „Pensionsordnungen", „Versorgungswerke" oder „Betriebsrentenordnungen". Dieser Standard betrachtet einen Altersversorgungsplan als eine von den Arbeitgebern der Begünstigten des Plans losgelöste Berichtseinheit. Alle anderen Standards sind auf die Abschlüsse von Altersversorgungsplänen anzuwenden, soweit sie nicht durch diesen Standard ersetzt werden.

3 Dieser Standard befasst sich mit der Bilanzierung und Berichterstattung eines Plans für die Gesamtheit aller Begünstigten. Er beschäftigt sich nicht mit Berichten an einzelne Begünstigte im Hinblick auf ihre Altersversorgungsansprüche.

4 IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* behandelt die Bestimmung der Aufwendungen für Versorgungsleistungen in den Abschlüssen von Arbeitgebern, die über solche Pläne verfügen. Der vorliegende Standard ergänzt daher IAS 19.

5 Ein Altersversorgungsplan kann entweder beitrags- oder leistungsorientiert sein. Bei vielen ist die Schaffung getrennter Fonds erforderlich, in die Beiträge einbezahlt und aus dem die Versorgungsleistungen ausbezahlt werden. Die Fonds können, müssen aber nicht über folgende Merkmale verfügen: rechtliche Eigenständigkeit und Vorhandensein von Treuhändern. Dieser Standard gilt unabhängig davon, ob ein solcher Fonds geschaffen wurde oder ob Treuhänder vorhanden sind.

6 Altersversorgungspläne, deren Vermögenswerte bei Versicherungsunternehmen angelegt werden, unterliegen den gleichen Rechnungslegungs- und Finanzierungsanforderungen wie selbstverwaltete Anlagen. Demgemäß fallen diese Pläne in den Anwendungsbereich dieses Standards, es sei denn, die Vereinbarung mit dem Versicherungsunternehmen ist im Namen eines bezeichneten Begünstigten oder einer Gruppe von Begünstigten abgeschlossen worden und die Verpflichtung aus der Versorgungszusage obliegt allein dem Versicherungsunternehmen.

7 Dieser Standard befasst sich nicht mit anderen Leistungsformen aus Arbeitsverhältnissen wie Abfindungen bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses, Vereinbarungen über in die Zukunft verlagerte Vergütungsbestandteile, Vergütungen bei Ausscheiden nach langer Dienstzeit, Vorruhestandsregelungen oder Sozialpläne, Gesundheits- und Fürsorgeregelungen oder Erfolgsbeteiligungen. Öffentliche Sozialversicherungssysteme sind von dem Anwendungsbereich dieses Standards ebenfalls ausgeschlossen.

DEFINITIONEN

8 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Altersversorgungspläne sind Vereinbarungen, durch die ein Unternehmen seinen Mitarbeitern Versorgungsleistungen bei oder nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt (entweder in Form einer Jahresrente oder in Form einer einmaligen Zahlung), sofern solche Versorgungsleistungen bzw. die dafür erbrachten Beiträge vor der Pensionierung der Mitarbeiter aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung oder aufgrund der betrieblichen Praxis bestimmt oder geschätzt werden können.

Beitragsorientierte Pläne sind Altersversorgungspläne, bei denen die als Versorgungsleistung zu zahlenden Beträge durch die Beiträge zu einem Fonds und den daraus erzielten Anlageerträgen bestimmt werden.

Leistungsorientierte Pläne sind Altersversorgungspläne, bei denen die als Versorgungsleistung zu zahlenden Beträge nach Maßgabe einer Formel bestimmt werden, die üblicherweise das Einkommen des Arbeitnehmers und/oder die Jahre seiner Dienstzeit berücksichtigt.

Fondsfinanzierung ist der Vermögenstransfer vom Arbeitgeber zu einer vom Unternehmen getrennten Einheit (einem Fonds), um die Erfüllung künftiger Verpflichtungen zur Zahlung von Altersversorgungsleistungen sicherzustellen.

Außerdem werden im Rahmen dieses Standards die folgenden Begriffe verwendet:

Die *Begünstigten* sind die Mitglieder eines Altersversorgungsplans und andere Personen, die gemäß dem Plan Ansprüche auf Leistungen haben.

Das *für Leistungen zur Verfügung stehende Nettovermögen* umfasst alle Vermögenswerte eines Altersversorgungsplans, abzüglich der Verbindlichkeiten mit Ausnahme des versicherungsmathematischen Barwertes der zugesagten Versorgungsleistungen.

Der *versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen* ist der Barwert der künftig zu erwartenden Versorgungszahlungen des Altersversorgungsplans an aktive und bereits ausgeschiedene Arbeitnehmer, soweit diese der bereits geleisteten Dienstzeit als erdient zuzurechnen sind.

Unverfallbare Leistungen sind erworbene Rechte auf künftige Leistungen, die nach den Bedingungen eines Altersversorgungsplans nicht von der Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses abhängig sind.

9 Einige Altersversorgungspläne haben Geldgeber, die nicht mit den Arbeitgebern identisch sind; dieser Standard bezieht sich auch auf die Abschlüsse solcher Pläne.

10 Die Mehrzahl der Altersversorgungspläne beruht auf formalen Vereinbarungen. Einige Pläne sind ohne formale Grundlage, haben aber durch die bestehende Praxis des Arbeitgebers Verpflichtungscharakter erlangt. Im Allgemeinen ist es für einen Arbeitgeber schwierig, einen Altersversorgungsplan außer Kraft zu setzen, wenn Arbeitnehmer weiter beschäftigt werden, selbst wenn einige Pläne den Arbeitgebern gestatten, ihre Verpflichtungen unter diesen Versorgungsplänen einzuschränken. Sowohl für einen vertraglich geregelten als auch einen Versorgungsplan ohne formale Grundlage gelten die gleichen Grundsätze für die Bilanzierung und Berichterstattung.

11 Viele Altersversorgungspläne sehen die Bildung von separaten Fonds zur Entgegennahme von Beiträgen und für die Auszahlung von Leistungen vor. Solche Fonds können von Beteiligten verwaltet werden, welche das Fondsvermögen in unabhängiger Weise betreuen. Diese Beteiligten werden in einigen Ländern als Treuhänder bezeichnet. Der Begriff Treuhänder wird in diesem Standard verwendet, um in der Weise Beteiligte zu bezeichnen; dies gilt unabhängig davon, ob ein Treuhandfonds gebildet worden ist.

12 Altersversorgungspläne werden im Regelfall entweder als beitragsorientierte Pläne oder als leistungsorientierte Pläne bezeichnet. Beide verfügen über ihre eigenen charakteristischen Merkmale. Gelegentlich bestehen Pläne, welche Merkmale von beiden aufweisen. Solche Mischpläne werden im Rahmen dieses Standards wie leistungsorientierte Pläne behandelt.

BEITRAGSORIENTIERTE PLÄNE

13 Der Abschluss eines beitragsorientierten Plans hat eine Aufstellung des für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens sowie eine Beschreibung der Grundsätze der Fondsfinanzierung zu enthalten.

14 Bei einem beitragsorientierten Plan ergibt sich die Höhe der zukünftigen Versorgungsleistungen für einen Begünstigten aus den Beiträgen des Arbeitgebers, des Begünstigten oder beiden sowie aus der Wirtschaftlichkeit und den Anlageerträgen des Fonds. Im Allgemeinen wird der Arbeitgeber durch seine Beiträge an den Fonds von seinen Verpflichtungen befreit. Die Beratung durch einen Versicherungsmathematiker ist im Regelfall nicht erforderlich, obwohl eine solche Beratung manchmal darauf abzielt, die künftigen Versorgungsleistungen, die sich unter Zugrundelegung der gegenwärtigen Beiträge und unterschiedlicher Niveaus zukünftiger Beiträge und Finanzerträge ergeben, zu schätzen.

15 Die Begünstigten sind an den Aktivitäten des Plans interessiert, da diese eine direkte Auswirkung auf die Höhe ihrer zukünftigen Versorgungsleistungen haben. Die Begünstigten möchten auch erfahren, ob Beiträge eingegangen sind und eine ordnungsgemäße Kontrolle stattgefunden hat, um ihre Rechte zu schützen. Ein Arbeitgeber hat ein Interesse an einer wirtschaftlichen und unparteiischen Abwicklung des Plans.

16 Zielsetzung der Berichterstattung von beitragsorientierten Plänen ist die regelmäßige Bereitstellung von Informationen über den Plan und die Ertragskraft der Kapitalanlagen. Dieses Ziel wird im Allgemeinen durch die Bereitstellung eines Abschlusses erfüllt, der Folgendes enthält:

(a) eine Beschreibung der maßgeblichen Tätigkeiten in der Periode und der Auswirkung aller Änderungen in Bezug auf den Versorgungsplan, sowie seiner Mitglieder und der Vertragsbedingungen;

(b) Aufstellungen zu den Geschäftsvorfällen und der Ertragskraft der Kapitalanlagen in der Periode sowie zu der Vermögens- und Finanzlage des Versorgungsplans am Ende der Periode; sowie

(c) eine Beschreibung der Kapitalanlagepolitik.

LEISTUNGSORIENTIERTE PLÄNE

17 Der Abschluss eines leistungsorientierten Plans hat zu enthalten, entweder:

(a) eine Aufstellung, woraus Folgendes zu ersehen ist:

(i) das für Leistungen zur Verfügung stehende Nettovermögen;

(ii) der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen, wobei zwischen unverfallbaren und verfallbaren Ansprüchen unterschieden wird; sowie

(iii) eine sich ergebende Vermögensüber- oder -unterdeckung oder

(b) eine Aufstellung des für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens, einschließlich entweder:

(i) einer Angabe, die den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen, unterschieden nach unverfallbaren und verfallbaren Ansprüchen, offen legt; oder

(ii) einen Verweis auf diese Information in einem beigefügten Gutachten eines Versicherungsmathematikers.

Falls zum Bilanzstichtag keine versicherungsmathematische Bewertung erfolgt ist, ist die aktuellste Bewertung als Grundlage heranzuziehen und der Bewertungsstichtag anzugeben.

18 Für die Zwecke des Paragraphen 17 sind dem versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen die gemäß den Bedingungen des Plans für die bisher erbrachte Dienstzeit zugesagten Versorgungsleistungen zugrunde zu legen; hierbei dürfen entweder die gegenwärtigen oder die erwarteten künftigen Gehaltsniveaus berücksichtigt werden, wobei die verwendete Rechnungsgrundlage anzugeben ist. Auch jede Änderung der versicherungsmathematischen Annahmen, die sich erheblich auf den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen ausgewirkt hat, ist anzugeben.

19 Der Abschluss hat die Beziehung zwischen dem versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen und dem für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögen sowie die Grundsätze für die über den Fonds erfolgende Finanzierung der zugesagten Versorgungsleistungen zu erläutern.

20 Die Zahlung zugesagter Versorgungsleistungen hängt bei einem leistungsorientierten Plan auch von dessen Vermögens- und Finanzlage und der Fähigkeit der Beitragszahler, auch künftig Beiträge zu leisten, sowie von der Ertragskraft der Kapitalanlagen in dem Fonds und der Wirtschaftlichkeit des Plans ab.

21 Ein leistungsorientierter Plan benötigt regelmäßige Beratung durch einen Versicherungsmathematiker, um seine Vermögens- und Finanzlage einzuschätzen, die Berechnungsannahmen zu überprüfen und um Empfehlungen für zukünftige Beitragsniveaus zu erhalten.

22 Ziel der Berichterstattung eines leistungsorientierten Plans ist es, in regelmäßigen Zeitabständen Informationen über seine Kapitalanlagen und Aktivitäten zu geben; diese müssen geeignet sein, das Verhältnis von angesammelten Ressourcen zu den Versorgungsleistungen im Zeitablauf zu beurteilen. Dieses Ziel wird im Allgemeinen durch die Bereitstellung eines Abschlusses erfüllt, der Folgendes enthält:

(a) eine Beschreibung der maßgeblichen Tätigkeiten in der Periode und der Auswirkung aller Änderungen in Bezug auf den Versorgungsplan, sowie seiner Mitglieder und der Vertragsbedingungen;

(b) Aufstellungen zu den Geschäftsvorfällen und der Ertragskraft der Kapitalanlagen der Periode sowie zu der Vermögens- und Finanzlage des Versorgungsplans am Ende der Periode;

(c) versicherungsmathematische Angaben, entweder als Teil der Aufstellungen oder durch einen separaten Bericht; sowie

(d) eine Beschreibung der Kapitalanlagepolitik.

Versicherungsmathematischer Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen

23 Der Barwert der zu erwartenden Zahlungen eines Altersversorgungsplans kann unter Verwendung der gegenwärtigen oder der bis zur Pensionierung der Begünstigten erwarteten künftigen Gehaltsniveaus berechnet und berichtet werden.

24 Die Verwendung eines Ansatzes, der gegenwärtige Gehälter berücksichtigt, wird u. a. damit begründet, dass

(a) der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen, definiert als Summe der Beträge, die jedem einzelnen Begünstigten derzeit zuzuordnen sind, auf diese Weise objektiver bestimmt werden kann als bei Zugrundelegung der erwarteten künftigen Gehaltsniveaus, weil weniger Annahmen zu treffen sind;

(b) auf eine Gehaltserhöhung zurückgehende Leistungserhöhungen erst zum Zeitpunkt der Gehaltserhöhung zu einer Verpflichtung des Plans werden; und

(c) der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen unter dem Ansatz des gegenwärtigen Gehaltsniveaus im Falle einer Schließung oder Einstellung eines Versorgungsplans im Allgemeinen in engerer Beziehung zu dem zu zahlenden Betrag steht.

25 Die Verwendung eines Ansatzes, der die erwarteten künftigen Gehaltsniveaus berücksichtigt, wird u. a. damit begründet, dass:

(a) Finanzinformationen ausgehend von der Prämisse der Unternehmensfortführung erstellt werden sollten, ohne Rücksicht darauf, dass Annahmen zu treffen und Schätzungen vorzunehmen sind;

(b) sich bei Plänen, die auf das Entgelt zum Zeitpunkt der Pensionierung abstellen, die Leistungen nach den Gehältern zum Zeitpunkt oder nahe dem Zeitpunkt der Pensionierung bestimmen. Daher sind Gehälter, Beitragsniveaus und Verzinsung zu projizieren; sowie

(c) die Außerachtlassung künftiger Gehaltssteigerungen angesichts der Tatsache, dass der Finanzierung von Fonds überwiegend Gehaltsprojektionen zugrunde liegen, möglicherweise dazu führen kann, dass der Fonds eine offensichtliche Überdotierung aufweist, obwohl dies in Wirklichkeit nicht der Fall ist, oder er sich als angemessen dotiert darstellt, obwohl in Wirklichkeit eine Unterdotierung vorliegt.

26 Die Angabe des versicherungsmathematischen Barwertes zugesagter Versorgungsleistungen unter Berücksichtigung des gegenwärtigen Gehaltsniveaus in einem Abschluss des Plans dient als Hinweis auf die zum Zeitpunkt des Abschlusses bestehende Verpflichtung für erworbene Versorgungsleistungen. Die Angabe des versicherungsmathematischen Barwertes zugesagter Versorgungsleistungen unter Berücksichtigung der künftigen Gehälter dient ausgehend von der Prämisse der Unternehmensfortführung als Hinweis auf das Ausmaß der potenziellen Verpflichtung, die im Allgemeinen die Grundlage der Fondsfinanzierung darstellt. Zusätzlich zur Angabe des versicherungsmathematischen Barwertes zugesagter Versorgungsleistungen sind eventuell ausreichende Erläuterungen nötig, um genau anzugeben, in welchem Umfeld dieser Wert zu verstehen ist. Eine derartige Erläuterung kann in Form von Informationen über die Angemessenheit der geplanten zukünftigen Fondsfinanzierung und der Finanzierungspolitik aufgrund der Gehaltsprojektionen erfolgen. Dies kann in den Abschluss oder in das Gutachten des Versicherungsmathematikers einbezogen werden.

Häufigkeit versicherungsmathematischer Bewertungen

27 In vielen Ländern werden versicherungsmathematische Bewertungen nicht häufiger als alle drei Jahre erstellt. Falls zum Bilanzstichtag keine versicherungsmathematische Bewertung erstellt wurde, ist die aktuellste Bewertung als Grundlage heranzuziehen und der Bewertungsstichtag anzugeben.

Inhalt des Abschlusses

28 Für leistungsorientierte Pläne sind die Angaben in einem der nachfolgend beschriebenen Formate darzustellen, die die unterschiedliche Praxis bei der Angabe und Darstellung versicherungsmathematischer Informationen widerspiegeln:

(a) der Abschluss beinhaltet eine Aufstellung, die das für Leistungen zur Verfügung stehende Nettovermögen, den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen und eine sich ergebende Vermögensüber- oder -unterdeckung zeigt. Der Abschluss des Plans beinhaltet auch eine Bewegungsbilanz des für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens sowie Veränderungen im versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen. Dem Abschluss kann auch ein separates versicherungsmathematisches Gutachten beigefügt sein, welches den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen bestätigt;

(b) einen Abschluss, der eine Aufstellung des für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens und eine Bewegungsbilanz des für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens einschließt. Der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen wird im Anhang angegeben. Dem Abschluss kann auch ein versicherungsmathematisches Gutachten beigefügt sein, welches den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen bestätigt; und

(c) einen Abschluss, der eine Aufstellung des für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens und eine Bewegungsbilanz des für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens, zusammen mit dem versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen, der in einem separaten versicherungsmathematischen Gutachten enthalten ist, umfasst.

In jedem der gezeigten Formate kann dem Abschluss auch ein Bericht des Treuhänders in Form eines Berichtes des Managements sowie ein Kapitalanlagebericht beigefügt werden.

29 Die Befürworter der in den Paragraphen 28 (a) und 28 (b) gezeigten Formate vertreten die Auffassung, dass die Quantifizierung der zugesagten Versorgungsleistungen und anderer gemäß diesen Ansätzen gegebener Informationen es den Abschlussadressaten erleichtert, die gegenwärtige Lage des Plans und die Wahrscheinlichkeit, dass dieser seine Verpflichtungen erfüllen kann, zu beurteilen. Sie sind auch der Ansicht, dass die Abschlüsse in sich vollständig sein müssen und nicht auf begleitende Aufstellungen bauen dürfen. Von einigen wird jedoch auch die Auffassung vertreten, dass das unter Paragraph 28 (a) beschriebene Format den Eindruck einer bestehenden Verbindlichkeit hervorrufen könnte, wobei der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen nach dieser Auffassung nicht alle Merkmale einer Verbindlichkeit besitzt.

30 Die Befürworter des in Paragraph 28 (c) gezeigten Formats vertreten die Auffassung, dass der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen nicht in eine Aufstellung des für Versorgungsleistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens, wie in Paragraph 28 (a) gezeigt, einzubeziehen ist oder gemäß Paragraph 28 (b) im Anhang anzugeben ist, da dies einen direkten Vergleich mit dem Planvermögen nach sich ziehen würde und ein derartiger Vergleich nicht zulässig sein könnte. Dabei wird vorgebracht, dass Versicherungsmathematiker nicht notwendigerweise die versicherungsmathematischen Barwerte der zugesagten Versorgungsleistungen mit den Marktwerten der Kapitalanlagen vergleichen, sondern hierzu stattdessen möglicherweise den Barwert der aus diesen Kapitalanlagen erwarteten Mittelzuflüsse heranziehen. Daher ist es nach Auffassung derjenigen, die dieses Format bevorzugen, unwahrscheinlich, dass ein solcher Vergleich die generelle Beurteilung des Plans durch den Versicherungsmathematiker wiedergibt und so Missverständnisse entstehen. Zudem wird vorgebracht, dass die Informationen über die zugesagten Versorgungsleistungen, ob quantifiziert oder nicht, nur im gesonderten versicherungsmathematischen Gutachten aufgeführt werden sollten, da dort angemessene Erläuterungen gegeben werden können.

31 Dieser Standard stimmt der Auffassung zu, dass es gestattet werden sollte, die Angaben zu zugesagten Versorgungsleistungen in einem gesonderten versicherungsmathematischen Gutachten aufzuführen. Dagegen werden die Argumente gegen eine Quantifizierung des versicherungsmathematischen Barwertes der zugesagten Versorgungsleistungen abgelehnt. Dementsprechend sind die in Paragraph 28 (a) und 28 (b) beschriebenen Formate gemäß diesem Standard akzeptabel. Dies gilt auch für das in Paragraph 28 (c) beschriebene Format, solange dem Abschluss das versicherungsmathematische Gutachten, welches den versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen aufzeigt, beigefügt wird und die Angaben einen Verweis auf das Gutachten enthalten.

ALLE PLÄNE

Bewertung des Planvermögens

32 Die Kapitalanlagen des Altersversorgungsplans sind zum beizulegenden Zeitwert zu bilanzieren. Im Falle von marktfähigen Wertpapieren ist der beizulegende Zeitwert gleich dem Marktwert. In den Fällen, in denen ein Plan Kapitalanlagen hält, für die eine Schätzung des beizulegenden Zeitwertes nicht möglich ist, ist der Grund für die Nichtverwendung des beizulegenden Zeitwertes anzugeben.

33 Im Falle von marktfähigen Wertpapieren ist der beizulegende Zeitwert normalerweise gleich dem Marktwert, da dieser für die Wertpapiere zum Bilanzstichtag und für deren Ertragskraft der Periode den zweckmäßigsten Bewertungsmaßstab darstellt. Für Wertpapiere mit einem festen Rückkaufswert, die erworben wurden, um die Verpflichtungen des Plans oder bestimmte Teile davon abzudecken, können Beträge auf der Grundlage der endgültigen Rückkaufswerte unter Annahme einer bis zur Fälligkeit konstanten Rendite angesetzt werden. In den Fällen, in denen eine Schätzung des beizulegenden Zeitwerts von Kapitalanlagen des Plans nicht möglich ist, wie im Fall einer hundertprozentigen Beteiligung an einem Unternehmen, ist der Grund für die Nichtverwendung des beizulegenden Zeitwerts anzugeben. In dem Maße, wie Kapitalanlagen zu anderen Beträgen als den Marktwerten oder beizulegenden Zeitwerten angegeben werden, ist der beizulegende Zeitwert im Allgemeinen ebenfalls anzugeben. Die im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit des Fonds genutzten Vermögenswerte sind gemäß den entsprechenden Standards zu bilanzieren.

Angaben

34 Im Abschluss eines leistungs- oder beitragsorientierten Altersversorgungsplans sind ergänzend folgende Angaben zu machen:

(a) eine Bewegungsbilanz des für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens;

(b) eine Zusammenfassung der maßgeblichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden; sowie

(c) eine Beschreibung des Plans und der Auswirkung aller Änderungen im Plan während der Periode.

35 Falls zutreffend, schließen Abschlüsse, die von Altersversorgungsplänen erstellt werden, Folgendes ein:

(a) eine Aufstellung des für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens, mit Angabe:

(i) der in geeigneter Weise aufgegliederten Vermögenswerte zum Ende der Periode;

(ii) der Grundlage der Bewertung der Vermögenswerte;

(iii) der Einzelheiten zu jeder einzelnen Kapitalanlage, die entweder 5 % des für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens oder 5 % einer Wertpapiergattung oder -art übersteigt;

(iv) der Einzelheiten jeder Beteiligung am Arbeitgeber; sowie

(v) anderer Verbindlichkeiten als dem versicherungsmathematischen Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen,

(b) eine Bewegungsbilanz des für Leistungen zur Verfügung stehenden Nettovermögens, die die folgenden Posten aufzeigt:

(i) Arbeitgeberbeiträge;

(ii) Arbeitnehmerbeiträge;

(iii) Anlageerträge wie Zinsen und Dividenden;

(iv) sonstige Erträge;

(v) gezahlte oder zu zahlende Leistungen (beispielsweise aufgegliedert nach Leistungen für Alterspensionen, Todes- und Erwerbsunfähigkeitsfälle sowie Pauschalzahlungen);

(vi) Verwaltungsaufwand;

(vii) andere Aufwendungen;

(viii) Ertragsteuern;

(ix) Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Kapitalanlagen und Wertänderungen der Kapitalanlagen; sowie

(x) Vermögensübertragungen von und an andere/n Pläne/n;

(c) eine Beschreibung der Grundsätze der Fondsfinanzierung;

(d) bei leistungsorientierten Plänen der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen (eventuell unterschieden nach unverfallbaren und verfallbaren Ansprüchen) auf der Grundlage der gemäß diesem Plan zugesagten Versorgungsleistungen und der bereits geleisteten Dienstzeit sowie unter Berücksichtigung der gegenwärtigen oder der erwarteten künftigen Gehaltsniveaus; diese Angaben können in einem beigefügten versicherungsmathematischen Gutachten enthalten sein, das in Verbindung mit dem zugehörigen Abschluss zu lesen ist; sowie

(e) bei leistungsorientierten Plänen eine Beschreibung der maßgeblichen versicherungsmathematischen Annahmen und der zur Berechnung des versicherungsmathematischen Barwerts der zugesagten Versorgungsleistungen verwendeten Methode.

36 Der Abschluss eines Altersversorgungsplans enthält eine Beschreibung des Plans, entweder als Teil des Abschlusses oder in einem selbständigen Bericht. Darin kann Folgendes enthalten sein:

(a) die Namen der Arbeitgeber und der vom Plan erfassten Arbeitnehmergruppen;

(b) die Anzahl der Begünstigten, welche Leistungen erhalten, und die Anzahl der anderen Begünstigten, in geeigneter Gruppierung;

(c) die Art des Plans — beitrags- oder leistungsorientiert;

(d) eine Angabe dazu, ob Begünstigte an den Plan Beiträge leisten;

(e) eine Beschreibung der den Begünstigten zugesagten Versorgungsleistungen;

(f) eine Beschreibung aller Regelungen hinsichtlich einer Schließung des Plans; sowie

(g) Veränderungen in den Posten (a) bis (f) während der Periode, die durch den Abschluss behandelt wird.

Es ist nicht unüblich, auf andere den Plan beschreibende Unterlagen, die den Abschlussadressaten in einfacher Weise zugänglich sind, zu verweisen und lediglich Angaben zu nachträglichen Veränderungen aufzuführen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

37 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1988 oder danach beginnenden Geschäftsjahres von Altersversorgungsplänen anzuwenden.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 27

Konzern- und Einzelabschlüsse

ANWENDUNGSBEREICH

1 Dieser Standard ist bei der Aufstellung und Darstellung von Konzernabschlüssen für eine Gruppe von Unternehmen unter der Beherrschung eines Mutterunternehmens anzuwenden.

2 Dieser Standard behandelt nicht die Methoden der Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen und deren Auswirkungen auf die Konsolidierung, einschließlich eines aus einem Unternehmenszusammenschluss entstehenden Geschäfts- oder Firmenwertes (siehe IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*);

3 Der Standard ist auch bei der Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen anzuwenden, wenn ein Unternehmen sich dafür entscheidet oder durch lokale Vorschriften gezwungen ist, einen Einzelabschluss aufzustellen.

DEFINITIONEN

4 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Ein *Konzernabschluss* ist der Abschluss einer Unternehmensgruppe, der die Unternehmen der Gruppe so darstellt, als handle es sich bei ihnen um ein einziges Unternehmen.

Beherrschung ist die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens zu bestimmen, um aus dessen Tätigkeit Nutzen zu ziehen.

Die *Anschaffungskostenmethode* ist eine Bilanzierungsmethode, bei der die Anteile an einem Unternehmen mit den Anschaffungskosten angesetzt werden. Der Anteilseigner erfasst Erträge aus dem Anteilsbesitz nur soweit, wie er Ausschüttungen aus den seit dem Zeitpunkt des Anteilserwerbs erwirtschafteten Periodenergebnissen des Beteiligungsunternehmens erhält. Erhaltene Ausschüttungen, die über diese Ergebnisse hinausgehen, werden als Kapitalrückzahlung angesehen und verringern die Anschaffungskosten der Anteile.

Eine *Unternehmensgruppe* ist ein Mutterunternehmen mit all seinen Tochterunternehmen.

Der *Minderheitsanteil* ist der Teil des Periodenergebnisses und des Reinvermögens eines Tochterunternehmens, der auf Anteile entfällt, die nicht direkt vom Mutterunternehmen oder nicht indirekt über andere Tochterunternehmen vom Mutterunternehmen gehalten werden.

Ein *Mutterunternehmen* ist ein Unternehmen mit einem oder mehreren Tochterunternehmen.

Einzelabschlüsse sind die von einem Mutterunternehmen, einem Anteilseigner eines assoziierten Unternehmens oder einem Partnerunternehmen eines gemeinschaftlich geführten Unternehmens aufgestellten Abschlüsse, in denen die Anteile auf der Grundlage der unmittelbaren Kapitalbeteiligung anstatt auf Grundlage der vom Beteiligungsunternehmen berichteten Ergebnisse und seines Reinvermögens bilanziert werden.

Ein *Tochterunternehmen* ist ein Unternehmen, einschließlich einer Nicht-Kapitalgesellschaft, wie etwa einer Personengesellschaft, das von einem anderen Unternehmen (als Mutterunternehmen bezeichnet) beherrscht wird.

5 Ein Mutterunternehmen oder sein Tochterunternehmen kann Anteilseigner eines assoziierten oder Partnerunternehmen eines gemeinschaftlich geführten Unternehmens sein. In diesen Fällen entspricht ein in Übereinstimmung mit diesem Standard aufgestellter und dargestellter Konzernabschluss auch den Bestimmungen von IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* und IAS 31 *Anteile an Gemeinschaftsunternehmen*.

6 Für ein in Paragraph 5 beschriebenes Unternehmen ist der Einzelabschluss ein Abschluss, der zusätzlich zu den in Paragraph 5 genannten Abschlüssen aufgestellt und dargestellt wird. Einzelabschlüsse brauchen diesen Abschlüssen weder angehängt noch beigefügt zu werden.

7 Der Abschluss eines Unternehmens, das weder ein Tochterunternehmen noch ein assoziiertes Unternehmen besitzt oder Partnerunternehmen an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen ist, stellt keinen Einzelabschluss dar.

8 Ein Mutterunternehmen, das nach Paragraph 10 von der Aufstellung eines Konzernabschlusses befreit ist, kann einen Einzelabschluss als seinen einzigen Abschluss vorlegen.

DARSTELLUNG DES KONZERNABSCHLUSSES

9 Ein Mutterunternehmen, ausgenommen Mutterunternehmen gemäß Paragraph 10, hat einen Konzernabschluss aufzustellen, in dem es seine Anteile an Tochterunternehmen in Übereinstimmung mit diesem Standard konsolidiert.

10 Ein Mutterunternehmen braucht dann, und nur dann, keinen Konzernabschluss aufzustellen, wenn:

(a) das Mutterunternehmen selbst ein hundertprozentiges Tochterunternehmen oder ein teilweise im Besitz stehendes Tochterunternehmen eines anderen Unternehmens ist und die anderen Anteilseigner, einschließlich der nicht stimmberechtigten, darüber unterrichtet sind, dass das Mutterunternehmen keinen Konzernabschluss aufstellt, und dagegen keine Einwände erheben;

(b) die Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente des Mutterunternehmens an keiner Börse (einer nationalen oder ausländischen Wertpapierbörse oder am Freiverkehrsmarkt, einschließlich lokaler und regionaler Börsen) gehandelt werden;

(c) das Mutterunternehmen bei keiner Börsenaufsicht oder sonstigen Aufsichtsbehörde ihre Abschlüsse zum Zweck der Emission von Finanzinstrumenten jeglicher Klasse an einer Wertpapierbörse eingereicht hat oder dies beabsichtigt; und

(d) das oberste oder ein zwischengeschaltetes Mutterunternehmen des Mutterunternehmens einen Konzernabschluss aufstellt, der veröffentlicht wird und den International Financial Reporting Standards entspricht.

11 Ein Mutterunternehmen, das sich gemäß Paragraph 10 dafür entscheidet, von der Aufstellung eines Konzernabschlusses abzusehen, und nur einen Einzelabschluss aufstellt, handelt in Übereinstimmung mit den Paragraphen 37-42.

KONSOLIDIERUNGSKREIS

12 Der Konzernabschluss hat alle Tochterunternehmen des Mutterunternehmens einzuschließen. ([1])

13 Eine Beherrschung wird dann angenommen, wenn das Mutterunternehmen entweder direkt oder indirekt über Tochterunternehmen über mehr als die Hälfte der Stimmrechte eines Unternehmens verfügt, es sei denn, unter außergewöhnlichen Umständen lässt sich eindeutig nachweisen, dass ein derartiger Besitz keine Beherrschung begründet. Eine Beherrschung liegt ebenfalls vor, wenn das Mutterunternehmen die Hälfte oder weniger als die Hälfte der Stimmrechte an einem Unternehmen hält, gleichzeitig aber die Möglichkeit hat ([2]),

(a) kraft einer mit anderen Anteilseignern geschlossenen Vereinbarung über mehr als die Hälfte der Stimmrechte zu verfügen;

(b) gemäß einer Satzung oder einer Vereinbarung die Finanz- und Geschäftspolitik des Unternehmens zu bestimmen;

(c) die Mehrheit der Mitglieder der Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgane zu ernennen oder abzuberufen, wobei die Verfügungsgewalt über das andere Unternehmen bei diesen Organen liegt; oder

(d) die Mehrheit der Stimmen bei Sitzungen der Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgane oder eines gleichwertigen Leitungsgremiums zu bestimmen, wobei die Verfügungsgewalt über das andere Unternehmen bei diesen Organen liegt.

14 Ein Unternehmen kann Aktienoptionsscheine, Aktienkaufoptionen, Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente halten, die in Stammaktien oder in ähnliche Instrumente eines anderen Unternehmens umwandelbar sind, bei deren Ausübung oder Umwandlung dem ausübenden Unternehmen möglicherweise Stimmrechte verliehen oder die Stimmrechte eines anderen Anteilsinhabers über die Finanz- und Geschäftspolitik des anderen Unternehmens beschränkt werden (potenzielle Stimmrechte). Bei der Beurteilung der Frage, ob ein Unternehmen die Möglichkeit besitzt, die Finanz- und Geschäftspolitik eines anderen Unternehmens zu bestimmen, werden die Existenz und die Auswirkungen potenzieller Stimmrechte, die ausgeübt oder umgewandelt werden können, einschließlich der von anderen Unternehmen gehaltenen potenziellen Stimmrechte berücksichtigt. Potenzielle Stimmrechte sind nicht als ausübbar oder umwandelbar anzusehen, wenn sie zum Beispiel erst zu einem künftigen Termin oder bei Eintritt eines künftigen Ereignisses ausgeübt oder umgewandelt werden können.

15 Bei der Beurteilung der Frage, ob potenzielle Stimmrechte zur Beherrschung beitragen, untersucht das Unternehmen alle Tatsachen und Umstände, die die potenziellen Stimmrechte beeinflussen (einschließlich der Bedingungen für die Ausübung dieser Rechte und sonstiger vertraglicher Vereinbarungen, gleich ob in der Einzelfallbetrachtung oder im Zusammenhang), ausgenommen die Absicht des Managements und die finanziellen Möglichkeiten zur Ausübung oder Umwandlung.

([1]) Erfüllt ein Tochterunternehmen zum Erwerbszeitpunkt die Kriterien, die gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* zur Einstufung als zur Veräußerung gehalten vorausgesetzt werden, so ist es gemäß diesem Standard zu bilanzieren.

([2]) Siehe auch SIC-12 *Konsolidierung — Zweckgesellschaften*.

16 [gestrichen]

17 [gestrichen]

18 [gestrichen]

19 Eine Tochtergesellschaft ist nicht von der Konsolidierung ausgeschlossen, nur weil der Anteilseigner eine Wagniskapital-Organisation, ein Investmentfonds, ein Unit Trust oder ein ähnliches Unternehmen ist.

20 Ein Tochterunternehmen ist nicht von der Konsolidierung ausgeschlossen, wenn sich seine Geschäftstätigkeit von der anderer Unternehmen der Gruppe unterscheidet. Werden solche Tochterunternehmen konsolidiert und im Konzernabschluss zusätzliche Informationen über ihre abweichende Geschäftstätigkeit geliefert, so werden auf diese Weise bessere Informationen zur Verfügung gestellt als ohne Konsolidierung. Die in IFRS 8 *Geschäftssegmente* vorgeschriebenen Angaben tragen beispielsweise dazu bei, die Bedeutung abweichender Geschäftsfelder innerhalb der Unternehmensgruppe zu erläutern.

21 Ein Mutterunternehmen beherrscht ein Beteiligungsunternehmen dann nicht mehr, wenn es nicht mehr in der Lage ist, dessen Finanz- und Geschäftspolitik zu bestimmen, um aus seiner Tätigkeit Nutzen zu ziehen. Ein Verlust der Beherrschung kann ohne Änderung der absoluten oder relativen Eigentumsverhältnisse eintreten. Dies kann beispielsweise dann der Fall sein, wenn ein Tochterunternehmen unter die Kontrolle staatlicher Behörden, Gerichte, Zwangsverwalter oder Aufsichtbehörden gerät. Es könnte auch das Ergebnis vertraglicher Vereinbarungen sein.

KONSOLIDIERUNGSVERFAHREN

22 Bei der Aufstellung des Konzernabschlusses werden die Abschlüsse des Mutterunternehmens und seiner Tochterunternehmen durch Addition gleichartiger Posten der Vermögenswerte, der Schulden, des Eigenkapitals, der Erträge und der Aufwendungen zusammengefasst. Damit der Konzernabschluss die Rechnungslegungsinformationen über die Unternehmensgruppe so darstellt, als handle es sich um ein einziges Unternehmen, wird wie folgt verfahren:

(a) der Buchwert der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an jedem einzelnen Tochterunternehmen und der Anteil des Mutterunternehmens am Eigenkapital jedes Tochterunternehmens werden eliminiert (siehe IFRS 3, in dem dargelegt wird, wie ein resultierender Geschäfts- oder Firmenwert zu behandeln ist);

(b) Minderheitsanteile am Periodenergebnis konsolidierter Tochterunternehmen in der Berichtsperiode werden ermittelt; und

(c) Minderheitsanteile am Reinvermögen konsolidierter Tochterunternehmen werden ermittelt und in der Konzernbilanz getrennt von den Schulden und dem Eigenkapital, das auf Anteilseigner des Mutterunternehmens entfällt, ausgewiesen. Minderheitsanteile am Reinvermögen bestehen aus:

(i) dem Betrag der Minderheitsanteile zum Zeitpunkt des ursprünglichen Zusammenschlusses, welcher gemäß IFRS 3 ermittelt wurde; und

(ii) dem Anteil der Minderheit an den Eigenkapitalbewegungen seit dem Zeitpunkt des Zusammenschlusses.

23 Wenn potenzielle Stimmrechte bestehen, werden die Anteile am Periodenergebnis und den Eigenkapitalbewegungen, die dem Mutterunternehmen und den Minderheitsanteilen zugewiesen werden, auf Grundlage der bestehenden Eigentumsanteile und nicht mit Blick auf die mögliche Ausübung oder Umwandlung potenzieller Stimmrechte bestimmt.

24 Konzerinterne Salden, Transaktionen, Gewinne und Aufwendungen sind in voller Höhe zu eliminieren.

25 Konzerninterne Salden und Transaktionen, einschließlich Gewinne, Aufwendungen und Dividenden, werden in voller Höhe eliminiert. Gewinne oder Verluste aus konzerninternen Transaktionen, die im Buchwert von Vermögenswerten, wie Vorräten und Anlagevermögen, enthalten sind, sind in voller Höhe zu eliminieren. Konzerninterne Verluste können auf eine Wertminderung hinweisen, die im Konzernabschluss ausgewiesen werden muss. IAS 12 *Ertragsteuern* ist auf vorübergehende Differenzen anzuwenden, die sich aus der Eliminierung von Gewinnen und Verlusten aus gruppeninternen Transaktionen ergeben.

26 Die Abschlüsse des Mutterunternehmens und seiner Tochterunternehmen, die bei der Aufstellung des Konzernabschlusses verwendet werden, sind gewöhnlich auf den gleichen Stichtag aufgestellt. Weichen die Abschlussstichtage des Mutterunternehmens und eines Tochterunternehmens voneinander ab, dann stellt das Tochterunternehmen zu Konsolidierungszwecken einen Zwischenabschluss auf den Stichtag des Mutterunternehmens auf, sofern dies nicht unmöglich ist.

27 Wird in Übereinstimmung mit Paragraph 26 der Abschluss eines Tochterunternehmens, der bei der Aufstellung des Konzernabschlusses herangezogen wird, zu einem vom Mutterunternehmen abweichenden Stichtag aufgestellt, so sind für die Auswirkungen bedeutender Geschäftsvorfälle oder anderer Ereignisse, die zwischen diesem Stichtag und dem Stichtag des Mutterunternehmens eingetreten sind, Berichtigungen vorzunehmen. Die Differenz zwischen den Abschlussstichtagen von Tochterunternehmen und Mutterunternehmen darf nicht mehr als drei Monate betragen. Die Länge der Berichtsperioden und die Abweichungen von den Bilanzstichtagen müssen von Periode zu Periode gleich bleiben.

28 Bei der Aufstellung eines Konzernabschlusses sind für ähnliche Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse unter vergleichbaren Umständen einheitliche Rechnungslegungsmethoden anzuwenden.

29 Wenn ein Unternehmen der Gruppe andere Rechnungslegungsmethoden anwendet als im Konzernabschluss für ähnliche Geschäftsvorfälle und andere Ereignisse unter vergleichbaren Umständen der Fall, ist der Abschluss dieses Unternehmens bei der Aufstellung des Konzernabschlusses entsprechend anzupassen.

30 Erträge und Aufwendungen eines Tochterunternehmens werden entsprechend IFRS 3 vom Erwerbszeitpunkt an in den Konzernabschluss einbezogen. Erträge und Aufwendungen eines Tochterunternehmens werden bis zu dem Zeitpunkt in den Konzernabschluss einbezogen, an dem die Beherrschung durch das Mutterunternehmen endet. Die Differenz zwischen dem Erlös aus der Veräußerung des Tochterunternehmens und seinem Buchwert, einschließlich der kumulierten Umrechnungsdifferenzen, die gemäß IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* im Eigenkapital erfasst wurden, wird zum Zeitpunkt der Veräußerung in der konsolidierten Gewinn- und Verlustrechnung als Gewinn oder Verlust aus dem Abgang des Tochterunternehmens erfasst.

31 Anteile an einem Unternehmen werden von dem Zeitpunkt an, ab dem die Anteile nicht mehr die Kriterien eines Tochterunternehmens erfüllen, gemäß IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* bilanziert, sofern sie nicht zu einem assoziierten Unternehmen gemäß IAS 28 oder zu einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen gemäß IAS 31 werden.

32 Der Buchwert der Anteile zu dem Zeitpunkt, an dem ein Unternehmen aufhört, Tochterunternehmen zu sein, wird als Anschaffungskosten bei der erstmaligen Bewertung von finanziellen Vermögenswerten gemäß IAS 39 betrachtet.

33 Minderheitsanteile sind in der Konzernbilanz innerhalb des Eigenkapitals getrennt vom Eigenkapital des Mutterunternehmens auszuweisen. Minderheitsanteile am Konzernergebnis sind gleichfalls gesondert anzugeben.

34 Das Periodenergebnis wird auf die Anteilseigner des Mutterunternehmens und die Minderheitsanteile aufgeteilt. Da es sich in beiden Fällen um Eigenkapital handelt, ist der den Minderheitsanteilen zugeordnete Betrag kein Ertrag oder Aufwand.

35 Die auf Minderheitsanteile entfallenden Verluste eines konsolidierten Tochterunternehmens können deren Anteil am Eigenkapital des Tochterunternehmens übersteigen. Der übersteigende Betrag und jeder weitere auf Minderheitsanteile entfallende Verlust ist der Mehrheitsbeteiligung am Konzerneigenkapital zuzuweisen, mit Ausnahme des Betrags, für den die Minderheitsanteile eine verbindliche Verpflichtung besitzen und in der Lage sind, die Verluste auszugleichen. Falls das Tochterunternehmen zu einem späteren Zeitpunkt Gewinne ausweist, sind diese in voller Höhe der Mehrheitsbeteiligung zuzuweisen, bis der zuvor von der Mehrheit übernommene Verlustanteil der Minderheiten wieder ausgeglichen ist.

36 Falls ein Tochterunternehmen kumulative Vorzugsaktien ausgegeben hat, welche von Minderheitsanteilen gehalten werden und als Eigenkapital ausgewiesen sind, hat das Mutterunternehmen seinen Anteil an den Gewinnen oder Verlusten nach Abzug der Vorzugsdividende auf diese Vorzugsaktien zu berechnen, unabhängig davon, ob ein Dividendenbeschluss vorliegt.

BILANZIERUNG VON ANTEILEN AN TOCHTERUNTERNEHMEN, GEMEINSCHAFTLICH GEFÜHRTEN UNTERNEHMEN UND ASSOZIIERTEN UNTERNEHMEN IM EINZELABSCHLUSS

37 Werden Einzelabschlüsse aufgestellt, dann sind die Anteile an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen, die nicht gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden (oder zu einer Veräußerungsgruppe gehören, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft ist), wie folgt zu bilanzieren:

(a) zu Anschaffungskosten, oder

(b) in Übereinstimmung mit IAS 39.

Für jede Kategorie von Anteilen gelten die gleichen Rechnungslegungsmethoden. Anteile an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden (oder zu einer Veräußerungsgruppe gehören, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft ist), sind gemäß IFRS 5 zu bilanzieren.

38 Der vorliegende Standard schreibt nicht vor, welche Unternehmen zur Veröffentlichung bestimmte Einzelabschlüsse erstellen. Die Paragraphen 37 und 39-42 gelten dann, wenn ein Unternehmen einen Einzelabschluss aufstellt, der den International Financial Reporting Standards entspricht. Gemäß Paragraph 9 hat ein Unternehmen auch Konzernabschlüsse zur Veröffentlichung aufzustellen, sofern nicht eine Freistellung aufgrund von Paragraph 10 in Betracht kommt.

39 Anteile an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen, die im Konzernabschluss gemäß IAS 39 bilanziert werden, sind im Einzelabschluss des Anteilseigners in gleicher Weise zu bilanzieren.

ANGABEN

40 Folgende Angaben sind im Konzernabschluss erforderlich:

(a) [gestrichen]

(b) [gestrichen]

(c) die Art der Beziehung zwischen Mutterunternehmen und einem Tochterunternehmen, wenn dem Mutterunternehmen direkt oder indirekt über Tochterunternehmen nicht mehr als die Hälfte der Stimmrechte gehört;

(d) die Begründung, warum dieser direkte oder indirekte Besitz von mehr als der Hälfte der Stimmrechte oder potenziellen Stimmrechte keine Beherrschung darstellt;

(e) der Abschlussstichtag eines Tochterunternehmens, wenn der Abschluss zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verwendet wird und dieser Stichtag oder die Berichtsperiode von denen des Mutterunternehmens abweichen, sowie die Gründe für die Verwendung unterschiedlicher Bilanzstichtage oder Berichtsperioden; und

(f) Art und Umfang erheblicher Beschränkungen (z. B. aus Darlehensvereinbarungen oder aufsichtsrechtlichen Bestimmungen) seiner Fähigkeit zum Mitteltransfer in Form von Bardividenden oder Darlehens- und Vorschusstilgungen an das Mutterunternehmen.

41 Werden Einzelabschlüsse für ein Mutterunternehmen aufgestellt, das sich gemäß Paragraph 10 entschließt, keinen Konzernabschluss aufzustellen, dann müssen die Einzelabschlüsse folgende Angaben enthalten:

(a) die Tatsache, dass es sich bei den Abschlüssen um Einzelabschlüsse handelt; dass von der Befreiung von der Konsolidierung Gebrauch gemacht wurde; Namen und Gründungs- oder Sitzland des Unternehmens, dessen Konzernabschluss nach den Regeln der International Financial Reporting Standards zu Veröffentlichungszwecken erstellt wurde und die Anschrift, unter welcher der Konzernabschluss erhältlich ist;

(b) eine Auflistung wesentlicher Anteile an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen unter Angabe des Namens, des Sitzlandes, der Beteiligungsquote und, soweit abweichend, der Stimmrechtsquote; und

(c) eine Beschreibung der Bilanzierungsmethode der unter (b) aufgeführten Anteile.

42 Werden für ein Mutterunternehmen (ausgenommen ein Mutterunternehmen nach Paragraph 41), ein Partnerunternehmen mit Beteiligung an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen oder einen Anteilseigner an einem assoziierten Unternehmen Einzelabschlüsse aufgestellt, so müssen diese folgende Angaben enthalten:

(a) die Tatsache, dass es sich bei den Abschlüssen um Einzelabschlüsse handelt und die Gründe, warum die Abschlüsse aufgestellt wurden, sofern nicht gesetzlich vorgeschrieben;

(b) eine Auflistung wesentlicher Anteile an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen und assoziierten Unternehmen unter Angabe des Namens, des Sitzlandes, der Beteiligungsquote und, soweit abweichend, der Stimmrechtsquote; und

(c) eine Beschreibung der Methode, nach der die unter (b) aufgeführten Anteile bilanziert wurden;

sowie die Angabe, welche der Abschlüsse, auf die sie sich beziehen, gemäß Paragraph 9 dieses Standards, IAS 28 und IAS 31 aufgestellt werden.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

43 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

44 Dieser Standard ersetzt IAS 27 *Konzernabschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen* (überarbeitet 2000).

45 Der Standard ersetzt außerdem SIC-33 Vollkonsolidierungs- und Equity-Methode — Potenzielle Stimmrechte und Ermittlung von Beteiligungsquoten. International Accounting Standard 28 Anteile an assoziierten Unternehmen

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 28

Anteile an assoziierten Unternehmen

ANWENDUNGSBEREICH

1 Dieser Standard ist bei der Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen anzuwenden. Davon ausgenommen sind Anteile an assoziierten Unternehmen, die gehalten werden von:

(a) Wagniskapital-Organisationen oder

(b) offenen Investmentfonds, Unit Trusts und ähnlichen Unternehmen, einschließlich fondsgebundener Versicherungen,

und die beim erstmaligen Ansatz als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten waren oder die als zu Handelszwecken gehalten eingestuft und gemäß IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung bilanziert wurden*. Solche Anteile sind gemäß IAS 39 zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, wobei Änderungen des beizulegenden Zeitwerts in der Periode der Änderung im Ergebnis erfasst werden.

DEFINITIONEN

2 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Ein *assoziiertes Unternehmen* ist ein Unternehmen, einschließlich einer Nicht-Kapitalgesellschaft, wie etwa einer Personengesellschaft, bei dem der Anteilseigner über maßgeblichen Einfluss verfügt und das weder ein Tochterunternehmen noch ein Anteil an einem Gemeinschaftsunternehmen ist.

Ein *Konzernabschluss* ist der Abschluss einer Unternehmensgruppe, der die Unternehmen der Gruppe so darstellt, als handle es sich bei ihnen um ein einziges Unternehmen.

Beherrschung ist die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens zu bestimmen, um aus dessen Tätigkeit Nutzen zu ziehen.

Die *Equity-Methode* ist eine Bilanzierungsmethode, bei der die Anteile zunächst mit den Anschaffungskosten angesetzt werden, dieser Ansatz aber in der Folge um etwaige Veränderungen beim Anteil des Anteilseigners am Nettovermögen des Beteiligungsunternehmens angepasst wird. Das Ergebnis des Anteilseigners schließt dessen Anteil am Ergebnis des Beteiligungsunternehmens ein.

Gemeinschaftliche Führung ist die vertraglich vereinbarte Aufteilung der Kontrolle der wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit und ist nur dann gegeben, wenn die mit dieser Geschäftstätigkeit verbundenen strategischen finanziellen und betrieblichen Entscheidungen die einstimmige Zustimmung der an der gemeinschaftlichen Führung beteiligten Parteien (der Partnerunternehmen) erfordern.

Einzelabschlüsse sind die von einem Mutterunternehmen, einem Anteilseigner eines assoziierten Unternehmens oder einem Partnerunternehmen eines gemeinschaftlich geführten Unternehmens aufgestellten Abschlüsse, in denen die Anteile auf der Grundlage der unmittelbaren Kapitalbeteiligung anstatt auf Grundlage der vom Beteiligungsunternehmen berichteten Ergebnisse und seines Nettovermögens bilanziert werden.

Maßgeblicher Einfluss ist die Möglichkeit, an den finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen des Beteiligungsunternehmens mitzuwirken, nicht aber die Beherrschung oder die gemeinschaftliche Führung der Entscheidungsprozesse.

Ein *Tochterunternehmen* ist ein Unternehmen, einschließlich einer Nicht-Kapitalgesellschaft, wie etwa einer Personengesellschaft, das von einem anderen Unternehmen (als Mutterunternehmen bezeichnet) beherrscht wird.

3 Ein Abschluss, bei dem die Equity-Methode angewandt wird, stellt ebenso wenig einen Einzelabschluss dar wie der Abschluss eines Unternehmens, das weder ein Tochterunternehmen noch ein assoziiertes Unternehmen besitzt noch Partnerunternehmen bei einem Gemeinschaftsunternehmen ist.

4 Einzelabschlüsse sind Abschlüsse, die zusätzlich zum Konzernabschluss veröffentlicht werden oder zusätzlich zu Abschlüssen, bei denen Anteile unter Anwendung der Equity-Methode bilanziert werden, oder zusätzlich zu Abschlüssen, bei denen Anteile von Partnerunternehmen an Gemeinschaftsunternehmen quotenkonsolidiert werden. Einzelabschlüsse können diesen Abschlüssen als Anhang oder als Anlage beigefügt werden.

5 Unternehmen, die nach Paragraph 10 des IAS 27 *Konzern- und Einzelabschlüsse* von der Konsolidierung oder nach Paragraph 2 des IAS 31 *Anteile an Gemeinschaftsunternehmen* von der Quotenkonsolidierung oder nach Paragraph 13 (c) dieses Standards von der Anwendung der Equity-Methode befreit sind, können Einzelabschlüsse als ihren einzigen Abschluss veröffentlichen.

Maßgeblicher Einfluss

6 Hält ein Anteilseigner direkt oder indirekt (z. B. durch Tochterunternehmen) 20 % oder mehr der Stimmrechte an einem Beteiligungsunternehmen, so besteht die Vermutung, dass ein maßgeblicher Einfluss des Anteilseigners vorliegt, es sei denn, dies kann eindeutig widerlegt werden. Umgekehrt wird bei einem direkt oder indirekt (z. B. durch Tochterunternehmen) gehaltenen Stimmrechtsanteil des Anteilseigners von weniger als 20 % vermutet, dass der Anteilseigner nicht über maßgeblichen Einfluss verfügt, es sei denn, dieser Einfluss kann eindeutig nachgewiesen werden. Ein erheblicher Anteilsbesitz oder eine Mehrheitsbeteiligung eines anderen Anteilseigners schließen nicht notwendigerweise aus, dass ein Anteilseigner über maßgeblichen Einfluss verfügt.

7 Das Vorliegen eines oder mehrerer der folgenden Indikatoren lässt in der Regel auf einen maßgeblichen Einfluss des Anteilseigners schließen:

(a) Zugehörigkeit zum Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan oder einem gleichartigen Leitungsgremium des Beteiligungsunternehmens;

(b) Teilnahme an den Entscheidungsprozessen, einschließlich der Teilnahme an Entscheidungen über Dividenden oder sonstige Ausschüttungen;

(c) wesentliche Geschäftsvorfälle zwischen dem Anteilseigner und dem Beteiligungsunternehmen;

(d) Austausch von Führungspersonal; oder

(e) Bereitstellung bedeutender technischer Informationen.

8 Ein Unternehmen kann Aktienoptionsscheine, Aktienkaufoptionen, Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente, die in Stammaktien oder in ähnliche Instrumente eines anderen Unternehmens umwandelbar sind, halten, deren Ausübung oder Umwandlung dem ausübenden Unternehmen die Möglichkeit gibt, zusätzliche Stimmrechte über die Finanz- und Geschäftspolitik eines anderen Unternehmens zu erlangen oder die Stimmrechte eines anderen Anteilsinhabers über diese zu beschränken (d. h. potenzielle Stimmrechte). Bei der Beurteilung der Frage, ob ein Unternehmen über maßgeblichen Einfluss verfügt, werden die Existenz und die Auswirkungen potenzieller Stimmrechte, die ausgeübt oder umgewandelt werden können, einschließlich der von anderen Unternehmen gehaltenen potenziellen Stimmrechte berücksichtigt. Potenzielle Stimmrechte sind nicht als ausübbar oder umwandelbar anzusehen, wenn sie zum Beispiel erst zu einem künftigen Termin oder bei Eintritt eines künftigen Ereignisses ausgeübt oder umgewandelt werden können.

9 Bei der Beurteilung der Frage, ob potenzielle Stimmrechte zum maßgeblichen Einfluss beitragen, untersucht das Unternehmen alle Tatsachen und Umstände, die die potenziellen Stimmrechte beeinflussen (einschließlich der Bedingungen für die Ausübung dieser Rechte und sonstiger vertraglicher Vereinbarungen, gleich ob in der Einzelfallbetrachtung oder im Zusammenhang), mit Ausnahme der Handlungsabsichten des Managements und der finanziellen Möglichkeiten einer Ausübung oder Umwandlung.

10 Ein Unternehmen verliert seinen maßgeblichen Einfluss über ein Beteiligungsunternehmen, in dem Moment, in dem es die Möglichkeit verliert, an dessen finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungsprozessen teilzuhaben. Dies kann mit oder ohne Änderung der absoluten oder relativen Eigentumsverhältnisse der Fall sein. Ein solcher Verlust kann beispielsweise eintreten, wenn ein assoziiertes Unternehmen unter die Kontrolle staatlicher Behörden, Gerichte, Zwangsverwalter oder Aufsichtbehörden fällt. Er könnte auch das Ergebnis vertraglicher Vereinbarungen sein.

Equity-Methode

11 Bei der Equity-Methode werden die Anteile am assoziierten Unternehmen zunächst mit den Anschaffungskosten angesetzt. In der Folge erhöht oder verringert sich der Buchwert der Anteile entsprechend dem Anteil des Anteilseigners am Ergebnis des Beteiligungsunternehmens. Der Anteil des Anteilseigners am Ergebnis des Beteiligungsunternehmens wird in dessen Ergebnis ausgewiesen. Vom Beteiligungsunternehmen empfangene Ausschüttungen vermindern den Buchwert der Anteile. Anpassungen des Buchwertes können auch aufgrund von Änderungen der Beteiligungsquote des Anteilseigners notwendig sein, welche sich aufgrund erfolgsneutraler Änderungen des Eigenkapitals des Beteiligungsunternehmens ergeben. Solche Änderungen entstehen unter anderem infolge einer Neubewertung von Sachanlagevermögen und aus der Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen. Der Anteil des Anteilseigners an diesen Änderungen wird unmittelbar in seinem Eigenkapital erfasst.

12 Wenn potenzielle Stimmrechte bestehen, werden die Anteile des Anteilseigners am Ergebnis und an den Eigenkapitaländerungen beim Beteiligungsunternehmen auf Grundlage der bestehenden Eigentumsanteile und nicht unter Berücksichtigung der möglichen Ausübung oder Umwandlung potenzieller Stimmrechte bestimmt.

ANWENDUNG DER EQUITY-METHODE

13 Anteile an einem assoziierten Unternehmen sind nach der Equity-Methode zu bilanzieren, es sei denn,

(a) die Anteile werden gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* als zur Veräußerung gehalten eingestuft;

(b) es greift die Ausnahme nach Paragraph 10 des IAS 27, wonach ein Mutterunternehmen, das auch Anteile an einem assoziierten Unternehmen besitzt, von der Veröffentlichung eines Konzernabschlusses absehen darf; oder

(c) es treffen alle folgenden Punkte zu:

(i) der Anteilseigner ist selbst ein hundertprozentiges Tochterunternehmen oder ein teilweise im Besitz stehendes Tochterunternehmen eines anderen Unternehmens und die anderen Anteilseigner, einschließlich der nicht stimmberechtigten, sind darüber unterrichtet, dass der Anteilseigner die Equity-Methode nicht anwendet, und erheben dagegen keine Einwände;

(ii) die Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente des Anteilseigners werden nicht am Kapitalmarkt (einer nationalen oder ausländischen Wertpapierbörse oder am Freiverkehrsmarkt, einschließlich lokaler und regionaler Börsen) gehandelt;

(iii) der Anteilseigner hat seine Abschlüsse nicht zum Zweck der Emission von Finanzinstrumenten jeglicher Klasse am Kapitalmarkt bei einer Börsenaufsicht oder sonstigen Aufsichtsbehörde eingereicht oder beabsichtigt dies zu tun; und

(iv) das oberste oder ein zwischengeschaltetes Mutterunternehmen des Anteilseigners stellt einen Konzernabschluss auf, der veröffentlicht wird und den International Financial Reporting Standards entspricht.

14 Die in Paragraph 13(a) beschriebenen Anteile sind nach IFRS 5 zu bilanzieren.

15 Wenn Anteile an einem assoziierten Unternehmen, die zuvor unter die Einstufung „zur Veräußerung gehalten" fielen, die hierfür erforderlichen Kriterien nicht mehr erfüllen, müssen sie ab dem Zeitpunkt, ab dem sie als „zur Veräußerung gehalten" eingestuft wurden, nach der Equity-Methode bilanziert werden. Die Abschlüsse für die Perioden seit der Einstufung als „zur Veräußerung gehalten" sind entsprechend anzupassen.

16 [gestrichen]

17 Werden Erträge auf Basis der erhaltenen Dividenden erfasst, so spiegelt dies unter Umständen nicht in angemessener Weise die Erträge wider, die ein Anteilseigner aus Anteilen an einem assoziierten Unternehmen erzielt hat, da die Dividenden u.U. nur unzureichend in Relation zur Ertragskraft des assoziierten Unternehmens stehen. Da der Anteilseigner über maßgeblichen Einfluss auf das assoziierte Unternehmen verfügt, hat er ein Interesse an der Ertragskraft des assoziierten Unternehmens und demzufolge der Verzinsung des eingesetzten Kapitals. Diese Beteiligung an der Ertragskraft bilanziert der Anteilseigner, indem er den Umfang seines Abschlusses um seinen Ergebnisanteil am assoziierten Unternehmen erweitert. Dementsprechend bietet die Anwendung der Equity-Methode mehr Informationen über das Nettovermögen und das Ergebnis des Anteilseigners.

18 Sobald ein Anteilseigner keinen maßgeblichen Einfluss mehr auf ein assoziiertes Unternehmen hat, muss er die Anwendung der Equity-Methode einstellen und die Anteile ab diesem Zeitpunkt nach IAS 39 bilanzieren, sofern das assoziierte Unternehmen kein Tochterunternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen gemäß der Definition in IAS 31 wird.

19 Der Buchwert der Anteile zu dem Zeitpunkt, zu dem ein Unternehmen aufhört, assoziiertes Unternehmen zu sein, wird als Anschaffungskosten bei der erstmaligen Bewertung eines finanziellen Vermögenswertes gemäß IAS 39 betrachtet.

20 Viele der für die Anwendung der Equity-Methode sachgerechten Verfahren ähneln den in IAS 27 beschriebenen Konsolidierungsverfahren. Außerdem werden die Ansätze, die den Konsolidierungsverfahren beim Erwerb eines Tochterunternehmens zu Grunde liegen, auch bei der Bilanzierung eines Erwerbs von Anteilen an einem assoziierten Unternehmen übernommen.

21 Der Anteil einer Gruppe an einem assoziierten Unternehmen ist die Summe der vom Mutterunternehmen und ihren Tochterunternehmen gehaltenen Anteile. Die von den anderen assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen der Gruppe gehaltenen Anteile bleiben für diese Zwecke unberücksichtigt. Wenn ein assoziiertes Unternehmen Tochterunternehmen, assoziierte Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen besitzt, sind bei der Anwendung der Equity-Methode das Ergebnis und das Nettovermögen zu berücksichtigen, wie sie im Abschluss des assoziierten Unternehmens (der dessen Anteil am Ergebnis und Nettovermögen seiner assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen einschließt) nach etwaigen Änderungen zur Berücksichtigung einheitlicher Rechnungslegungsmethoden (siehe Paragraphen 26 und 27) ausgewiesen werden.

22 Gewinne und Verluste aus „Upstream"- und „Downstream"- Transaktionen zwischen einem Anteilseigner (einschließlich seiner konsolidierten Tochterunternehmen) und einem assoziierten Unternehmen sind im Abschluss des Anteilseigners nur entsprechend der Anteile unabhängiger Anteilseigner am assoziierten Unternehmen zu erfassen. „Upstream"-Transaktionen sind beispielsweise Verkäufe von Vermögenswerten eines assoziierten Unternehmens an den Anteilseigner. „Downstream"-Transaktionen sind beispielsweise Verkäufe von Vermögenswerten eines Anteilseigners an ein assoziiertes Unternehmen. Der Anteil des Anteilseigners am Ergebnis des assoziierten Unternehmens aus solchen Transaktionen wird eliminiert.

23 Anteile an einem assoziierten Unternehmen werden ab dem Zeitpunkt nach der Equity-Methode bilanziert, ab dem die Kriterien für ein assoziiertes Unternehmen erfüllt sind. Bei Anteilserwerb ist jede Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem Anteil des Anteilseigners am beizulegenden Nettozeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des assoziierten Unternehmens gemäß IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* zu bilanzieren. Deswegen

(a) ist der Geschäfts- oder Firmenwert eines assoziierten Unternehmens im Buchwert des Anteils enthalten. Eine Amortisation dieses Geschäfts- oder Firmenwertes ist jedoch unzulässig und fließt deshalb nicht in die Bestimmung des Anteils des Anteilseigners am Ergebnis des assoziierten Unternehmens ein.

(b) wird jeder Betrag, um den der Anteil des Anteilseigners am beizulegenden Nettozeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des assoziierten Unternehmens die Anschaffungskosten des Anteils übersteigt, nicht in den Buchwert des Anteils einbezogen und statt dessen bei der Bestimmung des Anteils des Anteilseigners am Ergebnis des assoziierten Unternehmens in der Periode, in der der Anteil erworben wurde, als Ertrag berücksichtigt.

Der Anteil des Anteilseigners an den vom assoziierten Unternehmen nach Erwerb verzeichneten Ergebnissen wird sachgerecht angepasst, um beispielsweise die planmäßige Abschreibung zu berücksichtigen, die bei abschreibungsfähigen Vermögenswerten auf der Basis ihrer beizulegenden Zeitwerte zum Erwerbszeitpunkt berechnet wird. Gleiches gilt für vom assoziierten Unternehmen erfasste Wertminderungsaufwendungen, z. B. für den Geschäfts- oder Firmenwert oder für Sachanlagen.

24 Der Anteilseigner verwendet bei der Anwendung der Equity-Methode den letzten verfügbaren Abschluss des assoziierten Unternehmens. Weichen die Abschlussstichtage des Anteilseigners und des assoziierten Unternehmens voneinander ab, so stellt das assoziierte Unternehmen für den Anteilseigner einen Zwischenabschluss auf dessen Stichtag auf, sofern dies nicht undurchführbar ist.

25 Wird in Übereinstimmung mit Paragraph 24 der bei der Anwendung der Equity-Methode herangezogene Abschluss eines assoziierten Unternehmens zu einem vom Anteilseigner abweichenden Stichtag aufgestellt, so sind für die Auswirkungen bedeutender Geschäftsvorfälle oder anderer Ereignisse, die zwischen diesem Stichtag und dem Bilanzstichtag des Anteilseigners eingetreten sind, Berichtigungen vorzunehmen. In jedem Fall dürfen zwischen dem Abschlussstichtag des assoziierten Unternehmens und dem Bilanzstichtag des Anteilseigners nicht mehr als drei Monate liegen. Die Länge der Berichtsperioden und die Abweichungen der Bilanzstichtagen müssen von Periode zu Periode gleich bleiben.

26 Bei der Aufstellung des Abschlusses des Anteilseigners sind für ähnliche Geschäftsvorfälle und Ereignisse unter vergleichbaren Umständen einheitliche Rechnungslegungsmethoden anzuwenden.

27 Wenn das assoziierte Unternehmen für ähnliche Geschäftsvorfälle und Ereignisse unter vergleichbaren Umständen andere Rechnungslegungsmethoden anwendet als der Anteilseigner, sind für den Fall, dass der Abschluss des assoziierten Unternehmens vom Anteilseigner für die Anwendung der Equity-Methode herangezogen wird, die Rechnungslegungsmethoden an diejenigen des Anteilseigners anzupassen.

28 Falls ein assoziiertes Unternehmen kumulative Vorzugsaktien ausgegeben hat, die von anderen Parteien als dem Anteilseigner gehalten werden und als Eigenkapital ausgewiesen sind, berechnet der Anteilseigner seinen Anteil an Ergebnis nach Abzug der Dividende auf diese Vorzugsaktien, unabhängig davon, ob ein Dividendenbeschluss vorliegt.

29 Wenn der Anteil eines Anteilseigners an den Verlusten eines assoziierten Unternehmens dem Wert seiner Beteiligung entspricht oder diesen übersteigt, erfasst der Anteilseigner keine weiteren Verlustanteile. Der Anteil an einem assoziierten Unternehmen ist der nach der Equity-Methode ermittelte Buchwert dieses Anteils zuzüglich sämtlicher langfristigen Anteile, die dem wirtschaftlichen Gehalt nach der Nettoinvestition des Anteilseigners in das assoziierte Unternehmen zuzuordnen sind. So stellt ein Posten, dessen Abwicklung auf absehbare Zeit weder geplant noch wahrscheinlich ist, seinem wirtschaftlichen Gehalt nach eine Erhöhung der Nettoinvestition in das assoziierte Unternehmen dar. Solche Posten können Vorzugsaktien und langfristige Forderungen oder Darlehen einschließen, nicht aber Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen oder langfristige Forderungen, für die angemessene Sicherheiten bestehen, wie etwa besicherte Kredite. Verluste, die nach der Equity-Methode erfasst werden und den Anteil des Anteilseigners am Stammkapital übersteigen, werden den anderen Bestandteilen des Anteils des Anteilseigners am assoziierten Unternehmen in umgekehrter Rangreihenfolge (d. h. ihrer Priorität bei der Liquidierung) zugeordnet.

30 Nachdem der Anteil des Anteilseigners auf Null reduziert ist, werden zusätzliche Verluste nur in dem Umfang berücksichtigt und als Schuld angesetzt, wie der Anteilseigner rechtliche oder faktische Verpflichtungen eingegangen ist oder Zahlungen für das assoziierte Unternehmen geleistet hat. Weist das assoziierte Unternehmen zu einem späteren Zeitpunkt Gewinne aus, berücksichtigt der Anteilseigner seinen Anteil an den Gewinnen erst dann, wenn der Gewinnanteil den noch nicht erfassten Verlust abdeckt.

Wertminderungsaufwand

31 Nach Anwendung der Equity-Methode einschließlich der Berücksichtigung von Verlusten des assoziierten Unternehmens in Übereinstimung mit Paragraph 29 wendet der Anteilseigner den IAS 39 an, um festzustellen, ob hinsichtlich der Nettoinvestition des Anteilseigners beim assoziierten Unternehmen ein zusätzlicher Wertminderungsaufwand berücksichtigt werden muss.

32 Der Anteilseigner wendet den IAS 39 auch an, um festzustellen, ob hinsichtlich der Anteile des Anteilseigners am assoziierten Unternehmen ein zusätzlicher Wertminderungsaufwand erfasst ist, der keinen Teil der Nettoinvestition darstellt, und wie hoch der Betrag dieses Wertminderungsaufwands ist.

33 Da der im Buchwert eines Anteils an einem assoziierten Unternehmen eingeschlossene Geschäfts- oder Firmenwert nicht getrennt ausgewiesen wird, wird er nicht gemäß den Anforderungen für die Überprüfung der Wertminderung beim Geschäfts- oder Firmenwert nach IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* separat auf Wertminderung geprüft. Stattdessen wird der gesamte Buchwert des Anteils gemäß IAS 36 auf Wertminderung geprüft, indem sein erzielbarer Betrag (der höhere der beiden Beträge, Nutzungswert und beizulegender Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten) mit dem Buchwert immer dann verglichen wird, wenn sich bei der Anwendung des IAS 39 Hinweise darauf ergeben, dass der Anteil wertgemindert sein könnte. Bei der Bestimmung des gegenwärtigen Nutzungswertes der Anteile schätzt ein Unternehmen:

(a) seinen Anteil am Barwert der geschätzten, erwarteten künftigen Cashflows, die von dem assoziierten Unternehmen voraussichtlich erwirtschaftet werden, was sowohl die Cashflows aus den Tätigkeiten des assoziierten Unternehmens und als auch die Erlöse aus der endgültigen Veräußerung des Anteils einschließt; oder

(b) den Barwert der geschätzten, erwarteten künftigen Cashflows, die aus den Dividenden des Anteils und seiner endgültigen Veräußerung resultieren.

Bei sachgemäßen Annahmen führen beide Methoden zu dem gleichen Ergebnis.

34 Der für einen Anteil an einem assoziierten Unternehmen erzielbare Betrag wird für jedes assoziierte Unternehmen einzeln bestimmt, es sei denn ein einzelnes assoziiertes Unternehmen erzeugt keine Mittelzuflüsse aus der fortgesetzten Nutzung, die von denen anderer Vermögenswerte des Unternehmens größtenteils unabhängig sind.

EINZELABSCHLUSS

35 Anteile an assoziierten Unternehmen sind nach den Paragraphen 37-42 des IAS 27 im Einzelabschluss eines Anteilseigners zu bilanzieren.

36 Dieser Standard schreibt nicht vor, welche Unternehmen zur Veröffentlichung bestimmte Einzelabschlüsse erstellen.

ANGABEN

37 Die folgenden Angaben sind erforderlich:

(a) der beizulegende Zeitwert von Anteilen an assoziierten Unternehmen, für die öffentlich notierte Marktpreise existieren;

(b) zusammenfassende Finanzinformationen über die assoziierten Unternehmen, einschließlich der aggregierten Beträge der Vermögenswerte, Schulden, Umsatzerlöse und Ergebnisse;

(c) die Gründe, weshalb die Annahme, dass ein Anteilseigner keinen maßgeblichen Einfluss ausübt, wenn er direkt oder indirekt durch Tochterunternehmen weniger als 20 % der Stimmrechte oder potenziellen Stimmrechte am Beteiligungsunternehmen hält, widerlegt wird, und stattdessen auf das Vorliegen eines maßgeblichen Einflusses des Anteilseigners geschlossen wird;

(d) die Gründe, weshalb die Annahme, dass ein Anteilseigner einen maßgeblichen Einfluss ausübt, wenn er direkt oder indirekt durch Tochterunternehmen mindestens 20 % der Stimmrechte oder potenziellen Stimmrechte am Beteiligungsunternehmen hält, widerlegt wird, und stattdessen auf das Nichtvorliegen eines maßgeblichen Einflusses geschlossen wird;

(e) der Abschlussstichtag eines assoziierten Unternehmens, wenn der Stichtag oder die Berichtsperiode des Abschlusses, der zur Anwendung der Equity-Methode verwendet wird vom Stichtag oder von der Berichtsperiode des Abschlusses des Anteilseigners abweichen, sowie die Gründe für die Verwendung unterschiedlicher Stichtage oder Berichtsperioden;

(f) Art und Umfang erheblicher Beschränkungen (z. B. aus Darlehensvereinbarungen oder aufsichtsrechtlichen Bestimmungen) der Fähigkeit des assoziierten Unternehmens Finanzmittel in Form von Bardividenden oder Darlehens- und Vorschusstilgungen an den Anteilseigner zu transferieren;

(g) der nicht erfasste anteilige Verlust eines Anteilseigners an den Verlusten des assoziierten Unternehmens, sowohl für die Periode als auch kumuliert, wenn der Anteilseigner Verlustanteile an einem assoziierten Unternehmen nicht mehr erfasst;

(h) die Tatsache, dass ein assoziiertes Unternehmen gemäß Paragraph 13 nicht nach der Equity-Methode bilanziert wird; und

(i) zusammenfassende Finanzinformationen über assoziierte Unternehmen, entweder einzeln oder in Gruppen, die nicht nach der Equity-Methode bilanziert werden, einschließlich der Höhe der gesamten Vermögenswerte und Schulden, der Umsatzerlöse und Ergebnisse.

38 Anteile an assoziierten Unternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, sind als langfristige Vermögenswerte einzustufen. Der Anteil des Anteilseigners am Ergebnis und der Buchwert dieser assoziierten Unternehmen sind gesondert anzugeben. Der Anteil des Anteilseigners an allen aufgegebenen Geschäftsbereichen der assoziierten Unternehmen ist ebenfalls gesondert anzugeben.

39 Der Anteil des Anteilseigners an unmittelbar im Eigenkapital des assoziierten Unternehmens ausgewiesenen Veränderungen ist unmittelbar im Eigenkapital des Anteilseigners auszuweisen und gemäß IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* in der Eigenkapitalveränderungsrechnung anzugeben.

40 Der Anteilseigner hat in Übereinstimmung mit IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen,* Folgendes anzugeben:

(a) seinen Anteil an den gemeinschaftlich mit anderen Anteilseignern eingegangenen Eventualverbindlichkeiten eines assoziierten Unternehmens; und

(b) Eventualverbindlichkeiten, die entstehen, weil der Anteilseigner getrennt für alle oder einzelne Schulden des assoziierten Unternehmens haftet.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

41 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

42 Dieser Standard ersetzt IAS 28 *Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen* (überarbeitet 2000).

43 Dieser Standard ersetzt die folgenden Interpretationen:

(a) SIC-3 *Eliminierung von nicht realisierten Gewinnen und Verlusten aus Transaktionen mit assoziierten Unternehmen*;

(b) SIC-20 *Equity-Methode — Erfassung von Verlusten*; und

(c) SIC-33 *Vollkonsolidierungs- und Equity-Methode — Potenzielle Stimmrechte und Ermittlung von Beteiligungsquoten*.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 29

Rechnungslegung in Hochinflationsländern

ANWENDUNGSBEREICH

1 Dieser Standard ist auf Einzel- und Konzernabschlüsse von Unternehmen anzuwenden, deren funktionale Währung die eines Hochinflationslandes ist.

2 In einem Hochinflationsland ist eine Berichterstattung über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in der lokalen Währung ohne Anpassung nicht zweckmäßig. Der Kaufkraftverlust ist so enorm, dass der Vergleich mit Beträgen, die aus früheren Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen resultieren, sogar innerhalb einer Bilanzierungsperiode irreführend ist.

3 Dieser Standard legt nicht fest, ab welcher Inflationsrate Hochinflation vorliegt. Die Notwendigkeit einer Anpassung des Abschlusses gemäß diesem Standard ist eine Ermessensfrage. Allerdings gibt es im wirtschaftlichen Umfeld eines Landes Anhaltspunkte, die auf Hochinflation hindeuten, nämlich u. a. folgende:

(a) Die Bevölkerung bevorzugt es, ihr Vermögen in nicht monetären Vermögenswerten oder in einer relativ stabilen Fremdwährung zu halten. Beträge in Inlandswährung werden unverzüglich investiert, um die Kaufkraft zu erhalten;

(b) die Bevölkerung rechnet nicht in der Inlandswährung, sondern in einer relativ stabilen Fremdwährung. Preise können in dieser Währung angegeben werden;

(c) Verkäufe und Käufe auf Kredit werden zu Preisen getätigt, die den für die Kreditlaufzeit erwarteten Kaufkraftverlust berücksichtigen, selbst wenn die Laufzeit nur kurz ist;

(d) Zinssätze, Löhne und Preise sind an einen Preisindex gebunden; und

(e) die kumulative Inflationsrate innerhalb von drei Jahren nähert sich oder überschreitet 100 %.

4 Es ist wünschenswert, dass alle Unternehmen, die in der Währung eines bestimmten Hochinflationslandes bilanzieren, diesen Standard ab demselben Zeitpunkt anwenden. In jedem Fall ist er vom Beginn der Berichtsperiode an anzuwenden, in der das Unternehmen erkennt, dass in dem Land, in dessen Währung es bilanziert, Hochinflation herrscht.

ANPASSUNG DES ABSCHLUSSES

5 Dass sich Preise im Laufe der Zeit ändern, ist auf verschiedene spezifische oder allgemeine politische, wirtschaftliche und gesellschaftliche Kräfte zurückzuführen. Spezifische Kräfte, wie Änderungen bei Angebot und Nachfrage und technischer Fortschritt, führen unter Umständen dazu, dass einzelne Preise unabhängig voneinander erheblich steigen oder sinken. Darüber hinaus führen allgemeine Kräfte unter Umständen zu einer Änderung des allgemeinen Preisniveaus und somit der allgemeinen Kaufkraft.

6 In den meisten Ländern wird der Abschluss ungeachtet der Veränderungen beim allgemeinen Preisniveau oder bestimmter Preissteigerungen bei im Bestand befindlichen Vermögenswerten auf der Basis historischer Anschaffungs- und Herstellungskosten aufgestellt, es sei denn, Sachanlagen und Finanzinvestitionen können neu bewertet werden. Einige Unternehmen erstellen ihre Abschlüsse jedoch nach dem Konzept der Tageswerte, das den Auswirkungen bestimmter Preisänderungen bei im Bestand befindlichen Vermögenswerten Rechnung trägt.

7 In einem Hochinflationsland sind Abschlüsse unabhängig davon, ob sie auf dem Konzept der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten oder dem der Tageswerte basieren, nur zweckmäßig, wenn sie in der am Bilanzstichtag geltenden Maßeinheit ausgedrückt sind. Daher gilt dieser Standard für den Abschluss von Unternehmen, die in der Währung eines Hochinflationslandes bilanzieren. Die in diesem Standard geforderten Informationen in Form einer Ergänzung zu einem nicht angepassten Abschluss darzustellen, ist nicht zulässig. Auch von einer separaten Darstellung des Abschlusses vor der Anpassung wird abgeraten.

8 Der Abschluss eines Unternehmens, dessen funktionale Währung die eines Hochinflationslandes ist, ist unabhängig davon, ob er auf dem Konzept der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten oder dem der Tageswerte basiert, in der am Bilanzstichtag geltenden Maßeinheit auszudrücken. Die in IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* geforderten Vergleichszahlen zur Vorperiode sowie alle anderen Informationen zu früheren Perioden sind ebenfalls in der am Bilanzstichtag geltenden Maßeinheit anzugeben. Für die Darstellung von Vergleichsbeträgen in einer anderen Darstellungswährung sind die Paragraphen 42(b) und 43 des IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* (in der 2003 überarbeiteten Fassung) maßgeblich.

9 Der Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten ist in das Ergebnis einzubeziehen und gesondert anzugeben.

10 Zur Anpassung des Abschlusses gemäß diesem Standard müssen bestimmte Verfahren angewandt sowie Ermessensentscheidungen getroffen werden. Eine periodenübergreifend konsequente Anwendung dieser Verfahren und Konsequenz bei den Ermessensentscheidungen ist wichtiger als die Exaktheit der daraus in den angepassten Abschlüssen resultierenden Beträge.

Abschlüsse auf Basis historischer Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten

Bilanz

11 Beträge in der Bilanz, die noch nicht in der am Bilanzstichtag geltenden Maßeinheit ausgedrückt sind, werden anhand eines allgemeinen Preisindexes angepasst.

12 Monetäre Posten werden nicht angepasst, da sie bereits in der am Bilanzstichtag geltenden Geldeinheit ausgedrückt sind. Monetäre Posten sind im Bestand befindliche Geldmittel oder Posten, für die das Unternehmen Geld zahlt oder erhält.

13 Forderungen und Verbindlichkeiten, die vertraglich an Preisveränderungen gekoppelt sind, wie Indexanleihen und -kredite, werden vertragsgemäß angeglichen, um den zum Bilanzstichtag ausstehenden Betrag zu ermitteln. Diese Posten werden in der angepassten Bilanz zu diesem angeglichenen Betrag geführt.

14 Alle anderen Vermögenswerte und Schulden sind nicht monetär. Manche dieser nicht monetären Posten werden zu den am Bilanzstichtag geltenden Beträgen geführt, beispielsweise zum Nettoveräußerungswert und zum Marktwert, und somit nicht angepasst. Alle anderen nicht monetären Vermögenswerte und Schulden werden angepasst.

15 Die meisten nicht monetären Posten werden zu ihren Anschaffungskosten bzw. fortgeführten Anschaffungskosten angesetzt und damit zu dem zum Erwerbszeitpunkt geltenden Betrag ausgewiesen. Die angepassten bzw. fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten jedes Postens werden bestimmt, indem man auf die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die kumulierten Abschreibungen die zwischen Anschaffungsdatum und Bilanzstichtag eingetretene Veränderung eines allgemeinen Preisindexes anwendet. Sachanlagen, Finanzinvestitionen, Vorräte an Rohstoffen und Waren, Geschäfts- oder Firmenwerte, Patente, Warenzeichen und ähnliche Vermögenswerte werden somit ab ihrem Anschaffungsdatum angepasst. Vorräte an Halb- und Fertigerzeugnissen werden ab dem Datum angepasst, an dem die Anschaffungs- und Herstellungskosten angefallen sind.

16 In einigen seltenen Fällen lässt sich das Datum der Anschaffung der Sachanlagen aufgrund unvollständiger Aufzeichnungen möglicherweise nicht mehr genau feststellen oder schätzen. Unter diesen Umständen kann es bei erstmaliger Anwendung dieses Standards erforderlich sein, zur Ermittlung des Ausgangswerts für die Anpassung dieser Posten auf eine unabhängige professionelle Bewertung zurückzugreifen.

17 Es ist möglich, dass für die Perioden, für die dieser Standard eine Anpassung der Sachanlagen vorschreibt, kein allgemeiner Preisindex zur Verfügung steht. In diesen Fällen kann es erforderlich sein, auf eine Schätzung zurückzugreifen, die beispielsweise auf den Bewegungen des Wechselkurses der funktionalen Währung gegenüber einer relativ stabilen Fremdwährung basiert.

18 Bei einigen nicht monetären Posten wird nicht der Wert zum Zeitpunkt der Anschaffung oder des Bilanzstichtags, sondern ein anderer angesetzt. Dies gilt beispielsweise für Sachanlagen, die zu einem früheren Zeitpunkt neubewertet wurden. In diesen Fällen wird der Buchwert ab dem Datum der Neubewertung angepasst.

19 Der angepasste Wert eines nicht monetären Postens wird den einschlägigen Standards entsprechend vermindert, wenn er den aus der künftigen Verwendung des Postens (einschließlich seines Verkaufs oder anderweitigen Abgangs) erzielbaren Betrag überschreitet. Bei Sachanlagen, Geschäfts- oder Firmenwerten, Patenten und Warenzeichen wird der angepasste Wert in solchen Fällen deshalb auf den erzielbaren Betrag, bei Vorräten auf den Nettoveräußerungswert und bei kurzfristigen Finanzinvestitionen auf den Marktwert herabgesetzt.

20 Es besteht die Möglichkeit, dass ein Beteiligungsunternehmen, das gemäß der Equity-Methode bilanziert wird, in der Währung eines Hochinflationslandes berichtet. Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung eines solchen Beteiligungsunternehmens werden gemäß diesem Standard angepasst, damit der Anteil des Anteilseigners am Nettovermögen und am Ergebnis errechnet werden kann. Werden die angepassten Abschlüsse des Beteiligungsunternehmens in einer Fremdwährung ausgewiesen, so werden sie zum Stichtagskurs umgerechnet.

21 Die Auswirkungen der Inflation werden im Regelfall in den Fremdkapitalkosten erfasst. Es ist nicht sachgerecht, eine kreditfinanzierte Investition anzupassen und gleichzeitig den Teil der Fremdkapitalkosten zu aktivieren, der als Ausgleich für die Inflation im entsprechenden Zeitraum gedient hat. Dieser Teil der Fremdkapitalkosten wird in der Periode, in der diese Kosten anfallen, als Aufwand erfasst.

22 Ein Unternehmen kann Vermögenswerte im Rahmen eines Vertrags erwerben, der eine zinsfreie Stundung der Zahlung ermöglicht. Wenn die Zurechnung eines Zinsbetrags nicht durchführbar ist, werden solche Vermögenswerte ab dem Zahlungs- und nicht ab dem Erwerbszeitpunkt angepasst.

23 [gestrichen]

24 Zu Beginn der ersten Periode der Anwendung dieses Standards werden die Bestandteile des Eigenkapitals, mit Ausnahme der nicht ausgeschütteten Ergebnisse sowie etwaiger Neubewertungsrücklagen, vom Zeitpunkt ihrer Zuführung in das Eigenkapital anhand eines allgemeinen Preisindexes angepasst. Alle in früheren Perioden entstandenen Neubewertungsrücklagen werden eliminiert. Angepasste nicht ausgeschüttete Ergebnisse werden aus allen anderen Beträgen in der angepassten Bilanz abgeleitet.

25 Am Ende der ersten Periode und in den folgenden Perioden werden sämtliche Bestandteile des Eigenkapitals jeweils vom Beginn der Periode oder vom Zeitpunkt einer gegebenenfalls späteren Zuführung an anhand eines allgemeinen Preisindexes angepasst. Die Änderungen des Eigenkapitals in der Periode werden gemäß IAS 1 angegeben.

Gewinn- und Verlustrechnung

26 Gemäß diesem Standard sind alle Posten der Gewinn- und Verlustrechnung in der am Bilanzstichtag geltenden Maßeinheit auszudrücken. Dies bedeutet, dass alle Beträge anhand des allgemeinen Preisindexes anzupassen sind und zwar ab dem Zeitpunkt, zu dem die jeweiligen Erträge und Aufwendungen erstmals im Abschluss erfasst wurden.

Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten

27 Hat ein Unternehmen in einer Periode der Inflation mehr monetäre Forderungen als Verbindlichkeiten, so verliert es an Kaufkraft, während ein Unternehmen mit mehr monetären Verbindlichkeiten als Forderungen an Kaufkraft gewinnt, sofern die Forderungen und Verbindlichkeiten nicht an einen Preisindex gekoppelt sind. Ein solcher Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten lässt sich aus der Differenz aus der Anpassung der nicht monetären Vermögenswerte, des Eigenkapitals und der Posten aus der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Korrektur der indexgebundenen Forderungen und Verbindlichkeiten ableiten. Ein solcher Gewinn oder Verlust kann geschätzt werden, indem die Änderung eines allgemeinen Preisindexes auf den gewichteten Durchschnitt der in der Berichtsperiode verzeichneten Differenz zwischen monetären Forderungen und Verbindlichkeiten angewandt wird.

28 Der Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten wird in das Ergebnis aufgenommen. Die gemäß Paragraph 13 erfolgte Berichtigung der Forderungen und Verbindlichkeiten, die vertraglich an Preisänderungen gebunden sind, wird mit dem Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten saldiert. Andere Posten aus der Gewinn- und Verlustrechnung wie Zinserträge und Zinsaufwendungen sowie Währungsumrechnungsdifferenzen in Verbindung mit investierten oder aufgenommenen liquiden Mitteln werden auch mit der Nettoposition der monetären Posten in Beziehung gesetzt. Obwohl diese Posten gesondert angegeben werden, kann es hilfreich sein, sie in der Gewinn- und Verlustrechnung zusammen mit dem Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten darzustellen.

Abschlüsse zu Tageswerten

Bilanz

29 Die zu Tageswerten angegebenen Posten werden nicht angepasst, da sie bereits in der am Bilanzstichtag geltenden Maßeinheit angegeben sind. Andere Posten in der Bilanz werden gemäß den Paragraphen 11 bis 25 angepasst.

Gewinn- und Verlustrechnung

30 Vor der Anpassung weist die zu Tageswerten aufgestellte Gewinn- und Verlustrechnung die Kosten zum Zeitpunkt der damit verbundenen Geschäftsvorfälle oder anderen Ereignisse aus. Umsatzkosten und planmäßige Abschreibungen werden zu den Tageswerten zum Zeitpunkt ihres Verbrauchs erfasst. Umsatzerlöse und andere Aufwendungen werden zu dem zum Zeitpunkt ihres Anfallens geltenden Geldbetrag erfasst. Daher sind alle Beträge anhand eines allgemeinen Preisindexes in die am Bilanzstichtag geltende Maßeinheit umzurechnen.

Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten

31 Der Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten wird gemäß den Paragraphen 27 und 28 bilanziert.

Steuern

32 Die Anpassung des Abschlusses gemäß diesem Standard kann zu Differenzen zwischen dem in der Bilanz ausgewiesenen Buchwert der einzelnen Vermögenswerte und Schulden und deren Steuerbemessungsgrundlage führen. Diese Differenzen werden gemäß IAS 12 *Ertragsteuern* bilanziert.

Kapitalflussrechnung

33 Nach diesem Standard müssen alle Posten der Kapitalflussrechnung in der am Bilanzstichtag geltenden Maßeinheit ausgedrückt werden.

Vergleichszahlen

34 Vergleichszahlen für die vorangegangene Periode werden unabhängig davon, ob sie auf dem Konzept der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten oder dem der Tageswerte basieren, anhand eines allgemeinen Preisindexes angepasst, damit der Vergleichsabschluss in der am Ende der Berichtsperiode geltenden Maßeinheit dargestellt ist. Informationen zu früheren Perioden werden ebenfalls in der am Ende der Berichtsperiode geltenden Maßeinheit ausgedrückt. Für die Darstellung von Vergleichsbeträgen in einer anderen Darstellungswährung sind die Paragraphen 42(b) und 43 des IAS 21 (in der 2003 überarbeiteten Fassung) maßgeblich.

Konzernabschlüsse

35 Ein Mutterunternehmen, das in der Währung eines Hochinflationslandes berichtet, kann Tochterunternehmen haben, die ihren Abschluss ebenfalls in der Währung eines hochinflationären Landes erstellen. Der Abschluss jedes dieser Tochterunternehmen ist anhand eines allgemeinen Preisindexes des Landes anzupassen, in dessen Währung das Tochterunternehmen bilanziert, bevor er vom Mutterunternehmen in den Konzernabschluss einbezogen wird. Handelt es sich bei dem Tochterunternehmen um ein ausländisches Tochterunternehmen, so wird der angepasste Abschluss zum Stichtagskurs umgerechnet. Die Abschlüsse von Tochterunternehmen, die nicht in der Währung eines Hochinflationslandes berichten, werden gemäß IAS 21 behandelt.

36 Werden Abschlüsse mit unterschiedlichen Abschlussstichtagen konsolidiert, sind alle Posten — ob monetär oder nicht — an die am Stichtag des Konzernabschlusses geltende Maßeinheit anzupassen.

Auswahl und Verwendung des allgemeinen Preisindexes

37 Zur Anpassung des Abschlusses gemäß diesem Standard muss ein allgemeiner Preisindex herangezogen werden, der die Veränderungen in der allgemeinen Kaufkraft widerspiegelt. Es ist wünschenswert, dass alle Unternehmen, die in der Währung derselben Volkswirtschaft berichten, denselben Index verwenden.

BEENDIGUNG DER HOCHINFLATION IN EINER VOLKSWIRTSCHAFT

38 Wenn ein bisheriges Hochinflationsland nicht mehr als solches eingestuft wird und das Unternehmen aufhört, seinen Abschluss gemäß diesem Standard zu erstellen, sind die Beträge, die in der am Ende der vorangegangenen Periode geltenden Maßeinheit ausgedrückt sind, als Grundlage für die Buchwerte in seinem darauffolgenden Abschluss heranzuziehen.

ANGABEN

39 Angegeben werden muss,

(a) dass der Abschluss und die Vergleichszahlen für frühere Perioden aufgrund von Änderungen der allgemeinen Kaufkraft der funktionalen Währung angepasst wurden und daher in der am Bilanzstichtag geltenden Maßeinheit angegeben sind;

(b) ob der Abschluss auf dem Konzept historischer Anschaffungs- und Herstellungskosten oder dem Konzept der Tageswerte basiert; und

(c) Art sowie Höhe des Preisindexes am Bilanzstichtag sowie Veränderungen des Indexes während der aktuellen und der vorangegangenen Periode.

40 Die in diesem Standard geforderten Angaben sind notwendig, um die Grundlage für die Behandlung der Inflationsauswirkungen im Abschluss zu verdeutlichen. Ferner sind sie dazu bestimmt, weitere Informationen zu geben, die für das Verständnis dieser Grundlage und der daraus resultierenden Beträge notwendig sind.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

41 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1990 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 31

Anteile an Gemeinschaftsunternehmen

ANWENDUNGSBEREICH

1 Dieser Standard ist anzuwenden bei der Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen und der Berichterstattung über Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen von Gemeinschaftsunternehmen im Abschluss der Partnerunternehmen und Gesellschafter, ungeachtet der Struktur (siehe Paragraph 7) oder Form der Gemeinschaftsunternehmen. Davon ausgenommen sind Anteile von Partnerunternehmen an gemeinschaftlich geführten Unternehmen, die gehalten werden von

(a) Wagniskapital-Organisationen oder

(b) offenen Investmentfonds, Unit Trusts und ähnlichen Unternehmen, einschließlich fondsgebundener Versicherungen

und die beim erstmaligen Ansatz als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten waren oder die als zu Handelszwecken gehalten eingestuft und gemäß IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung bilanziert wurden*. Solche Anteile sind gemäß IAS 39 zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, wobei Änderungen des beizulegenden Zeitwerts in der Periode der Änderung im Ergebnis erfasst werden.

2 Ein Partnerunternehmen, das einen Anteil an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen hält, ist von der Anwendung der Paragraphen 30 (Quotenkonsolidierung) und 38 (Equity-Methode) befreit, wenn es die folgenden Voraussetzungen erfüllt:

(a) der Anteil ist gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* als zur Veräußerung gehalten eingestuft;

(b) es greift die Ausnahme nach Paragraph 10 des IAS 27 *Konzern- und Einzelabschlüsse*, wonach ein Mutterunternehmen, das auch Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen besitzt, von der Veröffentlichung eines Konzernabschlusses absehen kann; oder

(c) es treffen alle folgenden Punkte zu:

(i) das Partnerunternehmen ist selbst ein hundertprozentiges Tochterunternehmen oder ein teilweise im Besitz stehendes Tochterunternehmen eines anderen Unternehmens und seine Anteilseigner, einschließlich der nicht anderweitig stimmberechtigten, sind darüber unterrichtet, dass das Partnerunternehmen die Quotenkonsolidierung oder die Equity-Methode nicht anwendet, und erheben dagegen keine Einwände;

(ii) die Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente des Partnerunternehmens werden nicht am Kapitalmarkt (einer nationalen oder ausländischen Wertpapierbörse oder am Freiverkehrsmarkt, einschließlich lokaler und regionaler Börsen) gehandelt;

(iii) das Partnerunternehmen hat seine Abschlüsse bei keiner Börsenaufsicht oder sonstigen Aufsichtsbehörde zum Zweck der Emission von Finanzinstrumenten jeglicher Klasse am Kapitalmarkt eingereicht oder ist im Begriff, dies zu tun; und

(iv) das oberste oder ein zwischengeschaltetes Mutterunternehmen des Partnerunternehmens stellt einen Konzernabschluss auf, der veröffentlicht wird und den International Financial Reporting Standards entspricht.

DEFINITIONEN

3 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Beherrschung ist die Möglichkeit, bei einer wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit die Finanz- und Geschäftspolitik zu bestimmen, um daraus Nutzen zu ziehen.

Die *Equity-Methode* ist eine Bilanzierungsmethode, bei der die Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen zunächst mit den Anschaffungskosten angesetzt werden, dieser Ansatz in der Folge aber um etwaige Veränderungen beim Anteil des Partnerunternehmens am Nettovermögen des gemeinschaftlich geführten Unternehmens angepasst wird . Das Ergebnis des Partnerunternehmens schließt dessen Anteil am Ergebnis des gemeinschaftlich geführten Unternehmens ein.

Ein *Gesellschafter eines Gemeinschaftsunternehmens* ist ein Partner bei einem Gemeinschaftsunternehmen, der nicht an dessen gemeinschaftlicher Führung beteiligt ist.

Gemeinschaftliche Führung ist die vertraglich vereinbarte Aufteilung der Kontrolle der wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit und ist nur dann gegeben, wenn die mit dieser Geschäftstätigkeit verbundenen strategischen finanziellen und betrieblichen Entscheidungen die einstimmige Zustimmung der an der gemeinschaftlichen Führung beteiligten Parteien (der Partnerunternehmen) erfordern.

Ein *Gemeinschaftsunternehmen* ist eine vertragliche Vereinbarung zweier oder mehrerer Partner über eine wirtschaftliche Tätigkeit, die von ihnen gemeinschaftlich geführt wird.

Die *Quotenkonsolidierung* ist ein Verfahren der Rechnungslegung, bei dem der Anteil des Partnerunternehmens an allen Vermögenswerten, Schulden, Erträgen und Aufwendungen eines gemeinschaftlich geführten Unternehmens mit den entsprechenden Posten des Abschlusses des Partnerunternehmens zusammengefasst oder als gesonderter Posten im Abschluss des Partnerunternehmens ausgewiesen wird.

Einzelabschlüsse sind die von einem Mutterunternehmen, einem Anteilseigner eines assoziierten Unternehmens oder einem Partnerunternehmen eines gemeinschaftlich geführten Unternehmens aufgestellten Abschlüsse, in denen die Anteile auf der Grundlage der unmittelbaren Kapitalbeteiligung anstatt auf Grundlage des vom Beteiligungsunternehmen berichteten Ergebnisses und seines Nettovermögens bilanziert werden.

Maßgeblicher Einfluss ist die Möglichkeit, bei einer wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit an den finanz- und geschäftspolitischen Entscheidungen teilzuhaben, nicht aber die Beherrschung oder die gemeinschaftliche Führung der Entscheidungsprozesse.

Ein *Partnerunternehmen* ist ein Partner bei einem Gemeinschaftsunternehmen, der an dessen gemeinschaftlicher Führung beteiligt ist.

4 Ein Abschluss, bei dem die Quotenkonsolidierung oder die Equity-Methode angewandt wird, stellt ebenso wenig einen Einzelabschluss dar, wie der Abschluss eines Unternehmens, das weder ein Tochterunternehmen noch ein assoziiertes Unternehmen besitzt noch Partnerunternehmen bei einem Gemeinschaftsunternehmen ist.

5 Einzelabschlüsse sind Abschlüsse, die zusätzlich zum Konzernabschluss veröffentlicht werden, Abschlüsse, bei denen Anteile unter Anwendung der Equity-Methode bilanziert werden, und Abschlüsse, bei denen Anteile von Partnerunternehmen an Gemeinschaftsunternehmen quotenkonsolidiert werden. Einzelabschlüsse können diesen Abschlüssen nicht als Anhang oder Anlage beigefügt werden.

6 Unternehmen, die nach Paragraph 10 des IAS 27 von der Konsolidierung, nach Paragraph 13(c) des IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* von der Anwendung der Equity-Methode oder nach Paragraph 2 dieses Standards von der Quotenkonsolidierung oder der Anwendung der Equity-Methode befreit sind, können Einzelabschlüsse als ihren einzigen Abschluss veröffentlichen.

Formen von Gemeinschaftsunternehmen

7 Gemeinschaftsunternehmen treten in vielen verschiedenen Formen und Strukturen auf. Dieser Standard unterscheidet im Wesentlichen drei Typen — gemeinschaftliche Tätigkeiten, gemeinschaftlich geführte Vermögenswerte und gemeinschaftlich geführte Unternehmen — die üblicherweise als Gemeinschaftsunternehmen bezeichnet werden und die hierfür erforderlichen Kriterien erfüllen. Gemeinschaftsunternehmen haben folgende Merkmale:

(a) zwei oder mehr Partnerunternehmen sind durch eine vertragliche Vereinbarung gebunden und

(b) die vertragliche Vereinbarung begründet eine gemeinschaftliche Führung.

Gemeinschaftliche Führung

8 Gemeinschaftliche Führung kann ausgeschlossen sein, wenn sich ein Beteiligungsunternehmen in einer gesetzlichen Reorganisation oder in Insolvenz befindet oder seine Fähigkeit zum Finanzmitteltransfer an das Partnerunternehmen auf lange Sicht stark eingeschränkt ist. Wenn die gemeinschaftliche Führung fortbesteht, reichen derartige Ereignisse für sich genommen nicht aus, um bei der Bilanzierung von Gemeinschaftsunternehmen von der Anwendung dieses Standards abzusehen.

Vertragliche Vereinbarung

9 Anteile, die eine gemeinschaftliche Führung begründen, unterscheiden sich von Anteilen an assoziierten Unternehmen, in denen der Gesellschafter über maßgeblichen Einfluss verfügt (siehe IAS 28), durch das Vorliegen einer vertraglichen Vereinbarung. Tätigkeiten, für die keine vertragliche Vereinbarung zur Begründung einer gemeinschaftlichen Führung geschlossen wurde, sind für die Zwecke dieses Standards nicht als Gemeinschaftsunternehmen anzusehen.

10 Die vertragliche Vereinbarung kann auf unterschiedliche Weise belegt werden, zum Beispiel durch einen Vertrag zwischen den Partnerunternehmen oder durch Protokolle von Besprechungen zwischen den Partnerunternehmen. In einigen Fällen ist die Vereinbarung in der Satzung oder anderen Statuten des Gemeinschaftsunternehmens festgeschrieben. Unabhängig von der Rechtsform liegt die vertragliche Vereinbarung gewöhnlich schriftlich vor und regelt u. a. Folgendes:

(a) die Tätigkeit, die Bestandsdauer und die Berichtspflichten des Gemeinschaftsunternehmens;

(b) die Ernennung eines Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans oder gleichwertigen Leitungsgremiums des Gemeinschaftsunternehmens und die Stimmrechte der Partnerunternehmen;

(c) die Kapitaleinlagen der Partnerunternehmen; und

(d) den Anteil der Partnerunternehmen an Produktion, Erträgen, Aufwendungen oder Ergebnis des Gemeinschaftsunternehmens.

11 Die vertragliche Vereinbarung legt die gemeinschaftliche Führung des Gemeinschaftsunternehmens fest und stellt auf diese Weise sicher, dass kein einzelnes Partnerunternehmen die Aktivität einseitig beherrschen kann.

12 Die vertragliche Vereinbarung kann ein Partnerunternehmen als den Betreiber oder Manager des Gemeinschaftsunternehmens bestimmen. Der Betreiber beherrscht das Gemeinschaftsunternehmen nicht, sondern handelt innerhalb der Finanz- und Geschäftspolitik, die von den Partnerunternehmen gemäß der vertraglichen Vereinbarung abgestimmt und an den Betreiber delegiert wurde. Hat dieser die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik der wirtschaftlichen Tätigkeit zu bestimmen, liegt Beherrschung vor und ist das Unternehmen ein Tochterunternehmen des Betreibers und kein Gemeinschaftsunternehmen.

GEMEINSCHAFTLICHE TÄTIGKEITEN

13 Bei manchen Gemeinschaftsunternehmen setzen die Partnerunternehmen eigenes Vermögen und andere Ressourcen ein, anstatt eine Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft oder andere Gesellschaft zu gründen oder eine von ihnen unabhängige Vermögens- und Finanzstruktur zu schaffen. Jedes Partnerunternehmen verwendet seine eigenen Sachanlagen und führt seine eigenen Vorräte. Es verursacht seine eigenen Aufwendungen und Schulden und nimmt die zur Erfüllung seiner Verpflichtungen erforderlichen Finanzmittel selbst auf. Die Tätigkeiten des Gemeinschaftsunternehmens können von den Arbeitnehmern des Partnerunternehmens neben gleichgelagerten Tätigkeiten des Partnerunternehmens durchgeführt werden. Der Vertrag über das Gemeinschaftsunternehmen regelt im Allgemeinen, wie die Umsatzerlöse aus dem Verkauf des gemeinsamen Produktes und alle gemeinschaftlich anfallenden Aufwendungen zwischen den Partnerunternehmen aufgeteilt werden.

14 Eine gemeinschaftliche Tätigkeit liegt beispielsweise dann vor, wenn zwei oder mehr Partnerunternehmen ihre Geschäftstätigkeit, ihre Ressourcen und ihr Know-how zusammenführen, um gemeinsam ein bestimmtes Produkt, wie etwa ein Flugzeug, herzustellen, zu vermarkten und zu vertreiben. Jedes Partnerunternehmen führt verschiedene Stufen des Herstellungsprozesses aus. Jedes Partnerunternehmen trägt seine eigenen Kosten und erhält einen Anteil des Umsatzerlöses aus dem Verkauf des Flugzeuges gemäß den vertraglichen Vereinbarungen.

15 In Bezug auf seine Anteile an gemeinschaftlichen Tätigkeiten hat ein Partnerunternehmen im Abschluss Folgendes anzusetzen:

(a) die seiner Verfügungsgewalt unterliegenden Vermögenswerte und die eingegangenen Schulden; und

(b) die getätigten Aufwendungen und die anteiligen Erträge aus dem Verkauf von Gütern und Dienstleistungen des Gemeinschaftsunternehmens.

16 Da die Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen bereits im Abschluss des Partnerunternehmens angesetzt wurden, sind bei der Vorlage des Konzernabschlusses des Partnerunternehmens in Bezug auf diese Posten keine Anpassungen oder andere Konsolidierungsverfahren notwendig.

17 Im Regelfall werden weder eine eigenständige Buchhaltung noch ein Abschluss für das Gemeinschaftsunternehmen benötigt. Zur Beurteilung seiner Ertragskraft wird jedoch von den Partnerunternehmen möglicherweise eine Betriebsabrechnung erstellt.

GEMEINSCHAFTLICH GEFÜHRTE VERMÖGENSWERTE

18 Bei einigen Gemeinschaftsunternehmen werden ein oder mehrere in das Unternehmen eingebrachte oder für dessen Zwecke erworbene und dafür eingesetzte Vermögenswerte von den Partnerunternehmen gemeinschaftlich geführt und sind häufig auch deren gemeinsames Eigentum. Diese Vermögenswerte werden zum Nutzen der Partnerunternehmen eingesetzt. Jedem Partnerunternehmen steht ein Anteil an den von den gemeinschaftlich geführten Vermögenswerten erbrachten Leistungen zu, und jedes von ihnen trägt den vereinbarten Anteil an den Aufwendungen.

19 Für diese Gemeinschaftsunternehmen muss keine Kapital-, Personen- oder andere Gesellschaft gegründet oder eine von den Partnerunternehmen unabhängige Vermögens- und Finanzstruktur geschaffen werden. Jedes Partnerunternehmen beeinflusst über seinen Anteil an den gemeinschaftlich geführten Vermögenswerten den künftigen wirtschaftlichen Erfolg des Gemeinschaftsunternehmens.

20 Bei vielen Tätigkeiten bei der Öl-, Erdgas- und Mineralstoffgewinnung kommen gemeinschaftlich geführte Vermögenswerte zum Einsatz. Zum Beispiel kann eine Reihe von Ölfördergesellschaften eine Ölpipeline gemeinschaftlich führen und betreiben. Dabei benutzt jedes Partnerunternehmen die Pipeline, um seine eigenen Produkte durchzuleiten, und hat dafür einen vereinbarten Anteil an den betrieblichen Aufwendungen zu übernehmen. Ein weiteres Beispiel für gemeinschaftlich geführte Vermögenswerte sind Grundstücke und Bauten, wobei jedes Partnerunternehmen seinen Anteil an den Mieterträgen erhält und dementsprechend seinen Anteil an den Aufwendungen trägt.

21 In Bezug auf seinen Anteil an gemeinschaftlich geführten Vermögenswerten hat ein Partnerunternehmen in seinem Abschluss Folgendes anzusetzen:

(a) seinen Anteil an den gemeinschaftlich geführten Vermögenswerten, aufgegliedert nach Art der Vermögenswerte;

(b) die im eigenen Namen eingegangenen Schulden;

(c) seinen Anteil an den von den Partnerunternehmen in Bezug auf das Gemeinschaftsunternehmen gemeinschaftlich eingegangenen Schulden;

(d) die Erlöse aus dem Verkauf oder der Nutzung seines Anteils an den vom Gemeinschaftsunternehmen erbrachten Leistungen zusammen mit seinem Anteil an den vom Gemeinschaftsunternehmen verursachten Aufwendungen; und

(e) seine Aufwendungen in Bezug auf seinen Anteil am Gemeinschaftsunternehmen.

22 In Bezug auf seinen Anteil an den gemeinschaftlich geführten Vermögenswerten hat jedes Partnerunternehmen in seinen Bilanzaufzeichnungen Folgendes auszuweisen und in seinem Abschluss anzusetzen:

(a) seinen Anteil an den gemeinschaftlich geführten Vermögenswerten, aufgegliedert nach Art der Vermögenswerte und nicht als Finanzinvestition. Zum Beispiel wird der Anteil an einer gemeinschaftlich geführten Ölpipeline als Sachanlage eingestuft;

(b) die im eigenen Namen eingegangenen Schulden, zum Beispiel Verpflichtungen zur Finanzierung seines Anteils an den Vermögenswerten;

(c) seinen Anteil an den von den Partnerunternehmen in Bezug auf das Gemeinschaftsunternehmen gemeinschaftlich eingegangenen Schulden;

(d) alle Erträge aus dem Verkauf oder der Nutzung seines Anteils an den vom Gemeinschaftsunternehmen erbrachten Leistungen zusammen mit seinem Anteil an den vom Gemeinschaftsunternehmen verursachten Aufwendungen;

(e) seine Aufwendungen in Bezug auf seinen Anteil am Gemeinschaftsunternehmen, beispielsweise die eingegangenen Verpflichtungen zur Finanzierung des Anteils des Partnerunternehmens an den Vermögenswerten und dem Verkauf des Anteils an der Produktion.

Da die Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen bereits im Abschluss des Partnerunternehmens angesetzt wurden, sind bei der Vorlage des Konzernabschlusses des Partnerunternehmens in Bezug auf diese Posten keine Berichtigungen oder andere Konsolidierungsverfahren notwendig.

23 Die Behandlung gemeinschaftlich geführter Vermögenswerte richtet sich nach dem wirtschaftlichen Gehalt und dem wirtschaftlichen Ergebnis sowie im Regelfall nach der Rechtsform des Gemeinschaftsunternehmens. Getrennte Bilanzaufzeichnungen für das Gemeinschaftsunternehmen selbst können sich auf Aufwendungen beschränken, die gemeinschaftlich von den Partnerunternehmen verursacht wurden und letztendlich von diesen entsprechend ihren vereinbarten Anteilen getragen werden. Für das Gemeinschaftsunternehmen wird nicht notwendigerweise ein Abschluss erstellt, die Partnerunternehmen können jedoch eine Betriebsabrechnung durchführen, um die Ertragskraft des Gemeinschaftsunternehmens zu überprüfen.

GEMEINSCHAFTLICH GEFÜHRTE UNTERNEHMEN

24 Ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen ist ein Gemeinschaftsunternehmen in Form einer Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft oder anderen rechtlichen Einheit, an der jedes Partnerunternehmen beteiligt ist. Das Unternehmen betätigt sich wie jedes andere Unternehmen mit der Ausnahme, dass aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung zwischen den Partnerunternehmen eine gemeinschaftliche Führung über die wirtschaftlichen Aktivitäten des Unternehmens begründet wird.

25 Ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen beherrscht die Vermögenswerte des Gemeinschaftsunternehmens, geht Schulden ein, trägt Aufwendungen und erzielt Erträge. Es kann im eigenen Namen Verträge schließen und für die Zwecke des Gemeinschaftsunternehmens Finanzierungen durchführen. Jedes Partnerunternehmen hat ein Anrecht auf einen Anteil am Ergebnis des gemeinschaftlich geführten Unternehmens, obwohl bei einigen gemeinschaftlich geführten Unternehmen auch die erbrachten Leistungen des Gemeinschaftsunternehmens gemeinsam genutzt werden.

26 Ein gängiges Beispiel für ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen sind zwei Unternehmen, die ihre Tätigkeiten in einem bestimmten Geschäftszweig verbinden, indem sie die entsprechenden Vermögenswerte und Schulden auf ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen übertragen. Ein anderes Beispiel ist der Beginn von Auslandsaktivitäten eines Unternehmens in Verbindung mit dem Staat oder einer anderen Institution in diesem Land mittels der Gründung eines getrennten, selbständigen Unternehmens, welches vom Unternehmen und der öffentlichen Hand oder der Institution gemeinschaftlich geführt wird.

27 Viele gemeinschaftlich geführte Unternehmen haben ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach eine starke Ähnlichkeit mit Gemeinschaftsunternehmen, die als gemeinsame Tätigkeiten oder gemeinschaftlich geführte Vermögenswerte bezeichnet werden. Beispielsweise können die Partnerunternehmen gemeinschaftlich geführte Vermögenswerte, wie etwa eine Ölpipeline, aus steuerlichen oder anderen Gründen auf ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen übertragen. Ähnlich liegt der Fall, wenn die Partnerunternehmen gemeinschaftlich geführte Vermögenswerte in ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen einbringen. Bei einigen gemeinschaftlichen Tätigkeiten wird ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen gegründet, um verschiedene Aspekte der Unternehmenstätigkeit abzudecken, wie zum Beispiel Produktgestaltung, -vermarktung und -vertrieb oder Kundendienst.

28 Ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen hat wie andere Unternehmen gemäß den International Financial Reporting Standards Bilanzaufzeichnungen zu führen und Abschlüsse zu erstellen und vorzulegen.

29 Im Regelfall bringt jedes Partnerunternehmen flüssige Mittel oder andere Ressourcen in das gemeinschaftlich geführte Unternehmen ein. Diese Beiträge werden in der Buchhaltung des Partnerunternehmens erfasst und in seinem Abschluss als Anteile am gemeinschaftlich geführten Unternehmen bilanziert.

Abschluss eines Partnerunternehmens

Quotenkonsolidierung

30 Ein Partnerunternehmen hat seinen Anteil an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen unter Verwendung der Quotenkonsolidierung oder der in Paragraph 38 beschriebenen alternativen Methode anzusetzen. Bei Quotenkonsolidierung ist eines der beiden nachstehend festgelegten Berichtsformate zu verwenden.

31 Ein Partnerunternehmen hat seine Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen unter Verwendung eines der beiden Berichtsformate für die Quotenkonsolidierung zu bilanzieren, unabhängig davon, ob es auch Anteile an einem Tochterunternehmen besitzt oder seine Abschlüsse als Konzernabschlüsse bezeichnet.

32 Bei der Bilanzierung der Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen ist es von grundlegender Bedeutung, dass ein Partnerunternehmen den wirtschaftlichen Gehalt und das wirtschaftliche Ergebnis der Vereinbarung abbildet und nicht lediglich die besondere Struktur oder Form des Gemeinschaftsunternehmens. In einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen beeinflusst ein Partnerunternehmen den künftigen wirtschaftlichen Erfolg des Gemeinschaftsunternehmens über seinen Anteil an den Vermögenswerten und Schulden. Der wirtschaftliche Gehalt und das wirtschaftliche Ergebnis werden im Konzernabschluss des Partnerunternehmens dadurch abgebildet, dass das Partnerunternehmen seine Anteile an den Vermögenswerten, Schulden, Erträgen und Aufwendungen des gemeinschaftlich geführten Unternehmens unter Verwendung eines der beiden in Paragraph 34 beschriebenen Berichtsformate für die Quotenkonsolidierung bilanziert.

33 Die Anwendung der Quotenkonsolidierung bedeutet, dass das Partnerunternehmen in seiner Bilanz seinen Anteil an den gemeinschaftlich geführten Vermögenswerten und seinen Anteil an den Schulden, für das es gemeinschaftlich verantwortlich ist, ausweist. Die Gewinn- und Verlustrechnung des Partnerunternehmens schließt dessen Anteil an den Erträgen und Aufwendungen des gemeinschaftlich geführten Unternehmens ein. Viele der für die Quotenkonsolidierung sachgerechten Verfahren ähneln den Verfahren für die Konsolidierung von Anteilen an Tochterunternehmen, die im IAS 27 dargelegt werden.

34 Für die Quotenkonsolidierung können unterschiedliche Berichtsformate verwendet werden. Das Partnerunternehmen kann seinen Anteil an allen Vermögenswerten, Schulden, Erträgen und Aufwendungen eines gemeinschaftlich geführten Unternehmens mit den entsprechenden Posten in seinem Abschluss zusammenfassen. Es kann zum Beispiel seinen Anteil an den Vorräten des gemeinschaftlich geführten Unternehmens mit seinen eigenen Vorräten und seinen Anteil an den Sachanlagen des gemeinschaftlich geführten Unternehmens mit den gleichen Posten in seiner Bilanz zusammenfassen. Alternativ dazu kann das Partnerunternehmen auch getrennte Posten für seinen Anteil an den Vermögenswerten, den Schulden, den Erträgen und den Aufwendungen des gemeinschaftlich geführten Unternehmens in seinen Abschluss aufnehmen. Beispielsweise kann es seinen Anteil an den kurzfristigen Vermögenswerten des gemeinschaftlich geführten Unternehmens getrennt als Teil der eigenen kurzfristigen Vermögenswerte angeben; es kann seinen Anteil an den Sachanlagen des gemeinschaftlich geführten Unternehmens getrennt als Teil der eigenen Sachanlagen anzeigen. Beide Berichtsformate führen zu identischen Beträgen beim Ergebnis und bei jeder größeren Gruppe von Vermögenswerten, Schulden, Erträgen und Aufwendungen; für die Zwecke dieses Standards sind beide Formate zulässig.

35 Unabhängig davon, welches Format für die Quotenkonsolidierung verwendet wird, sollten Vermögenswerte oder Schulden nicht durch Abzug anderer Schulden oder Vermögenswerte saldiert oder Erträge oder Aufwendungen durch den Abzug anderer Aufwendungen oder Erträge verrechnet werden, es sei denn, es besteht eine gesetzliche Aufrechnungsmöglichkeit und die Saldierung entspricht den Erwartungen in Bezug auf die Gewinnrealisierung der Vermögenswerte oder der Abgeltung der Schuld.

36 Sobald ein Partnerunternehmen nicht mehr an der gemeinschaftlichen Führung eines gemeinschaftlich geführten Unternehmens beteiligt ist, hat es die Quotenkonsolidierung einzustellen.

37 Sobald ein Partnerunternehmen nicht mehr an der gemeinschaftlichen Führung eines gemeinschaftlich geführten Unternehmens beteiligt ist, stellt es die Quotenkonsolidierung ein. Dies kann beispielsweise dann eintreten, wenn das Partnerunternehmen seinen Anteil veräußert oder dem gemeinschaftlich geführten Unternehmen äußere Beschränkungen auferlegt werden, die dem Partnerunternehmen die gemeinschaftliche Führung entziehen.

Equity-Methode

38 Alternativ zu der in Paragraph 30 beschriebenen Quotenkonsolidierung kann ein Partnerunternehmen seine Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen nach der Equity-Methode ansetzen.

39 Ein Partnerunternehmen bilanziert seine Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen nach der Equity-Methode, unabhängig davon, ob es auch Anteile an einem Tochterunternehmen besitzt oder seine Abschlüsse als Konzernabschlüsse bezeichnet.

40 Einige Partnerunternehmen bilanzieren ihre Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen nach der Equity-Methode, wie sie in IAS 28 beschrieben wird. Die Befürworter dieser Methode vertreten die Meinung, dass es nicht angebracht ist, Posten unter alleiniger Beherrschung mit gemeinschaftlich geführten Posten zusammenzufassen, während andere als Begründung anführen, dass Partnerunternehmen eher über maßgeblichen Einfluss in einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen verfügen als an einer gemeinschaftlichen Führung teilhaben. Die Anwendung der Equity-Methode wird in diesem Standard nicht empfohlen, da eine Quotenkonsolidierung den tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt der Anteile eines Partnerunternehmens an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen, also die Beherrschung über den Anteil des Partnerunternehmens am künftigen wirtschaftlichen Nutzen, besser abbildet. Dennoch lässt dieser Standard die Verwendung der Equity-Methode als Alternative bei der Bilanzierung von Anteilen an gemeinschaftlich geführten Unternehmen zu.

41 Sobald ein Partnerunternehmen nicht mehr an der gemeinschaftlichen Führung eines gemeinschaftlich geführten Unternehmens beteiligt ist oder keinen maßgeblichen Einfluss mehr auf ein solches Unternehmen hat, muss es die Anwendung der Equity-Methode einstellen.

Ausnahmen von der Quotenkonsolidierung und der Equity-Methode

42 Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, sind auch gemäß diesem IFRS zu bilanzieren.

43 Wenn Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen, die zuvor als zur Veräußerung gehalten eingestuft waren, die für eine solche Einstufung erforderlichen Kriterien nicht mehr erfüllen, müssen sie ab dem Zeitpunkt, zu dem sie als zur Veräußerung gehalten eingestuft wurden, nach der Equity-Methode bilanziert werden. Die Abschlüsse für die Perioden seit der Einstufung als zur Veräußerung gehalten sind entsprechend anzupassen.

44 [gestrichen]

45 Das Partnerunternehmen hat seine Anteile ab dem Zeitpunkt gemäß IAS 27 zu bilanzieren, ab dem das gemeinschaftlich geführte Unternehmen sein Tochterunternehmen wird. Das Partnerunternehmen hat seine Anteile ab dem Zeitpunkt gemäß IAS 28 zu bilanzieren, ab dem das gemeinschaftlich geführte Unternehmen ein mit ihm assoziiertes Unternehmen wird.

Einzelabschluss eines Partnerunternehmens

46 Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen sind im Einzelabschluss eines Partnerunternehmens gemäß den Paragraphen 37-42 des IAS 27 zu bilanzieren.

47 Dieser Standard schreibt nicht vor, welche Unternehmen zur Veröffentlichung bestimmte Einzelabschlüsse aufzustellen haben.

GESCHÄFTSVORFÄLLE ZWISCHEN EINEM PARTNERUNTERNEHMEN UND EINEM GEMEINSCHAFTSUNTERNEHMEN

48 Wenn ein Partnerunternehmen Einlagen in ein Gemeinschaftsunternehmen leistet oder Vermögenswerte veräußert, ist bei der Erfassung des Anteils der aus diesem Geschäftsvorfall resultierenden Gewinne oder Verluste der wirtschaftliche Gehalt des Geschäftsvorfalls zu berücksichtigen. Die Vermögenswerte verbleiben beim Gemeinschaftsunternehmen und das Partnerunternehmen muss, unter der Voraussetzung, dass die wesentlichen Risiken und Chancen des Eigentums übertragen wurden, lediglich den Anteil des Gewinnes oder Verlustes erfassen, welcher der Anteilsquote der anderen Partnerunternehmen entspricht. ([1]) Das Partnerunternehmen hat den vollen Betrag eines jeden Verlustes zu erfassen, wenn sich aus dem Beitrag oder Verkauf substanzielle Hinweise auf eine Minderung des Nettoveräußerungswertes eines kurzfristigen Vermögenswertes oder auf einen Wertminderungsaufwand ergeben.

49 Erwirbt ein Partnerunternehmen von einem Gemeinschaftsunternehmen Vermögenswerte, so darf das Partnerunternehmen seinen Anteil am Gewinn des Gemeinschaftsunternehmens aus diesem Geschäftsvorfall erst dann erfassen, wenn es die Vermögenswerte an einen unabhängigen Dritten weiterveräußert. Ein Partnerunternehmen hat seinen Anteil an den Verlusten aus diesen Geschäftsvorfällen wie einen Gewinn zu erfassen, mit der Ausnahme, dass Verluste sofort zu erfassen sind, wenn sie eine Verringerung des Nettoveräußerungswertes von kurzfristigen Vermögenswerten oder einen Wertminderungsaufwand darstellen.

50 Um zu ermitteln, ob ein Geschäftsvorfall zwischen einem Partnerunternehmen und einem Gemeinschaftsunternehmen einen substanziellen Hinweis auf die Wertminderung eines Vermögenswertes liefert, bestimmt das Partnerunternehmen den erzielbaren Betrag eines Vermögenswertes gemäß IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten*. Bei der Bestimmung des Nutzungswerts schätzt das Partnerunternehmen die künftigen Cashflows des Vermögenswertes unter Annahme seiner fortgesetzten Nutzung und endgültigen Verwertung durch das Gemeinschaftsunternehmen.

BILANZIERUNG VON ANTEILEN AN GEMEINSCHAFTSUNTERNEHMEN IM ABSCHLUSS EINES GESELLSCHAFTERS

51 Ein Gesellschafter eines Gemeinschaftsunternehmens, der nicht an der gemeinschaftlichen Führung beteiligt ist, hat seine Anteile gemäß IAS 39 oder, falls er über maßgeblichen Einfluss beim Gemeinschaftsunternehmen verfügt, gemäß IAS 28 zu bilanzieren.

BETREIBER EINES GEMEINSCHAFTSUNTERNEHMENS

52 Die Betreiber oder Manager eines Gemeinschaftsunternehmens haben alle ihre Entgelte gemäß IAS 18 *Umsatzerlöse* anzusetzen.

53 Ein oder mehrere Partnerunternehmen kann bzw. können als Betreiber oder Manager eines Gemeinschaftsunternehmens auftreten. Betreiber erhalten für eine solche Aufgabe im Regelfall ein Entgelt. Beim Gemeinschaftsunternehmen sind die gezahlten Entgelte als Aufwand zu verrechnen.

ANGABEN

54 Ein Partnerunternehmen hat die Summe der im Folgenden angeführten Eventualverbindlichkeiten getrennt von anderen Eventualverbindlichkeiten anzugeben, es sei denn, die Wahrscheinlichkeit eines Verlustes ist äußerst gering:

(a) alle Eventualverbindlichkeiten, die ein Partnerunternehmen in Bezug auf seine Anteile an Gemeinschaftsunternehmen eingegangen ist, sowie sein Anteil an jeder gemeinschaftlich mit anderen Partnerunternehmen eingegangenen Eventualverbindlichkeit;

(b) sein Anteil an den Eventualverbindlichkeiten des Gemeinschaftsunternehmens, für den es gegebenenfalls haftet; und

(c) Eventualverbindlichkeiten, die aus der Haftung des Partnerunternehmens für die Schulden der anderen Partnerunternehmen des Gemeinschaftsunternehmens resultieren.

55 Ein Partnerunternehmen hat die Summe der im Folgenden angeführten Verpflichtungen in Bezug auf seine Anteile an Gemeinschaftsunternehmen getrennt von anderen Verpflichtungen anzugeben:

(a) alle Kapitalverpflichtungen des Partnerunternehmens in Bezug auf seine Anteile an Gemeinschaftsunternehmen sowie sein Anteil an den Kapitalverpflichtungen, die gemeinschaftlich mit anderen Partnerunternehmen eingegangen wurden; und

(b) sein Anteil an den Kapitalverpflichtungen der Gemeinschaftsunternehmen selbst.

([1]) Siehe SIC-13 *Gemeinschaftlich geführte Einheiten — Nicht monetäre Einlagen durch Partnerunternehmen*.

56 Ein Partnerunternehmen hat eine Auflistung und Beschreibung von Anteilen an maßgeblichen Gemeinschaftsunternehmen sowie die Höhe der Beteiligung an gemeinschaftlich geführten Unternehmen anzugeben. Ein Partnerunternehmen, das seine Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen mithilfe der Quotenkonsolidierung der entsprechenden Posten oder der Equity-Methode bilanziert, hat die Summe aller kurzfristigen Vermögenswerte, langfristigen Vermögenswerte, kurzfristigen Schulden, langfristigen Schulden, Erträge und Aufwendungen in Bezug auf seine Anteile an Gemeinschaftsunternehmen anzugeben.

57 Ein Partnerunternehmen hat die Bilanzierungsmethode für seine Anteile an gemeinschaftlich geführten Unternehmen anzugeben.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

58 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist dies anzugeben.

RÜCKNAHME VON IAS 31 (ÜBERARBEITET 2000)

59 Dieser Standard ersetzt IAS 31 *Rechnungslegung über Anteile an Gemeinschaftsunternehmen* (überarbeitet 2000).

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 32

Finanzinstrumente: Darstellung

ZIELSETZUNG

1 [gestrichen]

2 Zielsetzung dieses Standards ist es, Grundsätze für die Darstellung von Finanzinstrumenten als Verbindlichkeiten oder Eigenkapital und für die Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten aufzustellen. Dies bezieht sich auf die Einstufung von Finanzinstrumenten — aus Sicht des Emittenten — in finanzielle Vermögenswerte, finanzielle Verbindlichkeiten und Eigenkapitalinstrumente, die Einstufung der damit verbundenen Zinsen, Dividenden, Verluste und Gewinne sowie die Voraussetzungen für die Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten.

3 Die in diesem Standard enthaltenen Grundsätze ergänzen die Grundsätze für den Ansatz und die Bewertung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten in IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* und für die diesbezüglichen Angaben in IFRS 7 *Finanzinstrumente*: *Angaben*.

ANWENDUNGSBEREICH

4 Dieser Standard ist von allen Unternehmen auf alle Arten von Finanzinstrumenten anzuwenden; davon ausgenommen sind:

(a) Anteile an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die gemäß IAS 27 *Konzernabschlüsse und separate Einzelabschlüsse nach IFRS*, IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* oder IAS 31 *Anteile an Gemeinschaftsunternehmen* bilanziert werden. In einigen Fällen gestatten es IAS 27, 28 oder 31 einem Unternehmen jedoch, einen Anteil an einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen gemäß IAS 39 zu bilanzieren; in diesen Fällen gelten zusätzlich zu den Angabepflichten dieses Standards die des IAS 27, 28 oder 31. Der vorliegende Standard ist auch auf Derivate anzuwenden, die an einen Anteil an einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen gebunden sind.

(b) Rechte und Verpflichtungen eines Arbeitgebers aus Altersversorgungsplänen, für die IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* gilt.

(c) Verträge mit bedingter Gegenleistung im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses (siehe IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*). Diese Ausnahme gilt nur für den Erwerber.

(d) Versicherungsverträge im Sinne der Definition von IFRS 4 *Versicherungsverträge*. Anzuwenden ist dieser Standard allerdings ist auf Derivate, die in Versicherungsverträge eingebettet sind, wenn IAS 39 von dem Unternehmen deren getrennte Bilanzierung verlangt. Ein Versicherer hat diesen Standard darüber hinaus auf finanzielle Garantien anzuwenden, wenn er zum Ansatz und zur Bewertung dieser Verträge IAS 39 anwendet. Entscheidet er sich jedoch gemäß Paragraph 4(d) des IFRS 4, die finanziellen Garantien gemäß IFRS 4 anzusetzen und zu bewerten, so hat er IFRS 4 anzuwenden.

(e) Finanzinstrumente, die in den Anwendungsbereich von IFRS 4 fallen, da sie eine ermessensabhängige Überschussbeteiligung enthalten. Was die Unterscheidung zwischen finanziellen Verbindlichkeiten und Eigenkapitalinstrumenten angeht, muss der Emittent dieser Instrumente auf diese Überschussbeteiligung die Paragraphen 15-32 und A25-A35 dieses Standards nicht anwenden. Allen anderen Vorschriften dieses Standards unterliegen diese Instrumente allerdings. Außerdem ist der vorliegende Standard auf Derivate, die in diese Finanzinstrumente eingebettet sind, anzuwenden (siehe IAS 39).

(f) Finanzinstrumente, Verträge und Verpflichtungen im Zusammenhang mit anteilsbasierten Vergütungen, auf die IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* Anwendung findet, ausgenommen

(i) in den Anwendungsbereich der Paragraphen 8-10 dieses Standards fallende Verträge, auf die dieser Standard anzuwenden ist,

(ii) die Paragraphen 33 und 34 dieses Standards, die auf eigene Anteile anzuwenden sind, die im Rahmen von Mitarbeiteraktienoptionsplänen, Mitarbeiteraktienkaufplänen und allen anderen anteilsbasierten Vergütungsvereinbarungen erworben, verkauft, ausgegeben oder entwertet werden.

5-7 [gestrichen]

8 Dieser Standard ist auf Verträge über den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens anzuwenden, die durch einen Ausgleich in bar oder anderen Finanzinstrumenten oder durch den Tausch von Finanzinstrumenten, so als handle es sich bei den Verträgen um Finanzinstrumente, erfüllt werden können. Davon ausgenommen sind Verträge, die zwecks Empfang oder Lieferung nicht finanzieller Posten gemäß dem erwarteten Einkaufs-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarf des Unternehmens geschlossen wurden und in diesem Sinne weiter behalten werden.

9 Die Abwicklung eines Vertrags über den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens durch Ausgleich in bar oder in anderen Finanzinstrumenten oder den Tausch von Finanzinstrumenten kann unter unterschiedlichen Rahmenbedingungen erfolgen, zu denen u. a. Folgende zählen:

(a) die Vertragsbedingungen gestatten es jedem Kontrahenten, den Vertrag durch Ausgleich in bar oder einem anderen Finanzinstrument bzw. durch Tausch von Finanzinstrumenten abzuwickeln;

(b) die Möglichkeit zu einem Ausgleich in bar oder einem anderen Finanzinstrument bzw. durch Tausch von Finanzinstrumenten ist zwar nicht explizit in den Vertragsbedingungen vorgesehen, doch erfüllt das Unternehmen ähnliche Verträge für gewöhnlich durch Ausgleich in bar oder einem anderen Finanzinstrument bzw. durch Tausch von Finanzinstrumenten (sei es durch Abschluss gegenläufiger Verträge mit der Vertragspartei oder durch Verkauf des Vertrags vor dessen Ausübung oder Verfall);

(c) bei ähnlichen Verträgen nimmt das Unternehmen den Vertragsgegenstand für gewöhnlich an und veräußert ihn kurz nach der Anlieferung wieder, um Gewinne aus kurzfristigen Preisschwankungen oder Händlermargen zu erzielen; und

(d) der nicht finanzielle Posten, der Gegenstand des Vertrags ist, kann jederzeit in Zahlungsmittel umgewandelt werden.

Ein Vertrag, auf den (b) oder (c) zutrifft, wird nicht zwecks Empfang oder Lieferung nicht finanzieller Posten gemäß dem erwarteten Einkaufs-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarfs des Unternehmens geschlossen und fällt somit in den Anwendungsbereich dieses Standards. Andere Verträge, auf die Paragraph 8 zutrifft, werden im Hinblick darauf geprüft, ob sie zwecks Empfang oder Lieferung nicht finanzieller Posten gemäß dem erwarteten Einkaufs-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarfs des Unternehmens geschlossen wurden und weiterhin zu diesem Zweck gehalten werden und somit in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen.

10 Eine geschriebene Option auf den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens, der durch Ausgleich in bar oder anderen Finanzinstrumenten bzw. durch Tausch von Finanzinstrumenten gemäß Paragraph 9 (a) oder (d) erfüllt werden kann, fällt in den Anwendungsbereich dieses Standards. Solch ein Vertrag kann nicht zwecks Empfang oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens gemäß dem erwarteten Einkaufs-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarfs des Unternehmens geschlossen werden.

DEFINITIONEN (SIEHE AUCH PARAGRAPHEN A3-A23)

11 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Ein *Finanzinstrument* ist ein Vertrag, der gleichzeitig bei dem einen Unternehmen zu einem finanziellen Vermögenswert und bei dem anderen Unternehmen zu einer finanziellen Verbindlichkeit oder einem Eigenkapitalinstrument führt.

Finanzielle Vermögenswerte umfassen:

(a) flüssige Mittel;

(b) ein Eigenkapitalinstrument eines anderen Unternehmens;

(c) ein vertragliches Recht darauf,

(i) flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte von einem anderen Unternehmen zu erhalten; oder

(ii) finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten mit einem anderen Unternehmen zu potenziell vorteilhaften Bedingungen zu tauschen; oder

(d) einen Vertrag, der in eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt wird oder werden kann und bei dem es sich um Folgendes handelt:

(i) ein nicht derivatives Finanzinstrument, das eine vertragliche Verpflichtung des Unternehmens enthält oder enthalten kann, eine variable Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens zu erhalten; oder

(ii) ein derivatives Finanzinstrument, das nicht durch Austausch eines festen Betrags an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten gegen eine feste Zahl von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt wird oder werden kann. Die Eigenkapitalinstrumente eines Unternehmens umfassen zu diesem Zweck keine Instrumente, die selbst Verträge über den künftigen Empfang oder die künftige Lieferung von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens darstellen.

Finanzielle Verbindlichkeiten umfassen:

(a) eine vertragliche Verpflichtung,

(i) einem anderen Unternehmen flüssige Mittel oder einen anderen finanziellen Vermögenswert zu liefern; oder

(ii) mit einem anderen Unternehmen finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten zu potenziell nachteiligen Bedingungen auszutauschen; oder

(b) einen Vertrag, der in eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt wird oder werden kann und bei dem es sich um Folgendes handelt:

(i) ein nicht derivatives Finanzinstrument, das eine vertragliche Verpflichtung des Unternehmens enthält oder enthalten kann, eine variable Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens zu liefern; oder

(ii) ein derivatives Finanzinstrument, das nicht durch Austausch eines festen Betrags an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten gegen eine feste Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt wird oder werden kann. Die Eigenkapitalinstrumente eines Unternehmens umfassen zu diesem Zweck keine Instrumente, die selbst Verträge über den künftigen Empfang oder die künftige Lieferung von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens darstellen.

Ein *Eigenkapitalinstrument* ist ein Vertrag, der einen Residualanspruch an den Vermögenswerten eines Unternehmens nach Abzug aller dazugehörigen Schulden begründet.

Der *beizulegende Zeitwert* ist der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.

12 Die folgenden Begriffe sind in Paragraph 9 des IAS 39 definiert und werden im vorliegenden Standard mit der in IAS 39 angegebenen Bedeutung verwendet.

— fortgeführte Anschaffungskosten eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit

— zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte

— Ausbuchung

— Derivat

— Effektivzinsmethode

— finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden

— Finanzielle Garantien

— feste Verpflichtung

— erwartete Transaktion

— Wirksamkeit eines Sicherungsgeschäfts

— Gesicherte Grundgeschäfte

— Sicherungsinstrument

— bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen

— Kredite und Forderungen

— marktüblicher Kauf oder Verkauf

— Transaktionskosten

13 Die Begriffe „Vertrag“ und „vertraglich“ bezeichnen in diesem Standard eine Vereinbarung zwischen zwei oder mehr Vertragsparteien, die normalerweise aufgrund ihrer rechtlichen Durchsetzbarkeit klare, für die einzelnen Vertragsparteien kaum oder gar nicht vermeidbare wirtschaftliche Folgen hat. Verträge und damit auch Finanzinstrumente können die verschiedensten Formen annehmen und müssen nicht in Schriftform abgefasst sein.

14 Der Begriff „Unternehmen“ umfasst in diesem Standard Einzelpersonen, Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften, Treuhänder und öffentliche Institutionen.

DARSTELLUNG

Schulden und Eigenkapital (siehe auch Paragraphen A25-A29)

15 Der Emittent eines Finanzinstruments hat das Finanzinstrument oder dessen Bestandteile beim erstmaligen Ansatz der wirtschaftlichen Substanz der vertraglichen Vereinbarung und den Begriffsbestimmungen für finanzielle Verbindlichkeiten, finanzielle Vermögenswerte und Eigenkapitalinstrumente entsprechend als finanzielle Verbindlichkeit, finanziellen Vermögenswert oder Eigenkapitalinstrument einzustufen.

16 Bei der Einstufung eines Finanzinstruments als Eigenkapitalinstrument oder als finanzielle Verbindlichkeit anhand der Begriffsbestimmungen in Paragraph 11 ist nur dann ein Eigenkapitalinstrument gegeben, wenn die nachfolgenden Bedingungen (a) und (b) erfüllt sind.

(a) Das Finanzinstrument enthält keine vertragliche Verpflichtung,

(i) einem anderen Unternehmen flüssige Mittel oder einen anderen finanziellen Vermögenswert zu liefern; oder

(ii) mit einem anderen Unternehmen finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten zu potenziell nachteiligen Bedingungen für den Emittenten auszutauschen.

(b) Kann das Finanzinstrument in den Eigenkapitalinstrumenten des Emittenten erfüllt werden, handelt es sich um:

(i) ein nicht derivatives Finanzinstrument, das für den Emittenten nicht mit einer vertraglichen Verpflichtung zur Lieferung einer variablen Anzahl eigener Eigenkapitalinstrumente verbunden ist; oder

(ii) ein Derivat, das vom Emittenten nur durch Austausch eines festen Betrags an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten gegen eine feste Anzahl eigener Eigenkapitalinstrumente erfüllt wird. Die Eigenkapitalinstrumente eines Emittenten umfassen zu diesem Zweck keine Instrumente, die selbst Verträge über den künftigen Empfang oder die künftige Lieferung von Eigenkapitalinstrumenten des Emittenten darstellen.

Eine vertragliche Verpflichtung, die zum künftigen Empfang oder zur künftigen Lieferung von Eigenkapitalinstrumenten des Emittenten führt oder führen kann, aber nicht die vorstehenden Bedingungen (a) und (b) erfüllt, ist kein Eigenkapitalinstrument. Dies gilt auch, wenn die vertragliche Verpflichtung aus einem Derivat resultiert.

Keine vertragliche Verpflichtung zur Lieferung von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten (Paragraph 16 (a))

17 Ein wichtiger Anhaltspunkt bei der Entscheidung darüber, ob ein Finanzinstrument eine finanzielle Verbindlichkeit oder ein Eigenkapitalinstrument darstellt, ist das Vorliegen einer vertraglichen Verpflichtung, wonach die eine Vertragspartei (der Emittent) entweder der anderen (dem Inhaber) flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte liefern oder mit dem Inhaber finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten unter für sie potenziell nachteiligen Bedingungen tauschen muss. Auch wenn der Inhaber eines Eigenkapitalinstruments u.U. zum Empfang einer anteiligen Dividende oder anderer Gewinnausschüttungen aus dem Eigenkapital berechtigt ist, unterliegt der Emittent doch keiner vertraglichen Verpflichtung zu derartigen Ausschüttungen, da ihm die Lieferung von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten an eine andere Vertragspartei nicht vorgeschrieben werden kann.

18 Die Einstufung in der Bilanz des Unternehmens wird durch die wirtschaftliche Substanz eines Finanzinstruments und nicht allein durch seine rechtliche Gestaltung bestimmt. Wirtschaftliche Substanz und rechtliche Gestaltung stimmen in der Regel, jedoch nicht immer überein. So stellen einige Finanzinstrumente rechtlich zwar Eigenkapital dar, sind aber aufgrund ihrer wirtschaftlichen Substanz Verbindlichkeiten, während andere Finanzinstrumente die Merkmale von Eigenkapitalinstrumenten mit denen finanzieller Verbindlichkeiten kombinieren. Hierzu folgende Beispiele:

(a) Eine Vorzugsaktie, die den obligatorischen Rückkauf durch den Emittenten zu einem festen oder festzulegenden Geldbetrag und zu einem fest verabredeten oder zu bestimmenden Zeitpunkt vorsieht oder dem Inhaber das Recht einräumt, vom Emittenten den Rückkauf des Finanzinstruments zu bzw. nach einem bestimmten Termin und zu einem festen oder festzulegenden Geldbetrag zu verlangen, ist als finanzielle Verbindlichkeit einzustufen.

(b) Ein Finanzinstrument, das den Inhaber berechtigt, es gegen flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte an den Emittenten zurückzugeben(„kündbares Instrument"), stellt eine finanzielle Verbindlichkeit dar. Dies ist selbst dann der Fall, wenn der Betrag an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten auf der Grundlage eines Indexes oder einer anderen veränderlichen Bezugsgröße ermittelt wird oder wenn der Inhaber aufgrund der rechtlichen Gestaltung des kündbaren Finanzinstruments einen Residualanspruch an den Vermögenswerten des Emittenten hat. Wenn der Inhaber über das Wahlrecht verfügt, das Finanzinstrument gegen flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte an den Emittenten zurückzugeben, erfüllt das kündbare Finanzinstrument die Definition einer finanziellen Verbindlichkeit. Beispielsweise können offene Investmentfonds, Unit Trusts, Personengesellschaften und bestimmte Genossenschaften ihre Anteilseigner bzw. Gesellschafter mit dem Recht ausstatten, ihre Anteile an dem Emittenten jederzeit gegen flüssige Mittel in Höhe ihres jeweiligen Anteils am Eigenkapital des Emittenten einzulösen. Eine Einstufung als finanzielle Verbindlichkeit schließt jedoch die Verwendung beschreibender Zusätze wie „Anspruch der Anteilseigner auf das Nettovermögen" und „Änderung des Anspruchs der Anteilseigner auf das Nettovermögen" im Abschluss eines Unternehmens, das über kein gezeichnetes Kapital verfügt (wie dies bei einigen Investmentfonds und Unit Trusts der Fall ist, siehe erläuterndes Beispiel 7), oder die Verwendung zusätzlicher Angaben, aus denen hervorgeht, dass die Gesamtheit der von den Anteilseignern gehaltenen Anteile Posten wie Rücklagen, die der Definition von Eigenkapital entsprechen, und kündbare Finanzinstrumente, die dieser Definition nicht entsprechen, umfasst, nicht aus (siehe erläuterndes Beispiel 8).

19 Kann sich ein Unternehmen bei der Erfüllung einer vertraglichen Verpflichtung nicht uneingeschränkt der Lieferung von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten entziehen, so erfüllt diese Verpflichtung die Definition einer finanziellen Verbindlichkeit. Hierzu folgende Beispiele:

(a) Ist die Fähigkeit eines Unternehmens zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtung beispielsweise durch fehlenden Zugang zu Fremdwährung oder die Notwendigkeit, von einer Aufsichtsbehörde eine Zahlungsgenehmigung zu erlangen, beschränkt, so entbindet dies das Unternehmen nicht von seiner vertraglichen Verpflichtung bzw. beeinträchtigt nicht das vertragliche Recht des Inhabers bezüglich des Finanzinstruments.

(b) Eine vertragliche Verpflichtung, die nur dann zu erfüllen ist, wenn eine Vertragspartei ihr Rückkaufsrecht in Anspruch nimmt, stellt eine finanzielle Verbindlichkeit dar, weil sich das Unternehmen in diesem Fall nicht uneingeschränkt der Lieferung von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten entziehen kann.

20 Ein Finanzinstrument, das nicht ausdrücklich eine vertragliche Verpflichtung zur Lieferung von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten enthält, kann eine solche Verpflichtung auch indirekt über die Vertragsbedingungen begründen, wie nachstehende Beispiele zeigen:

(a) Ein Finanzinstrument kann eine nicht finanzielle Verpflichtung enthalten, die nur dann zu erfüllen ist, wenn das Unternehmen keine Ausschüttung vornimmt oder das Instrument nicht zurückkauft. Kann das Unternehmen die Lieferung von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten nur durch Erfüllung der nicht finanziellen Verpflichtung umgehen, ist das Finanzinstrument als finanzielle Verbindlichkeit einzustufen.

(b) Ein Finanzinstrument ist auch dann eine finanzielle Verbindlichkeit, wenn das Unternehmen zur Erfüllung

(i) flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte oder

(ii) eigene Anteile, deren Wert wesentlich höher angesetzt wird als der der flüssigen Mittel oder anderen finanziellen Vermögenswerte, liefern muss.

Auch wenn das Unternehmen vertraglich nicht ausdrücklich zur Lieferung von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten verpflichtet ist, wird es sich aufgrund des Wertes der Anteile für einen Ausgleich in bar entscheiden. In jedem Fall wird dem Inhaber die Auszahlung eines Betrags garantiert, der der wirtschaftlichen Substanz nach mindestens dem bei Wahl einer Vertragserfüllung in bar zu entrichtenden Betrag entspricht (siehe Paragraph 21).

Erfüllung in Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens (Paragraph 16(b))

21 Der Umstand, dass ein Vertrag den Empfang oder die Lieferung von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens nach sich ziehen kann, reicht allein nicht aus, um ihn als Eigenkapitalinstrument einzustufen. Ein Unternehmen kann vertraglich berechtigt oder verpflichtet sein, eine variable Anzahl eigener Anteile oder anderer Eigenkapitalinstrumente zu empfangen oder zu liefern, deren Höhe so bemessen wird, dass der beizulegende Zeitwert der zu empfangenden oder zu liefernden Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens dem in Bezug auf das vertragliche Recht oder die vertragliche Verpflichtung festgelegten Betrag entspricht. Das vertragliche Recht oder die vertragliche Verpflichtung kann sich auf einen festen Betrag oder auf einen ganz oder teilweise in Abhängigkeit von einer anderen Variablen als dem Marktpreis der Eigenkapitalinstrumente (z. B. einem Zinssatz, einem Warenpreis oder dem Preis für ein Finanzinstrument) schwankenden Betrag beziehen. Zwei Beispiele hierfür sind (a) ein Vertrag zur Lieferung von Eigenkapitalinstrumenten eines Unternehmens im Wert von WE 100 [1] und (b) ein Vertrag zur Lieferung von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens im Wert von 100 Unzen Gold. Auch wenn ein solcher Vertrag durch Lieferung von Eigenkapitalinstrumenten erfüllt werden muss oder kann, stellt er eine finanzielle Verbindlichkeit des Unternehmens dar. Es handelt sich nicht um ein Eigenkapitalinstrument, weil das Unternehmen zur Erfüllung des Vertrags eine variable Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten verwendet. Dementsprechend begründet der Vertrag keinen Residualanspruch an den Vermögenswerten des Unternehmens nach Abzug aller Schulden.

22 Ein Vertrag, zu dessen Erfüllung das Unternehmen eine feste Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten gegen einen festen Betrag an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten (erhält oder) liefert, ist als Eigenkapitalinstrument einzustufen. So stellt eine ausgegebene Aktienoption, die die Vertragspartei gegen Entrichtung eines festgelegten Preises oder eines festgelegten Kapitalbetrags einer Anleihe zum Kauf einer festen Anzahl von Aktien des Unternehmens berechtigt, ein Eigenkapitalinstrument dar. Sollte sich der beizulegende Zeitwert eines Vertrags infolge von Schwankungen der Marktzinssätze ändern, ohne dass sich dies auf die Höhe der bei Vertragserfüllung zu entrichtenden flüssigen Mittel oder anderen Vermögenswerte auswirkt, so schließt dies die Einstufung des Vertrags als Eigenkapitalinstrument nicht aus. Sämtliche erhaltenen Vergütungen (wie beispielsweise das Agio auf eine geschriebene Option oder ein Optionsschein auf die eigenen Aktien des Unternehmens) werden direkt zum Eigenkapital hinzugerechnet. Sämtliche entrichteten Vergütungen (wie beispielsweise das auf eine erworbene Option gezahlte Agio) werden direkt vom Eigenkapital abgezogen. Änderungen des beizulegenden Zeitwerts eines Eigenkapitalinstruments sind im Abschluss nicht auszuweisen.

[1] In diesem Standard werden Geldbeträge in „Währungseinheiten“ (WE) angegeben.

23 Ein Vertrag, der ein Unternehmen zum Kauf eigener Eigenkapitalinstrumente gegen flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte verpflichtet, begründet eine finanzielle Verbindlichkeit in Höhe des Barwertes des Rückkaufbetrags (beispielsweise in Höhe des Barwertes des Rückkaufpreises eines Termingeschäfts, des Ausübungskurses einer Option oder eines anderen Rückkaufbetrags). Dies ist auch dann der Fall, wenn der Vertrag selbst ein Eigenkapitalinstrument ist. Ein Beispiel hierfür ist die aus einem Termingeschäft resultierende Verpflichtung eines Unternehmens, eigene Eigenkapitalinstrumente gegen flüssige Mittel zurückzuerwerben. Beim erstmaligen Ansatz der finanziellen Verbindlichkeit gemäß IAS 39 ist ihr beizulegender Zeitwert (der Barwert des Rückkaufbetrags) aus dem Eigenkapital umzugliedern. Anschließend wird sie gemäß IAS 39 bewertet. Läuft der Vertrag aus, ohne dass eine Lieferung erfolgt, wird der Buchwert der finanziellen Verbindlichkeit wieder in das Eigenkapital umgegliedert. Die vertragliche Verpflichtung eines Unternehmens zum Kauf eigener Eigenkapitalinstrumente begründet auch dann eine finanzielle Verbindlichkeit in Höhe des Barwertes des Rückkaufbetrags, wenn die Kaufverpflichtung nur bei Ausübung des Rückkaufrechts durch die Vertragspartei (z. B. durch Inanspruchnahme einer geschriebenen Verkaufsoption, welche die Vertragspartei zum Verkauf der Eigenkapitalinstrumente an das Unternehmen zu einem festen Preis berechtigt) zu erfüllen ist.

24 Ein Vertrag, zu dessen Erfüllung das Unternehmen eine feste Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten gegen einen variablen Betrag an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten liefert oder erhält, ist als finanzieller Vermögenswert bzw. finanzielle Verbindlichkeit zu klassifizieren. Ein Beispiel ist ein Vertrag, bei dem das Unternehmen 100 Eigenkapitalinstrumente gegen flüssige Mittel im Wert von 100 Unzen Gold liefert.

Bedingte Erfüllungsvereinbarungen

25 Ein Finanzinstrument kann das Unternehmen zur Lieferung von flüssigen Mitteln oder anderen Vermögenswerten oder zu einer anderen als finanzielle Verbindlichkeit einzustufenden Erfüllung verpflichten, die vom Eintreten oder Nichteintreten ungewisser künftiger Ereignisse (oder dem Ausgang ungewisser Umstände), die außerhalb der Kontrolle sowohl des Emittenten als auch des Inhabers des Instruments liegen, abhängig sind. Hierzu zählen beispielsweise Änderungen eines Aktienindex, Verbraucherpreisindex, Zinssatzes oder steuerlicher Vorschriften oder die künftigen Erträge, das Periodenergebnis oder der Verschuldungsgrad des Emittenten. Der Emittent eines solchen Instruments kann sich der Lieferung von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten (oder einer anderen als finanzielle Verbindlichkeit einzustufenden Erfüllung des Vertrags) nicht uneingeschränkt entziehen, so dass eine finanzielle Verbindlichkeit des Emittenten vorliegt, es sei denn:

(a) der Teil der bedingten Erfüllungsvereinbarung, der eine Erfüllung in flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten (oder eine andere als finanzielle Verbindlichkeit einzustufende Art der Erfüllung) erforderlich machen könnte, ist nicht echt; oder

(b) der Emittent kann nur im Falle seiner Liquidation gezwungen werden, die Verpflichtung in flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten (oder auf eine andere als finanzielle Verbindlichkeit einzustufende Weise) zu erfüllen.

Erfüllungswahlrecht

26 Ein Derivat, das einer Vertragspartei die Art der Erfüllung freistellt (der Emittent oder Inhaber kann sich z. B. für einen Ausgleich in bar oder durch den Tausch von Aktien gegen flüssige Mittel entscheiden), stellt einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit dar, sofern nicht alle Erfüllungsalternativen zu einer Einstufung als Eigenkapitalinstrument führen würden.

27 Ein Beispiel für ein als finanzielle Verbindlichkeit einzustufendes Derivat mit Erfüllungswahlrecht ist eine Aktienoption, bei der der Emittent die Wahl hat, ob er diese in bar oder durch den Tausch eigener Aktien gegen flüssige Mittel erfüllt. Ähnliches gilt für einige Verträge über den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens gegen Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens, die ebenfalls in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen, da sie wahlweise durch Lieferung des nicht finanziellen Postens oder durch einen Ausgleich in bar oder anderen finanziellen Vermögenswerten erfüllt werden können (siehe Paragraphen 8-10). Solche Verträge sind finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten und keine Eigenkapitalinstrumente.

Zusammengesetzte Finanzinstrumente (siehe auch Paragraphen A30-A35 und erläuternde Beispiele 9-12)

28 Der Emittent eines nicht derivativen Finanzinstruments hat anhand der Konditionen des Finanzinstruments festzustellen, ob das Instrument sowohl eine Fremd- als auch eine Eigenkapitalkomponente enthält. Diese Komponenten sind zu trennen und gemäß Paragraph 15 als finanzielle Verbindlichkeiten, finanzielle Vermögenswerte oder Eigenkapitalinstrumente einzustufen.

29 Bei einem Finanzinstrument, das (a) eine finanzielle Verbindlichkeit des Unternehmens begründet und (b) seinem Inhaber eine Option auf Umwandlung in ein Eigenkapitalinstrument des Unternehmens garantiert, sind diese beiden Komponenten vom Unternehmen getrennt zu erfassen. Wandelschuldverschreibungen oder ähnliche Instrumente, die der Inhaber in eine feste Anzahl von Stammaktien des Unternehmens umwandeln kann, sind Beispiele für zusammengesetzte Finanzinstrumente. Aus Sicht des Unternehmens besteht ein solches Instrument aus zwei Komponenten: einer finanziellen Verbindlichkeit (einer vertraglichen Vereinbarung zur Lieferung flüssiger Mittel oder anderer finanzieller Vermögenswerte) und einem Eigenkapitalinstrument (einer Kaufoption, die dem Inhaber für einen bestimmten Zeitraum das Recht auf Umwandlung in eine feste Anzahl Stammaktien des Unternehmens garantiert). Wirtschaftlich gesehen hat die Emission eines solchen Finanzinstruments im Wesentlichen die gleichen

Auswirkungen wie die Emission eines Schuldinstruments mit vorzeitiger Kündigungsmöglichkeit, das gleichzeitig mit einem Bezugsrecht auf Stammaktien verknüpft ist, oder die Emission eines Schuldinstruments mit abtrennbaren Optionsscheinen zum Erwerb von Aktien. Dementsprechend hat ein Unternehmen in allen Fällen dieser Art die Fremd- und die Eigenkapitalkomponenten getrennt in seiner Bilanz auszuweisen.

30 Die Einstufung der Fremd- und Eigenkapitalkomponenten eines wandelbaren Instruments wird auch dann beibehalten, wenn sich die Wahrscheinlichkeit ändert, dass die Tauschoption wahrgenommen wird; dies gilt auch dann, wenn die Wahrnehmung der Tauschoption für einige Inhaber wirtschaftlich vorteilhaft erscheint. Die Inhaber handeln nicht immer in der erwarteten Weise, weil zum Beispiel die steuerlichen Folgen aus der Umwandlung bei jedem Inhaber unterschiedlich sein können. Darüber hinaus ändert sich die Wahrscheinlichkeit der Umwandlung von Zeit zu Zeit. Die vertragliche Verpflichtung des Unternehmens zu künftigen Zahlungen bleibt so lange bestehen, bis sie durch Umwandlung, Fälligkeit des Instruments oder andere Umstände getilgt ist.

31 In IAS 39 geht es um die Bewertung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten. Eigenkapitalinstrumente sind Finanzinstrumente, die einen Residualanspruch an den Vermögenswerten eines Unternehmens nach Abzug aller dazugehörigen Schulden begründen. Bei der Aufteilung des erstmaligen Buchwerts eines zusammengesetzten Finanzinstruments auf die Eigen- und Fremdkapitalkomponenten wird der Eigenkapitalkomponente der Restwert zugewiesen, der sich nach Abzug des getrennt für die Schuldkomponente ermittelten Betrags vom beizulegenden Zeitwert des gesamten Instruments ergibt. Der Wert der derivativen Ausstattungsmerkmale (z. B. einer Kaufoption), die in ein zusammengesetztes Finanzinstrument eingebettet sind und keine Eigenkapitalkomponente darstellen (z. B. eine Option zur Umwandlung in ein Eigenkapitalinstrument), wird der Schuldkomponente hinzugerechnet. Die Summe der Buchwerte, die beim erstmaligen Ansatz in der Bilanz für die Fremd- und die Eigenkapitalkomponente ermittelt werden, ist in jedem Fall gleich dem beizulegenden Zeitwert, der für das Finanzinstrument als Ganzes anzusetzen wäre. Durch den getrennten erstmaligen Ansatz der Komponenten des Instruments entstehen keine Gewinne oder Verluste.

32 Bei dem in Paragraph 31 beschriebenen Ansatz bestimmt der Emittent einer in Stammaktien umwandelbaren Anleihe zunächst den Buchwert der Schuldkomponente, indem er den beizulegenden Zeitwert einer ähnlichen, nicht mit einer Eigenkapitalkomponente verbundenen Verbindlichkeit (einschließlich aller eingebetteten derivativen Ausstattungsmerkmale ohne Eigenkapitalcharakter) ermittelt. Der Buchwert eines Eigenkapitalinstruments, der durch die Option auf Umwandlung des Instruments in Stammaktien repräsentiert wird, ergibt sich danach durch Subtraktion des beizulegenden Zeitwerts der finanziellen Verbindlichkeit vom beizulegenden Zeitwert des gesamten zusammengesetzten Finanzinstruments.

Eigene Anteile (siehe auch Paragraph A36)

33 Erwirbt ein Unternehmen seine eigenen Eigenkapitalinstrumente zurück, so sind diese Instrumente („eigene Anteile“) vom Eigenkapital abzuziehen. Weder Kauf noch Verkauf, Ausgabe oder Einziehung von eigenen Eigenkapitalinstrumenten werden im Ergebnis erfasst. Solche eigenen Anteile können vom Unternehmen selbst oder von anderen Konzernunternehmen erworben und gehalten werden. Alle gezahlten oder erhaltenen Entgelte sind direkt im Eigenkapital zu erfassen.

34 Der Betrag der gehaltenen eigenen Anteile ist gemäß IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* in der Bilanz oder im Anhang gesondert auszuweisen. Beim Rückerwerb eigener Eigenkapitalinstrumente von nahe stehende Unternehmen und Personen sind die Angabepflichten gemäß IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen* zu beachten.

Zinsen, Dividenden, Verluste und Gewinne (siehe auch Paragraph A37)

35 Zinsen, Dividenden, Verluste und Gewinne im Zusammenhang mit Finanzinstrumenten oder einer ihrer Komponenten, die finanzielle Verbindlichkeiten darstellen, sind im Periodenergebnis als Erträge bzw. Aufwendungen zu erfassen. Ausschüttungen an Inhaber eines Eigenkapitalinstruments sind, gemindert um alle damit verbundenen Ertragsteuervorteile, vom Unternehmen direkt vom Eigenkapital abzusetzen. Die Transaktionskosten einer Eigenkapitaltransaktion sind als Abzug vom Eigenkapital, gemindert um alle damit verbundenen Ertragsteuervorteile, zu bilanzieren.

36 Die Einstufung eines Finanzinstruments als finanzielle Verbindlichkeit oder als Eigenkapitalinstrument ist ausschlaggebend dafür, ob die mit diesem Instrument verbundenen Zinsen, Dividenden, Verluste und Gewinne im Periodenergebnis als Erträge oder Aufwendungen erfasst werden. Daher sind auch Dividendenausschüttungen für Anteile, die insgesamt als Schulden angesetzt wurden, genauso als Aufwand zu erfassen wie beispielsweise Zinsen für eine Anleihe. Entsprechend sind auch mit dem Rückkauf oder der Refinanzierung von finanziellen Verbindlichkeiten verbundene Gewinne oder Verluste im Periodenergebnis zu erfassen, während hingegen der Rückkauf oder die Refinanzierung von Eigenkapitalinstrumenten als Bewegungen im Eigenkapital abgebildet werden. Änderungen des beizulegenden Zeitwerts eines Eigenkapitalinstruments sind nicht im Abschluss auszuweisen.

37 Einem Unternehmen entstehen bei Ausgabe oder Erwerb eigener Eigenkapitalinstrumente in der Regel verschiedene Kosten. Hierzu zählen beispielsweise Register- und andere behördliche Gebühren, Honorare für Rechtsberater, Wirtschaftsprüfer und andere professionelle Berater, Druckkosten und Börsenumsatzsteuern. Die Transaktionskosten einer Eigenkapitaltransaktion sind als Abzug vom Eigenkapital (gemindert um alle damit verbundenen Ertragsteuervorteile) zu bilanzieren, soweit es sich um zusätzliche, der Eigenkapitaltransaktion direkt zurechenbare Kosten handelt, die andernfalls vermieden worden wären. Die Kosten einer eingestellten Eigenkapitaltransaktion sind als Aufwand zu erfassen.

38 Transaktionskosten, die mit der Ausgabe eines zusammengesetzten Finanzinstruments verbunden sind, sind den Fremd- und Eigenkapitalkomponenten des Finanzinstruments in dem Verhältnis zuzurechnen, wie die empfangene Gegenleistung zugeordnet wurde. Transaktionskosten, die sich insgesamt auf mehr als eine Transaktion beziehen, wie Kosten eines gleichzeitigen Zeichnungsangebots für neue Aktien und für die Börsennotierung bereits ausgegebener Aktien, sind anhand eines sinnvollen, bei ähnlichen Transaktionen verwendeten Schlüssels auf die einzelnen Transaktionen umzulegen.

39 Der Betrag der Transaktionskosten, der in der Periode als Abzug vom Eigenkapital bilanziert wurde, ist nach IAS 1 gesondert anzugeben. Die damit verbundenen Ertragsteuern, die direkt im Eigenkapital erfasst sind, sind in den Gesamtbetrag der dem Eigenkapital gutgeschriebenen oder belasteten tatsächlichen und latenten Ertragsteuern einzubeziehen, die gemäß IAS 12 *Ertragsteuern* anzugeben sind.

40 Als Aufwendungen eingestufte Dividenden können in der Gewinn- und Verlustrechnung entweder mit Zinsaufwendungen für andere Verbindlichkeiten in einem Posten zusammengefasst oder gesondert ausgewiesen werden. Zusätzlich zu den Anforderungen dieses Standards sind bei Zinsen und Dividenden die Angabepflichten von IAS 1 und IFRS 7 zu beachten. Sofern jedoch, beispielsweise im Hinblick auf die steuerliche Abzugsfähigkeit, Unterschiede in der Behandlung von Dividenden und Zinsen bestehen, ist ein gesonderter Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung wünschenswert. Bei den Berichtsangaben zu steuerlichen Einflüssen sind die Anforderungen gemäß IAS 12 zu erfüllen.

41 Gewinne und Verluste infolge von Änderungen des Buchwerts einer finanziellen Verbindlichkeit sind selbst dann als Ertrag oder Aufwand im Periodenergebnis zu erfassen, wenn sie sich auf ein Instrument beziehen, das einen Residualanspruch auf die Vermögenswerte des Unternehmens im Austausch gegen flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte begründet (siehe Paragraph 18(b)). Nach IAS 1 sind Gewinne und Verluste, die durch die Neubewertung eines derartigen Instruments entstehen, gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen, wenn dies für die Erläuterung der Ertragslage des Unternehmens relevant ist.

Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten (siehe auch Paragraphen A38 und A39)

42 Finanzielle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten sind nur dann zu saldieren und als Nettobetrag in der Bilanz anzugeben, wenn ein Unternehmen:

(a) zum gegenwärtigen Zeitpunkt einen Rechtsanspruch darauf hat, die erfassten Beträge miteinander zu verrechnen; und

(b) beabsichtigt, entweder den Ausgleich auf Nettobasis herbeizuführen, oder gleichzeitig mit der Verwertung des betreffenden Vermögenswertes die dazugehörige Verbindlichkeit abzulösen.

Wenn die Übertragung eines finanziellen Vermögenswertes die Voraussetzungen für eine Ausbuchung nicht erfüllt, dürfen der übertragene Vermögenswert und die verbundene Verbindlichkeit bei der Bilanzierung nicht saldiert werden (siehe IAS 39, Paragraph 36).

43 Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten müssen diesem Standard zufolge auf Nettobasis dargestellt werden, wenn dadurch die erwarteten künftigen Cashflows eines Unternehmens aus dem Ausgleich von zwei oder mehreren verschiedenen Finanzinstrumenten abgebildet werden. Wenn ein Unternehmen das Recht hat, einen einzelnen Nettobetrag zu erhalten bzw. zu zahlen, und dies auch zu tun beabsichtigt, hat es tatsächlich nur einen einzigen finanziellen Vermögenswert bzw. nur eine einzige finanzielle Verbindlichkeit. In anderen Fällen werden die finanziellen Vermögenswerte und finanziellen Verbindlichkeiten entsprechend ihrer Eigenschaft als Ressource oder Verpflichtung des Unternehmens voneinander getrennt dargestellt.

44 Die Saldierung eines erfassten finanziellen Vermögenswertes mit einer erfassten finanziellen Verbindlichkeit einschließlich der Darstellung des Nettobetrags ist von der Ausbuchung eines finanziellen Vermögenswertes und einer finanziellen Verbindlichkeit in der Bilanz zu unterscheiden. Während die Saldierung nicht zur Erfassung von Gewinnen und Verlusten führt, hat die Ausbuchung eines Finanzinstruments aus der Bilanz nicht nur die Entfernung eines bis dahin bilanzwirksamen Postens, sondern möglicherweise auch die Erfassung von Gewinnen oder Verlusten zur Folge.

45 Der Anspruch auf Verrechnung ist ein auf vertraglicher oder anderer Grundlage beruhendes, einklagbares Recht eines Schuldners, eine Verbindlichkeit gegenüber einem Gläubiger ganz oder teilweise mit einer eigenen Forderung gegenüber diesem Gläubiger zu verrechnen oder anderweitig zu eliminieren. In außergewöhnlichen Fällen kann ein Schuldner berechtigt sein, eine Forderung gegenüber einem Dritten mit einer Verbindlichkeit gegenüber einem Gläubiger zu verrechnen, vorausgesetzt, dass zwischen allen drei Beteiligten eine eindeutige Vereinbarung über den Anspruch auf Verrechnung vorliegt. Da der Anspruch auf Verrechnung ein gesetzliches Recht ist, sind die Bedingungen, unter denen Verrechnungsvereinbarungen gültig sind, abhängig von den Gebräuchen des Rechtskreises, in dem sie getroffen werden; daher sind im Einzelfall immer die für das Vertragsverhältnis zwischen den Parteien maßgeblichen Rechtsvorschriften zu berücksichtigen.

46 Besteht ein einklagbarer Anspruch auf Verrechnung, wirkt sich dies nicht nur auf die Rechte und Pflichten aus, die mit den betreffenden finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten verbunden sind, sondern kann auch die Ausfall- und Liquiditätsrisiken des Unternehmens beeinflussen. Das Bestehen eines solchen Rechts stellt für sich genommen aber noch keine hinreichende Voraussetzung für die Saldierung von Vermögens- und Schuldposten dar. Wenn keine Absicht besteht, dieses Recht auch tatsächlich wahrzunehmen oder die jeweiligen Forderungen und Verbindlichkeiten zum gleichen Zeitpunkt zu bedienen, wirkt es sich weder auf die Beträge noch auf den zeitlichen Anfall der erwarteten Cashflows eines Unternehmens aus. Beabsichtigt ein Unternehmen jedoch, von dem Anspruch auf Verrechnung Gebrauch zu machen oder die jeweiligen Forderungen und Verbindlichkeiten zum gleichen Zeitpunkt zu bedienen, spiegelt die Nettodarstellung des Vermögenswertes und der Verbindlichkeit die Beträge, den zeitlichen Anfall und die damit verbundenen Risiken künftiger Cashflows besser wider als die Bruttodarstellung. Die bloße Absicht einer oder beider Vertragsparteien, Forderungen und Verbindlichkeiten auf Nettobasis ohne rechtlich bindende Vereinbarung auszugleichen, stellt keine ausreichende Grundlage für eine bilanzielle Saldierung dar, da die mit den einzelnen finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten verbundenen Rechte und Pflichten unverändert fortbestehen.

47 Die Absichten eines Unternehmens bezüglich der Erfüllung von einzelnen Vermögens- und Schuldposten können durch die üblichen Geschäftspraktiken, die Anforderungen der Finanzmärkte und andere Umstände beeinflusst werden, die die Fähigkeit zur Bedienung auf Nettobasis oder zur gleichzeitigen Bedienung begrenzen. Hat ein Unternehmen einen Anspruch auf Aufrechnung, beabsichtigt aber nicht, auf Nettobasis auszugleichen bzw. den Vermögenswert zu verwerten und gleichzeitig die Verbindlichkeit zu begleichen, werden die Auswirkungen dieses Anspruchs auf die Ausfallrisikoposition des Unternehmens gemäß Paragraph 36 des IFRS 7 angegeben.

48 Der gleichzeitige Ausgleich von zwei Finanzinstrumenten kann zum Beispiel durch direkten Austausch oder über eine Clearingstelle in einem organisierten Finanzmarkt erfolgen. In solchen Fällen findet tatsächlich nur ein einziger Finanzmitteltransfer statt, wobei weder ein Ausfall- noch ein Liquiditätsrisiko besteht. Erfolgt der Ausgleich über zwei voneinander getrennte (zu erhaltende bzw. zu leistende) Zahlungen, kann ein Unternehmen im Hinblick auf den vollen Betrag der betreffenden finanziellen Forderungen durchaus einem Ausfallrisiko und im Hinblick auf den vollen Betrag der finanziellen Verbindlichkeit einem Liquiditätsrisiko ausgesetzt sein. Auch wenn sie nur kurzzeitig auftreten, können solche Risikopositionen erheblich sein. Die Gewinnrealisierung eines finanziellen Vermögenswertes und die Begleichung einer finanziellen Verbindlichkeit werden nur dann als gleichzeitig behandelt, wenn die Geschäftsvorfälle zum selben Zeitpunkt stattfinden.

49 In nachstehend genannten Fällen sind die in Paragraph 42 genannten Voraussetzungen im Allgemeinen nicht erfüllt, so dass eine Saldierung unangemessen ist:

(a) wenn mehrere verschiedene Finanzinstrumente kombiniert werden, um die Merkmale eines einzelnen Finanzinstruments (eines „synthetischen Finanzinstruments“) nachzuahmen;

(b) wenn aus Finanzinstrumenten mit gleichem Risikoprofil, aber unterschiedlichen Gegenparteien finanzielle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten resultieren (wie bei einem Portfolio von Termingeschäften oder anderen Derivaten);

(c) wenn finanzielle oder andere Vermögenswerte als Sicherheit für finanzielle Verbindlichkeiten ohne Rückgriffsmöglichkeit verpfändet wurden;

(d) wenn finanzielle Vermögenswerte von einem Schuldner zur Begleichung einer Verpflichtung in ein Treuhandverhältnis gegeben werden, ohne dass diese Vermögenswerte vom Gläubiger zum Ausgleich der Verbindlichkeit akzeptiert worden sind (beispielsweise eine Tilgungsfondsvereinbarung); oder

(e) wenn bei Verpflichtungen, die aus Schadensereignissen entstehen, zu erwarten ist, dass diese durch Ersatzleistungen von Dritten beglichen werden, weil aus einem Versicherungsvertrag ein entsprechender Entschädigungsanspruch abgeleitet werden kann.

50 Ein Unternehmen, das mit einer einzigen Vertragspartei eine Reihe von Geschäften mit Finanzinstrumenten tätigt, kann mit dieser Vertragspartei einen Globalverrechnungsvertrag schließen. Ein solcher Vertrag sieht für den Fall von Nichtzahlung oder Kündigung bei einem einzigen Instrument die sofortige Aufrechnung bzw. Abwicklung aller unter den Rahmenvertrag fallenden Finanzinstrumente vor. Solche Rahmenverträge werden für gewöhnlich von Finanzinstituten verwendet, um sich gegen Verluste aus eventuellen Insolvenzverfahren oder anderen Umständen zu schützen, die dazu führen können, dass die Vertragspartei ihren Verpflichtungen nicht nachkommen kann. Ein Globalverrechnungsvertrag schafft normalerweise nur einen bedingten Anspruch auf Verrechnung, der nur im Rechtsweg durchgesetzt werden kann und die Gewinnrealisierung oder Begleichung eines einzelnen finanziellen Vermögenswertes oder einer einzelnen finanziellen Verbindlichkeit nur beeinflussen kann, wenn ein tatsächlicher Zahlungsverzug oder andere Umstände vorliegen, mit denen im gewöhnlichen Geschäftsverlauf nicht zu rechnen ist. Ein Globalverrechnungsvertrag stellt für sich genommen keine Grundlage für eine Saldierung in der Bilanz dar, es sei denn, die Verrechnungsvoraussetzungen gemäß Paragraph 42 werden ebenfalls erfüllt. Wenn finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten im Rahmen eines Globalverrechnungsvertrages nicht miteinander saldiert werden, sind die Auswirkungen des Vertrags auf das Ausfallrisiko des Unternehmens gemäß Paragraph 36 des IFRS 7 anzugeben.

ANGABEN

51-95 [gestrichen]

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

96 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Eine Anwendung dieses Standards für Berichtsperioden, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, ist jedoch nur bei zeitgleicher Anwendung von IAS 39 (herausgegeben 2003) in der im März 2004 geänderten Fassung gestattet. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist dies anzugeben.

97 Dieser Standard ist retrospektiv anzuwenden.

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

98 Dieser Standard ersetzt IAS 32 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* in der 2000 überarbeiteten Fassung. [1]

[1] Im August 2005 hat der IASB alle Angabepflichten zu Finanzinstrumenten in den IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* verlagert.

99 Dieser Standard ersetzt die folgenden Interpretationen:

(a) SIC-5 *Einstufung von Finanzinstrumenten — Bedingte Erfüllungsvereinbarungen*;

(b) SIC-16 *Gezeichnetes Kapital — Rückgekaufte eigene Eigenkapitalinstrumente (eigene Anteile)*; und

(c) SIC-17 *Eigenkapital — Kosten einer Eigenkapitaltransaktion*.

100 Dieser Standard widerruft die Entwurfsfassung der Interpretation SIC D34 *Financial Instruments — Instruments or Rights Redeemable by the Holder*.

Anhang

ANLEITUNGEN ZUR ANWENDUNG

IAS 32 Finanzinstrumente: Darstellung

Dieser Anhang ist Bestandteil des Standards.

A1 In diesen Anleitungen zur Anwendung wird die Umsetzung bestimmter Aspekte des Standards erläutert.

A2 Der Standard behandelt nicht den Ansatz bzw. die Bewertung von Finanzinstrumenten. Die Anforderungen bezüglich des Ansatzes und der Bewertung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten sind in IAS 39 *dargelegt*.

DEFINITIONEN (PARAGRAPHEN 11-14)

Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten

A3 Zahlungsmittel (flüssige Mittel) stellen einen finanziellen Vermögenswert dar, weil sie das Austauschmedium und deshalb die Grundlage sind, auf der alle Geschäftsvorfälle im Abschluss bewertet und erfasst werden. Eine Einzahlung flüssiger Mittel auf ein laufendes Konto bei einer Bank oder einem ähnlichen Finanzinstitut ist ein finanzieller Vermögenswert, weil sie das vertragliche Recht des Einzahlenden darstellt, flüssige Mittel von der Bank zu erhalten bzw. einen Scheck oder ein ähnliches Finanzinstrument zu Gunsten eines Gläubigers zur Begleichung einer finanziellen Verbindlichkeit zu verwenden.

A4 Typische Beispiele für finanzielle Vermögenswerte, die ein vertragliches Recht darstellen, zu einem künftigen Zeitpunkt flüssige Mittel zu erhalten, und korrespondierend für finanzielle Verbindlichkeiten, die eine vertragliche Verpflichtung darstellen, zu einem künftigen Zeitpunkt flüssige Mittel zu liefern, sind:

(a) Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;

(b) Wechselforderungen und Wechselverbindlichkeiten;

(c) Darlehensforderungen und Darlehensverbindlichkeiten und

(d) Anleiheforderungen und Anleiheverbindlichkeiten.

In allen Fällen steht dem vertraglichen Recht der einen Vertragspartei, flüssige Mittel zu erhalten (oder der Verpflichtung, flüssige Mittel abzugeben), korrespondierend die vertragliche Zahlungsverpflichtung (oder das Recht, flüssige Mittel zu erhalten) der anderen Vertragspartei gegenüber.

A5 Andere Arten von Finanzinstrumenten sind solche, bei denen der (erwartete bzw. begebene) wirtschaftliche Nutzen nicht in flüssigen Mitteln, sondern in einem anderen finanziellen Vermögenswert besteht. Eine Wechselverbindlichkeit aus Regierungsanleihen räumt dem Inhaber beispielsweise das vertragliche Recht ein und verpflichtet den Emittenten vertraglich zur Übergabe von Regierungsanleihen und nicht von flüssigen Mitteln. Regierungsanleihen sind finanzielle Vermögenswerte, weil sie eine Verpflichtung der emittierenden Regierung auf Zahlung flüssiger Mittel darstellen. Wechsel stellen daher für den Wechselinhaber finanzielle Vermögenswerte dar, während sie für den Wechselemittenten finanzielle Verbindlichkeiten repräsentieren.

A6 Ewige Schuldinstrumente (wie beispielsweise ewige schuldrechtliche Papiere, ungesicherte Schuldverschreibungen und Schuldscheine) räumen dem Inhaber normalerweise ein vertragliches Recht darauf ein, auf unbestimmte Zeit zu festgesetzten Terminen Zinszahlungen zu erhalten. Der Inhaber hat hierbei kein Recht auf Rückerhalt des Kapitalbetrags, oder er hat dieses Recht zu Bedingungen, die den Erhalt sehr unwahrscheinlich machen bzw. ihn auf einen Termin in ferner Zukunft festlegen. Ein Unternehmen kann beispielsweise ein Finanzinstrument emittieren, mit dem es sich für alle Ewigkeit zu jährlichen Zahlungen zu einem vereinbarten Zinssatz von 8 % des ausgewiesenen Nennwertes oder Kapitalbetrags von WE 1 000 verpflichtet. ([1]) Wenn der marktgängige Zinssatz für das Finanzinstrument bei Ausgabe 8 % beträgt, übernimmt der Emittent eine vertragliche Verpflichtung zu einer Reihe von künftigen Zinszahlungen, deren beizulegender Zeitwert (Barwert) beim erstmaligen Ansatz WE 1 000 beträgt. Der Inhaber bzw. der Emittent des Finanzinstruments hat einen finanziellen Vermögenswert bzw. eine finanzielle Verbindlichkeit.

([1]) In diesen Leitlinien werden Geldbeträge in „Währungseinheiten“ (WE) angegeben.

A7 Ein vertragliches Recht auf oder eine vertragliche Verpflichtung zu Empfang, Lieferung oder Übertragung von Finanzinstrumenten stellt selbst ein Finanzinstrument dar. Eine Kette von vertraglich vereinbarten Rechten oder Verpflichtungen erfüllt die Definition eines Finanzinstruments, wenn sie letztendlich zum Empfang oder zur Abgabe von Finanzmitteln oder zum Erwerb oder zur Emission von Eigenkapitalinstrumenten führt.

A8 Die Fähigkeit zur Wahrnehmung eines vertraglichen Rechts oder die Forderung zur Erfüllung einer vertraglichen Verpflichtung kann unbedingt oder abhängig vom Eintreten eines künftigen Ereignisses sein. Zum Beispiel ist eine Bürgschaft ein dem Kreditgeber vertraglich eingeräumtes Recht auf Empfang von Finanzmitteln durch den Bürgen und eine korrespondierende vertragliche Verpflichtung des Bürgen zur Zahlung an den Kreditgeber, wenn der Kreditnehmer seinen Verpflichtungen nicht nachkommt. Das vertragliche Recht und die vertragliche Verpflichtung bestehen aufgrund früherer Rechtsgeschäfte oder Geschäftsvorfälle (Übernahme der Bürgschaft), selbst wenn die Fähigkeit des Kreditgebers zur Wahrnehmung seines Rechts und die Anforderung an den Bürgen, seinen Verpflichtungen nachzukommen, von einem künftigen Verzug des Kreditnehmers abhängig sind. Vom Eintreten bestimmter Ereignisse abhängige Rechte und Verpflichtungen erfüllen die Definition von finanziellen Vermögenswerten bzw. finanziellen Verbindlichkeiten, selbst wenn solche Vermögenswerte und Verbindlichkeiten nicht immer im Abschluss bilanziert werden. Einige dieser bedingten Rechte und Verpflichtungen können Versicherungsverträge im Anwendungsbereich von IFRS 4 sein.

A9 Gemäß IAS 17 *Leasingverhältnisse* wird ein Leasingvertrag in erster Linie als Anspruch des Leasinggebers auf Erhalt bzw. Verpflichtung des Leasingnehmers zur Leistung einer Reihe von Zahlungen betrachtet, die in materieller Hinsicht der Zahlung von Zins und Tilgung bei einem Darlehensvertrag entsprechen. Der Leasinggeber verbucht seine Investition als ausstehende Forderung aufgrund des Leasingvertrags und nicht als geleasten Vermögenswert. Ein Operating-Leasingverhältnis wird dagegen in erster Linie als nicht erfüllter Vertrag betrachtet, der den Leasinggeber verpflichtet, die künftige Nutzung eines Vermögenswertes im Austausch für eine Gegenleistung ähnlich einem Entgelt für eine Dienstleistung zu gestatten. Der Leasinggeber verbucht den geleasten Vermögenswert und nicht die gemäß Leasingvertrag ausstehende Forderung. Somit wird ein Finanzierungsleasing als Finanzinstrument und ein Operating-Leasingverhältnis nicht als Finanzinstrument betrachtet (außer im Hinblick auf einzelne jeweils fällige Zahlungen).

A10 Materielle Vermögenswerte (wie Vorräte oder Sachanlagen), geleaste Vermögenswerte und immaterielle Vermögenswerte (wie Patente oder Warenrechte) gelten nicht als finanzielle Vermögenswerte. Mit der Verfügungsgewalt über materielle und immaterielle Vermögenswerte ist zwar die Möglichkeit verbunden, Finanzmittelzuflüsse oder den Zufluss anderer finanzieller Vermögenswerte zu generieren, sie führt aber nicht zu einem bestehenden Rechtsanspruch auf flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte.

A11 Vermögenswerte (wie aktivische Abgrenzungen), bei denen der künftige wirtschaftliche Nutzen im Empfang von Waren oder Dienstleistungen und nicht im Recht auf Erhalt von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten besteht, sind keine finanziellen Vermögenswerte. Auch Posten wie passivische Abgrenzungen und die meisten Gewährleistungsverpflichtungen gelten nicht als finanzielle Verbindlichkeiten, da die aus ihnen resultierenden Nutzenabflüsse in der Bereitstellung von Gütern und Dienstleistungen und nicht in einer vertraglichen Verpflichtung zur Abgabe von flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten bestehen.

A12 Verbindlichkeiten oder Vermögenswerte, die nicht auf einer vertraglichen Vereinbarung basieren (wie Ertragsteuern, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften erhoben werden), gelten nicht als finanzielle Verbindlichkeiten oder finanzielle Vermögenswerte. Die Bilanzierung von Ertragsteuern wird in IAS 12 behandelt. Auch die in IAS 37 Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen definierten faktischen Verpflichtungen werden nicht durch Verträge begründet und stellen keine finanziellen Verbindlichkeiten dar.

Eigenkapitalinstrumente

A13 Beispiele für Eigenkapitalinstrumente sind u. a. nicht kündbare Stammaktien, einige Arten von Vorzugsaktien (siehe Paragraphen A25 und A26) sowie Optionsscheine oder geschriebene Verkaufsoptionen, die den Inhaber zur Zeichnung oder zum Kauf einer festen Anzahl nicht kündbarer Stammaktien des emittierenden Unternehmens gegen einen festen Betrag an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten berechtigt. Die Verpflichtung eines Unternehmens, gegen einen festen Betrag an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten eine feste Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten auszugeben oder zu erwerben, ist als Eigenkapitalinstrument des Unternehmens einzustufen. Wird das Unternehmen in einem solchen Vertrag jedoch zur Abgabe flüssiger Mittel oder anderer finanzieller Vermögenswerte verpflichtet, so entsteht gleichzeitig eine Verbindlichkeit in Höhe des Barwertes des Rückkaufbetrags (siehe Paragraph A27(a)). Ein Emittent nicht kündbarer Stammaktien geht eine Verbindlichkeit ein, wenn er förmliche Schritte für eine Gewinnausschüttung einleitet und damit den Anteilseignern gegenüber gesetzlich dazu verpflichtet wird. Dies kann nach einer Dividendenerklärung der Fall sein oder wenn das Unternehmen liquidiert wird und alle nach Begleichung der Schulden verbliebenen Vermögenswerte auf die Aktionäre zu verteilen sind.

A14 Eine erworbene Kaufoption oder ein ähnlicher erworbener Vertrag, der ein Unternehmen gegen Abgabe eines festen Betrags an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten zum Rückkauf einer festen Anzahl eigener Eigenkapitalinstrumente berechtigt, stellt keinen finanziellen Vermögenswert des Unternehmens dar. Stattdessen werden sämtliche für einen solchen Vertrag entrichteten Entgelte vom Eigenkapital abgezogen.

Derivative Finanzinstrumente

A15 Finanzinstrumente umfassen originäre Instrumente (wie Forderungen, Zahlungsverpflichtungen oder Eigenkapitalinstrumente) und derivative Finanzinstrumente (wie Optionen, standardisierte und andere Termingeschäfte, Zinsswaps oder Währungsswaps). Derivative Finanzinstrumente erfüllen die Definition eines Finanzinstruments und fallen daher in den Anwendungsbereich dieses Standards.

A16 Derivative Finanzinstrumente begründen Rechte und Verpflichtungen, so dass Finanzrisiken, die in den zugrunde liegenden originären Finanzinstrumenten enthalten sind, als separate Rechte und Verpflichtungen zwischen den Vertragsparteien übertragen werden können. Zu Beginn räumen derivative Finanzinstrumente einer Vertragspartei ein vertragliches Recht auf Austausch von finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten mit der anderen Vertragspartei unter potenziell vorteilhaften Bedingungen ein bzw. verpflichten vertraglich zum Austausch von finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten mit der anderen Vertragspartei unter potenziell nachteiligen Bedingungen. Im Allgemeinen [1] führen sie bei Vertragsabschluss jedoch nicht zu einer Übertragung des zugrunde liegenden originären Finanzinstruments, und auch die Erfüllung solcher Verträge ist nicht unbedingt mit einer Übertragung des originären Finanzinstruments verknüpft. Einige Finanzinstrumente schließen sowohl ein Recht auf Austausch als auch eine Verpflichtung zum Austausch ein. Da die Bedingungen des Austauschs zu Beginn der Laufzeit des derivativen Finanzinstrumentes festgelegt werden und die Kurse auf den Finanzmärkten ständigen Veränderungen unterworfen sind, können die Bedingungen im Laufe der Zeit entweder vorteilhaft oder nachteilig werden.

A17 Eine Verkaufs- oder Kaufoption auf den Austausch finanzieller Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten (also anderer Finanzinstrumente als den Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens) räumt dem Inhaber ein Recht auf einen potenziellen künftigen wirtschaftlichen Nutzen aufgrund der Veränderungen im beizulegenden Zeitwert der Basis ein, die dem Kontrakt zu Grunde liegt. Umgekehrt geht der Stillhalter einer Option eine Verpflichtung ein, auf einen potenziellen künftigen wirtschaftlichen Nutzen zu verzichten bzw. potenzielle Verluste aufgrund der Veränderungen im beizulegenden Zeitwert des betreffenden Finanzinstrumentes zu tragen. Das vertragliche Recht des Inhabers und die Verpflichtung des Stillhalters erfüllen die definitorischen Merkmale eines finanziellen Vermögenswertes bzw. einer finanziellen Verbindlichkeit. Das einem Optionsvertrag zugrunde liegende Finanzinstrument kann ein beliebiger finanzieller Vermögenswert einschließlich Aktien anderer Unternehmen und verzinslicher Instrumente sein. Eine Option kann den Stillhalter verpflichten, ein Schuldinstrument zu emittieren, anstatt einen finanziellen Vermögenswert zu übertragen, doch würde das dem Optionsvertrag zugrunde liegende Finanzinstrument bei Nutzung des Optionsrechts einen finanziellen Vermögenswert des Inhabers darstellen. Das Recht des Optionsinhabers auf Austausch der Vermögenswerte unter potenziell vorteilhaften Bedingungen und die Verpflichtung des Stillhalters zur Abgabe von Vermögenswerten unter potenziell nachteiligen Bedingungen sind von den betreffenden, bei Ausübung der Option auszutauschenden finanziellen Vermögenswerten zu unterscheiden. Die Art des Inhaberrechts und die Verpflichtung des Stillhalters bleiben von der Wahrscheinlichkeit der Ausübung des Optionsrechts unberührt.

A18 Ein weiteres Beispiel für ein derivatives Finanzinstrument ist ein Termingeschäft, das in einem Zeitraum von sechs Monaten zu erfüllen ist und in dem ein Käufer sich verpflichtet, im Austausch gegen festverzinsliche Regierungsanleihen mit einem Nennbetrag von WE 1 000 000 flüssige Mittel im Wert von WE 1 000 000 zu liefern, und der Verkäufer sich verpflichtet, im Austausch gegen flüssige Mittel im Wert von WE 1 000 000 festverzinsliche Regierungsanleihen mit einem Nennbetrag von WE 1 000 000 zu liefern. Während des Zeitraums von sechs Monaten haben beide Vertragsparteien ein vertragliches Recht und eine vertragliche Verpflichtung zum Austausch von Finanzinstrumenten. Wenn der Marktpreis der Regierungsanleihen über WE 1 000 000 steigt, sind die Bedingungen für den Käufer vorteilhaft und für den Verkäufer nachteilig; wenn der Marktpreis unter WE 1 000 000 fällt, ist das Gegenteil der Fall. Der Käufer hat ein vertragliches Recht (einen finanziellen Vermögenswert) ähnlich dem Recht aufgrund einer gehaltenen Kaufoption und eine vertragliche Verpflichtung (eine finanzielle Verbindlichkeit) ähnlich einer Verpflichtung aufgrund einer geschriebenen Verkaufsoption; der Verkäufer hat hingegen ein vertragliches Recht (einen finanziellen Vermögenswert) ähnlich dem Recht aufgrund einer gehaltenen Verkaufsoption und eine vertragliche Verpflichtung (eine finanzielle Verbindlichkeit) ähnlich einer Verpflichtung aufgrund einer geschriebenen Kaufoption. Wie bei Optionen stellen diese vertraglichen Rechte und Verpflichtungen finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten dar, die von den den Geschäften zugrunde liegenden Finanzinstrumenten (den auszutauschenden Regierungsanleihen und flüssigen Mitteln) zu trennen und zu unterscheiden sind. Beide Vertragsparteien eines Termingeschäfts gehen eine zu einem vereinbarten Zeitpunkt zu erfüllende Verpflichtung ein, während die Erfüllung bei einem Optionsvertrag nur dann erfolgt, wenn der Inhaber der Option dies wünscht.

A19 Viele andere Arten von derivativen Finanzinstrumenten enthalten ein Recht auf bzw. eine Verpflichtung zu einem künftigen Austausch, einschließlich Zins- und Währungsswaps, Collars und Floors, Darlehenszusagen, NIFs (Note Issuance Facilities) und Akkreditive. Ein Zinsswap kann als Variante eines standardisierten Terminkontrakts betrachtet werden, bei dem die Vertragsparteien übereinkommen, künftig Geldbeträge auszutauschen, wobei der eine Betrag aufgrund eines variablen Zinssatzes und der andere aufgrund eines festen Zinssatzes berechnet wird. Futures-Kontrakte stellen eine weitere Variante von Terminkontrakten dar, die sich hauptsächlich dadurch unterscheiden, dass die Verträge standardisiert sind und an Börsen gehandelt werden.

Verträge über den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens (Paragraphen 8-10)

A20 Verträge über den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens erfüllen nicht die Definition eines Finanzinstruments, weil das vertragliche Recht einer Vertragspartei auf den Empfang nicht finanzieller Vermögenswerte oder Dienstleistungen und die korrespondierende Verpflichtung der anderen Vertragspartei keinen bestehenden Rechtsanspruch oder eine Verpflichtung auf Empfang, Lieferung oder Übertragung eines finanziellen Vermögenswertes begründen. Beispielsweise gelten Verträge, die eine Erfüllung ausschließlich durch Erhalt oder Lieferung eines nicht finanziellen Vermögenswertes (beispielsweise eine Option, ein standardisierter oder anderer Terminkontrakt über Silber) vorsehen, nicht als Finanzinstrumente. Dies trifft auf viele Warenverträge zu. Einige Warenverträge sind der Form nach standardisiert und werden in organisierten Märkten auf ähnliche Weise wie einige derivative Finanzinstrumente gehandelt. Ein standardisiertes Warentermingeschäft kann beispielsweise sofort gegen Bargeld gekauft und verkauft werden, weil es an einer Börse zum Handel zugelassen ist und häufig den Besitzer wechseln kann. Die Vertragsparteien, die den Vertrag kaufen bzw. verkaufen, handeln allerdings im Grunde genommen mit der dem Vertrag zugrunde liegenden Ware. Die Fähigkeit, einen Warenvertrag gegen flüssige Mittel zu kaufen bzw. zu verkaufen, die Leichtigkeit, mit der der Warenvertrag

[1] Dies trifft auf die meisten, jedoch nicht alle Derivate zu. Beispielsweise wird bei einigen kombinierten Zins-Währungsswaps der Nennbetrag bei Vertragsabschluss getauscht (und bei Vertragserfüllung zurückgetauscht).

gekauft bzw. verkauft werden kann, und die Möglichkeit, einen Barausgleich mit der Verpflichtung zu vereinbaren, die Ware zu erhalten bzw. zu liefern, ändern nichts an der grundlegenden Eigenschaft des Vertrags, so dass ein Finanzinstrument gebildet würde. Dennoch fallen einige Verträge über den Kauf oder Verkauf nicht finanzieller Posten, die durch einen Ausgleich in bar oder anderen Finanzinstrumenten erfüllt werden können oder bei denen der nicht finanzielle Posten jederzeit in flüssige Mittel umgewandelt werden kann, in den Anwendungsbereich dieses Standards, so als handle es sich um Finanzinstrumente (siehe Paragraph 8).

A21 Ein Vertrag, der den Erhalt bzw. die Lieferung materieller Vermögenswerte enthält, begründet weder einen finanziellen Vermögenswert bei der einen Vertragspartei noch eine finanzielle Verbindlichkeit bei der anderen, es sei denn, dass eine entsprechende Zahlung oder Teilzahlung auf einen Zeitpunkt nach Übertragung der materiellen Vermögenswerte verschoben wird. Dies ist beim Kauf oder Verkauf von Gütern mittels Handelskredit der Fall.

A22 Einige Verträge beziehen sich zwar auf Waren, enthalten aber keine Erfüllung durch physische Entgegennahme bzw. Lieferung von Waren. Bei diesen Verträgen erfolgt die Erfüllung durch Barzahlungen, deren Höhe anhand einer im Vertrag vereinbarten Formel bestimmt wird, und nicht durch Zahlung von Festbeträgen. Der Kapitalwert einer Anleihe kann beispielsweise durch Zugrundelegung des Marktpreises für Öl berechnet werden, der bei Fälligkeit der Anleihe für eine feste Ölmenge besteht. Der Kapitalwert wird im Hinblick auf den Warenpreis indiziert, aber ausschließlich mit flüssigen Mitteln erbracht. Solche Verträge stellen Finanzinstrumente dar.

A23 Die Definition von Finanzinstrument umfasst auch Verträge, die zusätzlich zu finanziellen Vermögenswerten bzw. Verbindlichkeiten zu nicht finanziellen Vermögenswerten bzw. nicht finanziellen Verbindlichkeiten führen. Solche Finanzinstrumente räumen einer Vertragspartei häufig eine Option auf Austausch eines finanziellen Vermögenswertes gegen einen nicht finanziellen Vermögenswert ein. Eine an Öl gebundene Anleihe beispielsweise kann dem Inhaber das Recht auf Erhalt von regelmäßigen Zinszahlungen in festen zeitlichen Abständen und auf Erhalt eines festen Betrags an flüssigen Mitteln bei Fälligkeit mit der Option einräumen, den Kapitalbetrag gegen eine feste Menge an Öl einzutauschen. Ob die Ausübung einer solchen Option vorteilhaft ist, hängt davon ab, wie stark sich der beizulegende Zeitwert des Öls in Bezug auf das in der Anleihe festgesetzte Tauschverhältnis von Zahlungsmitteln gegen Öl (den Tauschpreis) verändert. Die Absichten des Anleihegläubigers, eine Option auszuüben, beeinflussen nicht die wirtschaftliche Substanz derjenigen Teile, die Vermögenswerte darstellen. Der finanzielle Vermögenswert des Inhabers und die finanzielle Verbindlichkeit des Emittenten machen die Anleihe zu einem Finanzinstrument, unabhängig von anderen Arten von Vermögenswerten und Schulden, die ebenfalls geschaffen werden.

A24 [gestrichen]

DARSTELLUNG

Schulden und Eigenkapital (Paragraphen 15-27)

Keine vertragliche Verpflichtung zur Abgabe flüssiger Mittel oder anderer finanzieller Vermögenswerte (Paragraphen 17-20)

A25 Vorzugsaktien können bei der Emission mit verschiedenen Rechten ausgestattet werden. Bei der Einstufung einer Vorzugsaktie als finanzielle Verbindlichkeit oder als Eigenkapitalinstrument bewertet ein Emittent die einzelnen Rechte, die mit der Aktie verbunden sind, um zu bestimmen, ob sie die wesentlichen Merkmale einer finanziellen Verbindlichkeit aufweist. So ist eine Vorzugsaktie, die einen Rückkauf zu einem bestimmten Zeitpunkt oder auf Wunsch des Inhabers vorsieht, eine finanzielle Verbindlichkeit, da der Emittent zur Abgabe finanzieller Vermögenswerte an den Aktieninhaber verpflichtet ist. Auch wenn ein Emittent der vertraglich vereinbarten Rückkaufverpflichtung von Vorzugsaktien aus Mangel an Finanzmitteln, aufgrund einer gesetzlich vorgeschriebenen Verfügungsbeschränkung oder ungenügender Gewinne oder Rückstellungen u. U. nicht nachkommen kann, wird die Verpflichtung dadurch nicht hinfällig. Eine Option des Emittenten auf Rückkauf der Aktien gegen flüssige Mittel erfüllt nicht die Definition einer finanziellen Verbindlichkeit, da der Emittent in diesem Fall nicht zur Übertragung finanzieller Vermögenswerte auf die Anteilseigner verpflichtet ist,. sondern der Rückkauf der Aktien ausschließlich in seinem Ermessen liegt. Eine Verpflichtung kann allerdings entstehen, wenn der Emittent seine Option ausübt. Normalerweise geschieht dies, indem er die Anteilseigner formell von der Rückkaufabsicht unterrichtet.

A26 Wenn Vorzugsaktien nicht rückkauffähig sind, hängt ihre Einstufung von den anderen mit ihnen verbundenen Rechten ab. Die Einstufung erfolgt nach Maßgabe der wirtschaftlichen Substanz der vertraglichen Vereinbarungen und der Begriffsbestimmungen für finanzielle Verbindlichkeiten und Eigenkapitalinstrumente. Wenn Gewinnausschüttungen an Inhaber kumulativer oder nicht-kumulativer Vorzugsaktien im Ermessensspielraum des Emittenten liegen, gelten die Aktien als Eigenkapitalinstrumente. Nicht beeinflusst wird die Einstufung einer Vorzugsaktie als Eigenkapitalinstrument oder als finanzielle Verbindlichkeit beispielsweise durch:

(a) Ausschüttungen in der Vergangenheit;

(b) die Absicht, künftig Ausschüttungen vorzunehmen;

(c) eine mögliche nachteilige Auswirkung auf den Kurs der Stammaktien des Emittenten, falls keine Ausschüttungen vorgenommen werden (aufgrund von Beschränkungen hinsichtlich der Zahlung von Dividenden auf Stammaktien, wenn keine Dividenden auf Vorzugsaktien gezahlt werden);

(d) die Höhe der Rücklagen des Emittenten;

(e) eine Gewinn- oder Verlusterwartung des Emittenten für eine Berichtsperiode; oder

(f) die Fähigkeit oder Unfähigkeit des Emittenten, die Höhe seines Periodenergebnisses zu beeinflussen.

Erfüllung in Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens (Paragraphen 21-24)

A27 Die folgenden Beispiele veranschaulichen, wie die verschiedenen Arten von Verträgen über die Eigenkapitalinstrumente eines Unternehmens einzustufen sind.

(a) Ein Vertrag, zu dessen Erfüllung das Unternehmen ohne künftige Gegenleistung eine feste Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten erhält oder liefert oder eine feste Anzahl eigener Anteile gegen einen festen Betrag an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten tauscht, ist als Eigenkapitalinstrument einzustufen. Dementsprechend werden im Rahmen eines solchen Vertrags erhaltene oder entrichtete Entgelte direkt dem Eigenkapital zugeschrieben bzw. davon abgezogen. Ein Beispiel hierfür ist eine ausgegebene Aktienoption, die die andere Vertragspartei gegen Zahlung eines festen Betrags an flüssigen Mitteln zum Kauf einer festen Anzahl von Anteilen des Unternehmens berechtigt. Ist das Unternehmen jedoch vertraglich verpflichtet, seine eigenen Anteile zu einem fest verabredeten oder zu bestimmenden Zeitpunkt oder auf Verlangen gegen flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte zu kaufen (zurückzukaufen), hat es gleichzeitig eine finanzielle Verbindlichkeit in Höhe des Barwertes des Rückkaufbetrags anzusetzen. Ein Beispiel hierfür ist die Verpflichtung eines Unternehmens bei einem Termingeschäft, eine feste Anzahl eigener Anteile gegen einen festen Betrag an flüssigen Mitteln zurückzukaufen.

(b) Die Verpflichtung eines Unternehmens zum Kauf eigener Anteile gegen flüssige Mittel begründet auch dann eine finanzielle Verbindlichkeit in Höhe des Barwertes des Rückkaufbetrags, wenn die Anzahl der Anteile, zu deren Rückkauf das Unternehmen verpflichtet ist, nicht festgelegt ist oder die Verpflichtung nur bei Ausübung des Rückkaufrechts durch die Vertragspartei zu erfüllen ist. Ein Beispiel für eine solche vorbehaltliche Verpflichtung ist eine ausgegebene Option, die das Unternehmen zum Rückkauf eigener Anteile verpflichtet, wenn die Vertragspartei die Option ausübt.

(c) Ein in bar oder durch andere finanzielle Vermögenswerte abgegoltener Vertrag stellt auch dann einen finanziellen Vermögenswert bzw. eine finanzielle Verbindlichkeit dar, wenn der zu erhaltende bzw. abzugebende Betrag an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten auf Änderungen des Marktpreises der Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens beruht. Ein Beispiel hierfür ist eine Aktienoption mit Nettobarausgleich.

(d) Ein Vertrag, der durch eine variable Anzahl eigener Anteile des Unternehmens erfüllt wird, deren Wert einem festen Betrag oder einem von Änderungen einer zugrunde liegenden Variablen (beispielsweise eines Warenpreises) abhängigen Betrag entspricht, stellt einen finanziellen Vermögenswert bzw. eine finanzielle Verbindlichkeit dar. Ein Beispiel hierfür ist eine geschriebene Option auf den Kauf von Gold, die bei Ausübung netto in den Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt wird, wobei sich die Anzahl der abzugebenden Instrumente nach dem Wert des Optionskontrakts bemisst. Ein derartiger Vertrag stellt auch dann einen finanziellen Vermögenswert bzw. eine finanzielle Verbindlichkeit dar, wenn die zugrunde liegende Variable der Kurs der eigenen Anteile des Unternehmens und nicht das Gold ist. Auch ein Vertrag, der einen Ausgleich durch eine bestimmte Anzahl eigener Anteile des Unternehmens vorsieht, die jedoch mit unterschiedlichen Rechten ausgestattet werden, so dass der Erfüllungsbetrag einem festen Betrag oder einem auf Änderungen einer zugrunde liegenden Variablen basierenden Betrag entspricht, ist als finanzieller Vermögenswert bzw. als finanzielle Verbindlichkeit einzustufen.

Bedingte Erfüllungsvereinbarungen (Paragraph 25)

A28 Ist ein Teil einer bedingten Erfüllungsvereinbarung, der einen Ausgleich in bar oder anderen finanziellen Vermögenswerten (oder eine andere als finanzielle Verbindlichkeit einzustufende Art der Erfüllung) erforderlich machen könnte, nicht echt, so hat die Erfüllungsvereinbarung gemäß Paragraph 25 keinen Einfluss auf die Einstufung eines Finanzinstruments. Somit ist ein Vertrag, der nur dann in bar oder durch eine variable Anzahl eigener Anteile zu erfüllen ist, wenn ein extrem seltenes, äußert ungewöhnliches und sehr unwahrscheinliches Ereignis eintritt, als Eigenkapitalinstrument einzustufen. Auch die Erfüllung durch eine feste Anzahl eigener Anteile des Unternehmens kann unter bestimmten Umständen, die sich der Kontrolle des Unternehmens entziehen, vertraglich ausgeschlossen sein; ist das Eintreten dieser Umstände jedoch höchst unwahrscheinlich, ist eine Einstufung als Eigenkapitalinstrument angemessen.

Behandlung im Konzernabschluss

A29 Im Konzernabschluss weist ein Unternehmen die Minderheitsanteile — also die Anteile Dritter am Eigenkapital und Periodenergebnis seiner Tochterunternehmen — gemäß IAS 1 und IAS 27 aus. Bei der Einstufung eines Finanzinstruments (oder eines seiner Bestandteile) im Konzernabschluss bestimmt ein Unternehmen anhand aller zwischen den Konzernmitgliedern und den Inhabern des Instruments vereinbarten Vertragsbedingungen, ob das Instrument den Konzern als Ganzes zur Lieferung flüssiger Mittel oder anderer finanzieller Vermögenswerte oder zu einer anderen Art der Erfüllung verpflichtet, die eine Einstufung als Verbindlichkeit nach sich zieht. Wenn ein Tochterunternehmen in einem Konzern ein Finanzinstrument emittiert und ein Mutterunternehmen oder ein anderes Konzernunternehmen mit den Inhabern des Instruments direkt zusätzliche Vertragsbedingungen (beispielsweise eine Garantie) vereinbart, liegen die Ausschüttungen oder der Rückkauf möglicherweise nicht mehr im Ermessen des Konzerns. Auch wenn es im Einzelabschluss des Tochterunternehmens angemessen sein kann, diese zusätzlichen Bedingungen bei der Einstufung des Instruments auszuklammern, sind die Auswirkungen anderer

Vereinbarungen zwischen den Konzernmitgliedern und den Inhabern des Instruments zu berücksichtigen, um zu gewährleisten, dass der Konzernabschluss die vom Konzern als Ganzen eingegangenen Verträge und Transaktionen widerspiegelt. Soweit eine derartige Verpflichtung oder Erfüllungsvereinbarung besteht, ist das Instrument (oder dessen Bestandteil, auf den sich die Verpflichtung bezieht) im Konzernabschluss als finanzielle Verbindlichkeit einzustufen.

Zusammengesetzte Finanzinstrumente (Paragraphen 28-32)

A30 Paragraph 28 gilt nur für die Emittenten nicht derivativer zusammengesetzter Finanzinstrumente. Zusammengesetzte Finanzinstrumente werden dort nicht aus Sicht der Inhaber behandelt. Die Trennung eingebetteter Derivate aus Sicht der Inhaber von zusammengesetzten Finanzinstrumenten, die sowohl Fremd- als auch Eigenkapitalmerkmale aufweisen, ist in IAS 39 geregelt.

A31 Ein typisches Beispiel für ein zusammengesetztes Finanzinstrument ist ein Schuldinstrument, das eine Tauschoption (wie in Stammaktien des Emittenten wandelbare Anleihen) enthält und keine anderen Merkmale eines eingebetteten Derivats aufweist. Paragraph 28 verlangt vom Emittenten eines solchen Finanzinstruments, die Schuld- und die Eigenkapitalkomponente in der Bilanz wie folgt getrennt auszuweisen:

(a) Die Verpflichtung des Emittenten zu regelmäßigen Zins- und Kapitalzahlungen stellt eine finanzielle Verbindlichkeit dar, die solange besteht, wie das Instrument nicht gewandelt wird. Beim erstmaligen Ansatz entspricht der beizulegende Zeitwert der Schuldkomponente dem Barwert der vertraglich festgelegten künftigen Cashflows, die zum marktgängigen Zinssatz abgezinst werden, der zu diesem Zeitpunkt für Finanzinstrumente gültig ist, die einen vergleichbaren Kreditstatus haben und die bei gleichen Bedingungen zu im Wesentlichen den gleichen Cashflows führen, bei denen aber keine Tauschoption vorliegt.

(b) Das Eigenkapitalinstrument besteht in der darin enthaltenen Option auf Wandlung der Verbindlichkeit in Eigenkapital des Emittenten. Der beizulegende Zeitwert der Option umfasst ihren Zeitwert und gegebenenfalls ihren inneren Wert. Diese Option hat beim erstmaligen Ansatz auch dann einen Wert, wenn sie aus dem Geld ist.

A32 Bei Wandlung eines wandelbaren Instruments zum Fälligkeitstermin wird die Schuldkomponente ausgebucht und im Eigenkapital erfasst. Die ursprüngliche Eigenkapitalkomponente wird weiterhin als Eigenkapital geführt (kann jedoch von einem Eigenkapitalposten in einen anderen umgebucht werden). Bei der Umwandlung zum Fälligkeitstermin entsteht kein Gewinn oder Verlust.

A33 Wird ein wandelbares Instrument durch frühzeitige Rücknahme oder frühzeitigen Rückkauf, bei dem die ursprünglichen Wandlungsrechte unverändert bestehen bleiben, vor seiner Fälligkeit getilgt, werden das entrichtete Entgelt und alle Transaktionskosten für den Rückkauf oder die Rücknahme zum Zeitpunkt der Transaktion den Schuld- und Eigenkapitalkomponenten des Instruments zugeordnet. Die Aufteilung der entrichteten Entgelte und Transaktionskosten auf die beiden Komponenten muss nach der gleichen Methode erfolgen wie die ursprüngliche Aufteilung der vom Unternehmen bei der Emission des wandelbaren Instruments vereinnahmten Erlöse gemäß den Paragraphen 28-32.

A34 Nach der Aufteilung des Entgelts sind alle daraus resultierenden Gewinne oder Verluste nach den für die jeweilige Komponente maßgeblichen Rechnunglegungsgrundsätzen zu behandeln:

(a) der Gewinn oder Verlust, der sich auf die Schuldkomponente bezieht, wird im Ergebnis erfasst; und

(b) der Betrag des Entgelts, der sich auf die Eigenkapitalkomponente bezieht, wird im Eigenkapital erfasst.

A35 Ein Unternehmen kann die Bedingungen eines wandelbaren Instruments ändern, um eine frühzeitige Wandlung herbeizuführen, beispielsweise durch das Angebot eines günstigeren Umtauschverhältnisses oder die Zahlung eines zusätzlichen Entgelts bei Wandlung vor einem festgesetzten Termin. Die Differenz, die zum Zeitpunkt der Änderung der Bedingungen zwischen dem beizulegenden Zeitwert des Entgelts, das der Inhaber bei Wandlung des Instruments gemäß den geänderten Bedingungen erhält, und dem beizulegenden Zeitwert des Entgelts, das der Inhaber gemäß den ursprünglichen Bedingungen erhalten hätte, besteht, werden im Ergebnis als Aufwand erfasst.

Eigene Anteile (Paragraphen 33 und 34)

A36 Die eigenen Eigenkapitalinstrumente eines Unternehmens werden unabhängig vom Grund ihres Rückkaufs nicht als finanzieller Vermögenswert angesetzt. Paragraph 33 schreibt vor, dass zurückerworbene Eigenkapitalinstrumente vom Eigenkapital abzuziehen sind. Hält ein Unternehmen dagegen eigene Eigenkapitalinstrumente im Namen Dritter, wie dies etwa bei einem Finanzinstitut der Fall ist, das Eigenkapitalinstrumente im Namen eines Kunden hält, liegt ein Vermittlungsgeschäft vor, so dass diese Bestände nicht in die Bilanz des Unternehmens einfließen.

Zinsen, Dividenden, Verluste und Gewinne (Paragraphen 35-41)

A37 Das folgende Beispiel veranschaulicht die Anwendung des Paragraphen 35 auf ein zusammengesetztes Finanzinstrument. Es wird von der Annahme ausgegangen, dass eine nicht kumulative Vorzugsaktie in fünf Jahren gegen flüssige Mittel rückgabepflichtig ist, die Zahlung von Dividenden vor dem Rückkauftermin jedoch im Ermessen des Unternehmens liegt. Ein solches Instrument ist ein zusammengesetztes Finanzinstrument, dessen Schuldkomponente dem Barwert des Rückkaufbetrags entspricht. Die Abwicklung der Diskontierung dieser Komponente wird im Ergebnis erfasst und als Zinsaufwendungen eingestuft. Alle gezahlten Dividenden beziehen sich auf die Eigenkapitalkomponente und werden dementsprechend als Ergebnisausschüttung erfasst. Eine ähnliche Bilanzierungsweise fände auch dann Anwendung, wenn der Rückkauf nicht obligatorisch, sondern auf Wunsch des Inhabers erfolgte oder die Verpflichtung bestünde, den Anteil in eine variable Anzahl von Stammaktien umzuwandeln, deren Höhe einem festen Betrag oder einem von Änderungen einer zugrunde liegenden Variablen (beispielsweise einer Ware) abhängigen Betrag entspricht. Werden dem Rückkaufbetrag jedoch noch nicht gezahlte Dividenden hinzugefügt, stellt das gesamte Instrument eine Verbindlichkeit dar. In diesem Fall sind alle Dividenden als Zinsaufwendungen einzustufen.

Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten (Paragraphen 42-50)

A38 Zur Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten muss ein Unternehmen zum gegenwärtigen Zeitpunkt einen Rechtsanspruch haben, die erfassten Beträge miteinander zu verrechnen. Ein Unternehmen kann über ein bedingtes Recht auf Verrechnung erfasster Beträge verfügen, wie dies beispielsweise bei Globalverrechnungsabkommen oder einigen Arten von Schulden ohne Rückgriffsanspruch der Fall ist, doch sind solche Rechte nur bei Eintritt eines künftigen Ereignisses, in der Regel eines Verzugs der Vertragspartei, durchsetzbar. Eine derartige Vereinbarung erfüllt daher nicht die Voraussetzungen für eine Saldierung.

A39 Der Standard sieht keine spezielle Behandlung für so genannte „synthetische Finanzinstrumente“ vor, worunter Gruppen einzelner Finanzinstrumente zu verstehen sind, die erworben und gehalten werden, um die Eigenschaften eines anderen Finanzinstruments nachzuahmen. Eine variabel verzinsliche langfristige Anleihe, die mit einem Zinsswap kombiniert wird, der den Erhalt variabler Zahlungen und die Leistung fester Zahlungen enthält, synthetisiert beispielsweise eine festverzinsliche langfristige Anleihe. Jedes der einzelnen Finanzinstrumente eines „synthetischen Finanzinstruments“ stellt ein vertragliches Recht bzw. eine vertragliche Verpflichtung mit eigenen Laufzeiten und Vertragsbedingungen dar, so dass jedes Instrument für sich übertragen oder verrechnet werden kann. Jedes Finanzinstrument ist Risiken ausgesetzt, die von denen anderer Finanzinstrumente abweichen können. Wenn das eine Finanzinstrument eines „synthetischen Finanzinstruments“ ein Vermögenswert und das andere eine Schuld ist, werden diese dementsprechend nur dann auf Nettobasis in der Unternehmensbilanz saldiert und ausgewiesen, wenn sie die Saldierungskriterien in Paragraph 42 erfüllen.

ANGABEN

Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden (Paragraph 94(f))

A40 [gestrichen]

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 33

Ergebnis je Aktie

ZIELSETZUNG

1 Ziel dieses Standards ist die Festlegung von Leitlinien für die Ermittlung und Darstellung des Ergebnisses je Aktie, um die Ertragskraft unterschiedlicher Unternehmen in einer Berichtsperiode und ein- und desselben Unternehmens in unterschiedlichen Berichtsperioden besser miteinander vergleichen zu können. Auch wenn die Aussagefähigkeit der Daten zum Ergebnis je Aktie aufgrund unterschiedlicher Rechnungslegungsmethoden bei der Ermittlung des „Ergebnisses" eingeschränkt ist, verbessert ein auf einheitliche Weise festgelegter Nenner die Finanzberichterstattung. Das Hauptaugenmerk dieses Standards liegt auf der Bestimmung des Nenners bei der Berechnung des Ergebnisses je Aktie.

ANWENDUNGSBEREICH

2 Dieser Standard ist anwendbar auf:

(a) den Einzelabschluss eines Unternehmens:

(i) dessen Stammaktien oder potenzielle Stammaktien öffentlich (d. h. an einer in- oder ausländischen Börse oder außerbörslich, einschließlich an lokalen und regionalen Märkten) gehandelt werden; oder

(ii) das seinen Abschluss zwecks Emission von Stammaktien auf einem öffentlichen Markt bei einer Wertpapieraufsichts- oder anderen Regulierungsbehörde einreicht; und

(b) den Konzernabschluss einer Unternehmensgruppe mit einem Mutterunternehmen:

(i) dessen Stammaktien oder potenzielle Stammaktien öffentlich (d. h. an einer in- oder ausländischen Börse oder außerbörslich, einschließlich an lokalen und regionalen Märkten) gehandelt werden; oder

(ii) das seinen Abschluss zwecks Emission von Stammaktien auf einem öffentlichen Markt bei einer Wertpapieraufsichts- oder anderen Regulierungsbehörde einreicht.

3 Ein Unternehmen, das das Ergebnis je Aktie angibt, hat dieses in Übereinstimmung mit diesem Standard zu ermitteln und anzugeben.

4 Legt ein Unternehmen sowohl Konzernabschlüsse als auch Einzelabschlüsse nach IAS 27 *Konzern- und Einzelabschlüsse* vor, so müssen sich die im vorliegenden Standard geforderten Angaben lediglich auf die konsolidierten Informationen stützen. Ein Unternehmen, das sich zur Angabe des Ergebnisses je Aktie auf der Grundlage seines Einzelabschlusses entscheidet, hat diese Ergebnisse ausschließlich in der Gewinn- und Verlustrechnung des Einzelabschlusses, nicht aber im Konzernabschluss anzugeben.

DEFINITIONEN

5 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Unter *Verwässerungsschutz* versteht man eine Erhöhung des Ergebnisses je Aktie bzw. eine Reduzierung des Verlusts je Aktie aufgrund der Annahme, dass wandelbare Instrumente umgewandelt, Optionen oder Optionsscheine ausgeübt oder Stammaktien unter bestimmten Voraussetzungen ausgegeben werden.

Eine *Übereinkunft zur Ausgabe bedingt emissionsfähiger Aktien* ist eine Vereinbarung zur Ausgabe von Aktien, für die bestimmte Voraussetzungen erfüllt sein müssen.

Bedingt emissionsfähige Aktien sind Stammaktien, die gegen eine geringe oder gar keine Zahlung oder andere Art von Entgelt ausgegeben werden, sofern bestimmte Voraussetzungen einer Übereinkunft zur Ausgabe bedingt emissionsfähiger Aktien erfüllt sind.

Unter *Verwässerung* versteht man eine Reduzierung des Ergebnisses je Aktie bzw. eine Erhöhung des Verlusts je Aktie aufgrund der Annahme, dass wandelbare Instrumente umgewandelt, Optionen oder Optionsscheine ausgeübt oder Stammaktien unter bestimmten Voraussetzungen ausgegeben werden.

Optionen, Optionsscheine und ihre Äquivalente sind Finanzinstrumente, die ihren Inhaber zum Kauf von Stammaktien berechtigen.

Eine *Stammaktie* ist ein Eigenkapitalinstrument, das allen anderen Arten von Eigenkapitalinstrumenten nachgeordnet ist.

Eine *potenzielle Stammaktie* ist ein Finanzinstrument oder sonstiger Vertrag, das bzw. der dem Inhaber ein Anrecht auf Stammaktien verbriefen kann.

Verkaufsoptionen auf Stammaktien sind Verträge, die es dem Inhaber ermöglichen, über einen bestimmten Zeitraum Stammaktien zu einem bestimmten Kurs zu verkaufen.

6 Stammaktien erhalten erst einen Anteil am Ergebnis, nachdem andere Aktienarten, wie etwa Vorzugsaktien, bedient wurden. Ein Unternehmen kann unterschiedliche Arten von Stammaktien emittieren. Stammaktien der gleichen Art haben das gleiche Anrecht auf den Bezug von Dividenden.

7 Beispiele für potenzielle Stammaktien sind:

(a) finanzielle Verbindlichkeiten oder Eigenkapitalinstrumente, einschließlich Vorzugsaktien, die in Stammaktien umgewandelt werden können;

(b) Optionen und Optionsscheine;

(c) Aktien, die bei Erfüllung vertraglicher Bedingungen, wie dem Erwerb eines Unternehmens oder anderer Vermögenswerte, ausgegeben werden.

8 In IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* definierte Begriffe werden im vorliegenden Standard mit der in Paragraph 11 von IAS 32 angegebenen Bedeutung verwendet, sofern nichts Anderes angegeben ist. IAS 32 definiert die Begriffe Finanzinstrument, finanzieller Vermögenswert, finanzielle Verbindlichkeit, Eigenkapitalinstrument und beizulegender Zeitwert und liefert Hinweise zur Anwendung dieser Definitionen.

BEWERTUNG

Unverwässertes Ergebnis je Aktie

9 Ein Unternehmen hat für das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbare Ergebnis das unverwässerte Ergebnis je Aktie zu ermitteln; sofern ein entsprechender Ausweis erfolgt, ist auch das diesen Stammaktionären zurechenbare Ergebnis aus dem fortzuführenden Geschäft darzustellen.

10 Das unverwässerte Ergebnis je Aktie ist zu ermitteln, indem das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zustehende Ergebnis (Zähler) durch die gewichtete durchschnittliche Zahl der innerhalb der Berichtsperiode im Umlauf gewesenen Stammaktien (Nenner) dividiert wird.

11 Die Angabe des unverwässerten Ergebnisses je Aktie dient dem Zweck, einen Maßstab für die Beteiligung jeder Stammaktie eines Mutterunternehmens an der Ertragskraft des Unternehmens während des Berichtszeitraums bereitzustellen.

Ergebnis

12 Zur Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie verstehen sich die Beträge, die den Stammaktionären des Mutterunternehmens zugerechnet werden können im Hinblick auf:

(a) das Ergebnis aus dem fortzuführenden Geschäft, das auf das Mutterunternehmen entfällt; und

(b) das dem Mutterunternehmen zuzurechnende Ergebnis

als die Beträge in (a) und (b), bereinigt um die Nachsteuerbeträge von Vorzugsdividenden, Differenzen bei Erfüllung von Vorzugsaktien sowie ähnlichen Auswirkungen aus der Einstufung von Vorzugsaktien als Eigenkapital.

13 Alle Ertrags- und Aufwandsposten, die Stammaktionären des Mutterunternehmens zuzurechnen sind und in einer Periode erfasst werden, darunter auch Steueraufwendungen und als Verbindlichkeiten eingestufte Dividenden auf Vorzugsaktien, sind bei der Ermittlung des Ergebnisses, das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zuzurechnen ist, zu berücksichtigen (siehe IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*).

14 Vom Ergebnis abgezogen werden:

(a) der Nachsteuerbetrag jedweder für diese Periode beschlossener Vorzugsdividenden auf nicht kumulative Vorzugsaktien sowie

(b) der Nachsteuerbetrag der in dieser Periode für kumulative Vorzugsaktien benötigten Vorzugsdividenden, unabhängig davon, ob die Dividenden beschlossen wurden oder nicht. Nicht im Betrag der für diese Periode beschlossenen Vorzugsdividenden enthalten sind die während dieser Periode für frühere Perioden gezahlten oder beschlossenen Vorzugsdividenden auf kumulative Vorzugsaktien.

15 Vorzugsaktien, die mit einer niedrigen Ausgangsdividende ausgestattet sind, um einem Unternehmen einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass es die Vorzugsaktien mit einem Abschlag verkauft hat, oder in späteren Perioden zu einer höheren Dividende berechtigen, um den Investoren einen Ausgleich dafür zu bieten, dass sie die Vorzugsaktien mit einem Aufschlag erwerben, werden auch als Vorzugsaktien mit steigender Gewinnberechtigung bezeichnet. Jeder Ausgabeabschlag bzw. -aufschlag bei Erstemission von Vorzugsaktien mit steigender Gewinnberechtigung wird unter Anwendung der Effektivzinsmethode den Gewinnrücklagen zugeführt und zur Ermittlung des Ergebnisses je Aktie als Vorzugsdividende behandelt.

16 Vorzugsaktien können durch ein Angebot des Unternehmens an die Inhaber zurückgekauft werden. Übersteigt der beizulegende Zeitwert der Vorzugsaktien dabei ihren Buchwert, so stellt diese Differenz für die Vorzugsaktionäre eine Rendite und für das Unternehmen eine Belastung seiner Gewinnrücklagen dar. Dieser Betrag wird bei der Berechnung des den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbaren Ergebnisses in Abzug gebracht.

17 Ein Unternehmen kann eine vorgezogene Umwandlung wandelbarer Vorzugsaktien herbeiführen, indem es die ursprünglichen Umwandlungsbedingungen vorteilhaft ändert oder ein zusätzliches Entgelt zahlt. Der Betrag, um den der beizulegende Zeitwert der Stammaktien bzw. des sonstigen gezahlten Entgelts den beizulegenden Zeitwert der unter den ursprünglichen Umwandlungsbedingungen auszugebenden Stammaktien übersteigt, stellt für die Vorzugsaktionäre eine Rendite dar und wird bei der Ermittlung des den Stammaktionären des Mutterunternehmens zuzurechnenden Ergebnisses in Abzug gebracht.

18 Sobald der Buchwert der Vorzugsaktien den beizulegenden Zeitwert des für sie gezahlten Entgelts übersteigt, wird der Differenzbetrag bei der Ermittlung des den Stammaktionären des Mutterunternehmens zuzurechnenden Ergebnisses hinzugezählt.

Aktien

19 Zur Berechnung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie ist die Zahl der Stammaktien der gewichtete Durchschnitt der während der Periode im Umlauf gewesenen Stammaktien.

20 Die Verwendung eines gewichteten Durchschnitts trägt dem Umstand Rechnung, dass während der Periode möglicherweise nicht immer die gleiche Anzahl an Stammaktien in Umlauf war und das gezeichnete Kapital deshalb Schwankungen unterlegen haben kann. Die gewichtete durchschnittliche Zahl der Stammaktien, die während der Periode in Umlauf sind, ist die Zahl an Stammaktien, die am Anfang der Periode in Umlauf waren, bereinigt um die Zahl an Stammaktien, die während der Periode zurückgekauft oder ausgegeben wurden, multipliziert mit einem Zeitgewichtungsfaktor. Der Zeitgewichtungsfaktor ist das Verhältnis zwischen der Zahl von Tagen, an denen sich die betreffenden Aktien in Umlauf befanden, und der Gesamtzahl von Tagen der Periode. Ein angemessener Näherungswert für den gewichteten Durchschnitt ist in vielen Fällen ausreichend.

21 Normalerweise werden Aktien mit der Fälligkeit des Entgelts (im allgemeinen dem Tag ihrer Emission) in den gewichteten Durchschnitt aufgenommen. So werden:

(a) Stammaktien, die gegen Barzahlung ausgegeben wurden, dann einbezogen, wenn die Geldzahlung eingefordert werden kann;

(b) Stammaktien, die gegen die freiwillige Wiederanlage von Dividenden auf Stamm- oder Vorzugsaktien ausgegeben wurden, einbezogen, sobald die Dividenden wiederangelegt sind;

(c) Stammaktien, die in Folge einer Umwandlung eines Schuldinstruments in Stammaktien ausgegeben wurden, ab dem Tag einbezogen, an dem keine Zinsen mehr anfallen;

(d) Stammaktien, die anstelle von Zinsen oder Kapital auf andere Finanzinstrumente ausgegeben wurden, ab dem Tag einbezogen, an dem keine Zinsen mehr anfallen;

(e) Stammaktien, die im Austausch für die Erfüllung einer Schuld des Unternehmens ausgegeben wurden, ab dem Erfüllungstag einbezogen;

(f) Stammaktien, die anstelle von liquiden Mitteln als Entgelt für den Erwerb eines Vermögenswertes ausgegeben wurden, ab dem Datum der Erfassung des entsprechenden Erwerbs erfasst; und

(g) Stammaktien, die für die Erbringung von Dienstleistungen an das Unternehmen ausgegeben wurden, mit Erbringung der Dienstleistungen einbezogen.

Der Zeitpunkt der Einbeziehung von Stammaktien ergibt sich aus den Bedingungen ihrer Emission. Der wirtschaftliche Gehalt eines jeden im Zusammenhang mit der Emission stehenden Vertrags ist angemessen zu prüfen.

22 Stammaktien, deren Emission Teil der Kosten eines Unternehmenszusammenschlusses ist, sind zum Zeitpunkt des Erwerbs in den gewichteten Durchschnitt aufzunehmen, da der Käufer die Gewinne und Verluste des erworbenen Unternehmens ab diesem Zeitpunkt in seine Gewinn- und Verlustrechnung einbezieht.

23 Stammaktien, die bei Umwandlung eines wandlungspflichtigen Instruments ausgegeben werden, sind ab dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses in die Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie einzubeziehen.

24 Bedingt emissionsfähige Aktien werden als in Umlauf befindlich behandelt und erst ab dem Zeitpunkt in die Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen, zu dem alle erforderlichen Voraussetzungen erfüllt (d. h. die Ereignisse eingetreten sind). Aktien, die ausschließlich nach Ablauf einer bestimmten Zeitspanne emissionsfähig sind, gelten nicht als bedingt emissionsfähige Aktien, da der Ablauf der Spanne gewiss ist. In Umlauf befindliche, bedingt rückgabefähige (d. h. unter dem Vorbehalt des Rückrufs stehende) Stammaktien gelten nicht als in Umlauf befindlich und werden solange bei der Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie unberücksichtigt gelassen, bis der Vorbehalt des Rückrufs nicht mehr gilt.

25 [gestrichen]

26 Der gewichtete Durchschnitt der in der Periode und allen übrigen dargestellten Perioden in Umlauf befindlichen Stammaktien ist zu berichtigen, wenn ein Ereignis eintritt, das die Zahl der in Umlauf befindlichen Stammaktien verändert, ohne dass damit eine entsprechende Änderung der Ressourcen einhergeht. Die Umwandlung potenzieller Stammaktien gilt nicht als ein solches Ereignis.

27 Nachstehend eine Reihe von Beispielen dafür, in welchen Fällen Stammaktien emittiert oder die in Umlauf befindlichen Aktien verringert werden können, ohne dass es zu einer entsprechenden Änderung der Ressourcen kommt:

(a) eine Kapitalisierung oder Ausgabe von Gratisaktien (auch als Dividende in Form von Aktien bezeichnet);

(b) ein Gratiselement bei jeder anderen Emission, beispielsweise einer Ausgabe von Bezugsrechten an die bestehenden Aktionäre;

(c) ein Aktiensplitt; und

(d) ein umgekehrter Aktiensplitt (Aktienzusammenlegung).

28 Bei einer Kapitalisierung, einer Ausgabe von Gratisaktien oder einem Aktiensplitt werden Stammaktien ohne zusätzliches Entgelt an die bestehenden Aktionäre ausgegeben. Damit erhöht sich die Zahl der in Umlauf befindlichen Stammaktien, ohne dass es zu einer Erhöhung der Ressourcen kommt. Die Zahl der vor Eintritt des Ereignisses in Umlauf befindlichen Stammaktien wird so um die anteilige Veränderung der Zahl umlaufender Stammaktien berichtigt, als wäre das Ereignis zu Beginn der ersten dargestellten Periode eingetreten. Beispielsweise wird bei einer zwei-zu-eins-Ausgabe von Gratisaktien die Zahl der vor der Emission in Umlauf befindlichen Stammaktien mit dem Faktor 3 multipliziert, um die neue Gesamtzahl an Stammaktien zu ermitteln, bzw. mit dem Faktor 2, um die Zahl der zusätzlichen Stammaktien zu erhalten.

29 In der Regel verringert sich bei einer Zusammenlegung von Stammaktien die Zahl der in Umlauf befindlichen Stammaktien, ohne dass es zu einer entsprechenden Verringerung der Ressourcen kommt. Findet insgesamt jedoch ein Aktienrückkauf zum beizulegenden Zeitwert statt, so ist die zahlenmäßige Verringerung der in Umlauf befindlichen Stammaktien das Ergebnis einer entsprechenden Abnahme an Ressourcen. Ein Beispiel hierfür wäre eine mit einer Sonderdividende verbundene Aktienzusammenlegung. Der gewichtete Durchschnitt der Stammaktien, die sich in der Periode, in der die Zusammenlegung erfolgt, in Umlauf befinden, wird zu dem Zeitpunkt, zu dem die Sonderdividende erfasst wird, an die verringerte Zahl von Stammaktien angepasst.

Verwässertes Ergebnis je Aktie

30 Ein Unternehmen hat die verwässerten Ergebnisse je Aktie für das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbare Ergebnis zu ermitteln; sofern ein entsprechender Ausweis erfolgt, ist auch das jenen Stammaktionären zurechenbare Ergebnis aus dem fortzuführenden Geschäft darzustellen.

31 Zur Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie hat ein Unternehmen das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbare Ergebnis und den gewichteten Durchschnitt der in Umlauf befindlicher Stammaktien um alle Verwässerungseffekte potenzieller Stammaktien zu bereinigen.

32 Mit der Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wird das gleiche Ziel verfolgt wie mit der Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses — nämlich, einen Maßstab für die Beteiligung jeder Stammaktie an der Ertragskraft eines Unternehmens zu schaffen — und gleichzeitig alle während der Periode in Umlauf befindlichen potenziellen Stammaktien mit Verwässerungseffekten zu berücksichtigen. Infolgedessen wird:

(a) das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbare Ergebnis um die Nachsteuerbeträge der Dividenden und Zinsen, die in der Periode für potenzielle Stammaktien mit Verwässerungseffekten erfasst werden, erhöht und um alle sonstigen Änderungen bei Ertrag oder Aufwand, die sich aus der Umwandlung der verwässernden potenziellen Stammaktien ergäben, berichtigt; sowie

(b) der gewichtete Durchschnitt der in Umlauf befindlichen Stammaktien um den gewichteten Durchschnitt der zusätzlichen Stammaktien erhöht, die sich unter der Annahme einer Umwandlung aller verwässernden potenziellen Stammaktien in Umlauf befunden hätten.

Ergebnis

33 Zur Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie hat ein Unternehmen das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbare gemäß Paragraph 12 ermittelte Ergebnis um die Nachsteuerwirkungen folgender Posten zu bereinigen:

(a) alle Dividenden oder sonstigen Posten im Zusammenhang mit verwässernden potenziellen Stammaktien, die bei Berechnung des den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbaren Ergebnis, das gemäß Paragraph 12 ermittelt wurde, abgezogen wurden;

(b) alle Zinsen, die in der Periode im Zusammenhang mit verwässernden potenziellen Stammaktien erfasst wurden; und

(c) alle sonstigen Änderungen im Ertrag oder Aufwand, die sich aus der Umwandlung der verwässernden potenziellen Stammaktien ergäben.

34 Nach der Umwandlung potenzieller Stammaktien in Stammaktien fallen die in Paragraph 33(a)-(c) genannten Sachverhalte nicht mehr an. Stattdessen sind die neuen Stammaktien zur Beteiligung am Ergebnis berechtigt, das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zusteht. Somit wird das nach Paragraph 12 ermittelte Ergebnis, das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zusteht, um die in Paragraph 33(a)-(c) genannten Sachverhalte sowie die zugehörigen Steuern bereinigt. Die mit potenziellen Stammaktien verbundenen Aufwendungen umfassen die nach der Effektivzinsmethode bilanzierten Transaktionskosten und Disagien (s. Paragraph 9 des IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*, in der im Jahr 2003 überarbeiteten Fassung).

35 Aus der Umwandlung potenzieller Stammaktien können sich Änderungen bei den Erträgen oder Aufwendungen ergeben. So kann eine Verringerung der Zinsaufwendungen für potenzielle Stammaktien und die daraus folgende Erhöhung bzw. Reduzierung des Ergebnisses eine Erhöhung des Aufwands für einen nicht-freiwilligen Gewinnbeteiligungsplan für Arbeitnehmer zur Folge haben. Zur Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wird das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbare Ergebnis um alle derartigen Änderungen bei den Erträgen oder Aufwendungen bereinigt.

Aktien

36 Bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie entspricht die Zahl der Stammaktien dem gemäß den Paragraphen 19 und 26 berechneten gewichteten Durchschnitt der Stammaktien plus dem gewichteten Durchschnitt der Stammaktien, die bei Umwandlung aller verwässernden potenziellen Stammaktien in Stammaktien ausgegeben würden. Die Umwandlung verwässernder potenzieller Stammaktien in Stammaktien gilt mit dem Beginn der Periode als erfolgt oder, falls dieses Datum auf einen späteren Tag fällt, mit dem Tag, an dem die potenziellen Stammaktien emittiert wurden.

37 Verwässernde potenzielle Stammaktien sind gesondert für jede dargestellte Periode zu ermitteln. Bei den in den Zeitraum vom Jahresbeginn bis zum Stichtag einbezogenen verwässernden potenziellen Stammaktien handelt es sich nicht um einen gewichteten Durchschnitt der einzelnen Zwischenberechnungen.

38 Potenzielle Stammaktien werden für die Periode gewichtet, in der sie im Umlauf sind. Potenzielle Stammaktien, die während der Periode gelöscht wurden oder verfallen sind, werden bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie nur für den Teil der Periode berücksichtigt, in dem sie im Umlauf waren. Potenzielle Stammaktien, die während der Periode in Stammaktien umgewandelt werden, werden vom Periodenbeginn bis zum Datum der Umwandlung bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie berücksichtigt. Vom Zeitpunkt der Umwandlung an werden die daraus resultierenden Stammaktien sowohl in das unverwässerte als auch das verwässerte Ergebnis je Aktie einbezogen.

39 Die Bestimmung der Zahl der bei der Umwandlung verwässernder potenzieller Stammaktien auszugebenden Stammaktien erfolgt zu den für die potenziellen Stammaktien geltenden Bedingungen. Sofern für die Umwandlung mehr als eine Grundlage besteht, wird bei der Berechnung das aus Sicht des Inhabers der potenziellen Stammaktien vorteilhafteste Umwandlungsverhältnis oder der günstigste Ausübungskurs zu Grunde gelegt.

40 Ein Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen oder assoziiertes Unternehmen kann an alle Parteien mit Ausnahme des Mutterunternehmens, des Partnerunternehmens oder des Gesellschafters potenzielle Stammaktien ausgeben, die entweder in Stammaktien des Tochterunternehmens, Gemeinschaftsunternehmens oder assoziierten Unternehmens oder in Stammaktien des Mutterunternehmens, des Partnerunternehmens oder des Gesellschafters (des berichtenden Unternehmens) wandelbar sind. Haben diese potenziellen Stammaktien des Tochterunternehmens, Gemeinschaftsunternehmens oder assoziierten Unternehmens einen Verwässerungseffekt auf das unverwässerte Ergebnis je Aktie des berichtenden Unternehmens, sind sie bei der Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einzubeziehen.

Potenzielle Stammaktien mit Verwässerungseffekt

41 Potenzielle Stammaktien sind nur dann als verwässernd zu betrachten, wenn ihre Umwandlung in Stammaktien das Ergebnis je Aktie aus dem fortzuführenden Geschäft kürzen bzw. den Periodenverlust je Aktie aus dem fortzuführenden Geschäft erhöhen würde.

42 Ein Unternehmen verwendet das auf das Mutterunternehmen entfallende Ergebnis aus dem fortzuführenden Geschäft als Kontrollgröße um festzustellen, ob bei potenziellen Stammaktien eine Verwässerung oder ein Verwässerungsschutz vorliegt. Das dem Mutterunternehmen zurechenbare Ergebnis aus dem fortzuführenden Geschäft wird gemäß Paragraph 12 bereinigt und schließt dabei Posten aus aufgegebenen Geschäftsbereichen aus.

43 Bei potenziellen Stammaktien liegt ein Verwässerungsschutz vor, wenn ihre Umwandlung in Stammaktien das Ergebnis je Aktie aus dem fortzuführenden Geschäft erhöhen bzw. den Verlust je Aktie aus dem fortzuführenden Geschäft reduzieren würde. Die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie erfolgt nicht unter der Annahme einer Umwandlung, Ausübung oder weiteren Emission von potenziellen Stammaktien, bei denen ein Verwässerungsschutz in Bezug auf das Ergebnis je Aktie vorliegen würde.

44 Bei der Beurteilung der Frage, ob bei potenziellen Stammaktien eine Verwässerung oder ein Verwässerungsschutz vorliegt, sind alle Emissionen oder Emissionsfolgen potenzieller Stammaktien getrennt statt in Summe zu betrachten. Die Reihenfolge, in der potenzielle Stammaktien beurteilt werden, kann einen Einfluss auf die Einschätzung haben, ob sie zu einer Verwässerung beitragen. Um die Verwässerung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie zu maximieren, wird daher jede Emission oder Emissionsfolge potenzieller Stammaktien in der Reihenfolge vom höchsten bis zum geringsten Verwässerungseffekt betrachtet, d. h. potenzielle Stammaktien, bei denen ein Verwässerungseffekt vorliegt, mit dem geringsten „Ergebnis je zusätzlicher Aktie" werden vor denjenigen mit einem höheren Ergebnis je zusätzlicher Aktie in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen. Optionen und Optionsscheine werden in der Regel zuerst berücksichtigt, weil sie den Zähler der Berechnung nicht beeinflussen.

Optionen, Optionsscheine und ihre Äquivalente

45 Bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie hat ein Unternehmen von der Ausübung verwässernder Optionen und Optionsscheine des Unternehmens auszugehen. Die angenommenen Erlöse aus diesen Instrumenten werden so behandelt, als wären sie im Zuge der Emission von Stammaktien zum durchschnittlichen Marktpreis der Stammaktien während der Periode angefallen. Die Differenz zwischen der Zahl der ausgegebenen Stammaktien und der Zahl der Stammaktien, die zum durchschnittlichen Marktpreis der Stammaktien während der Periode ausgegeben worden wären, ist als Ausgabe von Stammaktien ohne Entgelt zu behandeln.

46 Optionen und Optionsscheine sind als verwässernd zu betrachten, wenn sie die Ausgabe von Stammaktien zu einem geringeren als Marktpreis Stammaktien während der Periode abzüglich des Ausgabepreises. Zur Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wird daher unterstellt, dass potenziellen Stammaktie die beiden folgenden Elemente umfassen:

(a) einen Vertrag zur Ausgabe einer bestimmten Zahl von Stammaktien zu ihrem durchschnittlichen Marktpreis während der Periode. Bei diesen Stammaktien wird davon ausgegangen, dass sie einen marktgerechten Kurs aufweisen und weder ein Verwässerungseffekt noch ein Verwässerungsschutz vorliegt. Sie bleiben bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie unberücksichtigt;

(b) einen Vertrag zur entgeltlosen Ausgabe der verbleibenden Stammaktien. Diese Stammaktien erzielen keine Erlöse und wirken sich nicht auf das den in Umlauf befindlichen Stammaktien zuzurechnende Ergebnis aus. Daher liegt bei diesen Aktien ein Verwässerungseffekt vor und sind sie bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie zu den in Umlauf befindlichen Stammaktien hinzuzuzählen.

47 Bei Optionen und Optionsscheinen tritt ein Verwässerungseffekt nur dann ein, wenn der durchschnittliche Marktpreis der Stammaktien während der Periode den Ausübungspreis der Optionen oder Optionsscheine übersteigt (d. h. wenn sie „im Geld" sind). In Vorjahren angegebene Ergebnisse je Aktie werden nicht rückwirkend um Kursveränderungen bei den Stammaktien berichtigt.

47A Bei Aktienoptionen und anderen anteilsbasierten Vergütungsvereinbarungen, für die IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* gilt, müssen der in Paragraph 46 genannte Ausgabepreis und der in Paragraph 47 genannte Ausübungspreis den beizulegenden Zeitwert aller Güter oder Dienstleistungen enthalten, die dem Unternehmen künftig im Rahmen der Aktienoption oder einer anderen anteilsbasierten Vergütungsvereinbarung zu liefern bzw. zu erbringen sind.

48 Mitarbeiteraktienoptionen mit festen oder bestimmbaren Laufzeiten und verfallbare Stammaktien werden bei der Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie als Optionen behandelt, obgleich sie eventuell von einer Anwartschaft abhängig sind. Sie werden zum Bewilligungsdatum als im Umlauf befindlich behandelt. Leistungsabhängige Mitarbeiteraktienoptionen werden als bedingt emissionsfähige Aktien behandelt, weil ihre Ausgabe neben dem Ablauf einer Zeitspanne auch von der Erfüllung bestimmter Bedingungen abhängig ist.

Wandelbare Instrumente

49 Der Verwässerungseffekt wandelbarer Instrumente ist gemäß den Paragraphen 33 und 36 im verwässerten Ergebnis je Aktie darzustellen.

50 Bei wandelbaren Vorzugsaktien liegt ein Verwässerungsschutz immer dann vor, wenn die Dividende, die in der laufenden Periode für diese Aktien angekündigt bzw. aufgelaufen ist, das bei einer Umwandlung je erhaltener Stammaktie unverwässerte Ergebnis je Aktie übersteigt. Bei wandelbaren Schuldtiteln liegt ein Verwässerungsschutz vor, wenn die zu erhaltende Verzinsung (nach Steuern und sonstigen Änderungen bei den Erträgen oder Aufwendungen) je Stammaktie bei einer Umwandlung das unverwässerte Ergebnis je Aktie übersteigt.

51 Die Rückzahlung oder vorgenommene Umwandlung wandelbarer Vorzugsaktien betrifft unter Umständen nur einen Teil der zuvor in Umlauf befindlichen wandelbaren Vorzugsaktien. Um zu ermitteln, ob bei den übrigen in Umlauf befindlichen Vorzugsaktien ein Verwässerungseffekt vorliegt, wird in diesen Fällen ein in Paragraph 17 genanntes zusätzliches Entgelt den Aktien zugerechnet, die zurückgezahlt oder umgewandelt werden. Zurückgezahlte oder umgewandelte und nicht zurückgezahlte oder umgewandelte Aktien werden getrennt voneinander betrachtet.

Bedingt emissionsfähige Aktien

52 Wie bei der Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie werden auch bedingt emissionsfähige Aktien als in Umlauf befindlich behandelt und in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen, sofern die Bedingungen erfüllt (d. h. die Ereignisse eingetreten sind). Bedingt emissionsfähige Aktien werden mit Beginn der Periode (oder ab dem Tag der Vereinbarung zur bedingten Emission, falls dieser Termin später liegt) einbezogen. Falls die Bedingungen nicht erfüllt sind, basiert die Zahl der bedingt emissionsfähigen Aktien, die in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen werden, auf der Zahl an Aktien, die auszugeben wären, falls das Ende der Periode mit dem Ende des Zeitraums, innerhalb dessen diese Bedingung eintreten kann, zusammenfiele. Sind die Bedingungen bei Ablauf der Periode, innerhalb der sie eintreten können, nicht erfüllt, sind rückwirkende Anpassungen nicht erlaubt.

53 Besteht die Bedingung einer bedingten Emission in der Erzielung oder Aufrechterhaltung eines bestimmten Ergebnisses und wurde dieser Betrag zum Ende des Berichtszeitraumes zwar erzielt, muss darüber hinaus aber für eine weitere Periode gehalten werden, so gelten die zusätzlichen Stammaktien als in Umlauf befindlich, falls bei der Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie ein Verwässerungseffekt eintritt. In diesem Fall basiert die Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie auf der Zahl von Stammaktien, die ausgegeben würden, wenn das Ergebnis am Ende der Berichtsperiode mit dem Ergebnis am Ende der Periode, innerhalb der diese Bedingung eintreten kann, identisch wäre. Da sich das Ergebnis in einer künftigen Periode verändern kann, werden bedingt emissionsfähige Aktien nicht vor Ende der Periode, innerhalb der diese Bedingung eintreten kann, in die Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses einbezogen, da nicht alle erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

54 Die Zahl der bedingt emissionsfähigen Aktien kann vom künftigen Marktpreis der Stammaktien abhängen. Sollte dies zu einer Verwässerung führen, so basiert die Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie auf der Zahl von Stammaktien, die ausgegeben würden, wenn der Marktpreis am Ende der Berichtsperiode mit dem Marktpreis am Ende der Periode, innerhalb der diese Bedingung eintreten kann, identisch wäre. Basiert die Bedingung auf einem Durchschnitt der Marktpreis über einen über die Berichtsperiode hinausgehenden Zeitraum, so wird der Durchschnitt für den abgelaufenen Zeitraum zugrunde gelegt. Da sich der Marktpreis in einer künftigen Periode verändern kann, werden bedingt emissionsfähige Aktien nicht vor Ende der Periode, innerhalb der diese Bedingung eintreten kann, in die Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen, da nicht alle erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

55 Die Zahl der bedingt emissionsfähigen Aktien kann vom künftigen Ergebnis und den künftigen Kursen der Stammaktien abhängen. In solchen Fällen basiert die Zahl der Stammaktien, die in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen werden, auf beiden Bedingungen (also dem bis dahin erzielten Ergebnis und dem aktuellen Börsenkurs am Ende des Berichtszeitraums). Bedingt emissionsfähige Aktien werden erst in die Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen, wenn beide Bedingungen erfüllt sind.

56 In anderen Fällen hängt die Zahl der bedingt emissionsfähigen Aktien von einer anderen Bedingung als dem Ergebnis oder Marktpreis (beispielsweise der Eröffnung einer bestimmten Zahl an Einzelhandelsgeschäften) ab. In diesen Fällen werden die bedingt emissionsfähigen Aktien unter der Annahme, dass die Bedingung bis zum Ende der Periode, innerhalb der sie eintreten kann, unverändert bleibt, dem Stand am Ende des Berichtszeitraums entsprechend in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen.

57 Bedingt emissionsfähige potenzielle Stammaktien (mit Ausnahme solcher, die einer Vereinbarung zur bedingten Emission unterliegen, wie bedingt emissionsfähige wandelbare Instrumente) werden folgendermaßen in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen:

(a) Ein Unternehmen stellt fest, ob man bei den potenziellen Stammaktien davon ausgehen kann, dass sie aufgrund der für sie festgelegten Emissionsbedingungen nach Maßgabe der Bestimmungen über bedingt emissionsfähige Stammaktien in den Paragraphen 52-56 emissionsfähig sind; und

(b) sollten sich diese potenziellen Stammaktien im verwässerten Ergebnis je Aktie niederschlagen, stellt ein Unternehmen die entsprechenden Auswirkungen auf die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie nach Maßgabe der Bestimmungen über Optionen und Optionsscheine (Paragraphen 45-48), der Bestimmungen über wandelbare Instrumente (Paragraphen 49-51), der Bestimmungen über Verträge, die in Stammaktien oder liquiden Mitteln erfüllt werden (Paragraphen 58-61) bzw. sonstiger Bestimmungen fest.

Bei der Ermittlung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wird jedoch nur von einer Ausübung bzw. Umwandlung ausgegangen, wenn bei ähnlichen im Umlauf befindlichen potenziellen und unbedingten Stammaktien die gleiche Annahme zugrunde gelegt wird.

Verträge, die in Stammaktien oder liquiden Mitteln erfüllt werden können

58 Hat ein Unternehmen einen Vertrag geschlossen, bei dem es zwischen einer Erfüllung in Stammaktien oder in liquiden Mitteln wählen kann, so hat das Unternehmen davon auszugehen, dass der Vertrag in Stammaktien erfüllt wird, wobei die daraus resultierenden potenziellen Stammaktien im verwässerten Ergebnis je Aktie zu berücksichtigen sind, sofern ein Verwässerungseffekt vorliegt.

59 Wird ein solcher Vertrag zu Bilanzierungszwecken als Vermögenswert oder Schuld dargestellt oder enthält er eine Eigenkapital- und eine Schuldkomponente, so hat das Unternehmen den Zähler um etwaige Änderungen beim Ergebnis zu berichtigen, die sich während der Periode ergeben hätten, wäre der Vertrag in vollem Umfang als Eigenkapitalinstrument eingestuft worden. Bei dieser Berichtigung wird ähnlich verfahren wie bei den nach Paragraph 33 erforderlichen Anpassungen.

60 Bei Verträgen, die nach Wahl des Inhabers in Stammaktien oder liquiden Mitteln erfüllt werden können, ist bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie die Option mit dem stärkeren Verwässerungseffekt zugrunde zu legen.

61 Ein Beispiel für einen Vertrag, bei dem die Erfüllung in Stammaktien oder liquiden Mitteln erfolgen kann, ist ein Schuldinstrument, das dem Unternehmen bei Fälligkeit das uneingeschränkte Recht einräumt, den Kapitalbetrag in liquiden Mitteln oder in eigenen Stammaktien zu leisten. Ein weiteres Beispiel ist eine geschriebene Verkaufsoption, deren Inhaber die Wahl zwischen Erfüllung in Stammaktien oder in liquiden Mitteln hat.

Gekaufte Optionen

62 Verträge wie gekaufte Verkaufsoptionen und gekaufte Kaufoptionen (also Optionen, die das Unternehmen auf die eigenen Stammaktien hält) werden nicht in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen, weil dies einem Verwässerungsschutz gleichkäme. Die Verkaufsoption würde nur ausgeübt, wenn der Ausübungspreis den Marktpreis überstiege, und die Kaufoption würde nur ausgeübt, wenn der Ausübungspreis unter dem Marktpreis läge.

Geschriebene Verkaufsoptionen

63 Verträge, die das Unternehmen zum Rückkauf seiner eigenen Aktien verpflichten (wie geschriebene Verkaufsoptionen und Terminkäufe), kommen bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie zum Tragen, wenn ein Verwässerungseffekt vorliegt. Wenn diese Verträge innerhalb der Periode „im Geld" sind (d. h. der Ausübungs- oder Erfüllungspreis den durchschnittlichen Marktpreis in der Periode übersteigt), so ist der potenzielle Verwässerungseffekt auf das Ergebnis je Aktie folgendermaßen zu ermitteln:

(a) es ist anzunehmen, dass am Anfang der Periode eine ausreichende Menge an Stammaktien (zum durchschnittlichen Marktpreis während der Periode) emittiert werden, um die Mittel zur Vertragserfüllung zu beschaffen;

(b) es ist anzunehmen, dass die Erlöse aus der Emission zur Vertragserfüllung (also zum Rückkauf der Stammaktien) verwendet werden; und

(c) die zusätzlichen Stammaktien (die Differenz zwischen den als emittiert angenommenen Stammaktien und den aus der Vertragserfüllung vereinnahmten Stammaktien) sind in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einzubeziehen.

RÜCKWIRKENDE ANPASSUNGEN

64 Nimmt die Zahl der in Umlauf befindlichen Stammaktien oder potenziellen Stammaktien durch eine Kapitalisierung, eine Emission von Gratisaktien oder einen Aktiensplitts zu bzw. durch einen umgekehrten Aktiensplitt ab, so ist die Berechnung des unverwässerten und verwässerten Ergebnisses je Aktie für alle dargestellten Perioden rückwirkend zu berichtigen. Treten diese Änderungen nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Genehmigung zur Veröffentlichung des Abschlusses ein, sind die Berechnungen je Aktie für den Abschluss, der für diese Periode vorgelegt wird, sowie für die Abschlüsse aller früheren Perioden auf der Grundlage der neuen Zahl an Aktien vorzunehmen. Dabei ist anzugeben, dass die Berechnungen pro Aktie derartigen Änderungen in der Zahl der Aktien Rechnung tragen. Darüber hinaus sind für alle dargestellten Perioden die unverwässerten und verwässerten Ergebnisse je Aktie auch im Hinblick auf die Auswirkungen von rückwirkend berücksichtigten Fehlern und Anpassungen, die durch Änderungen der Rechnungslegungsmethoden bedingt sind, anzupassen.

65 Ein Unternehmen darf verwässerte Ergebnisse je Aktie, die in früheren Perioden ausgewiesen wurden, nicht aufgrund von Änderungen der Berechnungsannahmen zur Ergebnisermittlung je Aktie oder zwecks Umwandlung potenzieller Stammaktien in Stammaktien rückwirkend anpassen.

DARSTELLUNG

66 Ein Unternehmen hat in seiner Gewinn- und Verlustrechnung für jede Gattung von Stammaktien mit unterschiedlichem Anrecht auf Teilnahme am Ergebnis das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie aus dem den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbaren Periodengewinn bzw. -verlust aus dem fortzuführenden Geschäft sowie das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbare Ergebnis auszuweisen. Ein Unternehmen hat die unverwässerten und verwässerten Ergebnisse je Aktie in allen dargestellten Perioden gleichrangig auszuweisen.

67 Das Ergebnis je Aktie ist für jede Periode auszuweisen, für die eine Gewinn- und Verlustrechnung vorgelegt wird. Wird das verwässerte Ergebnis je Aktie für mindestens eine Periode ausgewiesen, so ist es, selbst wenn es dem unverwässerten Ergebnis je Aktie entspricht, für sämtliche Perioden auszuweisen. Stimmen unverwässertes und verwässertes Ergebnis je Aktie überein, so kann der doppelte Ausweis in einer Zeile in der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgen.

68 Ein Unternehmen, das die Aufgabe eines Geschäftsbereichs meldet, hat die unverwässerten und verwässerten Ergebnisse je Aktie für den aufgegebenen Geschäftsbereich entweder in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang auszuweisen.

69 Ein Unternehmen hat die unverwässerten und verwässerten Ergebnisse je Aktie auch dann auszuweisen, wenn die Beträge negativ (also als Verlust je Aktie) ausfallen.

ANGABEN

70 Ein Unternehmen hat Folgendes anzugeben:

(a) die Beträge, die es bei der Berechnung von unverwässerten und verwässerten Ergebnissen je Aktie als Zähler verwendet, sowie eine Überleitung der entsprechenden Beträge zu dem dem Mutterunternehmen zurechenbaren Ergebnis. Der Überleitungsrechnung muss zu entnehmen sein, wie sich die einzelnen Instrumente auf das Ergebnis je Aktie auswirken.

(b) den gewichteten Durchschnitt der Stammaktien, der bei der Berechnung der unverwässerten und verwässerten Ergebnisse je Aktie als Nenner verwendet wurde, sowie eine Überleitungsrechnung dieser Nenner zueinander. Der Überleitungsrechnung muss zu entnehmen sein, wie sich die einzelnen Instrumente auf das Ergebnis je Aktie auswirken.

(c) die Instrumente (einschließlich bedingt emissionsfähiger Aktien), die das unverwässerte Ergebnis je Aktie in Zukunft potenziell verwässern könnten, aber nicht in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie eingeflossen sind, weil sie für die dargestellte(n) Periode(n) einer Verwässerung entgegenwirken.

(d) eine Beschreibung der Transaktionen mit Stammaktien oder potenziellen Stammaktien — mit Ausnahme derjenigen, die gemäß Paragraph 64 berücksichtigt werden–, die nach dem Bilanzstichtag zustande kommen und die — wenn sie vor Ende der Berichtsperiode stattgefunden hätten, die Zahl der am Ende der Periode in Umlauf befindlichen Stammaktien oder potenziellen Stammaktien erheblich verändert hätten.

71 Beispiele für die in Paragraph 70(d) genannten Transaktionen sind:

(a) die Ausgabe von Aktien gegen liquide Mittel;

(b) die Ausgabe von Aktien, wenn die Erlöse dazu verwendet werden, zum Bilanzstichtag bestehende Schulden oder in Umlauf befindliche Vorzugsaktien zu tilgen;

(c) die Rücknahme von in Umlauf befindlichen Stammaktien;

(d) die Umwandlung oder Ausübung des Bezugsrechtes potenzieller, sich zum Bilanzstichtag im Umlauf befindlicher Stammaktien in Stammaktien;

(e) die Ausgabe von Optionen, Optionsscheinen oder wandelbaren Instrumenten; und

(f) die Erfüllung von Bedingungen, die die Ausgabe bedingt emissionsfähiger Aktien zur Folge hätten.

Die Ergebnisse je Aktiewerden nicht um Transaktionen berichtigt, die nach dem Bilanzstichtag eintreten, da diese den zur Generierung des Ergebnisses verwendeten Kapitalbetrag nicht beeinflussen.

72 Finanzinstrumente und sonstige Verträge, die zu potenziellen Stammaktien führen, können Bedingungen enthalten, die die Messung des unverwässerten und verwässerten Ergebnisses je Aktie beeinflussen. Diese Bedingungen können entscheidend dafür sein, ob bei potenziellen Stammaktien ein Verwässerungseffekt vorliegt und, falls dem so ist, wie sich dies auf den gewichteten Durchschnitt der in Umlauf befindlichen Aktien sowie alle daraus resultierenden Berichtigungen des den Stammaktionären zuzurechnenden Periodenergebnisses auswirkt. Die Angabe der Vertragsbedingungen dieser Finanzinstrumente und anderer Verträge wird empfohlen, sofern dies nicht ohnehin vorgeschrieben ist (s. IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben*).

73 Falls ein Unternehmen zusätzlich zum unverwässerten und verwässerten Ergebnis je Aktie Beträge je Aktie angibt, die mittels eines im Bericht enthaltenen Bestandteils des Periodengewinns ermittelt werden, der von diesem Standard abweicht, so sind derartige Beträge unter Verwendung des gemäß diesem Standard ermittelten gewichteten Durchschnitts von Stammaktien zu bestimmen. Unverwässerte und verwässerte Beträge je Aktie, die sich auf einen derartigen Bestandteil beziehen, sind gleichrangig anzugeben und im Anhang auszuweisen. Ein Unternehmen hat auf die Grundlage zur Ermittlung der(s) Nenner(s) hinzuweisen, einschließlich der Angabe, ob es sich bei den entsprechenden Beträgen je Aktie um Vor- oder Nachsteuerbeträge handelt. Bei Verwendung eines Bestandteils des Periodengewinns, der nicht als eigenständiger Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen wird, ist eine Überleitung zwischen diesem verwendeten Bestandteil zu einem in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Posten herzustellen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

74 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist dies anzugeben.

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

75 Dieser Standard ersetzt IAS 33 *Ergebnis je Aktie* (im Jahr 1997 verabschiedet).

76 Dieser Standard ersetzt SIC-24 *Ergebnis je Aktie — Finanzinstrumente und sonstige Verträge, die in Aktien erfüllt werden können*.

Anhang A

LEITLINIEN FÜR DIE ANWENDUNG

Dieser Anhang ist Bestandteil des Standards.

DAS DEM MUTTERUNTERNEHMEN ZUZURECHNENDE ERGEBNIS

A1 Zur Berechnung des Ergebnisses je Aktie auf der Grundlage des Konzernabschlusses bezieht sich das dem Mutterunternehmen zuzurechnende Ergebnis auf das Ergebnis des konsolidierten Unternehmens nach Berücksichtigung von Minderheitsanteilen.

BEZUGSRECHTSAUSGABE

A2 Durch die Ausgabe von Stammaktien zum Zeitpunkt der Ausübung oder Umwandlung potenzieller Stammaktien entsteht im Regelfall kein Bonuselement, weil die potenziellen Stammaktien normalerweise zum vollen Wert ausgegeben werden, was zu einer proportionalen Änderung der dem Unternehmen zur Verfügung stehenden Ressourcen führt. Bei einer Ausgabe von Bezugsrechten liegt der Ausübungskurs jedoch häufig unter dem beizulegenden Zeitwert der Aktien, so dass hier ein Bonuselement vorliegt (siehe Paragraph 27(b)). Wird allen gegenwärtigen Aktionären eine Bezugsrechtsausgabe angeboten, ist die Zahl der Stammaktien, die zu verwenden ist, um für alle Perioden vor der Bezugsrechtsausgabe das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie zu berechnen, gleich der Zahl der sich vor der Ausgabe in Umlauf befindlichen Stammaktien, multipliziert mit folgendem Faktor:

$$\frac{\text{Beizulegender Zeitwert je Aktie unmittelbar vor der Bezugsrechtsausübung}}{\text{Theoretischer Zeitwert je Aktie nach dem Bezugsrecht}}$$

Der theoretische Zeitwert je Aktie nach dem Bezugsrecht wird berechnet, indem die Summe der Marktwerte der Aktien unmittelbar vor Ausübung der Bezugsrechte zu den Erlösen aus der Ausübung der Bezugsrechte hinzugezählt und durch die Anzahl der sich nach Ausübung der Bezugsrechte in Umlauf befindlichen Aktien geteilt wird. In Fällen, in denen die Bezugsrechte vor dem Ausübungsdatum getrennt von den Aktien öffentlich gehandelt werden sollen, wird der beizulegende Zeitwert für die Zwecke dieser Ermittlung am Schluss des letzten Handelstages festgelegt, an dem die Aktien gemeinsam mit den Bezugsrechten gehandelt werden.

KONTROLLGRÖßE

A3 Um die Anwendung des in den Paragraphen 42 und 43 beschriebenen Begriffs der Kontrollgröße zu veranschaulichen, soll angenommen werden, dass ein Unternehmen aus fortgeführten Geschäftsbereichen einen dem Mutterunternehmen zurechenbaren Gewinn von 4 800 WE [1], aus aufgegebenen Geschäftsbereichen einen dem Mutterunternehmen zurechenbaren Verlust von (7 200 WE), einen dem Mutterunternehmen zurechenbaren Verlust von (2 400 WE) und 2 000 Stammaktien sowie 400 potenzielle in Umlauf befindliche Stammaktien hat. Das unverwässerte Ergebnis des Unternehmens je Aktie beträgt in diesem Fall 2,40 WE für fortgeführte Geschäftsbereiche, (3,60 WE) für aufgegebene Geschäftsbereiche und (1,20 WE) für den Verlust. Die 400 potenziellen Stammaktien werden in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen, weil das resultierende Ergebnis von 2,00 WE je Aktie für fortgeführte Geschäftsbereiche verwässernd wirkt, wenn keine Auswirkung dieser 400 potenziellen Stammaktien auf das Ergebnis angenommen wird. Weil der dem Mutterunternehmen zurechenbare Gewinn aus fortgeführten Geschäftsbereichen die Kontrollgröße ist, bezieht das Unternehmen auch diese 400 potenziellen Stammaktien in die Berechnung der übrigen Ergebnisse je Aktie ein, obwohl die resultierenden Ergebnisse je Aktie für die ihnen vergleichbaren unverwässerten Ergebnisse je Aktie einen Verwässerungsschutz darstellen; d. h., der Verlust je Aktie geringer ist [(3,00 WE) je Aktie für den Verlust aus aufgegebenen Geschäftsbereichen und (1,00 WE) je Aktie für den Verlust].

DURCHSCHNITTLICHER MARKTPREIS DER STAMMAKTIEN

A4 Zur Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wird der durchschnittliche Marktpreis der Stammaktien, von deren Ausgabe ausgegangen wird, auf der Basis des durchschnittlichen Marktpreises während der Periode errechnet. Theoretisch könnte jede Markttransaktion mit den Stammaktien eines Unternehmens in die Bestimmung des durchschnittlichen Marktpreises einbezogen werden. In der Praxis reicht jedoch für gewöhnlich ein einfacher Durchschnitt aus den wöchentlichen oder monatlichen Kursen aus.

A5 Im Allgemeinen sind die Schlusskurse für die Berechnung des durchschnittlichen Marktpreises ausreichend. Schwanken die Kurse allerdings mit großer Bandbreite, ergibt ein Durchschnitt aus den Höchst- und Tiefstkursen normalerweise einen repräsentativeren Kurs. Der durchschnittliche Marktpreis ist stets nach derselben Methode zu ermitteln, es sei denn, diese ist wegen geänderter Bedingungen nicht mehr repräsentativ. So könnte z. B. ein Unternehmen, das zur Errechnung des durchschnittlichen Marktpreises über mehrere Jahre relativ stabiler Kurse hinweg die Schlusskurse benutzt, zur Durchschnittsbildung aus Höchst- und Tiefstkursen übergehen, wenn starke Kursschwankungen einsetzen und die Schlusskurse keinen repräsentativen Durchschnittskurs mehr ergeben.

OPTIONEN, OPTIONSSCHEINE UND IHRE ÄQUIVALENTE

A6 Es wird davon ausgegangen, dass Optionen oder Optionsscheine für den Kauf wandelbarer Instrumente immer dann für diesen Zweck ausgeübt werden, wenn die Durchschnittskurse sowohl der wandelbaren Instrumente als auch der nach der Umwandlung zu beziehenden Stammaktien über dem Ausübungskurs der Optionen oder Optionsscheine liegen. Von einer Ausübung wird jedoch nur dann ausgegangen, wenn auch bei ähnlichen, eventuell in Umlauf befindlichen wandelbaren Instrumenten von einer Umwandlung ausgegangen wird.

A7 Optionen oder Optionsscheine können die Andienung schuldrechtlicher oder anderer Wertpapiere des Unternehmens (oder seines Mutterunternehmens oder eines Tochterunternehmens) zur Zahlung des gesamten Ausübungspreises oder eines Teiles davon ermöglichen oder erfordern. Bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wirken diese Optionen oder Optionsscheine verwässernd, wenn (a) der durchschnittliche Marktpreis der zugehörigen Stammaktien für die Periode den Ausübungskurs überschreitet oder (b) der Verkaufskurs des anzudienenden Instrumentes unter dem liegt, zu dem das Instrument der Options- oder Optionsscheinsvereinbarung entsprechend angedient werden kann und die sich ergebende Abzinsung zu einem effektiven Ausübungskurs unter dem Börsenkurs für die Stammaktien führt, die nach der Ausübung bezogen werden können. Bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wird davon ausgegangen, dass diese Optionen oder Optionsscheine ausgeübt und die schuldrechtlichen oder anderen Wertpapiere angedient werden sollen. Ist die Andienung liquider Mittel für den Options- oder Optionsscheininhaber vorteilhafter und lässt der Vertrag dies zu, wird von der Andienung liquider Mittel ausgegangen. Zinsen (abzüglich Steuern) auf schuldrechtliche Wertpapiere, von deren Andienung ausgegangen wird, werden dem Zähler als Berichtigung wieder hinzugerechnet.

A8 Ähnlich behandelt werden Vorzugsaktien mit ähnlichen Bestimmungen oder andere Wertpapiere, deren Umwandlungsoptionen dem Investor eine Barzahlung zu einem günstigeren Umwandlungssatz erlauben.

A9 Bei bestimmten Optionen oder Optionsscheinen sehen die Vertragsbedingungen eventuell vor, dass die durch Ausübung dieser Instrumente erzielten Erlöse für den Rückkauf schuldrechtlicher oder anderer Wertpapiere des Unternehmens (oder seines Mutter- oder eines Tochterunternehmens) verwendet werden. Bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wird davon ausgegangen, dass diese Optionen oder Optionsscheine ausgeübt wurden und der Erlös für den Kauf der schuldrechtlichen Wertpapiere zum durchschnittlichen Marktpreis und nicht für den Kauf von Stammaktien verwendet wird. Sollte der durch die angenommene Ausübung erzielte Erlös jedoch

[1] In diesen Leitlinien werden Geldbeträge in „Währungseinheiten“ (WE) angegeben.

über den für den angenommenen Kauf schuldrechtlicher Wertpapiere aufgewandten Betrag hinausgehen, so wird diese Differenz bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie berücksichtigt (d. h., es wird davon ausgegangen, dass sie für den Rückkauf von Stammaktien eingesetzt wurde). Zinsen (abzüglich Steuern) auf schuldrechtliche Wertpapiere, von deren Kauf ausgegangen wird, werden dem Zähler als Berichtigung wieder hinzugerechnet.

GESCHRIEBENE VERKAUFSOPTIONEN

A10 Zur Erläuterung der Anwendung von Paragraph 63 soll angenommen werden, dass sich von einem Unternehmen 120 geschriebene Verkaufsoptionen auf seine Stammaktien mit einem Ausübungskurs von 35 WE in Umlauf befinden. Der durchschnittliche Marktpreis für die Stammaktien des Unternehmens in der Periode beträgt 28 WE. Bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie geht das Unternehmen davon aus, dass es zur Erfüllung seiner Verkaufsverpflichtung von 4 200 WE zu Periodenbeginn 150 Aktien zu je 28 WE ausgegeben hat. Die Differenz zwischen den 150 ausgegebenen Stammaktien und den 120 Stammaktien aus der Erfüllung der Verkaufsoption (30 zusätzliche Stammaktien) wird bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie auf den Nenner aufaddiert.

INSTRUMENTE VON TOCHTERUNTERNEHMEN, GEMEINSCHAFTSUNTERNEHMEN ODER ASSOZIIERTEN UNTERNEHMEN

A11 Potenzielle Stammaktien eines Tochterunternehmens, Gemeinschaftsunternehmens oder assoziierten Unternehmens, die entweder in Stammaktien des Tochterunternehmens, Gemeinschaftsunternehmens oder assoziierten Unternehmens oder in Stammaktien des Mutterunternehmens, des Partnerunternehmens oder des Gesellschafters (des berichtenden Unternehmens) umgewandelt werden können, werden wie folgt in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie einbezogen:

(a) Durch ein Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen oder assoziiertes Unternehmen ausgegebene Instrumente, die ihren Inhabern den Bezug von Stammaktien des Tochterunternehmens, Gemeinschaftsunternehmens oder assoziierten Unternehmens ermöglichen, werden in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie des Tochterunternehmens, Gemeinschaftsunternehmens oder assoziierten Unternehmens einbezogen. Dieses Ergebnis je Aktie wird dann vom berichtenden Unternehmen in dessen Berechnungen des Ergebnisses je Aktie einbezogen, und zwar auf der Grundlage, dass das berichtende Unternehmen die Instrumente des Tochterunternehmens, Gemeinschaftsunternehmens oder assoziierten Unternehmens hält.

(b) Instrumente eines Tochterunternehmens, Gemeinschaftsunternehmens oder assoziierten Unternehmens, die in Stammaktien des berichtenden Unternehmens umgewandelt werden können, werden für die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie als zu den potenziellen Stammaktien des berichtenden Unternehmens gehörend betrachtet. Ebenso werden auch von einem Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierten Unternehmen für den Kauf von Stammaktien des berichtenden Unternehmens ausgegebene Optionen oder Optionsscheine bei der Berechnung des konsolidierten verwässerten Ergebnisses je Aktie als zu den potenziellen Stammaktien des berichtenden Unternehmens gehörend betrachtet.

A12 Um zu bestimmen, wie sich Instrumente, die von einem berichtenden Unternehmen ausgegeben wurden und in Stammaktien eines Tochterunternehmens, Gemeinschaftsunternehmens oder assoziierten Unternehmens umgewandelt werden können, auf das Ergebnis je Aktie auswirken, wird von der Umwandlung der Instrumente ausgegangen und der Zähler (das den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbare Ergebnis) gemäß Paragraph 33 dementsprechend berichtigt. Zusätzlich dazu wird der Zähler mit Bezug auf jede Änderung berichtigt, die im Ergebnis des berichtenden Unternehmens auftritt (z. B. Erträge nach der Dividenden- oder nach der Equity-Methode) und der erhöhten Stammaktienzahl des Tochterunternehmens, Gemeinschaftsunternehmens oder assoziierten Unternehmens zuzurechnen ist, die sich als Folge der angenommenen Umwandlung in Umlauf befindet. Der Nenner ist bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie nicht betroffen, weil die Zahl der in Umlauf befindlichen Stammaktien des berichtenden Unternehmens sich bei Annahme der Umwandlung nicht ändern würde.

PARTIZIPIERENDE EIGENKAPITALINSTRUMENTE UND AUS ZWEI GATTUNGEN BESTEHENDE STAMMAKTIEN

A13 Zum Eigenkapital einiger Unternehmen gehören:

(a) Instrumente, die nach einer festgelegten Formel (z. B. zwei zu eins) an Stammaktien-Dividenden beteiligt werden, wobei in einigen Fällen für die Gewinnbeteiligung eine Obergrenze (z. B. bis zu einem bestimmten Höchstbetrag je Aktie) besteht.

(b) eine Stammaktien-Gattung, deren Dividendensatz von dem der anderen Stammaktien-Gattung abweicht, ohne jedoch vorrangige oder vorgehende Rechte zu haben.

A14 Zur Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie wird bei den in Paragraph A13 bezeichneten Instrumenten, die in Stammaktien umgewandelt werden können, von einer Umwandlung ausgegangen, wenn sie eine

verwässernde Wirkung hat. Für die nicht in eine Stammaktien-Gattung umwandelbaren Instrumente wird das Ergebnis entsprechend ihren Dividendenrechten oder anderen Rechten auf Beteiligung an nicht ausgeschütteten Gewinnen den unterschiedlichen Aktiengattungen und gewinnberechtigten Dividendenpapieren zugewiesen. Zur Berechnung des unverwässerten und verwässerten Ergebnisses je Aktie:

(a) wird das den Stammaktieninhabern des Mutterunternehmens zurechenbare Periodenergebnis (durch Gewinnreduzierung und Verlusterhöhung) um den Betrag der Dividenden angepasst, der in der Periode für jede Aktiengattung erklärt wurde, sowie um den vertraglichen Betrag der Dividenden (oder Zinsen auf Gewinnschuldverschreibungen), der für die Periode zu zahlen ist (z. B. ausgeschüttete, aber noch nicht ausgezahlte kumulative Dividenden).

(b) wird das verbleibende Periodenergebnis Stammaktien und partizipierenden Eigenkapitalinstrumenten in dem Umfang zugeteilt, in dem jedes Instrument am Ergebnis beteiligt ist, so, als sei das gesamte Ergebnis ausgeschüttet worden. Das gesamte jeder Gattung von Eigenkapitalinstrumenten zugewiesene Ergebnis wird durch Addition des aus Dividenden und aus Gewinnbeteiligung zugeteilten Betrags bestimmt.

(c) wird der Gesamtbetrag des jeder Gattung von Eigenkapitalinstrumenten zugewiesenen Ergebnisses durch die Zahl der in Umlauf befindlichen Instrumente geteilt, denen das Ergebnis zugewiesen wird, um das Ergebnis je Aktie für das Instrument zu bestimmen.

Zur Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie werden alle potenziellen Stammaktien, die als ausgegeben gelten, in die in Umlauf befindlichen Stammaktien einbezogen.

TEILWEISE BEZAHLTE AKTIEN

A15 Werden Stammaktien ausgegeben, jedoch nicht voll bezahlt, werden sie bei der Berechnung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie in dem Umfang als Bruchteil einer Stammaktie angesehen, in dem sie während der Periode in Relation zu einer voll bezahlten Stammaktie dividendenberechtigt sind.

A16 Soweit teilweise bezahlte Aktien während der Periode nicht dividendenberechtigt sind, werden sie bei der Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie analog zu Optionen oder Optionsscheinen behandelt. Der unbezahlte Restbetrag gilt als für den Kauf von Stammaktien verwendeter Erlös. Die Zahl der in das verwässerte Ergebnis je Aktie einbezogenen Aktien ist die Differenz zwischen der Zahl der gezeichneten Aktien und der Zahl der Aktien, die als gekauft gelten.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD

34 Zwischenberichterstattung

ZIELSETZUNG

Die Zielsetzung dieses Standards ist, den Mindestinhalt eines Zwischenberichts sowie die Grundsätze für die Erfassung und Bewertung in einem vollständigen oder verkürzten Abschluss für eine Zwischenberichtsperiode vorzuschreiben. Eine rechtzeitige und verlässliche Zwischenberichterstattung erlaubt Investoren, Gläubigern und anderen Adressaten, die Fähigkeit eines Unternehmens, Periodenüberschüsse und Mittelzuflüsse zu erzeugen, sowie seine Vermögenslage und Liquidität besser zu beurteilen.

ANWENDUNGSBEREICH

1 Dieser Standard schreibt weder vor, welche Unternehmen Zwischenberichte zu veröffentlichen haben, noch wie häufig oder innerhalb welchen Zeitraums nach dem Ablauf einer Zwischenberichtsperiode dies zu erfolgen hat. Jedoch verlangen Regierungen, Aufsichtsbehörden, Börsen und sich mit der Rechnungslegung befassende Berufsverbände oft von Unternehmen, deren Schuld- oder Eigenkapitaltitel öffentlich gehandelt werden, die Veröffentlichung von Zwischenberichten. Dieser Standard ist anzuwenden, wenn ein Unternehmen pflichtgemäß oder freiwillig einen Zwischenbericht in Übereinstimmung mit den International Financial Reporting Standards veröffentlicht. Das International Accounting Standards Committee ([1]) empfiehlt Unternehmen, deren Wertpapiere öffentlich gehandelt werden, Zwischenberichte bereitzustellen, die hinsichtlich Erfassung, Bewertung und Angaben den Grundsätzen dieses Standards entsprechen. Unternehmen, deren Wertpapiere öffentlich gehandelt werden, wird insbesondere empfohlen

(a) Zwischenberichte wenigstens zum Ende der ersten Hälfte des Geschäftsjahres bereitzustellen; und

(b) ihre Zwischenberichte innerhalb von 60 Tagen nach Abschluss der Zwischenberichtsperiode verfügbar zu machen.

2 Jeder Finanzbericht, ob Abschluss eines Geschäftsjahres oder Zwischenbericht, ist hinsichtlich seiner Konformität mit den International Financial Reporting Standards gesondert zu beurteilen. Die Tatsache, dass ein Unternehmen während eines bestimmten Geschäftsjahres keine Zwischenberichterstattung vorgenommen hat oder Zwischenberichte erstellt hat, die nicht diesem Standard entsprechen, darf das Unternehmen nicht davon abhalten, den International Financial Reporting Standards entsprechende Abschlüsse eines Geschäftsjahres zu erstellen, wenn ansonsten auch so verfahren wird.

3 Wenn der Zwischenbericht eines Unternehmens als mit den International Financial Reporting Standards übereinstimmend bezeichnet wird, hat er allen Anforderungen dieses Standards zu entsprechen. Paragraph 19 schreibt dafür bestimmte Angaben vor.

DEFINITIONEN

4 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Eine *Zwischenberichtsperiode* ist eine Finanzberichtsperiode, die kürzer als ein gesamtes Geschäftsjahr ist.

Ein *Zwischenbericht* ist ein Finanzbericht, der einen vollständigen Abschluss (wie in IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* beschrieben) oder einen verkürzten Abschluss (wie in diesem Standard beschrieben) für eine Zwischenberichtsperiode enthält.

INHALT EINES ZWISCHENBERICHTS

5 IAS 1 definiert für einen vollständigen Abschluss folgende Bestandteile:

(a) eine Bilanz;

(b) eine Gewinn- und Verlustrechnung;

(c) eine Eigenkapitalveränderungsrechnung, die entweder:

(i) sämtliche Veränderungen des Eigenkapitals oder

(ii) Änderungen des Eigenkapitals mit Ausnahme solcher, die aus Transaktionen mit Anteilseignern in ihrer Eigenschaft als Anteilseigner entstehen, zeigt;

([1]) Der International Accounting Standards Board, der seine Tätigkeit im Jahr 2001 aufnahm, hat die Funktionen des International Accounting Standards Committee übernommen.

(d) eine Kapitalflussrechnung und

(e) den Anhang, der eine zusammenfassende Darstellung der wesentlichen Rechnungslegungsmethoden und sonstige Erläuterungen enthält.

6 Im Interesse rechtzeitiger Informationen, aus Kostengesichtspunkten und um eine Wiederholung bereits berichteter Informationen zu vermeiden, kann ein Unternehmen dazu verpflichtet sein oder sich freiwillig dafür entscheiden, weniger Informationen an Zwischenberichtsterminen bereitzustellen als in seinen Abschlüssen eines Geschäftsjahres. Dieser Standard definiert den Mindestinhalt eines Zwischenberichts, der einen verkürzten Abschluss und ausgewählte erläuternde Anhangangaben enthält. Der Zwischenbericht soll eine Aktualisierung des letzten Abschlusses eines Geschäftsjahres darstellen. Dementsprechend konzentriert er sich auf neueTätigkeiten, Ereignisse und Umstände und wiederholt nicht bereits berichtete Informationen.

7 Die Vorschriften in diesem Standard sollen den Unternehmen nicht verbieten bzw. sie nicht davon abhalten, an Stelle eines verkürzten Abschlusses und ausgewählter erläuternder Anhangangaben einen vollständigen Abschluss (wie in IAS 1 beschrieben) als Zwischenbericht zu veröffentlichen. Dieser Standard verbietet nicht und hält Unternehmen auch nicht davon ab, mehr als das Minimum der von diesem Standard vorgeschriebenen Posten oder ausgewählten erläuternden Anhangangaben in verkürzte Zwischenberichte aufzunehmen. Die Anwendungsleitlinien für Erfassung und Bewertung in diesem Standard gelten auch für vollständige Abschlüsse einer Zwischenberichtsperiode; solche Abschlüsse würden sowohl alle von diesem Standard geforderten Angaben (insbesondere die ausgewählten Anhangangaben in Paragraph 16) als auch die von anderen Standards geforderten Angaben umfassen.

Mindestbestandteile eines Zwischenberichts

8 Ein Zwischenbericht hat mindestens die folgenden Bestandteile zu enthalten:

(a) eine verkürzte Bilanz;

(b) eine verkürzte Gewinn- und Verlustrechnung;

(c) eine verkürzte Aufstellung, die entweder (i) alle Veränderungen des Eigenkapitals oder (ii) Veränderungen des Eigenkapitals, die nicht aus Kapitaltransaktionen mit Eigentümern oder Ausschüttungen an Eigentümer resultieren, zeigt;

(d) eine verkürzte Kapitalflussrechnung; und

(e) ausgewählte erläuternde Anhangangaben.

Form und Inhalt von Zwischenabschlüssen

9 Wenn ein Unternehmen einen vollständigen Abschluss in seinem Zwischenbericht veröffentlicht, haben Form und Inhalt der Bestandteile des Abschlusses die Anforderungen des IAS 1 an vollständige Abschlüsse zu erfüllen.

10 Wenn ein Unternehmen einen verkürzten Abschluss in seinem Zwischenbericht veröffentlicht, hat dieser verkürzte Abschluss mindestens jede der Überschriften und Zwischensummen zu enthalten, die in seinem letzten Abschluss eines Geschäftsjahres enthalten waren, sowie die von diesem Standard vorgeschriebenen ausgewählten erläuternden Anhangangaben. Zusätzliche Posten oder Anhangangaben sind einzubeziehen, wenn ihr Weglassen den Zwischenbericht irreführend erscheinen lassen würde.

11 Das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie sind für eine Zwischenberichtsperiode in der vollständigen oder verkürzten Gewinn- und Verlustrechnung anzugeben.

12 IAS 1 enthält Anwendungsleitlinien hinsichtlich der Struktur des Abschlusses. Die Anwendungsleitlinien für IAS 1 geben Beispiele dafür, auf welche Weise die Darstellung der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung und der Eigenkapitalveränderungsrechnung erfolgen kann.

13 IAS 1 verlangt, dass eine Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals als separater Bestandteil eines Abschlusses dargestellt wird, und erlaubt die Angabe von Veränderungen des Eigenkapitals, die aus Transaktionen mit Eigentümern in eben dieser Eigenschaft (einschließlich Ausschüttungen an Eigentümer) resultieren, entweder in derEigenkapitalveränderungsrechnung oder im Anhang. Ein Unternehmen hat in seinem Zwischenbericht in der Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals das gleiche Format zu verwenden, das es in seinem letzten jährlichen Abschluss verwendet hat.

14 Ein Zwischenbericht wird auf konsolidierter Basis aufgestellt, wenn der letzte Abschluss eines Geschäftsjahres des Unternehmens ein Konzernabschluss war. Der Einzelabschluss des Mutterunternehmens stimmt mit dem Konzernabschluss in dem letzten Geschäftsbericht nicht überein oder ist damit nicht vergleichbar. Wenn der Geschäftsbericht eines Unternehmens zusätzlich zum Konzernabschluss den Einzelabschluss des Mutterunternehmens enthält, verlangt oder verbietet dieser Standard nicht die Einbeziehung des Einzelabschlusses des Mutterunternehmens in den Zwischenbericht des Unternehmens.

Ausgewählte erläuternde Anhangangaben

15 Ein Adressat des Zwischenberichts eines Unternehmens wird auch Zugang zu dem letzten Geschäftsbericht dieses Unternehmens haben. Deswegen ist es nicht notwendig, im Anhang eines Zwischenberichts relativ unwesentliche Aktualisierungen von Informationen, die schon im Anhang des letzten Geschäftsberichtes berichtet wurden, zur Verfügung zu stellen. An einem Zwischenberichtstermin sind Informationen über Ereignisse und Geschäftsvorfälle von größerem Nutzen, die für ein Verständnis von Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens seit dem Abschlussstichtag wesentlich sind.

16 Ein Unternehmen hat mindestens die folgenden Informationen in die Anhangangaben seines Zwischenabschlusses einzubeziehen, wenn diese Informationen wesentlich sind und nicht bereits an einer anderen Stelle des Zwischenberichts gegeben werden. Die Informationen sind in der Regel vom Geschäftsjahresbeginn bis zum Zwischenberichtstermin kumuliert darzustellen. Das Unternehmen hat jedoch auch alle Ereignisse oder Geschäftsvorfälle anzugeben, die für ein Verständnis der aktuellen Zwischenberichtsperiode wesentlich sind:

(a) eine Erklärung, dass die gleichen Rechnungslegungsmethoden sowie Berechnungsmethoden im Zwischenabschluss wie im letzten Abschluss eines Geschäftsjahres befolgt werden oder, wenn diese Methoden geändert worden sind, eine Beschreibung der Art und Auswirkung der Änderung;

(b) erläuternde Bemerkungen über die Saisoneinflüsse oder die Konjunktureinflüsse auf die Geschäftstätigkeit innerhalb der Zwischenberichtsperiode;

(c) die Art und den Umfang von Sachverhalten, die Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Periodenergebnis oder Cashflows beeinflussen, und die aufgrund ihrer Art, ihres Ausmaßes oder ihrer Häufigkeit ungewöhnlich sind;

(d) die Art und den Umfang bei Änderungen von Schätzungen von Beträgen, die in früheren Zwischenberichtsperioden des aktuellen Geschäftsjahres dargestellt wurden oder Änderungen von Schätzungen von Beträgen, die in früheren Geschäftsjahren dargestellt wurden, wenn diese Änderungen eine wesentliche Auswirkung auf die aktuelle Zwischenberichtsperiode haben;

(e) Emissionen, Rückkäufe und Rückzahlungen von Schuldverschreibungen oder Eigenkapitaltitel;

(f) gezahlte Dividenden (zusammengefasst oder je Aktie), gesondert für Stammaktien und sonstige Aktien;

(g) **die folgenden Segmentinformationen (die Angabe von Segmentinformationen in einem Zwischenbericht eines Unternehmens wird nur verlangt, wenn IFRS 8 *Geschäftssegmente* das Unternehmen zur Angabe der Segmentinformationen in seinem Abschluss eines Geschäftsjahres verpflichtet):**

(i) Umsatzerlöse von externen Kunden, wenn sie in die Bemessungsgrundlage des Periodenergebnisses des Segments mit einbezogen sind, das von der verantwortlichen Unternehmensinstanz überprüft wird oder dieser ansonsten regelmäßig übermittelt wird;

(ii) Umsatzerlöse, die zwischen den Segmenten erwirtschaftet werden, wenn sie in die Bemessungsgrundlage des Periodenergebnisses des Segments mit einbezogen sind, das von der verantwortlichen Unternehmensinstanz überprüft wird oder dieser ansonsten regelmäßig übermittelt wird;

(iii) eine Bewertung des Periodenergebnisses des Segments;

(iv) die Gesamtvermögenswerte, deren Höhe sich im Vergleich zu den Angaben im letzten Jahresabschluss wesentlich verändert hat;

(v) eine Beschreibung der Unterschiede im Vergleich zum letzten Abschluss, die sich in der Segmentierungsgrundlage oder in der Bemessungsgrundlage des Ergebnisses des Segments ergeben haben;

(vi) eine Überleitungsrechnung für den Gesamtbetrag der Bewertungen des Periodenergebnisses der berichtspflichtigen Segmente und Periodenergebnis des Unternehmens vor Steueraufwand (Steuerertrag) und Aufgabe von Geschäftsbereichen. Weist ein Unternehmen indes berichtspflichtigen Segmenten Posten wie Steueraufwand (Steuerertrag) zu, kann das Unternehmen für den Gesamtbetrag der Bewertungen der Ergebnisse der Segmente und dem Ergebnis des Unternehmens seine Überleitungsrechnung nach Ausklammerung dieser Posten erstellen. Wesentliche Abstimmungsposten sind in dieser Überleitungsrechnung gesondert zu identifizieren und zu beschreiben;

(h) wesentliche Ereignisse nach Ende der Zwischenberichtsperiode, die nicht im Abschluss der Zwischenberichtsperiode widergespiegelt worden sind;

(i) die Auswirkung von Änderungen in der Zusammensetzung eines Unternehmens während der Zwischenberichtsperiode, einschließlich Unternehmenszusammenschlüsse, Erwerb oder Veräußerung von Tochterunternehmen und langfristigen Finanzinvestitionen, Restrukturierungsmaßnahmen sowie Aufgabe von Geschäftsbereichen. Im Fall von Unternehmenszusammenschlüssen sind die gemäß IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* in den Paragraphen 66-73 geforderten Angaben zu machen; und

(j) Änderungen der Eventualverbindlichkeiten oder Eventualforderungen seit dem letzten Bilanzstichtag.

17 Beispiele für die von Paragraph 16 verlangte Art der Angaben werden unten aufgeführt. Einzelne Standards und Interpretationen bieten Anwendungsleitlinien bezüglich der Angaben für viele dieser Posten:

(a) Abschreibung von Vorräten auf den Nettoveräußerungswert und die Rückbuchung solcher Abschreibungen;

(b) Erfassung eines Aufwands aus der Wertminderung von Sachanlagen, immateriellen Vermögenswerten oder anderen Vermögenswerten sowie die Aufhebung von solchen Wertminderungsaufwendungen;

(c) die Auflösungen von Rückstellungen für Restrukturierungsmaßnahmen;

(d) Anschaffungen und Veräußerungen von Sachanlagen;

(e) Verpflichtungen zum Kauf von Sachanlagen;

(f) Beendigung von Rechtsstreitigkeiten;

(g) Korrekturen von Fehlern aus früheren Perioden;

(h) [gestrichen]

(i) jeder Kreditausfall oder Bruch einer Kreditvereinbarung, der nicht am bzw. bis zum Bilanzdatum beseitigt wurde; und

(j) Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Unternehmen und Personen.

18 Andere Standards schreiben Angaben vor, die in Abschlüssen darzustellen sind. In diesem Zusammenhang sind unter Abschlüssen vollständige Abschlüsse zu verstehen, in der Art, wie sie normalerweise in einem Geschäftsbericht und zuweilen in anderen Berichten enthalten sind. Mit Ausnahme der Vorschrift von Paragraph 16(i) sind die von den anderen Standards vorgeschriebenen Angaben dann nicht erforderlich, wenn der Zwischenbericht des Unternehmens keinen vollständigen Abschluss, sondern nur einen verkürzten Abschluss und ausgewählte erläuternde Anhangangaben enthält.

Angabe der Übereinstimmung mit den IFRS

19 Wenn der Zwischenbericht eines Unternehmens den Vorschriften dieses Standards entspricht, ist diese Tatsache anzugeben. Ein Zwischenbericht darf nicht als mit den Standards übereinstimmend bezeichnet werden, solange er nicht allen Anforderungen der International Financial Reporting Standards entspricht.

Perioden, für die Zwischenabschlüsse aufzustellen sind

20 Zwischenberichte haben (verkürzte oder vollständige) Zwischenabschlüsse für Perioden wie folgt zu enthalten:

(a) eine Bilanz zum Ende der aktuellen Zwischenberichtsperiode und eine vergleichende Bilanz zum Ende des unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahres;

(b) eine Gewinn- und Verlustrechnung für die aktuelle Zwischenberichtsperiode und eine vom Beginn des aktuellen Geschäftsjahres bis zum Zwischenberichtstermin kumulierte Gewinn- und Verlustrechnung, mit vergleichenden Gewinn- und Verlustrechnungen für die vergleichbaren Zwischenberichtsperioden (zur aktuellen und zur vom Beginn des Geschäftsjahres bis zum kumulierten Zwischenberichtstermin fortgeführten Zwischenberichtsperiode) des unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahres;

(c) eine Aufstellung, die Veränderungen des Eigenkapitals vom Beginn des aktuellen Geschäftsjahres bis zum Zwischenberichtstermin zeigt, mit einer vergleichenden Aufstellung für die vergleichbare Berichtsperiode vom Beginn des Geschäftsjahres an bis zum Zwischenberichtstermin des unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahres und

(d) eine vom Beginn des aktuellen Geschäftsjahres bis zum Zwischenberichtstermin erstellte Kapitalflussrechnung, mit einer vergleichenden Aufstellung für die vom Beginn des Geschäftsjahres an kumulierte Berichtsperiode des unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahres.

21 Für ein Unternehmen, dessen Geschäfte stark saisonabhängig sind, können Finanzinformationen über zwölf Monate, die am Zwischenberichtsstichtag enden, sowie Vergleichsinformationen für die vorangegangene zwölfmonatige Berichtsperiode nützlich sein. Dementsprechend wird Unternehmen, deren Geschäfte stark saisonabhängig sind, empfohlen, solche Informationen zusätzlich zu den in dem vorangegangenen Paragraphen geforderten Informationen zu geben.

22 Anhang A veranschaulicht die darzustellenden Berichtsperioden von einem Unternehmen, das halbjährlich berichtet, sowie von einem Unternehmen, das vierteljährlich berichtet.

Wesentlichkeit

23 Bei der Entscheidung darüber, wie ein Posten zum Zweck der Zwischenberichterstattung zu erfassen, zu bewerten, zu klassifizieren oder anzugeben ist, ist die Wesentlichkeit im Verhältnis zu den Finanzdaten der Zwischenberichtsperiode einzuschätzen. Bei der Einschätzung der Wesentlichkeit ist zu beachten, dass Bewertungen in einem größeren Umfang auf Schätzungen aufbauen als die Bewertungen von jährlichen Finanzdaten.

24 IAS 1 und IAS 8-*Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* definieren einen Posten als wesentlich, wenn seine Auslassung oder fehlerhafte Angabe die wirtschaftlichen Entscheidungen von Adressaten der Abschlüsse beeinflussen könnte. IAS 1 verlangt die getrennte Angabe wesentlicher Posten, darunter (beispielsweise) aufgegebene Geschäftsbereiche, und IAS 8 verlangt die Angabe von Änderungen von *rechnungslegungsbezogenen* Schätzungen, von Fehlern und Änderungen der *Rechnungslegungsmethoden*. Beide Standards enthalten keine quantifizierten Leitlinien hinsichtlich der Wesentlichkeit.

25 Während die Einschätzung der Wesentlichkeit immer Ermessensentscheidungen erfordert, stützt dieser Standard aus Gründen der Verständlichkeit der Zwischenberichtszahlen die Entscheidung über Erfassung und Angabe von Daten auf die Daten für die Zwischenberichtsperiode selbst. So werden beispielsweise ungewöhnliche Posten, Änderungen der *Rechnungslegungsmethoden* oder der *rechnungslegungsbezogenen* Schätzungen sowie Fehler auf der Grundlage der Wesentlichkeit im Verhältnis zu den Daten der Zwischenberichtsperiode erfasst und angegeben, um irreführende Schlussfolgerungen zu vermeiden, die aus der Nichtangabe resultieren könnten. Das übergeordnete Ziel ist sicherzustellen, dass ein Zwischenbericht alle Informationen enthält, die für ein Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens während der Zwischenberichtsperiode wesentlich sind.

ANGABEN IN JÄHRLICHEN ABSCHLÜSSEN

26 Wenn eine Schätzung eines in einer Zwischenberichtsperiode berichteten Betrags während der abschließenden Zwischenberichtsperiode eines Geschäftsjahres wesentlich geändert wird, aber kein gesonderter Finanzbericht für diese abschließende Zwischenberichtsperiode veröffentlicht wird, sind die Art und der Betrag dieser Änderung der Schätzung im Anhang des jährlichen Abschlusses eines Geschäftsjahres für dieses Geschäftsjahr anzugeben.

27 IAS 8 verlangt die Angabe der Art und (falls durchführbar) des Betrags einer Änderung der Schätzung, die entweder eine wesentliche Auswirkung auf die Berichtsperiode hat oder von der angenommen wird, dass sie eine wesentliche Auswirkung auf folgende Berichtsperioden haben wird. Paragraph 16(d) dieses Standards verlangt entsprechende Angaben in einem Zwischenbericht. Beispiele umfassen Änderungen der Schätzung in der abschließenden Zwischenberichtsperiode, die sich auf außerplanmäßige Abschreibungen von Vorräten, Restrukturierungsmaßnahmen oder Wertminderungsaufwand beziehen, die in einer früheren Zwischenberichtsperiode des Geschäftsjahres berichtet wurden. Die vom vorangegangenen Paragraphen verlangten Angaben stimmen mit den Anforderungen des IAS 8 überein und sollen eng im Anwendungsbereich sein — sie beziehen sich nur auf die Änderung einer Schätzung. Ein Unternehmen ist nicht dazu verpflichtet, zusätzliche Finanzinformationen der Zwischenberichtsperiode in seinen Abschluss eines Geschäftsjahres einzubeziehen.

ERFASSUNG UND BEWERTUNG

Gleiche *Rechnungslegungsmethoden* wie im jährlichen Abschluss

28 Ein Unternehmen hat in seinen Zwischenabschlüssen die gleichen *Rechnungslegungsmethoden* anzuwenden, die es in seinen jährlichen Abschlüssen eines Geschäftsjahres anwendet, mit Ausnahme von Änderungen der *Rechnungslegungsmethoden*, die nach dem Stichtag des letzten Abschlusses eines Geschäftsjahres vorgenommen wurden und die in dem nächsten Abschluss eines Geschäftsjahres wiederzugeben sind. Die Häufigkeit der Berichterstattung eines Unternehmens (jährlich, halb- oder vierteljährlich) darf die Höhe des Jahresergebnisses jedoch nicht beeinflussen. Um diese Zielsetzung zu erreichen, sind Bewertungen in Zwischenberichten unterjährig auf einer vom Geschäftsjahresbeginn bis zum Zwischenberichtstermin kumulierten Grundlage vorzunehmen.

29 Durch die Anforderung, dass ein Unternehmen die gleichen *Rechnungslegungsmethoden* in seinen Zwischenabschlüssen wie in seinen Abschlüssen eines Geschäftsjahres anzuwenden hat, könnte der Eindruck entstehen, dass Bewertungen in der Zwischenberichtsperiode so vorgenommen werden, als ob jede Zwischenberichtsperiode als unabhängige Berichterstattungsperiode alleine zu betrachten wäre. Bei der Vorschrift, dass die Häufigkeit der Berichterstattung eines Unternehmens nicht die Bewertung seiner Jahresergebnisse beeinflussen darf, erkennt Paragraph 28 jedoch an, dass eine Zwischenberichtsperiode Teil eines umfassenderen Geschäftsjahres ist. Unterjährige Bewertungen vom Beginn des Geschäftsjahres bis zum Zwischenberichtstermin können die Änderungen von Schätzungen von Beträgen einschließen, die in früheren Zwischenberichtsperioden des aktuellen Geschäftsjahres berichtet wurden. Dennoch sind die Grundsätze zur Bilanzierung von Vermögenswerten, Schulden, Erträgen und Aufwendungen für die Zwischenberichtsperioden die gleichen wie in den Jahresabschlüssen.

30 Zur Veranschaulichung:

(a) die Grundsätze zur Erfassung und Bewertung von Aufwendungen aus außerplanmäßigen Abschreibungen von Vorräten, Restrukturierungsmaßnahmen oder Wertminderungen in einer Zwischenberichtsperiode sind die gleichen wie die, die ein Unternehmen befolgen würde, wenn es nur einen Abschluss eines Geschäftsjahres aufstellen würde. Wenn jedoch solche Sachverhalte in einer Zwischenberichtsperiode erfasst und bewertet werden, und in einer der folgenden Zwischenberichtsperioden des Geschäftsjahres Schätzungen geändert werden, wird die ursprüngliche Schätzung in der folgenden Zwischenberichtsperiode entweder durch eine Abgrenzung von zusätzlichen Aufwendungen oder durch die Rückbuchung des bereits erfassten Betrags geändert;

(b) Kosten, die am Ende einer Zwischenberichtsperiode nicht die Definition eines Vermögenswerts erfüllen, werden in der Bilanz nicht abgegrenzt, um entweder zukünftige Informationen darüber abzuwarten, ob die Definition eines Vermögenswerts erfüllt wurde, oder um die Erträge über die Zwischenberichtsperioden innerhalb eines Geschäftsjahres zu glätten; und

(c) Ertragsteueraufwand wird in jeder Zwischenberichtsperiode auf der Grundlage der besten Schätzung des gewichteten durchschnittlichen jährlichen Ertragsteuersatzes erfasst, der für das gesamte Geschäftsjahr erwartet wird. Beträge, die für den Ertragsteueraufwand in einer Zwischenberichtsperiode abgegrenzt wurden, werden gegebenenfalls in einer nachfolgenden Zwischenberichtsperiode des Geschäftsjahres angepasst, wenn sich die Schätzung des jährlichen Ertragsteuersatzes ändert.

31 Gemäß dem *Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen (das Rahmenkonzept)* versteht man unter Erfassung den „Einbezug eines Sachverhaltes in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung, der die Definition eines Abschlusspostens und die Kriterien für die Erfassung erfüllt". Die Definitionen von Vermögenswerten, Schulden, Erträgen und Aufwendungen sind für die Erfassung sowohl am Abschlussstichtag als auch am Zwischenberichtsstichtag von grundlegender Bedeutung.

32 Für Vermögenswerte werden die gleichen Kriterien hinsichtlich der Beurteilung des künftigen wirtschaftlichen Nutzens an Zwischenberichtsterminen und am Ende des Geschäftsjahres eines Unternehmens angewandt. Ausgaben, die aufgrund ihrer Art am Ende des Geschäftsjahres nicht die Bedingungen für einen Vermögenswert erfüllen würden, würden diese Bedingungen auch an Zwischenberichtsterminen nicht erfüllen. Gleichfalls hat eine Schuld an einem Zwischenberichtsstichtag ebenso wie am Abschlussstichtag eine zu diesem Zeitpunkt bestehende Verpflichtung darzustellen.

33 Ein unentbehrliches Merkmal von Erträgen und Aufwendungen ist, dass die entsprechenden Zugänge und Abgänge von Vermögenswerten und Schulden schon stattgefunden haben. Wenn diese Zugänge oder Abgänge stattgefunden haben, werden die zugehörigen Erträge und Aufwendungen erfasst. In allen anderen Fällen werden sie nicht erfasst. Das *Rahmenkonzept* besagt, „Aufwendungen werden in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst, wenn es zu einer Abnahme des künftigen wirtschaftlichen Nutzens in Verbindung mit einer Abnahme bei einem Vermögenswert oder einer Zunahme bei einer Schuld gekommen ist, die verlässlich bewertet werden kann. [Das] Rahmenkonzept gestattet jedoch nicht die Erfassung von Sachverhalten in der Bilanz, die nicht die Definition von Vermögenswerten oder Schulden erfüllen."

34 Bei der Bewertung der in seinen Abschlüssen dargestellten Vermögenswerte, Schulden, Erträge, Aufwendungen sowie Cashflows ist es einem Unternehmen, das nur jährlich berichtet, möglich, Informationen zu berücksichtigen, die während des gesamten Geschäftsjahres verfügbar sind. Tatsächlich beruhen seine Bewertungen auf einer vom Geschäftsjahresbeginn an bis zum Berichtstermin fortgeführten Grundlage.

35 Ein Unternehmen, das halbjährlich berichtet, verwendet Informationen, die in der Jahresmitte oder kurz danach verfügbar sind, um die Bewertungen in seinem Abschluss für die erste sechsmonatige Berichtsperiode durchzuführen, und Informationen, die am Jahresende oder kurz danach verfügbar sind, für die zwölfmonatige Berichtsperiode. Die Bewertungen für die zwölf Monate werden mögliche Änderungen von Schätzungen von Beträgen widerspiegeln, die für die erste sechsmonatige Berichtsperiode angegeben wurden. Die im Zwischenbericht für die erste sechsmonatige Berichtsperiode berichteten Beträge werden nicht rückwirkend angepasst. Die Paragraphen 16(d) und 26 schreiben jedoch vor, dass Art und Betrag jeder wesentlichen Änderung von Schätzungen angegeben wird.

36 Ein Unternehmen, das häufiger als halbjährlich berichtet, bewertet Erträge und Aufwendungen auf einer von Geschäftsjahresbeginn an bis zum Zwischenberichtstermin fortgeführten Grundlage für jede Zwischenberichtsperiode, indem es Informationen verwendet, die verfügbar sind, wenn der jeweilige Abschluss aufgestellt wird. Erträge und Aufwendungen, die in der aktuellen Zwischenberichtsperiode dargestellt werden, spiegeln alle Änderungen von Schätzungen von Beträgen wider, die in früheren Zwischenberichtsperioden des Geschäftsjahres dargestellt wurden. Die in früheren Zwischenberichtsperioden berichteten Beträge werden nicht rückwirkend angepasst. Die Paragraphen 16(d) und 26 schreiben jedoch vor, dass Art und Betrag jeder wesentlichen Änderung von Schätzungen angegeben wird.

Saisonal, konjunkturell oder gelegentlich erzielte Erträge

37 Erträge, die innerhalb eines Geschäftsjahres saisonal bedingt, konjunkturell bedingt oder gelegentlich erzielt werden, dürfen am Zwischenberichtsstichtag nicht vorgezogen oder abgegrenzt werden, wenn das Vorziehen oder die Abgrenzung am Ende des Geschäftsjahres des Unternehmens nicht angemessen wäre.

38 Beispiele umfassen Dividendenerträge, Nutzungsentgelte und Zuwendungen der öffentlichen Hand. Darüber hinaus erwirtschaften einige Unternehmen gleich bleibend mehr Erträge in bestimmten Zwischenberichtsperioden eines Geschäftsjahres als in anderen Zwischenberichtsperioden, beispielsweise saisonale Erträge von Einzelhändlern. Solche Erträge werden bei ihrer Entstehung erfasst.

Aufwendungen, die während des Geschäftsjahres unregelmäßig anfallen

39 Aufwendungen, die unregelmäßig während des Geschäftsjahres eines Unternehmens anfallen, sind für Zwecke der Zwischenberichterstattung dann und nur dann vorzuziehen oder abzugrenzen, wenn es auch am Ende des Geschäftsjahres angemessen wäre, diese Art der Aufwendungen vorzuziehen oder abzugrenzen.

Anwendung der Erfassungs- und Bewertungsgrundsätze

40 Anhang B enthält Beispiele zur Anwendung der grundlegenden, in den Paragraphen 28-39 dargestellten Erfassungs- und Bewertungsgrundsätze.

Verwendung von Schätzungen

41 Bei der Bewertung in einem Zwischenbericht ist sicherzustellen, dass die resultierenden Informationen verlässlich sind und dass alle wesentlichen Finanzinformationen, die für ein Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens relevant sind, angemessen angegeben werden. Auch wenn die Bewertungen in Geschäftsberichten und in Zwischenberichten oft auf vernünftigen Schätzungen beruhen, wird die Aufstellung von Zwischenberichten in der Regel eine umfangreichere Verwendung von Schätzungsmethoden erfordern als die der jährlichen Rechnungslegung.

42 Anhang C enthält Beispiele für die Verwendung von Schätzungen in Zwischenberichtsperioden.

ANPASSUNG BEREITS DARGESTELLTER ZWISCHENBERICHTSPERIODEN

43 Eine Änderung der *Rechnungslegungsmethoden* ist mit Ausnahme von Übergangsregelungen, die von einem neuen Standard oder von einer neuen Interpretation vorgeschrieben werden, darzustellen,

(a) indem eine Anpassung der Abschlüsse früherer Zwischenberichtsperioden des aktuellen Geschäftsjahres und vergleichbarer Zwischenberichtsperioden früherer Geschäftsjahre, die im Abschluss nach IAS 8 anzupassen sind, vorgenommen wird; oder

(b) wenn die Ermittlung der kumulierten Auswirkung der Anwendung einer neuen *Rechnungslegungsmethode* auf alle früheren Perioden am Anfang des Geschäftsjahres und der Anpassung von Abschlüssen früherer Zwischenberichtsperioden des laufenden Geschäftsjahres sowie vergleichbarer Zwischenberichtsperioden früherer Geschäftsjahre undurchführbar ist, die neue Rechnungslegungsmethode prospektiv ab dem frühest möglichen Datum anzuwenden.

44 Eine Zielsetzung des vorangegangenen Grundsatzes ist sicherzustellen, dass eine einzige *Rechnungslegungsmethode* auf eine bestimmte Gruppe von Geschäftsvorfällen über das gesamte Geschäftsjahr angewendet wird. Gemäß IAS 8 wird eine Änderung der *Rechnungslegungsmethoden* durch die rückwirkende Anwendung widerspiegelt, wobei Finanzinformationen aus früheren Berichtsperioden so weit wie vergangenheitsbezogen möglich angepasst werden. Wenn jedoch die Ermittlung des kumulierten Korrekturbetrags, der sich auf die früheren Geschäftsjahre bezieht, undurchführbar ist, ist gemäß IAS 8 die neue Methode prospektiv ab dem frühest möglichen Datum anzuwenden. Der Grundsatz in Paragraph 43 führt dazu, dass vorgeschrieben wird, dass alle Änderungen von *Rechnungslegungsmethoden* innerhalb des aktuellen Geschäftsjahres entweder rückwirkend oder, wenn dies undurchführbar ist, prospektiv spätestens ab Anfang des laufenden Geschäftsjahres zur Anwendung kommen.

45 Die Darstellung von Änderungen der *Rechnungslegungsmethoden* an einem Zwischenberichtstermin innerhalb des Geschäftsjahres zuzulassen, würde die Anwendung zweier verschiedener *Rechnungslegungsmethoden* auf eine bestimmte Gruppe von Geschäftsvorfällen innerhalb eines einzelnen Geschäftsjahres zulassen. Das Resultat wären Verteilungsschwierigkeiten bei der Zwischenberichterstattung, unklare Betriebsergebnisse und eine erschwerte Analyse und Verständlichkeit der Informationen im Zwischenbericht.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

46 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 1999 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 36

Wertminderung von Vermögenswerten

ZIELSETZUNG

1 Die Zielsetzung dieses Standards ist es, die Verfahren vorzuschreiben, die ein Unternehmen anwendet, um sicherzustellen, dass seine Vermögenswerte nicht mit mehr als ihrem erzielbaren Betrag bewertet werden. Ein Vermögenswert wird mit mehr als seinem erzielbaren Betrag bewertet, wenn sein Buchwert den Betrag übersteigt, der durch die Nutzung oder den Verkauf des Vermögenswertes erzielt werden könnte. Wenn dies der Fall ist, wird der Vermögenswert als wertgemindert bezeichnet und der Standard verlangt, dass das Unternehmen einen Wertminderungsaufwand erfasst. Der Standard konkretisiert ebenso, wann ein Unternehmen einen Wertminderungsaufwand aufzuheben hat und schreibt Angaben vor.

ANWENDUNGSBEREICH

2 Dieser Standard muss auf die Bilanzierung einer Wertminderung von allen Vermögenswerten angewendet werden, davon ausgenommen sind:

(a) Vorräte (siehe IAS 2 *Vorräte*);

(b) Vermögenswerte, die aus Fertigungsaufträgen entstehen (siehe IAS 11 *Fertigungsaufträge*);

(c) latente Steueransprüche (siehe IAS 12 *Ertragsteuern*);

(d) Vermögenswerte, die aus Leistungen an Arbeitnehmer resultieren (siehe IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*);

(e) finanzielle Vermögenswerte, die in den Anwendungsbereich des IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* fallen;

(f) als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, die zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden (siehe IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien*);

(g) mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehende biologische Vermögenswerte, die zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten bewertet werden (siehe IAS 41 *Landwirtschaft*);

(h) abgegrenzte Anschaffungskosten und immaterielle Vermögenswerte, die aus den vertraglichen Rechten eines Versicherers aufgrund von Versicherungsverträgen entstehen, und in den Anwendungsbereich von IFRS 4 *Versicherungsverträge* fallen; und

(i) langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden.

3 Dieser Standard gilt nicht für Wertminderungen von Vorräten, Vermögenswerten aus Fertigungsaufträgen, latenten Steueransprüchen, in Verbindung mit Leistungen an Arbeitnehmer entstehenden Vermögenswerten oder Vermögenswerten, die als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden (oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehören), da die auf diese Vermögenswerte anwendbaren bestehenden Standards Vorschriften für den Ansatz und die Bewertung dieser Vermögenswerte enthalten.

4 Dieser Standard ist auf finanzielle Vermögenswerte anzuwenden, die wie folgt eingestuft sind:

(a) Tochterunternehmen, wie in IAS 27 *Konzernabschlüsse und -abschlüsse* definiert;

(b) assoziierte Unternehmen, wie in IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* definiert; und

(c) Gemeinschaftsunternehmen, wie in IAS 31 *Anteile an Gemeinschaftsunternehmen* definiert.

Bei Wertminderungen anderer finanzieller Vermögenswerte ist IAS 39 heranzuziehen.

5 Dieser Standard ist nicht auf finanzielle Vermögenswerte, die in den Anwendungsbereich von IAS 39 fallen, auf als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, die zum beizulegenden Zeitwert gemäß IAS 40 bewertet werden, oder auf biologische Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit in Zusammenhang stehen und die gemäß IAS 41 zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten bewertet werden, anzuwenden. Dieser

Standard ist jedoch auf Vermögenswerte anzuwenden, die zum Neubewertungsbetrag (d. h. beizulegenden Zeitwert) nach anderen Standards, wie dem Neubewertungsmodell gemäß IAS 16 *Sachanlagen* angesetzt werden. Die Identifizierung, ob ein neu bewerteter Vermögenswert wertgemindert sein könnte, hängt von der Grundlage ab, die zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes benutzt wird:

(a) wenn der beizulegende Zeitwert des Vermögenswerts seinem Marktwert entspricht, besteht die Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert des Vermögenswerts und dessen beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten in den direkt zurechenbaren Kosten für den Abgang des Vermögenswerts:

(i) wenn die Veräußerungskosten unbedeutend sind, ist der erzielbare Betrag des neu bewerteten Vermögenswerts notwendigerweise fast identisch mit, oder größer als, dessen Neubewertungsbetrag (d. h. beizulegender Zeitwert). Nach Anwendung der Anforderungen für eine Neubewertung ist es in diesem Fall unwahrscheinlich, dass der neu bewertete Vermögenswert wertgemindert ist, und eine Schätzung des erzielbaren Betrages ist nicht notwendig;

(ii) wenn die Veräußerungskosten nicht unbedeutend sind, ist der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten des neu bewerteten Vermögenswerts notwendigerweise geringer als sein beizulegender Zeitwert. Deshalb wird der neu bewertete Vermögenswert wertgemindert sein, wenn sein Nutzungswert geringer ist als sein Neubewertungsbetrag (d. h. beizulegender Zeitwert). Nach Anwendung der Anforderungen für eine Neubewertung wendet ein Unternehmen in diesem Fall diesen Standard an, um zu ermitteln, ob der Vermögenswert wertgemindert sein könnte;

(b) wenn der beizulegende Zeitwert auf einer anderen Grundlage als der des Marktwertes bestimmt worden ist, kann der Neubewertungsbetrag (d. h. beizulegende Zeitwert) größer oder kleiner als der erzielbare Betrag des Vermögenswertes sein. Nach der Anwendung der Regelungen für eine Neubewertung wendet ein Unternehmen daher diesen Standard an, um zu ermitteln, ob der Vermögenswert wertgemindert sein könnte.

DEFINITIONEN

6 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Ein *aktiver Markt* ist ein Markt, der die nachstehenden Bedingungen kumulativ erfüllt:

(a) die auf dem Markt gehandelten Produkte sind homogen;

(b) vertragswillige Käufer und Verkäufer können in der Regel jederzeit gefunden werden; und

(c) Preise stehen der Öffentlichkeit zur Verfügung.

Das Datum des Vertragsabschlusses bei einem Unternehmenszusammenschluss ist das Datum, an dem der grundlegende Vertrag zwischen den sich zusammenschließenden Parteien geschlossen wird und, im Falle von börsennotierten Unternehmen, öffentlich bekannt gegeben wird. Im Falle einer feindlichen Übernahme wird der Tag, an dem eine ausreichende Anzahl von Eigentümern des erworbenen Unternehmens das Angebot des erwerbenden Unternehmens angenommen hat, damit das erwerbende Unternehmen die Beherrschung über das erworbene Unternehmen erlangen kann, als der früheste Zeitpunkt eines grundlegenden Vertragsabschlusses zwischen den sich zusammenschließenden Parteien angesehen.

Der *Buchwert* ist der Betrag, mit dem ein Vermögenswert nach Abzug aller kumulierten Abschreibungen (Amortisationen) und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen angesetzt wird.

Eine *zahlungsmittelgenerierende Einheit* ist die kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten, die Mittelzuflüsse erzeugen, die weitestgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte oder anderer Gruppen von Vermögenswerten sind.

Gemeinschaftliche Vermögenswerte sind Vermögenswerte, außer dem Geschäfts- oder Firmenwert, die zu den künftigen Cashflows sowohl der zu prüfenden zahlungsmittelgenerierenden Einheit als auch anderer zahlungsmittelgenerierender Einheiten beitragen.

Die *Veräußerungskosten* sind zusätzliche Kosten, die dem Verkauf eines Vermögenswerts oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit direkt zugeordnet werden können, mit Ausnahme der Finanzierungskosten und des Ertragsteueraufwands.

Das *Abschreibungsbetrag* umfasst die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts oder einen Ersatzbetrag abzüglich seines Restwertes.

Abschreibung (Amortisation) ist die systematische Verteilung des Abschreibungsvolumens eines Vermögenswerts über dessen Nutzungsdauer. ([1])

Der *beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten* ist der Betrag, der durch den Verkauf eines Vermögenswerts oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit in einer Transaktion zu Marktbedingungen zwischen sachverständigen, vertragswilligen Parteien nach Abzug der Veräußerungskosten erzielt werden könnte.

([1]) Im Fall eines immateriellen Vermögenswerts wird grundsätzlich der Ausdruck Amortisation anstelle von Abschreibung benutzt. Beide Ausdrücke haben dieselbe Bedeutung.

Ein *Wertminderungsaufwand* ist der Betrag, um den der Buchwert eines Vermögenswerts oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit seinen erzielbaren Betrag übersteigt.

Der *erzielbare Betrag* eines Vermögenswerts oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit ist der höhere der beiden Beträge aus beizulegendem Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten und Nutzungswert.

Die *Nutzungsdauer* ist entweder

(a) die voraussichtliche Nutzungszeit des Vermögenswertes im Unternehmen; oder

(b) die voraussichtlich durch den Vermögenswert im Unternehmen zu erzielende Anzahl an Produktionseinheiten oder ähnlichen Maßgrößen.

Der *Nutzungswert* ist der Barwert der künftigen Cashflows, der voraussichtlich aus einem Vermögenswert oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit abgeleitet werden kann.

IDENTIFIZIERUNG EINES VERMÖGENSWERTS, DER WERTGEMINDERT SEIN KÖNNTE

7 Die Paragraphen 8-17 konkretisieren, wann der erzielbare Betrag zu bestimmen ist. Diese Anforderungen benutzen den Begriff „ein Vermögenswert", sind aber ebenso auf einen einzelnen Vermögenswert wie auf eine zahlungsmittelgenerierende Einheit anzuwenden. Der übrige Teil dieses Standards ist folgendermaßen aufgebaut:

(a) Die Paragraphen 18-57 beschreiben die Anforderungen an die Bewertung des erzielbaren Betrages. Diese Anforderungen benutzen auch den Begriff „ein Vermögenswert", sind aber ebenso auf einen einzelnen Vermögenswert wie auf eine zahlungsmittelgenerierende Einheit anzuwenden.

(b) Die Paragraphen 58-108 beschreiben die Anforderungen an die Erfassung und die Bewertung von Wertminderungsaufwendungen. Die Erfassung und die Bewertung von Wertminderungsaufwendungen für einzelne Vermögenswerte, außer dem Geschäfts- oder Firmenwert, werden in den Paragraphen 58-64 behandelt. Die Paragraphen 65-108 behandeln die Erfassung und Bewertung von Wertminderungsaufwendungen für zahlungsmittelgenerierende Einheiten und den Geschäfts- oder Firmenwert.

(c) Die Paragraphen 109-116 beschreiben die Anforderungen an die Umkehr eines in früheren Perioden für einen Vermögenswert oder eine zahlungsmittelgenerierende Einheit erfassten Wertminderungsaufwands. Diese Anforderungen benutzen wiederum den Begriff „ein Vermögenswert", sind aber ebenso auf einen einzelnen Vermögenswert wie auf eine zahlungsmittelgenerierende Einheit anzuwenden. Zusätzliche Anforderungen sind für einen einzelnen Vermögenswert in den Paragraphen 117-121, für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit in den Paragraphen 122 und 123 und für den Geschäfts- oder Firmenwert in den Paragraphen 124 und 125 festgelegt.

(d) Die Paragraphen 126-133 konkretisieren die Informationen, die über Wertminderungsaufwendungen und Wertaufholungen für Vermögenswerte und zahlungsmittelgenerierende Einheiten anzugeben sind. Die Paragraphen 134-137 konkretisieren zusätzliche Angabepflichten für zahlungsmittelgenerierende Einheiten, denen ein Geschäfts- oder Firmenwert bzw. immaterielle Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer zwecks Überprüfung auf Wertminderung zugeordnet wurden.

8 Ein Vermögenswert ist wertgemindert, wenn sein Buchwert seinen erzielbaren Betrag übersteigt. Die Paragraphen 12-14 beschreiben einige Anhaltspunkte dafür, dass sich eine Wertminderung ereignet haben könnte. Wenn einer von diesen Anhaltspunkten vorliegt, ist ein Unternehmen verpflichtet, eine formelle Schätzung des erzielbaren Betrags vorzunehmen. Wenn kein Anhaltspunkt für einen Wertminderungsaufwand vorliegt, verlangt dieser Standard von einem Unternehmen nicht, eine formale Schätzung des erzielbaren Betrags vorzunehmen, es sei denn, es ist etwas anderes in Paragraph 10 beschrieben.

9 Ein Unternehmen hat an jedem Bilanzstichtag einzuschätzen, ob irgendein Anhaltspunkt dafür vorliegt, dass ein Vermögenswert wertgemindert sein könnte. Wenn ein solcher Anhaltspunkt vorliegt, hat das Unternehmen den erzielbaren Betrag des Vermögenswerts zu schätzen.

10 Unabhängig davon, ob irgendein Anhaltspunkt für eine Wertminderung vorliegt, muss ein Unternehmen auch

(a) einen immateriellen Vermögenswert mit einer unbestimmten Nutzungsdauer oder einen noch nicht nutzungsbereiten immateriellen Vermögenswert jährlich auf Wertminderung überprüfen, indem sein Buchwert mit seinem erzielbaren Betrag verglichen wird. Diese Überprüfung auf Wertminderung kann zu jedem Zeitpunkt innerhalb des Geschäftsjahres durchgeführt werden, vorausgesetzt, sie wird immer zum gleichen Zeitpunkt jedes Jahres durchgeführt. Verschiedene immaterielle Vermögenswerte können zu unterschiedlichen Zeiten auf Wertminderung geprüft werden. Wenn ein solcher immaterieller Vermögenswert jedoch erstmals in der aktuellen jährlichen Periode angesetzt wurde, muss dieser immaterielle Vermögenswert vor Ende der aktuellen jährlichen Periode auf Wertminderung geprüft werden;

(b) den bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert jährlich auf Wertminderung gemäß den Paragraphen 80-99 überprüfen.

11 Die Fähigkeit eines immateriellen Vermögenswerts ausreichend künftigen wirtschaftlichen Nutzen zu erzeugen, um seinen Buchwert zu erzielen, unterliegt, bis der Vermögenswert zum Gebrauch zur Verfügung steht, für gewöhnlich größerer Ungewissheit, als nachdem er nutzungsbereit ist. Daher verlangt dieser Standard von einem Unternehmen, den Buchwert eines noch nicht zum Gebrauch verfügbaren immateriellen Vermögenswerts mindestens jährlich auf Wertminderung zu prüfen.

12 Bei der Beurteilung, ob irgendein Anhaltspunkt vorliegt, dass ein Vermögenswert wertgemindert sein könnte, hat ein Unternehmen mindestens die folgenden Anhaltspunkte zu berücksichtigen:

Externe Informationsquellen

(a) Während der Periode ist der Marktwert eines Vermögenswerts deutlich stärker gesunken als dies durch den Zeitablauf oder die gewöhnliche Nutzung zu erwarten wäre.

(b) Während der Periode sind signifikante Veränderungen mit nachteiligen Folgen für das Unternehmen im technischen, marktbezogenen, ökonomischen oder gesetzlichen Umfeld, in welchem das Unternehmen tätig ist, oder in Bezug auf den Markt, für den der Vermögenswert bestimmt ist, eingetreten oder werden in der nächsten Zukunft eintreten.

(c) Die Marktzinssätze oder andere Marktrenditen haben sich während der Periode erhöht und solche Erhöhungen werden sich wahrscheinlich auf den Abzinsungssatz, der für die Berechnung des Nutzungswerts herangezogen wird, auswirken und den erzielbaren Betrag des Vermögenswertes wesentlich vermindern.

(d) Der Buchwert des Nettovermögens des Unternehmens ist größer als seine Marktkapitalisierung.

Interne Informationsquellen

(e) Es liegen substanzielle Hinweise für eine Überalterung oder einen physischen Schaden eines Vermögenswerts vor.

(f) Während der Periode haben sich signifikante Veränderungen mit nachteiligen Folgen für das Unternehmen in dem Umfang oder der Weise, in dem bzw. der der Vermögenswert genutzt wird oder aller Erwartung nach genutzt werden wird, ereignet oder werden für die nähere Zukunft erwartet. Diese Veränderungen umfassen die Stilllegung des Vermögenswerts, Planungen für die Einstellung oder Restrukturierung des Bereiches, zu dem ein Vermögenswert gehört, Planungen für den Abgang eines Vermögenswerts vor dem ursprünglich erwarteten Zeitpunkt und die Neueinschätzung der Nutzungsdauer eines Vermögenswerts als begrenzt anstatt unbegrenzt. ([1])

(g) Das interne Berichtswesen liefert substanzielle Hinweise dafür, dass die wirtschaftliche Ertragskraft eines Vermögenswerts schlechter ist oder sein wird als erwartet.

13 Die Liste in Paragraph 12 ist nicht erschöpfend. Ein Unternehmen kann andere Anhaltspunkte, dass ein Vermögenswert wertgemindert sein könnte, identifizieren, und diese würden das Unternehmen ebenso verpflichten, den erzielbaren Betrag des Vermögenswerts zu bestimmen, oder im Falle eines Geschäfts- oder Firmenwerts eine Wertminderungsüberprüfung gemäß den Paragraphen 80-99 vorzunehmen.

14 Substanzielle Hinweise aus dem internen Berichtswesen, die anzeigen, dass ein Vermögenswert wertgemindert sein könnte, schließen folgende Faktoren ein:

(a) Cashflows für den Erwerb des Vermögenswerts, oder nachfolgende Mittelerfordernisse für den Betrieb oder die Unterhaltung des Vermögenswerts, die signifikant höher sind als ursprünglich geplant;

(b) tatsächliche Netto-Cashflows oder betriebliche Gewinne oder Verluste, die aus der Nutzung des Vermögenswerts resultieren, die signifikant schlechter als ursprünglich geplant sind;

(c) ein wesentlicher Rückgang der geplanten Netto-Cashflows oder des betrieblichen Ergebnisses oder eine signifikante Erhöhung der geplanten Verluste, die aus der Nutzung des Vermögenswertes resultieren; oder

(d) betriebliche Verluste oder Nettomittelabflüsse in Bezug auf den Vermögenswert, wenn die gegenwärtigen Beträge für die aktuelle Periode mit den veranschlagten Beträgen für die Zukunft zusammengefasst werden.

15 Wie in Paragraph 10 angegeben, verlangt dieser Standard, dass ein immaterieller Vermögenswert mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer oder einer, der noch nicht zum Gebrauch verfügbar ist, und ein Geschäfts- oder Firmenwert mindestens jährlich auf Wertminderung zu überprüfen sind. Außer bei Anwendung der in Paragraph 10 dargestellten Anforderungen ist das Konzept der Wesentlichkeit bei der Feststellung, ob der erzielbare Betrag eines Vermögenswerts zu schätzen ist, heranzuziehen. Wenn frühere Berechnungen beispielsweise zeigen, dass der erzielbare Betrag eines Vermögenswerts erheblich über dessen Buchwert liegt, braucht das Unternehmen den erzielbaren Betrag des Vermögenswerts nicht erneut zu schätzen, soweit sich keine Ereignisse ereignet haben, die diese Differenz beseitigt haben könnten. Entsprechend kann eine frühere Analyse zeigen, dass der erzielbare Betrag eines Vermögenswerts auf einen (oder mehrere) der in Paragraph 12 aufgelisteten Anhaltspunkte nicht sensibel reagiert.

([1]) Sobald ein Vermögenswert die Kriterien erfüllt, um als „zur Veräußerung gehalten" eingestuft zu werden (oder Teil einer Gruppe ist, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft wird), wird er vom Anwendungsbereich dieses Standards ausgeschlossen und gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* bilanziert.

16 Zur Veranschaulichung von Paragraph 15 ist ein Unternehmen, wenn die Marktzinssätze oder andere Marktrenditen für Finanzinvestitionen während der Periode gestiegen sind, in den folgenden Fällen nicht verpflichtet, eine formale Schätzung des erzielbaren Betrages eines Vermögenswerts vorzunehmen,

(a) wenn der Abzinsungssatz, der bei der Berechnung des Nutzungswerts des Vermögenswerts benutzt wird, wahrscheinlich nicht von der Erhöhung dieser Marktrenditen beeinflusst wird. Eine Erhöhung der kurzfristigen Zinssätze muss sich beispielsweise nicht wesentlich auf den Abzinsungssatz auswirken, der für einen Vermögenswert benutzt wird, der noch eine lange Restnutzungsdauer hat;

(b) wenn der Abzinsungssatz, der bei der Berechnung des Nutzungswerts des Vermögenswerts benutzt wird, wahrscheinlich von der Erhöhung dieser Marktzinssätze betroffen ist, aber eine frühere Sensitivitätsanalyse des erzielbaren Betrags zeigt, dass

(i) es unwahrscheinlich ist, dass es zu einer wesentlichen Verringerung des erzielbaren Betrags kommen wird, weil die künftigen Cashflows wahrscheinlich ebenso steigen werden (in einigen Fällen kann ein Unternehmen beispielsweise in der Lage sein zu zeigen, dass es seine Erlöse anpasst, um jegliche Erhöhungen der Marktzinssätze zu kompensieren); oder

(ii) es unwahrscheinlich ist, dass die Abnahme des erzielbaren Betrags einen wesentlichen Wertminderungsaufwand zur Folge hat.

17 Wenn ein Anhaltspunkt vorliegt, dass ein Vermögenswert wertgemindert sein könnte, kann dies darauf hindeuten, dass die Restnutzungsdauer, die Abschreibungs-/Amortisationsmethode oder der Restwert des Vermögenswerts überprüft und entsprechend dem auf den Vermögenswert anwendbaren Standard angepasst werden muss, auch wenn kein Wertminderungsaufwand für den Vermögenswert erfasst wird.

BEWERTUNG DES ERZIELBAREN BETRAGS

18 Dieser Standard definiert den erzielbaren Betrag als den höheren der beiden Beträge aus beizulegendem Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten und Nutzungswert eines Vermögenswerts oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit. Die Paragraphen 19-57 beschreiben die Anforderungen an die Bewertung des erzielbaren Betrags. Diese Anforderungen benutzen den Begriff „ein Vermögenswert", sind aber ebenso auf einen einzelnen Vermögenswert wie auf eine zahlungsmittelgenerierende Einheit anzuwenden.

19 Es ist nicht immer erforderlich, sowohl den beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten als auch den Nutzungswert eines Vermögenswerts zu bestimmen. Wenn einer dieser Werte den Buchwert des Vermögenswerts übersteigt, ist der Vermögenswert nicht wertgemindert und es ist nicht erforderlich, den anderen Wert zu schätzen.

20 Es kann möglich sein, den beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten auch dann zu bestimmen, wenn der Vermögenswert nicht an einem aktiven Markt gehandelt wird. Manchmal wird es indes nicht möglich sein, den beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten zu bestimmen, weil keine Grundlage für eine verlässliche Schätzung des Betrags aus dem Verkauf des Vermögenswerts zu Marktbedingungen zwischen sachverständigen und vertragswilligen Parteien besteht. In diesem Fall kann das Unternehmen den Nutzungswert des Vermögenswerts als seinen erzielbaren Betrag verwenden.

21 Liegt kein Grund zu der Annahme vor, dass der Nutzungswert eines Vermögenswerts seinen beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten wesentlich übersteigt, kann der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten als erzielbarer Betrag des Vermögenswerts angesehen werden. Dies ist häufig bei Vermögenswerten der Fall, die zu Veräußerungszwecken gehalten werden. Das liegt daran, dass der Nutzungswert eines Vermögenswerts, der zu Veräußerungszwecken gehalten wird, hauptsächlich aus den Nettoveräußerungserlösen besteht, da die künftigen Cashflows aus der fortgesetzten Nutzung des Vermögenswerts bis zu seinem Abgang wahrscheinlich unbedeutend sein werden.

22 Der erzielbare Betrag ist für einen einzelnen Vermögenswert zu bestimmen, es sei denn, ein Vermögenswert erzeugt keine Mittelzuflüsse, die weitestgehend unabhängig von denen anderer Vermögenswerte oder anderer Gruppen von Vermögenswerten sind. Wenn dies der Fall ist, ist der erzielbare Betrag für die zahlungsmittelgenerierende Einheit zu bestimmen, zu der der Vermögenswert gehört (siehe Paragraphen 65-103), es sei denn, dass entweder

(a) der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten des Vermögenswerts höher ist als sein Buchwert; oder

(b) der Nutzungswert des Vermögenswerts Schätzungen zufolge nahezu dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten entspricht, und der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten ermittelt werden kann.

23 In einigen Fällen können Schätzungen, Durchschnittswerte und computergestützte abgekürzte Verfahren angemessene Annäherungen an die in diesem Standard dargestellten ausführlichen Berechnungen zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der Verkaufskosten oder des Nutzungswerts liefern.

Bewertung des erzielbaren Betrags eines immateriellen Vermögenswerts mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer

24 Paragraph 10 verlangt, dass ein immaterieller Vermögenswert mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer jährlich auf Wertminderung zu überprüfen ist, wobei sein Buchwert mit seinem erzielbaren Betrag verglichen wird, unabhängig davon ob irgendetwas auf eine Wertminderung hindeutet. Die jüngsten ausführlichen Berechnungen des erzielbaren Betrags eines solchen Vermögenswerts, der in einer vorhergehenden Periode ermittelt wurde, können jedoch für die Überprüfung auf Wertminderung dieses Vermögenswerts in der aktuellen Periode benutzt werden, vorausgesetzt, dass alle nachstehenden Kriterien erfüllt sind:

(a) wenn der immaterielle Vermögenswert keine Mittelzuflüsse aus der fortgesetzten Nutzung erzeugt, die von denen anderer Vermögenswerte oder Gruppen von Vermögenswerten weitestgehend unabhängig sind, und daher als Teil der zahlungsmittelgenerierenden Einheit, zu der er gehört, auf Wertminderung überprüft wird, haben sich die diese Einheit bildenden Vermögenswerte und Schulden seit der letzten Berechnung des erzielbaren Betrags nicht wesentlich geändert;

(b) die letzte Berechnung des erzielbaren Betrags ergab einen Betrag, der den Buchwert des Vermögenswertes wesentlich überstieg; und

(c) auf der Grundlage einer Analyse der seit der letzten Berechnung des erzielbaren Betrags aufgetretenen Ereignisse und geänderten Umstände ist die Wahrscheinlichkeit, dass bei einer aktuellen Ermittlung der erzielbare Betrag niedriger als der Buchwert des Vermögenswerts sein würde, äußerst gering.

Beizulegender Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten

25 Der bestmögliche substanzielle Hinweis für den beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten eines Vermögenswertes ist der in einem bindenden Kaufvertrag zwischen unabhängigen Geschäftspartnern festgelegte Preis, nach Abzug der zusätzlichen Kosten, die dem Verkauf des Vermögenswerts direkt zugeordnet werden können.

26 Wenn kein bindender Kaufvertrag vorliegt, der Vermögenswert jedoch an einem aktiven Markt gehandelt wird, ist der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten der Marktpreis des Vermögenswerts abzüglich der Veräußerungskosten. Der aktuelle Angebotspreis wird für gewöhnlich als geeigneter Marktpreis erachtet. Wenn aktuelle Angebotspreise nicht zur Verfügung stehen, kann der Preis der jüngsten Transaktion eine geeignete Grundlage für die Schätzung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der Verkaufskosten liefern, vorausgesetzt, dass zwischen dem Zeitpunkt der Transaktion und dem Zeitpunkt, zu dem die Schätzung vorgenommen wurde, keine signifikante Veränderung der wirtschaftlichen Verhältnisse eingetreten ist.

27 Wenn kein bindender Kaufvertrag oder aktiver Markt für einen Vermögenswert besteht, basiert der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten auf der Grundlage der besten verfügbaren Informationen, um den Betrag widerzuspiegeln, den ein Unternehmen an dem Bilanzstichtag aus dem Verkauf des Vermögenswerts zu Marktbedingungen zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern nach dem Abzug der Veräußerungskosten erzielen könnte. Bei der Bestimmung dieses Betrags berücksichtigt ein Unternehmen das Ergebnis der jüngsten Transaktionen für ähnliche Vermögenswerte innerhalb derselben Branche. Der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten spiegelt nicht das Ergebnis eines Zwangsverkaufs wider, sofern das Management nicht zum sofortigen Verkauf gezwungen ist.

28 Sofern die Veräußerungskosten nicht als Schulden angesetzt wurden, werden sie bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der Verkaufskosten abgezogen. Beispiele für derartige Kosten sind Gerichts- und Anwaltskosten, Börsenumsatzsteuern und ähnliche Transaktionssteuern, die Kosten für die Beseitigung des Vermögenswerts und die direkt zurechenbaren zusätzlichen Kosten, um den Vermögenswert in den entsprechenden Zustand für seinen Verkauf zu versetzen. Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (wie in IAS 19 *definiert)* und Aufwendungen, die mit der Verringerung oder Reorganisation eines Geschäftsfeldes nach dem Verkauf eines Vermögenswertes verbunden sind, sind indes keine direkt zurechenbaren zusätzlichen Kosten für die Veräußerung des Vermögenswerts.

29 Manchmal erfordert die Veräußerung eines Vermögenswerts, dass der Käufer eine Schuld übernimmt, und für den Vermögenswert und die Schuld ist nur ein einziger beizulegender Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten vorhanden. Paragraph 78 erläutert, wie in solchen Fällen zu verfahren ist.

Nutzungswert

30 In der Berechnung des Nutzungswerts eines Vermögenswertes müssen sich die folgenden Elemente widerspiegeln:

(a) eine Schätzung der künftigen Cashflows, die das Unternehmen durch den Vermögenswert zu erzielen erhofft;

(b) Erwartungen im Hinblick auf eventuelle wertmäßige oder zeitliche Veränderungen dieser künftigen Cashflows;

(c) der Zinseffekt, der durch den risikolosen Zinssatz des aktuellen Markts dargestellt wird;

(d) der Preis für die mit dem Vermögenswert verbundene Unsicherheit; und

(e) andere Faktoren, wie Illiquidität, die Marktteilnehmer bei der Preisgestaltung der künftigen Cashflows, die das Unternehmen durch den Vermögenswert zu erzielen erhofft, widerspiegeln würden.

31 Die Schätzung des Nutzungswerts eines Vermögenswerts umfasst die folgenden Schritte:

(a) die Schätzung der künftigen Cashflows aus der fortgesetzten Nutzung des Vermögenswerts und aus seiner letztendlichen Veräußerung; sowie

(b) die Anwendung eines angemessenen Abzinsungssatzes für jene künftigen Cashflows.

32 Die in Paragraph 30(b), (d) und (e) aufgeführten Elemente können entweder als Berichtigungen der künftigen Cashflows oder als Korrektur des Abzinsungssatzes widergespiegelt werden. Welchen Ansatz ein Unternehmen auch anwendet, um Erwartungen hinsichtlich eventueller wertmäßiger oder zeitlicher Änderungen der künftigen Cashflows widerzuspiegeln, es muss letztendlich der erwartete Barwert der künftigen Cashflows, d. h. der gewichtete Durchschnitt aller möglichen Ergebnisse widergespiegelt werden. Anhang A enthält zusätzliche Leitlinien für die Anwendung der Barwert-Methoden, um den Nutzungswert eines Vermögenswerts zu bewerten.

Grundlage für die Schätzungen der künftigen Cashflows

33 Bei der Ermittlung des Nutzungswerts muss ein Unternehmen:

(a) die Cashflow-Prognosen auf vernünftigen und vertretbaren Annahmen aufbauen, die die beste vom Management vorgenommene Einschätzung der ökonomischen Rahmenbedingungen repräsentieren, die für die Restnutzungsdauer eines Vermögenswerts bestehen werden. Ein größeres Gewicht ist dabei auf externe Hinweise zu legen;

(b) die Cashflow-Prognosen auf den jüngsten vom Management genehmigten Finanzplänen/Vorhersagen aufbauen, die jedoch alle geschätzten künftigen Mittelzuflüsse bzw. Mittelabflüsse, die aus künftigen Restrukturierungen oder aus der Verbesserung bzw. Erhöhung der Ertragskraft des Vermögenswertes erwartet werden, ausschließen sollen. Auf diesen Finanzplänen/Vorhersagen basierende Prognosen sollen sich auf einen Zeitraum von maximal fünf Jahren erstrecken, es sei denn, dass ein längerer Zeitraum gerechtfertigt werden kann;

(c) die Cashflow-Prognosen jenseits des Zeitraums schätzen, auf den sich die jüngsten Finanzpläne/Vorhersagen beziehen, unter Anwendung einer gleich bleibenden oder rückläufigen Wachstumsrate für die Folgejahre durch eine Extrapolation der Prognosen, die auf den Finanzplänen/Vorhersagen beruhen, es sei denn, dass eine steigende Rate gerechtfertigt werden kann. Diese Wachstumsrate darf die langfristige Durchschnittswachstumsrate für die Produkte, die Branchen oder das Land bzw. die Länder, in dem/denen das Unternehmen tätig ist, oder für den Markt, in welchem der Vermögenswert genutzt wird, nicht überschreiten, es sei denn, dass eine höhere Rate gerechtfertigt werden kann.

34 Das Management beurteilt die Angemessenheit der Annahmen, auf denen seine aktuellen Cashflow-Prognosen beruhen, indem es die Gründe für Differenzen zwischen den vorherigen Cashflow-Prognosen und den aktuellen Cashflows überprüft. Das Management hat sicherzustellen, dass die Annahmen, auf denen die aktuellen Cashflow-Prognosen beruhen, mit den effektiven Ergebnissen der Vergangenheit übereinstimmen, vorausgesetzt, dass die Auswirkungen von Ereignissen und Umständen, die, nachdem die effektiven Cashflows generiert waren, auftraten, dies als geeignet erscheinen lassen.

35 Detaillierte, eindeutige und verlässliche Finanzpläne/Vorhersagen für künftige Cashflows für längere Perioden als fünf Jahre sind in der Regel nicht verfügbar. Aus diesem Grund beruhen die Schätzungen des Managements über die künftigen Cashflows auf den jüngsten Finanzplänen/Vorhersagen für einen Zeitraum von maximal fünf Jahren. Das Management kann auch Cashflow-Prognosen verwenden, die sich auf Finanzpläne/Vorhersagen für einen längeren Zeitraum als fünf Jahre erstrecken, wenn es sicher ist, dass diese Prognosen verlässlich sind und es seine Fähigkeit unter Beweis stellen kann, basierend auf vergangenen Erfahrungen, die Cashflows über den entsprechenden längeren Zeitraum genau vorherzusagen.

36 Cashflow-Prognosen bis zum Ende der Nutzungsdauer eines Vermögenswerts werden durch die Extrapolation der Cashflow-Prognosen auf der Basis der Finanzpläne/Vorhersagen unter Verwendung einer Wachstumsrate für die Folgejahre vorgenommen. Diese Rate ist gleich bleibend oder fallend, es sei denn, dass eine Steigerung der Rate objektiven Informationen über den Verlauf des Lebenszyklus eines Produkts oder einer Branche entspricht. Falls angemessen, ist die Wachstumsrate gleich Null oder negativ.

37 Soweit die Bedingungen günstig sind, werden Wettbewerber wahrscheinlich in den Markt eintreten und das Wachstum beschränken. Deshalb ist es für ein Unternehmen schwierig, die durchschnittliche historische Wachstumsrate für die Produkte, die Branchen, das Land oder die Länder, in dem/denen das Unternehmen tätig ist, oder für den Markt für den der Vermögenswert genutzt wird, über einen längeren Zeitraum (beispielsweise zwanzig Jahre) zu überschreiten.

38 Bei der Verwendung der Informationen aus den Finanzplänen/Vorhersagen berücksichtigt ein Unternehmen, ob die Informationen auf vernünftigen und vertretbaren Annahmen beruhen und die beste Einschätzung des Managements der ökonomischen Rahmenbedingungen, die während der Restnutzungsdauer eines Vermögenswerts bestehen werden, darstellen.

Zusammensetzung der Schätzungen der künftigen Cashflows

39 In die Schätzungen der künftigen Cashflows sind die folgenden Elemente einzubeziehen:

(a) Prognosen der Mittelzuflüsse aus der fortgesetzten Nutzung des Vermögenswerts;

(b) Prognosen der Mittelabflüsse, die notwendigerweise entstehen, um Mittelzuflüsse aus der fortgesetzten Nutzung eines Vermögenswerts zu erzielen (einschließlich der Mittelabflüsse zur Vorbereitung des Vermögenswerts für seine Nutzung), die direkt oder auf einer vernünftigen und stetigen Basis dem Vermögenswert zugeordnet werden können; und

(c) Netto-Cashflows, die ggf. für den Abgang des Vermögenswerts am Ende seiner Nutzungsdauer eingehen (oder gezahlt werden).

40 Schätzungen der künftigen Cashflows und des Abzinsungssatzes spiegeln stetige Annahmen über die auf die allgemeine Inflation zurückzuführenden Preissteigerungen wider. Wenn der Abzinsungssatz die Wirkung von Preissteigerungen, die auf die allgemeine Inflation zurückzuführen sind, einbezieht, werden die künftigen Cashflows in nominalen Beträgen geschätzt. Wenn der Abzinsungssatz die Wirkung von Preissteigerungen, die auf die allgemeine Inflation zurückzuführen sind, nicht einbezieht, werden die künftigen Cashflows in realen Beträgen geschätzt (schließen aber künftige spezifische Preissteigerungen oder -senkungen ein).

41 Die Prognosen der Mittelabflüsse schließen jene für die tägliche Wartung des Vermögenswerts als auch künftige Gemeinkosten ein, die der Nutzung des Vermögenswerts direkt zugerechnet oder auf einer vernünftigen und stetigen Basis zugeordnet werden können.

42 Wenn der Buchwert eines Vermögenswerts noch nicht alle Mittelabflüsse enthält, die anfallen werden, bevor dieser nutzungs- oder verkaufsbereit ist, enthält die Schätzung der künftigen Mittelabflüsse eine Schätzung aller weiteren künftigen Mittelabflüsse, die erwartungsgemäß anfallen werden, bevor der Vermögenswert nutzungs- oder verkaufsbereit ist. Dies ist beispielsweise der Fall für ein im Bau befindliches Gebäude oder bei einem noch nicht abgeschlossenen Entwicklungsprojekt.

43 Um Doppelzählungen zu vermeiden, beziehen die Schätzungen der künftigen Cashflows die folgenden Faktoren nicht mit ein:

(a) Mittelzuflüsse von Vermögenswerten, die Mittelzuflüsse erzeugen, die weitgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen des zu prüfenden Vermögenswerts sind (beispielsweise finanzielle Vermögenswerte wie Forderungen); und

(b) Mittelabflüsse, die sich auf als Schulden angesetzte Verpflichtungen beziehen (beispielsweise Verbindlichkeiten, Pensionen oder Rückstellungen).

44 Künftige Cashflows sind für einen Vermögenswert in seinem gegenwärtigen Zustand zu schätzen. Schätzungen der künftigen Cashflows dürfen nicht die geschätzten künftigen Mittelzu- und abflüsse umfassen, deren Entstehung erwartet wird, aufgrund

(a) einer künftigen Restrukturierung, zu der ein Unternehmen noch nicht verpflichtet ist; oder

(b) einer Verbesserung oder Erhöhung der Ertragskraft des Vermögenswerts.

45 Da die künftigen Cashflows für einen Vermögenswert in seinem gegenwärtigen Zustand geschätzt werden, spiegelt der Nutzungswert nicht die folgenden Faktoren wider:

(a) künftige Mittelabflüsse oder die dazugehörigen Kosteneinsparungen (beispielsweise durch die Verminderung des Personalaufwands) oder der erwartete Nutzen aus einer künftigen Restrukturierung, zu der ein Unternehmen noch nicht verpflichtet ist; oder

(b) künftige Mittelabflüsse, die die Ertragskraft des Vermögenswerts verbessern oder erhöhen werden, oder die dazugehörigen Mittelzuflüsse, die aus solchen Mittelabflüssen entstehen sollen.

46 Eine Restrukturierung ist ein vom Management geplantes und gesteuertes Programm, das entweder den Umfang der Geschäftstätigkeit oder die Weise, in der das Geschäft geführt wird, wesentlich verändert. IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* konkretisiert, wann sich ein Unternehmen zu einer Restrukturierung verpflichtet hat.

47 Wenn ein Unternehmen zu einer Restrukturierung verpflichtet ist, sind wahrscheinlich einige Vermögenswerte von der Restrukturierung betroffen . Sobald das Unternehmen zur Restrukturierung verpflichtet ist,

(a) spiegeln seine zwecks Bestimmung des Nutzungswerts künftigen Schätzungen der Cashflows die Kosteneinsparungen und den sonstigen Nutzen aus der Restrukturierung wider (auf Basis der jüngsten vom Management gebilligten Finanzpläne/Vorhersagen); und

(b) werden seine Schätzungen künftiger Mittelabflüsse für die Restrukturierung in einer Restrukturierungsrückstellung in Übereinstimmung mit IAS 37 erfasst.

Das erläuternde Beispiel 5 veranschaulicht die Wirkung einer künftigen Restrukturierung auf die Berechnung des Nutzungswerts.

48 Bis ein Unternehmen Mittelabflüsse tätigt, die die Ertragskraft des Vermögenswerts verbessern oder erhöhen, enthalten die Schätzungen der künftigen Cashflows keine künftigen geschätzten Mittelzuflüsse, die infolge der Erhöhung des mit dem Mittelabfluss verbundenen wirtschaftlichen Nutzens zufließen werden (siehe erläuterndes Beispiel 6).

49 Schätzungen der künftigen Cashflows umfassen auch künftige Mittelabflüsse, die erforderlich sind, um den wirtschaftlichen Nutzen des Vermögenswerts auf dem gegenwärtigen Niveau zu halten. Wenn eine zahlungsmittelgenerierende Einheit aus Vermögenswerten mit verschiedenen geschätzten Nutzungsdauern besteht, die alle für den laufenden Betrieb der Einheit notwendig sind, wird bei der Schätzung der mit der Einheit verbundenen künftigen Cashflows der Ersatz von Vermögenswerten kürzerer Nutzungsdauer als Teil der täglichen Wartung der Einheit betrachtet. Ähnliches gilt, wenn ein einzelner Vermögenswert aus Bestandteilen mit unterschiedlichen Nutzungsdauern besteht, dann wird der Ersatz der Bestandteile kürzerer Nutzungsdauer als Teil der täglichen Wartung des Vermögenswerts betrachtet, wenn die vom Vermögenswert generierten künftigen Cashflows geschätzt werden.

50 In den Schätzungen der künftigen Cashflows sind folgende Elemente nicht enthalten:

(a) Mittelzu- oder -abflüsse aus Finanzierungstätigkeiten; oder

(b) Ertragsteuereinnahmen oder -zahlungen.

51 Geschätzte künftige Cashflows spiegeln Annahmen wider, die der Art und Weise der Bestimmung des Abzinsungssatzes entsprechen. Andernfalls würden die Wirkungen einiger Annahmen zweimal angerechnet oder ignoriert werden. Da der Zinseffekt bei der Diskontierung der künftigen Cashflows berücksichtigt wird, schließen diese Cashflows Mittelzu- oder -abflüsse aus Finanzierungstätigkeit aus. Da der Abzinsungssatz auf einer Vorsteuerbasis bestimmt wird, werden auch die künftigen Cashflows auf einer Vorsteuerbasis geschätzt.

52 Die Schätzung der Netto-Cashflows, die für den Abgang eines Vermögenswerts am Ende seiner Nutzungsdauer eingehen (oder gezahlt werden), muss dem Betrag entsprechen, den ein Unternehmen aus dem Verkauf des Vermögenswerts zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern nach Abzug der geschätzten Veräußerungskosten erzielen könnte.

53 Die Schätzung der Netto-Cashflows, die für den Abgang eines Vermögenswertes am Ende seiner Nutzungsdauer eingehen (oder gezahlt werden), ist in einer ähnlichen Weise wie beim beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten eines Vermögenswerts zu bestimmen, außer dass bei der Schätzung dieser Netto-Cashflows

(a) ein Unternehmen die Preise verwendet, die zum Zeitpunkt der Schätzung für ähnlichen Vermögenswerte gelten, die das Ende ihrer Nutzungsdauer erreicht haben und die unter Bedingungen betrieben wurden, die mit den Bedingungen vergleichbar sind, unter denen der Vermögenswert genutzt werden soll;

(b) das Unternehmen diese Preise im Hinblick auf die Auswirkungen künftiger Preiserhöhungen aufgrund der allgemeinen Inflation und spezieller künftiger Preissteigerungen/-senkungen anpasst. Wenn die Schätzungen der künftigen Cashflows aus der fortgesetzten Nutzung des Vermögenswerts und des Abzinsungssatzes die Wirkung der allgemeinen Inflation indes ausschließen, dann berücksichtigt das Unternehmen diese Wirkung auch nicht bei der Schätzung der Netto-Cashflows des Abgangs.

Künftige Cashflows in Fremdwährung

54 Künftige Cashflows werden in der Währung geschätzt, in der sie generiert werden, und werden mit einem für diese Währung angemessenen Abzinsungssatz abgezinst. Ein Unternehmen rechnet den Barwert mithilfe des am Tag der Berechnung des Nutzungswerts geltenden Devisenkassakurses um.

Abzinsungssatz

55 Bei dem Abzinsungssatz (den Abzinsungssätzen) muss es sich um einen Zinssatz (Zinssätze) vor Steuern handeln, der (die) die gegenwärtigen Marktbewertungen folgender Faktoren widerspiegelt (widerspiegeln):

(a) den Zinseffekt; und

(b) die speziellen Risiken eines Vermögenswerts, für die die geschätzten künftigen Cashflows nicht angepasst wurden.

56 Ein Zinssatz, der die gegenwärtigen Markteinschätzungen des Zinseffekts und die speziellen Risiken eines Vermögenswerts widerspiegelt, ist die Rendite, die Investoren verlangen würden, wenn eine Finanzinvestition zu wählen wäre, die Cashflows über Beträge, Zeiträume und Risikoprofile erzeugen würde, die vergleichbar mit denen wären, die das Unternehmen von dem Vermögenswert zu erzielen erhofft. Dieser Zinssatz ist auf der Basis des Zinssatzes zu schätzen, der bei gegenwärtigen Markttransaktionen für vergleichbare Vermögenswerte verwendet wird, oder auf der Basis der durchschnittlich gewichteten Kapitalkosten eines börsennotierten Unternehmens, das einen einzelnen Vermögenswert (oder einen Bestand an Vermögenswerten) besitzt, der mit dem zu prüfenden Vermögenswert im Hinblick auf das Nutzungspotenzial und die Risiken vergleichbar ist. Der Abzinsungssatz (die Abzinsungssätze), der (die) zur Berechnung des Nutzungswerts eines Vermögenswerts verwendet wird (werden), darf (dürfen) jedoch keine Risiken widerspiegeln, für die die geschätzten künftigen Cashflows bereits angepasst wurden. Andernfalls würden die Wirkungen einiger Annahmen doppelt angerechnet.

57 Wenn ein vermögenswertespezifischer Zinssatz nicht direkt über den Markt erhältlich ist, verwendet ein Unternehmen Ersatzfaktoren zur Schätzung des Abzinsungssatzes. Anhang A enthält zusätzliche Leitlinien zur Schätzung von Abzinsungssätzen unter diesen Umständen.

ERFASSUNG UND BEWERTUNG EINES WERTMINDERUNGSAUFWANDS

58 Die Paragraphen 59-64 beschreiben die Anforderungen an die Erfassung und Bewertung eines Wertminderungsaufwands für einen einzelnen Vermögenswert mit Ausnahme eines Geschäfts- oder Firmenwerts. Die Erfassung und Bewertung des Wertminderungsaufwands einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit und eines Geschäfts- oder Firmenwerts werden in den Paragraphen 65-108 behandelt.

59 Dann, und nur dann, wenn der erzielbare Betrag eines Vermögenswertes geringer als sein Buchwert ist, ist der Buchwert des Vermögenswerts auf seinen erzielbaren Betrag zu verringern. Diese Verringerung stellt einen Wertminderungsaufwand dar.

60 Ein Wertminderungsaufwand ist sofort im Ergebnis zu erfassen, es sei denn, dass der Vermögenswert zum Neubewertungsbetrag nach einem anderen Standard (beispielsweise nach dem Neubewertungsmodell in IAS 16) erfasst wird. Jeder Wertminderungsaufwand eines neu bewerteten Vermögenswertes ist als eine Neubewertungsabnahme in Übereinstimmung mit diesem anderen Standard zu behandeln.

61 Ein Wertminderungsaufwand eines nicht neu bewerteten Vermögenswerts wird im Ergebnis erfasst. Ein Wertminderungsaufwand eines neu bewerteten Vermögenswerts wird indes direkt gegen die Neubewertungsrücklage des Vermögenswerts verrechnet, soweit der Wertminderungsaufwand nicht den in der Neubewertungsrücklage für denselben Vermögenswert erfassten Betrag übersteigt.

62 Wenn der geschätzte Betrag des Wertminderungsaufwands größer ist als der Buchwert des Vermögenswerts, hat ein Unternehmen dann, und nur dann, eine Schuld anzusetzen, wenn dies von einem anderen Standard verlangt wird.

63 Nach der Erfassung eines Wertminderungsaufwands ist der Abschreibungs-/Amortisationsaufwand eines Vermögenswerts in künftigen Perioden anzupassen, um den berichtigten Buchwert des Vermögenswerts, abzüglich eines etwaigen Restwerts systematisch über seine Restnutzungsdauer zu verteilen.

64 Wenn ein Wertminderungsaufwand erfasst worden ist, werden alle damit in Beziehung stehenden latenten Steueransprüche oder -schulden nach IAS 12 bestimmt, indem der berichtigte Buchwert des Vermögenswerts mit seiner steuerlichen Basis verglichen wird (siehe erläuterndes Beispiel 3).

ZAHLUNGSMITTELGENERIERENDE EINHEITEN UND GESCHÄFTS- ODER FIRMENWERT

65 Die Paragraphen 66-108 beschreiben die Anforderungen an die Identifizierung der zahlungsmittelgenerierenden Einheit, zu der ein Vermögenswert gehört, sowie an die Bestimmung des Buchwerts und die Erfassung der Wertminderungsaufwendungen für zahlungsmittelgenerierende Einheiten und Geschäfts- oder Firmenwerte.

Identifizierung der zahlungsmittelgenerierenden Einheit, zu der ein Vermögenswert gehört

66 Wenn irgendein Anhaltspunkt dafür vorliegt, dass ein Vermögenswert wertgemindert sein könnte, ist der erzielbare Betrag für den einzelnen Vermögenswert zu schätzen. Falls es nicht möglich ist, den erzielbaren Betrag für den einzelnen Vermögenswert zu schätzen, hat ein Unternehmen den erzielbaren Betrag der zahlungsmittelgenerierenden Einheit zu bestimmen, zu der der Vermögenswert gehört (die zahlungsmittelgenerierende Einheit des Vermögenswerts).

67 Der erzielbare Betrag eines einzelnen Vermögenswerts kann nicht bestimmt werden, wenn:

(a) der Nutzungswert des Vermögenswerts nicht nah an seinem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten geschätzt werden kann (wenn beispielsweise die künftigen Cashflows aus der fortgesetzten Nutzung des Vermögenswertes nicht als unbedeutend eingeschätzt werden können); und

(b) der Vermögenswert keine Mittelzuflüsse erzeugt, die weitestgehend unabhängig von denen anderer Vermögenswerte sind.

In derartigen Fällen kann ein Nutzungswert und demzufolge ein erzielbarer Betrag nur für die zahlungsmittelgenerierende Einheit des Vermögenswerts bestimmt werden.

Beispiel

Ein Bergbauunternehmen besitzt eine private Eisenbahn zur Unterstützung seiner Bergbautätigkeit. Die private Eisenbahn könnte nur zum Schrottwert verkauft werden und sie erzeugt keine Mittelzuflüsse, die weitestgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen der anderen Vermögenswerte des Bergwerks sind.

Es ist nicht möglich, den erzielbaren Betrag der privaten Eisenbahn zu schätzen, weil ihr Nutzungswert nicht bestimmt werden kann und wahrscheinlich von dem Schrottwert abweicht. Deshalb schätzt das Unternehmen den erzielbaren Betrag der zahlungsmittelgenerierenden Einheit, zu der die private Eisenbahn gehört, d. h. des Bergwerkes als Ganzes.

68 Wie in Paragraph 6 definiert, ist die zahlungsmittelgenerierende Einheit eines Vermögenswerts die kleinste Gruppe von Vermögenswerten, die den Vermögenswert enthält und Mittelzuflüsse erzeugt, die weitestgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte oder einer anderen Gruppe von Vermögenswerten sind. Die Identifizierung der zahlungsmittelgenerierenden Einheit eines Vermögenswerts erfordert Einschätzungen. Wenn der erzielbare Betrag nicht für einen einzelnen Vermögenswert bestimmt werden kann, identifiziert ein Unternehmen die kleinste Zusammenfassung von Vermögenswerten, die weitestgehend unabhängige Mittelzuflüsse erzeugt.

Beispiel

Eine Busgesellschaft bietet Beförderungsleistungen im Rahmen eines Vertrags mit einer Gemeinde an, der auf fünf verschiedenen Strecken jeweils einen Mindestservice verlangt. Die auf jeder Strecke eingesetzten Vermögenswerte und die Cashflows von jeder Strecke können gesondert identifiziert werden. Auf einer der Stecken wird ein erheblicher Verlust erwirtschaftet.

Da das Unternehmen nicht die Möglichkeit hat, eine der Busrouten einzuschränken, ist die niedrigste Einheit identifizierbarer Mittelzuflüsse, die weitestgehend von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte oder anderer Gruppen von Vermögenswerten unabhängig sind, die von den fünf Routen gemeinsam erzeugten Mittelzuflüsse. Die zahlungsmittelgenerierende Einheit für jede der Strecken ist die Busgesellschaft als Ganzes.

69 Mittelzuflüsse sind die Zuflüsse von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten, die von Parteien außerhalb des Unternehmens zufließen. Bei der Identifizierung, ob die Mittelzuflüsse von einem Vermögenswert (oder einer Gruppe von Vermögenswerten) weitestgehend von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte (oder anderer Gruppen von Vermögenswerten) unabhängig sind, berücksichtigt ein Unternehmen verschiedene Faktoren einschließlich der Frage, wie das Management die Unternehmenstätigkeiten steuert (z. B. nach Produktlinien, Geschäftsfeldern, einzelnen Standorten, Bezirken oder regionalen Gebieten), oder wie das Management Entscheidungen über die Fortsetzung oder den Abgang der Vermögenswerte bzw. die Einstellung von Unternehmenstätigkeiten trifft. Das erläuternde Beispiel 1 enthält Beispiele für die Identifizierung einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit.

70 Wenn ein aktiver Markt für die von einem Vermögenswert oder einer Gruppe von Vermögenswerten produzierten Erzeugnisse und erstellten Dienstleistungen besteht, ist dieser Vermögenswert oder diese Gruppe von Vermögenswerten als eine zahlungsmittelgenerierende Einheit zu identifizieren, auch wenn die produzierten Erzeugnisse oder erstellten Dienstleistungen ganz oder teilweise intern genutzt werden. Wenn die von einem Vermögenswert oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit erzeugten Mittelzuflüsse von der Berechnung interner Verrechnungspreise betroffen sind, so hat ein Unternehmen die bestmöglichste Schätzung des Managements über den (die) künftigen Preis(e), der (die) bei Transaktionen zu marktüblichen Bedingungen erzielt werden könnte(n), zu verwenden, indem

(a) die zur Bestimmung des Nutzungswertes des Vermögenswertes oder der zahlungsmittelgenerierenden Einheit verwendeten künftigen Mittelzuflüsse geschätzt werden; und

(b) die künftigen Mittelabflüsse geschätzt werden, die zur Bestimmung des Nutzungswerts aller anderen von der Berechnung interner Verrechnungspreise betroffenen Vermögenswerte oder zahlungsmittelgenerierenden Einheiten verwendet werden.

71 Auch wenn ein Teil oder die gesamten produzierten Erzeugnisse und erstellten Dienstleistungen, die von einem Vermögenswert oder einer Gruppe von Vermögenswerten erzeugt werden, von anderen Einheiten des Unternehmens genutzt werden (beispielsweise Produkte für eine Zwischenstufe im Produktionsprozess), bildet dieser Vermögenswert oder diese Gruppe von Vermögenswerten eine gesonderte zahlungsmittelgenerierende Einheit, wenn das Unternehmen diese produzierten Erzeugnisse und erstellten Dienstleistungen auf einem aktiven Markt verkaufen kann. Das liegt daran, dass der Vermögenswert oder die Gruppe von Vermögenswerten Mittelzuflüsse erzeugen kann, die weitestgehend von den Mittelzuflüssen von anderen Vermögenswerten oder einer anderen Gruppe von Vermögenswerten unabhängig wären. Bei der Verwendung von Informationen, die auf Finanzplänen/Vorhersagen basieren, die sich auf eine solche zahlungsmittelgenerierende Einheit oder auf jeden anderen Vermögenswert bzw. jede andere zahlungsmittelgenerierende Einheit, die von der internen Verrechnungspreisermittlung betroffen ist, beziehen, passt ein Unternehmen diese Informationen an, wenn die internen Verrechnungspreise nicht die beste Schätzung des Managements über die künftigen Preise, die bei Transaktionen zu marktüblichen Bedingungen erzielt werden könnten, widerspiegeln.

72 Zahlungsmittelgenerierende Einheiten sind von Periode zu Periode für die gleichen Vermögenswerte oder Arten von Vermögenswerten stetig zu identifizieren, es sei denn, dass eine Änderung gerechtfertigt ist.

73 Wenn ein Unternehmen bestimmt, dass ein Vermögenswert zu einer anderen zahlungsmittelgenerierende Einheit als in den vorangegangenen Perioden gehört, oder dass die Arten von Vermögenswerten, die zu der zahlungsmittelgenerierenden Einheit des Vermögenswerts zusammengefasst werden, sich geändert haben, verlangt Paragraph 130 Angaben über die zahlungsmittelgenerierende Einheit, wenn ein Wertminderungsaufwand für die zahlungsmittelgenerierende Einheit erfasst oder aufgehoben wird.

Erzielbarer Betrag und Buchwert einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit

74 Der erzielbare Betrag einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit ist der höhere der beiden Beträge aus beizulegendem Zeitwert abzüglich Verkaufskosten und Nutzungswert einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit. Für den Zweck der Bestimmung des erzielbaren Betrags einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit ist jeder Bezug in den Paragraphen 19-57 auf „einen Vermögenswert" als ein Bezug auf „eine zahlungsmittelgenerierende Einheit" zu verstehen.

75 Der Buchwert einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit ist in Übereinstimmung mit der Art, in der der erzielbare Betrag einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit bestimmt wird, zu ermitteln.

76 Der Buchwert einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit

(a) enthält den Buchwert nur solcher Vermögenswerte, die der zahlungsmittelgenerierenden Einheit direkt zugerechnet oder auf einer vernünftigen und stetigen Basis zugeordnet werden können, und die künftige Mittelzuflüsse erzeugen werden, die bei der Bestimmung des Nutzungswerts der zahlungsmittelgenerierenden Einheit verwendet wurden; und

(b) enthält nicht den Buchwert irgendeiner angesetzten Schuld, es sei denn, dass der erzielbare Betrag der zahlungsmittelgenerierenden Einheit nicht ohne die Berücksichtigung dieser Schuld bestimmt werden kann.

Das liegt daran, dass der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten und der Nutzungswert einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit unter Ausschluss der Cashflows bestimmt werden, die sich auf die Vermögenswerte beziehen, die nicht Teil der zahlungsmittelgenerierenden Einheit sind und unter Ausschluss der bereits erfassten Schulden (siehe Paragraphen 28 und 43).

77 Soweit Vermögenswerte für die Beurteilung der Erzielbarkeit zusammengefasst werden, ist es wichtig, in die zahlungsmittelgenerierende Einheit alle Vermögenswerte einzubeziehen, die den entsprechenden Strom von Mittelzuflüssen erzeugen oder zur Erzeugung verwendet werden. Andernfalls könnte die zahlungsmittelgenerierende Einheit als voll erzielbar erscheinen, obwohl tatsächlich ein Wertminderungsaufwand eingetreten ist. In einigen Fällen können gewisse Vermögenswerte nicht einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit auf einer vernünftigen und stetigen Basis zugeordnet werden, obwohl sie zu den geschätzten künftigen Cashflows einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit beitragen. Dies kann beim Geschäfts- oder Firmenwert oder bei gemeinschaftlichen Vermögenswerten, wie den Vermögenswerten der Hauptverwaltung der Fall sein. Die Paragraphen 80-103 erläutern, wie mit diesen Vermögenswerten bei der Untersuchung einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit auf eine Wertminderung zu verfahren ist.

78 Es kann notwendig sein, gewisse angesetzte Schulden zu berücksichtigen, um den erzielbaren Betrag einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit zu bestimmen. Dies könnte auftreten, wenn der Verkauf einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit den Käufer verpflichtet, die Schuld zu übernehmen. In diesem Fall setzt sich der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten (oder die geschätzten Cashflows aus dem endgültigen Abgang) einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit aus dem geschätzten Verkaufspreis der Vermögenswerte der zahlungsmittelgenerierenden Einheit und der Schuld zusammen, nach Abzug der Veräußerungskosten. Um einen aussagekräftigen Vergleich zwischen dem Buchwert einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit und ihrem erzielbaren Betrag anzustellen, wird der Buchwert der Schuld bei der Bestimmung beider Werte, also sowohl des Nutzungswerts als auch des Buchwerts der zahlungsmittelgenerierenden Einheit, abgezogen.

Beispiel

Eine Gesellschaft betreibt ein Bergwerk in einem Staat, in dem der Eigentümer gesetzlich verpflichtet ist, den Bereich der Förderung nach Beendigung der Abbautätigkeiten wiederherzustellen. Die Instandsetzungsaufwendungen schließen die Wiederherstellung der Oberfläche mit ein, welche entfernt werden musste, bevor die Abbautätigkeiten beginnen konnten. Eine Rückstellung für die Aufwendungen für die Wiederherstellung der Oberfläche wurde zu dem Zeitpunkt der Entfernung der Oberfläche angesetzt. Der bereitgestellte Betrag wurde als Teil der Anschaffungskosten des Bergwerks erfasst und über die Nutzungsdauer des Bergwerks abgeschrieben. Der Buchwert der Rückstellung für die Wiederherstellungskosten beträgt 500 WE, [a] dies entspricht dem Barwert der Wiederherstellungskosten.

Das Unternehmen überprüft das Bergwerk auf eine Wertminderung. Die zahlungsmittelgenerierende Einheit des Bergwerks ist das Bergwerk als Ganzes. Das Unternehmen hat verschiedene Kaufangebote für das Bergwerk zu einem Preis von 800 WE erhalten. Dieser Preis berücksichtigt die Tatsache, dass der Käufer die Verpflichtung zur Wiederherstellung der Oberfläche übernehmen wird. Die Verkaufskosten für das Bergwerk sind unbedeutend. Der Nutzungswert des Bergwerks beträgt annähernd 1 200 WE, ohne die Wiederherstellungskosten. Der Buchwert des Bergwerks beträgt 1 000 WE.

Der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten beträgt für die zahlungsmittelgenerierende Einheit 800 WE. Dieser Wert berücksichtigt die Wiederherstellungskosten, die bereits bereitgestellt worden sind. Infolgedessen wird der Nutzungswert der zahlungsmittelgenerierenden Einheit nach der Berücksichtigung der Wiederherstellungskosten bestimmt und auf 700 WE geschätzt (1 200 WE minus 500 WE). Der Buchwert der zahlungsmittelgenerierenden Einheit beträgt 500 WE, dies entspricht dem Buchwert des Bergwerks (1 000 WE), nach Abzug des Buchwertes der Rückstellungen für die Wiederherstellungskosten (500 WE). Der erzielbare Betrag der zahlungsmittelgenerierenden Einheit ist also höher als ihr Buchwert.

[a] In diesem Standard werden Geldbeträge in „Währungseinheiten" (WE) angegeben.

79 Aus praktischen Gründen wird der erzielbare Betrag einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit manchmal nach Berücksichtigung der Vermögenswerte bestimmt, die nicht Teil der zahlungsmittelgenerierenden Einheit sind (beispielsweise Forderungen oder anderes Finanzvermögen) oder bereits erfasste Schulden (beispielsweise Verbindlichkeiten, Pensionen und andere Rückstellungen). In diesen Fällen wird der Buchwert der zahlungsmittelgenerierenden Einheit um den Buchwert solcher Vermögenswerte erhöht und um den Buchwert solcher Schulden vermindert.

Geschäfts- oder Firmenwert

Zuordnung von Geschäfts- oder Firmenwert zu zahlungsmittelgenerierenden Einheiten

80 Zum Zweck der Überprüfung auf eine Wertminderung muss ein Geschäfts- oder Firmenwert, der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurde, vom Übernahmetag an jeder der zahlungsmittelgenerierenden Einheiten bzw. Gruppen von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten des erwerbenden Unternehmens, die aus den Synergien des Zusammenschlusses Nutzen ziehen soll, zugeordnet werden, unabhängig davon ob andere Vermögenswerte oder Schulden des erwerbenden Unternehmens diesen Einheiten oder Gruppen von Einheiten bereits zugewiesen worden sind. Jede Einheit oder Gruppe von Einheiten, zu der der Geschäfts- oder Firmenwert so zugeordnet worden ist,

(a) hat die niedrigste Ebene innerhalb des Unternehmens darzustellen, zu der der Geschäfts- oder Firmenwert für interne Managementzwecke überwacht wird; und

(b) darf nicht größer sein als ein Geschäftssegment, wie es gemäß IFRS 8 *Geschäftssegmente* festgelegt ist.

81 Der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbene Geschäfts- oder Firmenwert stellt eine Zahlung dar, die ein Erwerber in der Erwartung künftigen wirtschaftlichen Nutzens von Vermögenswerten, die nicht einzeln identifiziert oder getrennt erfasst werden können, geleistet hat. Der Geschäfts- oder Firmenwert erzeugt keine Cashflows, die unabhängig von anderen Vermögenswerten oder Gruppen von Vermögenswerten sind, und trägt oft zu den Cashflows von mehreren zahlungsmittelgenerierenden Einheiten bei. Manchmal kann ein Geschäfts oder Firmenwert nicht ohne Willkür einzelnen zahlungsmittelgenerierenden Einheiten sondern nur Gruppen von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten zugeordnet werden. Daraus folgt, dass die niedrigste Ebene innerhalb der Einheit, auf der der Geschäfts- oder Firmenwert für interne Managementzwecke überwacht wird, manchmal mehrere zahlungsmittelgenerierende Einheiten umfasst, auf die sich der Geschäfts- oder Firmenwert bezieht, zu denen er jedoch nicht zugeordnet werden kann. Die in den Paragraphen 83-99 aufgeführten Verweise auf eine zahlungsmittelgenerierende Einheit, zu der ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet ist, sind ebenso als Verweise auf eine Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, zu der ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet ist, zu verstehen.

82 Die Anwendung der Anforderungen in Paragraph 80 führt dazu, dass der Geschäfts- oder Firmenwert auf einer Ebene auf eine Wertminderung überprüft wird, die die Art und Weise der Führung der Geschäftstätigkeit der Einheit widerspiegelt, mit der der Geschäfts- oder Firmenwert natürlich verbunden wäre. Die Entwicklung zusätzlicher Berichtssysteme ist daher selbstverständlich nicht erforderlich.

83 Eine zahlungsmittelgenerierende Einheit, zu der ein Geschäfts- oder Firmenwert zwecks Überprüfung auf eine Wertminderung zugeordnet ist, fällt eventuell nicht mit der Einheit zusammen, zu der der Geschäfts- oder Firmenwert gemäß IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* für die Bewertung von Währungsgewinnen/-verlusten zugeordnet ist. Wenn IAS 21 von einer Einheit beispielsweise verlangt, dass der Geschäfts- oder Firmenwert für die Bewertung von Fremdwährungsgewinnen und -verlusten einer relativ niedrigen Ebene zugeordnet wird, wird damit nicht verlangt, dass die Überprüfung auf eine Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts auf der selben Ebene zu erfolgen hat, es sei denn, der Geschäfts- oder Firmenwert wird auch auf dieser Ebene für interne Managementzwecke überwacht.

84 Wenn die erstmalige Zuordnung eines bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts nicht vor Ende der jährlichen Periode, in der der Unternehmenszusammenschluss stattfand, erfolgen kann, muss die erstmalige Zuordnung vor dem Ende der ersten jährlichen Periode, die nach dem Erwerbsdatum beginnt, erfolgt sein.

85 Wenn die erstmalige Bilanzierung für einen Unternehmenszusammenschluss am Ende der Periode, in der der Zusammenschluss stattfand, nur provisorisch festgestellt werden kann, hat das erwerbende Unternehmen gemäß IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*

(a) mit jenen provisorischen Werten die Bilanz für den Zusammenschluss zu erstellen; und

(b) alle Berichtigungen dieser provisorischen Werte infolge der Fertigstellung der ersten Bilanzierung innerhalb von zwölf Monaten nach dem Erwerbsdatum zu erfassen.

Unter diesen Umständen könnte es auch nicht möglich sein, die erstmalige Zuordnung des bei dem Zusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts vor dem Ende der jährlichen Periode, in der der Zusammenschluss stattfand, fertig zu stellen. Wenn dies der Fall ist, gibt das Unternehmen die in Paragraph 133 geforderten Informationen an.

86 Wenn ein Geschäfts- oder Firmenwert einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit zugeordnet wurde, und das Unternehmen einen Geschäftsbereich dieser Einheit veräußert, so ist der mit diesem veräußerten Geschäftsbereich verbundene Geschäfts- oder Firmenwert

(a) bei der Feststellung des Gewinns oder Verlustes aus der Veräußerung im Buchwert des Geschäftsbereiches enthalten; und

(b) auf der Grundlage der relativen Werte des veräußerten Geschäftsbereichs und dem Teil der zurückbehaltenen zahlungsmittelgenerierenden Einheit zu bewerten, es sei denn, das Unternehmen kann beweisen, dass eine andere Methode den mit dem veräußerten Geschäftsbereich verbundenen Geschäfts- oder Firmenwert besser widerspiegelt.

Beispiel

Ein Unternehmen verkauft für 100 WE einen Geschäftsbereich, der Teil einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit war, zu der ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet worden ist. Der zu der Einheit zugeordnete Geschäfts- oder Firmenwert kann nicht identifiziert oder mit einer Gruppe von Vermögenswerten auf einer niedrigeren Ebene als dieser Einheit verbunden werden, außer willkürlich. Der erzielbare Betrag des Teils der zurückbehaltenen zahlungsmittelgenerierenden Einheit beträgt 300 WE.

Da der zur zahlungsmittelgenerierenden Einheit zugeordnete Geschäfts- oder Firmenwert nicht unwillkürlich identifiziert oder mit einer Gruppe von Vermögenswerten auf einer niedrigeren Ebene als dieser Einheit verbunden werden kann, wird der mit diesem veräußerten Geschäftsbereich verbundene Geschäfts- oder Firmenwert auf der Grundlage der relativen Werte des veräußerten Geschäftsbereichs und dem Teil der zurückbehaltenen Einheit bewertet. 25 Prozent des zur zahlungsmittelgenerierenden Einheit zugeordneten Geschäfts- oder Firmenwerts sind deshalb im Buchwert des verkauften Geschäftsbereichs enthalten.

87 Wenn ein Unternehmen seine Berichtsstruktur in einer Art reorganisiert, die die Zusammensetzung einer oder mehrerer zahlungsmittelgenerierender Einheiten, zu denen ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet ist, ändert, muss der Geschäfts- oder Firmenwert zu den Einheiten neu zugeordnet werden. Diese Neuzuordnung hat unter Anwendung eines relativen Wertansatzes zu erfolgen, der dem ähnlich ist, der verwendet wird, wenn ein Unternehmen einen Geschäftsbereich innerhalb einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit veräußert, es sei denn, das Unternehmen kann beweisen, dass eine andere Methode den mit den reorganisierten Einheiten verbundenen Geschäfts- oder Firmenwert besser widerspiegelt.

Beispiel

Der Geschäfts- oder Firmenwert wurde bisher zur zahlungsmittelgenerierenden Einheit A zugeordnet. Der zu A zugeordnete Geschäfts- oder Firmenwert kann nicht identifiziert oder mit einer Gruppe von Vermögenswerten auf einer niedrigeren Ebene als A verbunden werden, außer willkürlich. A muss geteilt und in drei andere zahlungsmittelgenerierende Einheiten, B, C und D, integriert werden.

Da der zu A zugeordnete Geschäfts- oder Firmenwert nicht unwillkürlich identifiziert oder mit einer Gruppe von Vermögenswerten auf einer niedrigeren Ebene als A verbunden werden kann, wird er auf der Grundlage der relativen Werte der drei Teile von A, bevor diese Teile in B, C und D integriert werden, zu den Einheiten B, C und D neu zugeordnet.

Überprüfung von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten mit einem Geschäfts- oder Firmenwert auf eine Wertminderung

88 Wenn sich der Geschäfts- oder Firmenwert, wie in Paragraph 81 beschrieben, auf eine zahlungsmittelgenerierende Einheit bezieht, dieser jedoch nicht zugeordnet ist, so ist die Einheit auf eine Wertminderung hin zu prüfen, wann immer es einen Anhaltspunkt gibt, dass die Einheit wertgemindert sein könnte, indem der Buchwert der Einheit ohne den Geschäfts- oder Firmenwert mit dem erzielbaren Betrag verglichen wird. Jeglicher Wertminderungsaufwand ist gemäß Paragraph 104 zu erfassen.

89 Wenn eine zahlungsmittelgenerierende Einheit, wie in Paragraph 88 beschrieben, einen immateriellen Vermögenswert mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer, oder der noch nicht gebrauchsfähig ist, einschließt, und wenn dieser Vermögenswert nur als Teil der zahlungsmittelgenerierenden Einheit auf eine Wertminderung hin geprüft werden kann, so verlangt Paragraph 10, dass diese Einheit auch jährlich auf Wertminderung geprüft wird.

90 Eine zahlungsmittelgenerierende Einheit, der ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet worden ist, ist jährlich und, wann immer es einen Anhaltspunkt gibt, dass die Einheit wertgemindert sein könnte, zu prüfen, indem der Buchwert der Einheit, einschließlich des Geschäfts- oder Firmenwertes, mit dem erzielbaren Betrag verglichen wird. Wenn der erzielbare Betrag der Einheit höher ist als ihr Buchwert, so sind die Einheit und der ihr zugeordnete Geschäfts- oder Firmenwert als nicht wertgemindert anzusehen. Wenn der Buchwert der Einheit höher ist als ihr erzielbarer Betrag, so hat das Unternehmen den Wertminderungsaufwand gemäß Paragraph 104 zu erfassen.

Minderheitsanteile

91 Der bei einem Unternehmenszusammenschluss erfasste Geschäfts- oder Firmenwert stellt gemäß IFRS 3 den Geschäfts- oder Firmenwert dar, der von einem Mutterunternehmen eher aufgrund der Beteiligung des Mutterunternehmens erworben wurde als aufgrund des Betrags des Geschäfts- oder Firmenwerts, der infolge des Unternehmenszusammenschlusses vom Mutterunternehmen kontrolliert wird. Der einem Minderheitsanteil zurechenbare Geschäfts- oder Firmenwert wird daher nicht im Konzernabschluss des Mutterunternehmens erfasst. Wenn es einen Minderheitsanteil an einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit gibt, zu der ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet ist, enthält der Buchwert dieser Einheit demzufolge

(a) sowohl die Anteile des Mutterunternehmens als auch die Minderheitsanteile am identifizierbaren Nettovermögen der Einheit; und

(b) die Anteile des Mutterunternehmens am Geschäfts- oder Firmenwert.

Ein nach diesem Standard bestimmter Teil des erzielbaren Betrags der zahlungsmittelgenerierenden Einheit wird jedoch dem Minderheitsanteil an dem Geschäfts- oder Firmenwert zugerechnet.

92 Zum Zweck der Prüfung auf Wertminderung einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit mit einem Geschäfts- oder Firmenwert, die nicht vollständig im Besitz eines Mutterunternehmens ist, wird folglich der Buchwert fiktiv berichtigt, ehe er mit dem erzielbaren Betrag verglichen wird. Dies wird erreicht, indem der Bruttobetrag des Buchwerts des zur Einheit zugeordneten Geschäfts- oder Firmenwerts ermittelt wird, um den dem Minderheitsanteil zuzurechnenden Geschäfts- oder Firmenwert einzuschließen. Der fiktiv berichtigte Buchwert wird dann mit dem erzielbaren Betrag der Einheit verglichen, um zu bestimmen, ob die zahlungsmittelgenerierende Einheit wertgemindert ist. Wenn dem so ist, dann nimmt das Unternehmen eine Zuordnung des Wertminderungsaufwands gemäß Paragraph 104 vor, um zuerst den Buchwert des zur Einheit zugeordneten Geschäfts- oder Firmenwerts zu reduzieren.

93 Da der Geschäfts- oder Firmenwert jedoch nur entsprechend der Beteiligung des Mutterunternehmens erfasst wird, wird jeder Wertminderungsaufwand bezüglich des Geschäfts- oder Firmenwerts zwischen dem Teil, der dem Mutterunternehmen zuzurechnen ist, und demjenigen, der dem Minderheitsanteil zuzurechnen ist, aufgeteilt, wobei nur der erstere als Wertminderungsaufwand des Geschäfts- oder Firmenwerts erfasst wird.

94 Wenn der gesamte Wertminderungsaufwand, der sich auf den Geschäfts- oder Firmenwert bezieht, niedriger ist als der Betrag, durch den der fiktiv berichtigte Buchwert der zahlungsmittelgenerierenden Einheit seinen erzielbaren Betrag überschreitet, verlangt Paragraph 104, dass der restliche Überhang den anderen Vermögenswerten der Einheit anteilig zugeordnet wird, basierend auf dem Buchwert jedes Vermögenswerts dieser Einheit.

95 Das erläuternde Beispiel 7 veranschaulicht die Prüfung auf Wertminderung einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit, die kein hundertprozentiges Tochterunternehmen ist, mit einem Geschäfts- oder Firmenwert.

Zeitpunkt der Prüfungen auf Wertminderung

96 Die jährliche Prüfung auf Wertminderung für zahlungsmittelgenerierende Einheiten mit zugeordnetem Geschäfts- oder Firmenwert kann im Laufe der jährlichen Periode jederzeit durchgeführt werden, vorausgesetzt, dass die Prüfung immer zur gleichen Zeit jedes Jahr stattfindet. Verschiedene zahlungsmittelgenerierende Einheiten können zu unterschiedlichen Zeiten auf Wertminderung geprüft werden. Wenn einige oder alle Geschäfts- oder Firmenwerte, die einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit zugeordnet sind, bei einem Unternehmenszusammenschluss im Laufe der aktuellen jährlichen Periode erworben wurden, so ist diese Einheit auf Wertminderung vor Ablauf der aktuellen jährlichen Periode zu überprüfen.

97 Wenn die Vermögenswerte, aus denen die zahlungsmittelgenerierende Einheit besteht, zu der der Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet worden ist, zur selben Zeit auf Wertminderung geprüft werden wie die Einheit, die den Geschäfts- oder Firmenwert enthält, so sind sie vor der den Geschäfts- oder Firmenwert enthaltenen Einheit zu überprüfen. Ähnlich ist es, wenn die zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, aus denen eine Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten besteht, zu der der Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet worden ist, zur selben Zeit auf Wertminderung geprüft werden wie die Gruppe von Einheiten, die den Geschäfts- oder Firmenwert enthält; in diesem Fall sind die einzelnen Einheiten vor der den Geschäfts- oder Firmenwert enthaltenen Gruppe von Einheiten zu überprüfen.

98 Zum Zeitpunkt der Prüfung auf Wertminderung einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit, der ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet worden ist, könnte es einen Anhaltspunkt auf eine Wertminderung bei einem Vermögenswert innerhalb der Einheit, die den Geschäfts- oder Firmenwert enthält, geben. Unter diesen Umständen prüft das Unternehmen zuerst den Vermögenswert auf eine Wertminderung und erfasst jeglichen Wertminderungsaufwand für diesen Vermögenswert, ehe es die den Geschäfts- oder Firmenwert enthaltende zahlungsmittelgenerierende Einheit auf eine Wertminderung überprüft. Entsprechend könnte es einen Anhaltspunkt auf eine Wertminderung bei einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit innerhalb einer Gruppe von Einheiten, die den Geschäfts- oder Firmenwert enthält, geben. Unter diesen Umständen prüft das Unternehmen zuerst die zahlungsmittelgenerierende Einheit auf eine Wertminderung und erfasst jeglichen Wertminderungsaufwand für diese Einheit, ehe es die Gruppe von Einheiten, der der Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet ist, auf eine Wertminderung überprüft.

99 Die jüngste ausführliche Berechnung des erzielbaren Betrags einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit, der ein Geschäfts- oder Firmenwert zugeordnet worden ist, der in einer vorhergehenden Periode ermittelt wurde, kann für die Überprüfung dieser Einheit auf Wertminderung in der aktuellen Periode benutzt werden, vorausgesetzt, dass alle folgenden Kriterien erfüllt sind:

(a) die Vermögenswerte und Schulden, die diese Einheit bilden, haben sich seit der letzten Berechnung des erzielbaren Betrages nicht wesentlich geändert;

(b) die letzte Berechnung des erzielbaren Betrags ergab einen Betrag, der den Buchwert der Einheit wesentlich überstieg; und

(c) auf der Grundlage einer Analyse der seit der letzten Berechnung des erzielbaren Betrags aufgetretenen Ereignisse und geänderten Umstände ist die Wahrscheinlichkeit, dass bei einer aktuellen Ermittlung der erzielbare Betrag niedriger als der aktuelle Buchwert des Vermögenswerts sein würde, äußerst gering.

Vermögenswerte des Unternehmens

100 Vermögenswerte des Unternehmens umfassen Vermögenswerte des Konzerns oder einzelner Unternehmensbereiche, wie das Gebäude der Hauptverwaltung oder eines Geschäftsbereichs, EDV-Ausrüstung oder ein Forschungszentrum. Die Struktur eines Unternehmens bestimmt, ob ein Vermögenswert die Definition dieses Standards für Vermögenswerte des Unternehmens einer bestimmten zahlungsmittelgenerierenden Einheit erfüllt. Die charakteristischen Merkmale von Vermögenswerten des Unternehmens sind, dass sie keine Mittelzuflüsse erzeugen, die unabhängig von anderen Vermögenswerten oder Gruppen von Vermögenswerten sind, und dass ihr Buchwert der zu prüfenden zahlungsmittelgenerierenden Einheit nicht vollständig zugeordnet werden kann.

101 Da Vermögenswerte des Unternehmens keine gesonderten Mittelzuflüsse erzeugen, kann der erzielbare Betrag eines einzelnen Vermögenswerts des Unternehmens nicht bestimmt werden, sofern das Management nicht den Verkauf des Vermögenswerts beschlossen hat. Wenn daher ein Anhaltspunkt dafür vorliegt, dass ein Vermögenswert des Unternehmens wertgemindert sein könnte, wird der erzielbare Betrag für die zahlungsmittelgenerierende Einheit oder die Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten bestimmt, zu der der Vermögenswert des Unternehmens gehört, der dann mit dem Buchwert dieser zahlungsmittelgenerierenden Einheit oder Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten verglichen wird. Jeglicher Wertminderungsaufwand ist gemäß Paragraph 104 zu erfassen.

102 Bei der Überprüfung einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit auf eine Wertminderung hat ein Unternehmen alle Vermögenswerte des Unternehmens zu bestimmen, die zu der zu prüfenden zahlungsmittelgenerierenden Einheit in Beziehung stehen. Wenn ein Teil des Buchwerts eines Vermögenswerts des Unternehmens

(a) auf einer vernünftigen und stetigen Basis dieser Einheit zugeordnet werden kann, hat das Unternehmen den Buchwert der Einheit, einschließlich des Teils des Buchwerts des Vermögenswerts des Unternehmens, der der Einheit zugeordnet ist, mit deren erzielbaren Betrag zu vergleichen. Jeglicher Wertminderungsaufwand ist gemäß Paragraph 104 zu erfassen;

(b) nicht auf einer vernünftigen und stetigen Basis dieser Einheit zugeordnet werden kann, hat das Unternehmen

(i) den Buchwert der Einheit ohne den Vermögenswert des Unternehmens mit deren erzielbaren Betrag zu vergleichen und jeglichen Wertminderungsaufwand gemäß Paragraph 104 zu erfassen;

(ii) die kleinste Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten zu bestimmen, die die zu prüfende zahlungsmittelgenerierende Einheit einschließt und der ein Teil des Buchwerts des Vermögenswerts des Unternehmens auf einer vernünftigen und stetigen Basis zugeordnet werden kann; und

(iii) den Buchwert dieser Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, einschließlich des Teils des Buchwerts des Vermögenswerts des Unternehmens, der dieser Gruppe von Einheiten zugeordnet ist, mit dem erzielbaren Betrag der Gruppe von Einheiten zu vergleichen. Jeglicher Wertminderungsaufwand ist gemäß Paragraph 104 zu erfassen.

103 Das erläuternde Beispiel 8 veranschaulicht die Anwendung dieser Anforderungen auf Vermögenswerte des Unternehmens.

Wertminderungsaufwand für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit

104 Ein Wertminderungsaufwand ist dann, und nur dann, für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit (die kleinste Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, der ein Geschäfts- oder Firmenwert bzw. ein Vermögenswert des Unternehmens zugeordnet worden ist) zu erfassen, wenn der erzielbare Betrag der Einheit (Gruppe von Einheiten) geringer ist als der Buchwert der Einheit (Gruppe von Einheiten). Der Wertminderungsaufwand ist folgendermaßen zu verteilen, um den Buchwert der Vermögenswerte der Einheit (Gruppe von Einheiten) in der folgenden Reihenfolge zu vermindern:

(a) zuerst den Buchwert jeglichen Geschäfts- oder Firmenwerts, der der zahlungsmittelgenerierenden Einheit (Gruppe von Einheiten) zugeordnet ist; und

(b) dann anteilig die anderen Vermögenswerte der Einheit (Gruppe von Einheiten) auf Basis der Buchwerte jedes einzelnen Vermögenswerts der Einheit (Gruppe von Einheiten).

Diese Verminderungen der Buchwerte sind als Wertminderungsaufwendungen für einzelne Vermögenswerte zu behandeln und gemäß Paragraph 60 zu erfassen.

105 Bei der Zuordnung eines Wertminderungsaufwands gemäß Paragraph 104 darf ein Unternehmen den Buchwert eines Vermögenswerts nicht unter den höchsten der folgenden Werte vermindern:

(a) seinen beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten (sofern bestimmbar);

(b) seinen Nutzungswert (sofern bestimmbar); und

(c) Null.

Der Betrag des Wertminderungsaufwands, der andernfalls dem Vermögenswert zugeordnet worden wäre, ist anteilig den anderen Vermögenswerten der Einheit (Gruppe von Einheiten) zuzuordnen.

106 Ist die Schätzung des erzielbaren Betrags jedes einzelnen Vermögenswerts der zahlungsmittelgenerierenden Einheit nicht durchführbar, verlangt dieser Standard eine willkürliche Zuordnung des Wertminderungsaufwands auf die Vermögenswerte der Einheit, mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwerts, da alle Vermögenswerte der zahlungsmittelgenerierenden Einheit zusammenarbeiten.

107 Wenn der erzielbare Betrag eines einzelnen Vermögenswerts nicht bestimmt werden kann (siehe Paragraph 67),

(a) wird ein Wertminderungsaufwand für den Vermögenswert erfasst, wenn dessen Buchwert größer ist als der höhere der beiden Beträge aus beizulegendem Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten und dem Ergebnis der in den Paragraphen 104 und 105 beschriebenen Zuordnungsverfahren; und

(b) wird kein Wertminderungsaufwand für den Vermögenswert erfasst, wenn die damit verbundene zahlungsmittelgenerierende Einheit nicht wertgemindert ist. Dies gilt auch dann, wenn der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten des Vermögenswerts unter dessen Buchwert liegt.

Beispiel

Eine Maschine wurde beschädigt, funktioniert aber noch, wenn auch nicht so gut wie vor der Beschädigung. Der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten der Maschine ist geringer als deren Buchwert. Die Maschine erzeugt keine unabhängigen Mittelzuflüsse. Die kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten, die die Maschine einschließt und die Mittelzuflüsse erzeugt, die weitestgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte sind, ist die Produktionslinie, zu der die Maschine gehört. Der erzielbare Betrag der Produktionslinie zeigt, dass die Produktionslinie als Ganzes nicht wertgemindert ist.

Annahme 1: Die vom Management genehmigten Pläne/Vorhersagen enthalten keine Verpflichtung des Managements, die Maschine zu ersetzen.

Der erzielbare Betrag der Maschine allein kann nicht geschätzt werden, da der Nutzungswert der Maschine

(a) *von deren beizulegendem Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten abweichen kann; und*

(b) *nur für die zahlungsmittelgenerierende Einheit, zu der die Maschine gehört (die Produktionslinie), bestimmt werden kann.*

Die Produktionslinie ist nicht wertgemindert. Deshalb wird kein Wertminderungsaufwand für die Maschine erfasst. Dennoch kann es notwendig sein, dass das Unternehmen den Abschreibungszeitraum oder die Abschreibungsmethode für die Maschine neu festsetzt. Vielleicht ist ein kürzerer Abschreibungszeitraum oder eine schnellere Abschreibungsmethode erforderlich, um die erwartete Restnutzungsdauer der Maschine oder den Verlauf, nach dem der wirtschaftliche Nutzen von dem Unternehmen voraussichtlich verbraucht wird, widerzuspiegeln.

Annahme 2: Die vom Management gebilligten Pläne/Vorhersagen enthalten eine Verpflichtung des Managements, die Maschine zu ersetzen und sie in naher Zukunft zu verkaufen. Die Cashflows aus der fortgesetzten Nutzung der Maschine bis zu ihrem Verkauf werden als unbedeutend eingeschätzt.

Der Nutzungswert der Maschine kann als nah an deren beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten geschätzt werden. Der erzielbare Betrag der Maschine kann demzufolge bestimmt werden, und die zahlungsmittelgenerierende Einheit, zu der die Maschine gehört (d. h. die Produktionslinie), wird nicht berücksichtigt. Da der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten der Maschine geringer ist als deren Buchwert, wird ein Wertminderungsaufwand für die Maschine erfasst.

108 Nach Anwendung der Anforderungen der Paragraphen 104 und 105 ist eine Schuld für jeden verbleibenden Restbetrag eines Wertminderungsaufwands einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit dann, und nur dann, anzusetzen, wenn dies von einem anderen Standard verlangt wird.

WERTAUFHOLUNG

109 Die Paragraphen 110-116 beschreiben die Anforderungen an die Aufholung eines in früheren Perioden für einen Vermögenswert oder eine zahlungsmittelgenerierende Einheit erfassten Wertminderungsaufwands. Diese Anforderungen benutzen den Begriff „ein Vermögenswert", sind aber ebenso auf einen einzelnen Vermögenswert wie auf eine zahlungsmittelgenerierende Einheit anzuwenden. Zusätzliche Anforderungen sind für einen einzelnen Vermögenswert in den Paragraphen 117-121, für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit in den Paragraphen 122 und 123 und für den Geschäfts- oder Firmenwert in den Paragraphen 124 und 125 festgelegt.

110 Ein Unternehmen hat an jedem Berichtsstichtag zu prüfen, ob irgendein Anhaltspunkt vorliegt, dass ein Wertminderungsaufwand, der für einen Vermögenswert mit Ausnahme eines Geschäfts- oder Firmenwerts in früheren Perioden erfasst worden ist, nicht länger besteht oder sich vermindert haben könnte. Wenn ein solcher Anhaltspunkt vorliegt, hat das Unternehmen den erzielbaren Betrag dieses Vermögenswerts zu schätzen.

111 Bei der Beurteilung, ob irgendein Anhaltspunkt vorliegt, dass ein Wertminderungsaufwand, der für einen Vermögenswert mit Ausnahme eines Geschäfts- oder Firmenwerts in früheren Perioden erfasst wurde, nicht länger besteht oder sich verringert haben könnte, hat ein Unternehmen mindestens die folgenden Anhaltspunkte zu berücksichtigen:

Externe Informationsquellen

(a) der Marktwert eines Vermögenswerts ist während der Periode signifikant gestiegen;

(b) während der Periode sind signifikante Veränderungen mit günstigen Folgen für das Unternehmen in dem technischen, marktbezogenen, ökonomischen oder gesetzlichen Umfeld, in welchem das Unternehmen tätig ist oder in Bezug auf den Markt, auf den der Vermögenswert abzielt, eingetreten, oder werden in der näheren Zukunft eintreten;

(c) die Marktzinssätze oder andere Marktrenditen für Finanzinvestitionen sind während der Periode gesunken, und diese Rückgänge werden sich wahrscheinlich auf den Abzinsungssatz, der für die Berechnung des Nutzungswertes herangezogen wird, auswirken und den erzielbaren Betrag des Vermögenswertes wesentlich erhöhen;

Interne Informationsquellen

(d) während der Periode haben sich signifikante Veränderungen mit günstigen Folgen für das Unternehmen in dem Umfang oder der Weise, in dem bzw. der ein Vermögenswert genutzt wird oder aller Erwartung nach genutzt werden soll, ereignet oder werden für die nächste Zukunft erwartet. Diese Veränderungen enthalten Kosten, die während der Periode entstanden sind, um die Ertragskraft eines Vermögenswerts zu verbessern bzw. zu erhöhen oder den Betrieb zu restrukturieren, zu dem der Vermögenswert gehört;

(e) das interne Berichtswesen liefert substanzielle Hinweise dafür, dass die wirtschaftliche Ertragskraft eines Vermögenswerts besser ist oder sein wird als erwartet.

112 Die Anhaltspunkte für eine mögliche Verringerung eines Wertminderungsaufwands in Paragraph 111 spiegeln weitestgehend die Anhaltspunkte für einen möglichen Wertminderungsaufwand nach Paragraph 12 wider.

113 Wenn ein Anhaltspunkt dafür vorliegt, dass ein erfasster Wertminderungsaufwand für einen Vermögenswert mit Ausnahme von einem Geschäfts- oder Firmenwert nicht mehr länger besteht oder sich verringert hat, kann dies darauf hindeuten, dass die Restnutzungsdauer, die Abschreibungs-/Amortisationsmethode oder der Restwert überprüft und in Übereinstimmung mit dem auf den Vermögenswert anzuwendenden Standard angepasst werden muss, auch wenn kein Wertminderungsaufwand für den Vermögenswert aufgehoben wird.

114 Ein in früheren Perioden für einen Vermögenswert mit Ausnahme eines Geschäfts- oder Firmenwerts erfasster Wertminderungsaufwand ist dann, und nur dann, aufzuheben, wenn sich seit der Erfassung des letzten Wertminderungsaufwands eine Änderung in den Schätzungen ergeben hat, die bei der Bestimmung des erzielbaren Betrags herangezogen wurden. Wenn dies der Fall ist, ist der Buchwert des Vermögenswerts auf seinen erzielbaren Betrag zu erhöhen, es sei denn, es ist in Paragraph 117 anders beschrieben. Diese Erhöhung ist eine Wertaufholung.

115 Eine Wertaufholung spiegelt eine Erhöhung des geschätzten Leistungspotenzials eines Vermögenswerts entweder durch Nutzung oder Verkauf seit dem Zeitpunkt wider, an dem ein Unternehmen zuletzt einen Wertminderungsaufwand für diesen Vermögenswert erfasst hat. Paragraph 130 verlangt von einem Unternehmen, die Änderung von Schätzungen zu identifizieren, die einen Anstieg des geschätzten Leistungspotenzials begründen. Beispiele für Änderungen von Schätzungen umfassen:

(a) eine Änderung der Grundlage des erzielbaren Betrags (d. h., ob der erzielbare Betrag auf dem beizulegendem Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten oder auf dem Nutzungswert basiert);

(b) falls der erzielbare Betrag auf dem Nutzungswert basierte, eine Änderung in dem Betrag oder in dem zeitlichen Anfall der geschätzten künftigen Cashflows oder in dem Abzinsungssatz; oder

(c) falls der erzielbare Betrag auf dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten basierte, eine Änderung der Schätzung der Bestandteile des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der Verkaufskosten.

116 Der Nutzungswert eines Vermögenswerts kann den Buchwert des Vermögenswerts aus dem einfachen Grunde übersteigen, dass sich der Barwert der künftigen Mittelzuflüsse erhöht, wenn diese zeitlich näher kommen. Das Leistungspotenzial des Vermögenswerts hat sich indes nicht erhöht. Ein Wertminderungsaufwand wird daher nicht nur wegen des Zeitablaufs (manchmal als „Abwicklung" der Diskontierung bezeichnet) aufgehoben, auch wenn der erzielbare Betrag des Vermögenswertes dessen Buchwert übersteigt.

Wertaufholung für einen einzelnen Vermögenswert

117 Der infolge einer Wertaufholung erhöhte Buchwert eines Vermögenswerts mit Ausnahme von einem Geschäfts- oder Firmenwert darf nicht den Buchwert übersteigen, der bestimmt worden wäre (abzüglich der Amortisationen oder Abschreibungen), wenn in den früheren Jahren kein Wertminderungsaufwand erfasst worden wäre.

118 Jede Erhöhung des Buchwerts eines Vermögenswerts, mit Ausnahme eines Geschäfts- oder Firmenwerts, über den Buchwert hinaus, der bestimmt worden wäre (abzüglich der Amortisationen oder Abschreibungen), wenn in den früheren Jahren kein Wertminderungsaufwand erfasst worden wäre, ist eine Neubewertung. Bei der Bilanzierung einer solchen Neubewertung wendet ein Unternehmen den auf den Vermögenswert anwendbaren Standard an.

119 Eine Wertaufholung eines Vermögenswerts, mit Ausnahme von einem Geschäft- oder Firmenwert, ist sofort im Ergebnis zu erfassen, es sei denn, dass der Vermögenswert zum Neubewertungsbetrag nach einem anderen Standard (beispielsweise nach dem Modell der Neubewertung in IAS 16) erfasst wird. Jede Wertaufholung eines neu bewerteten Vermögenswerts ist als eine Wertsteigerung durch Neubewertung gemäß diesem anderen Standard zu behandeln.

120 Eine Wertaufholung für einen neu bewerteten Vermögenswert wird direkt im Eigenkapital unter dem Posten Neubewertungsrücklage erfasst. Bis zu dem Betrag jedoch, zu dem ein Wertminderungsaufwand für denselben neu bewerteten Vermögenswert vorher im Ergebnis erfasst wurde, wird eine Wertaufholung ebenso im Ergebnis erfasst.

121 Nachdem eine Wertaufholung erfasst worden ist, ist der Abschreibungs-/Amortisationsaufwand des Vermögenswerts in künftigen Perioden anzupassen, um den berichtigten Buchwert des Vermögenswerts, abzüglich eines etwaigen Restbuchwerts systematisch auf seine Restnutzungsdauer zu verteilen.

Wertaufholung für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit

122 Eine Wertaufholung für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit ist den Vermögenswerten der Einheit, bis auf den Geschäfts- oder Firmenwert, anteilig des Buchwerts dieser Vermögenswerte zuzuordnen. Diese Erhöhungen der Buchwerte sind als Wertaufholungen für einzelne Vermögenswerte zu behandeln und gemäß Paragraph 119 zu erfassen.

123 Bei der Zuordnung einer Wertaufholung für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit gemäß Paragraph 122 ist der Buchwert eines Vermögenswerts nicht über den niedrigeren der folgenden Werte zu erhöhen:

(a) seinen erzielbaren Betrag (sofern bestimmbar); und

(b) den Buchwert, der bestimmt worden wäre (abzüglich von Amortisationen oder Abschreibungen), wenn in früheren Perioden kein Wertminderungsaufwand für den Vermögenswert erfasst worden wäre.

Der Betrag der Wertaufholung, der andernfalls dem Vermögenswert zugeordnet worden wäre, ist anteilig den anderen Vermögenswerten der Einheit, mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwerts, zuzuordnen.

Wertaufholung für einen Geschäfts- oder Firmenwert

124 Ein für den Geschäfts- oder Firmenwert erfasster Wertminderungsaufwand darf nicht in den nachfolgenden Perioden aufgeholt werden.

125 IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* verbietet den Ansatz eines selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwerts. Bei jeder Erhöhung des erzielbaren Betrags des Geschäfts- oder Firmenwerts, die in Perioden nach der Erfassung des Wertminderungsaufwands für diesen Geschäfts- oder Firmenwert stattfindet, wird es sich wahrscheinlich eher um einen selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert, als um eine für den erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert erfasste Wertaufholung handeln.

ANGABEN

126 Ein Unternehmen hat für jede Gruppe von Vermögenswerten die folgenden Angaben zu machen:

(a) die Höhe der im Ergebnis während der Periode erfassten Wertminderungsaufwendungen und der/die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, in dem/denen jene Wertminderungsaufwendungen enthalten sind;

(b) die Höhe der im Ergebnis während der Periode erfassten Wertaufholungen und der/die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, in dem/denen solche Wertminderungsaufwendungen aufgehoben wurden;

(c) die Höhe der Wertminderungsaufwendungen bei neu bewerteten Vermögenswerten, die während der Periode direkt im Eigenkapital erfasst wurden;

(d) die Höhe der Wertaufholungen bei neu bewerteten Vermögenswerten, die während der Periode direkt im Eigenkapital erfasst wurden.

127 Eine Gruppe von Vermögenswerten ist eine Zusammenfassung von Vermögenswerten, die sich durch eine ähnliche Art und Verwendung im Unternehmen auszeichnen.

128 Die in Paragraph 126 verlangten Informationen können gemeinsam mit anderen Informationen für diese Gruppe von Vermögenswerten angegeben werden. Diese Informationen könnten beispielsweise in eine Überleitungsrechnung des Buchwerts der Sachanlagen am Anfang und am Ende der Periode, wie in IAS 16 gefordert, einbezogen werden.

129 Ein Unternehmen, das gemäß IFRS 8 *Geschäftssegmente* Informationen für Segmente darstellt, hat für jedes berichtspflichtige Segment folgende Angaben zu machen:

(a) die Höhe des Wertminderungsaufwands, der während der Periode im Ergebnis und direkt im Eigenkapital erfasst wurde;

(b) die Höhe der Wertaufholung, die während der Periode im Ergebnis und direkt im Eigenkapital erfasst wurde.

130 Ein Unternehmen hat für jeden wesentlichen Wertminderungsaufwand, der für einen einzelnen Vermögenswert, einschließlich Geschäfts- oder Firmenwert, oder eine zahlungsmittelgenerierende Einheit während der Periode erfasst oder aufgehoben wurde, folgende Angaben zu machen:

(a) die Ereignisse und Umstände, die zu der Erfassung oder der Wertaufholungen geführt haben;

(b) die Höhe des erfassten oder aufgehobenen Wertminderungsaufwands;

(c) für einen einzelnen Vermögenswert:

(i) die Art des Vermögenswerts; und

(ii) falls das Unternehmen gemäß IFRS 8 Informationen für Segmente darstellt, das berichtspflichtige Segment, zu dem der Vermögenswert gehört;

(d) für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit:

(i) eine Beschreibung der zahlungsmittelgenerierenden Einheit (beispielsweise, ob es sich dabei um eine Produktlinie, ein Werk, eine Geschäftstätigkeit, einen geografischen Bereich oder ein berichtspflichtiges Segment, wie in IFRS 8 definiert, handelt);

(ii) die Höhe des erfassten oder aufgehobenen Wertminderungsaufwands bei der Gruppe von Vermögenswerten und, falls das Unternehmen gemäß IFRS 8 Informationen für Segmente darstellt, bei dem berichtspflichtigen Segment; und

(iii) wenn sich die Zusammenfassung von Vermögenswerten für die Identifizierung der zahlungsmittelgenerierenden Einheit seit der vorhergehenden Schätzung des etwaig erzielbaren Betrags der zahlungsmittelgenerierenden Einheit geändert hat, eine Beschreibung der gegenwärtigen und der früheren Art der Zusammenfassung der Vermögenswerte sowie der Gründe für die Änderung der Art, wie die zahlungsmittelgenerierende Einheit identifiziert wird;

(e) ob der für den Vermögenswert (die zahlungsmittelgenerierende Einheit) erzielbare Betrag dessen (deren) beizulegendem Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten oder dessen (deren) Nutzungswert entspricht;

(f) wenn der erzielbare Betrag dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten entspricht, die Grundlage, die benutzt wurde, um den beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten zu bestimmen (beispielsweise, ob der beizulegende Zeitwert durch die Bezugnahme eines aktiven Marktes bestimmt wurde);

(g) wenn der erzielbare Betrag der Nutzungswert ist, der Abzinsungssatz (-sätze), der bei der gegenwärtigen und der vorhergehenden Schätzung (sofern vorhanden) des Nutzungswerts benutzt wurde.

131 Ein Unternehmen hat für die Summe der Wertminderungsaufwendungen und die Summe der Wertaufholungen, die während der Periode erfasst wurden, und für die keine Angaben gemäß Paragraph 130 gemacht wurden, die folgenden Informationen anzugeben:

(a) die wichtigsten Gruppen von Vermögenswerten, die von Wertminderungsaufwendungen betroffen sind, sowie die wichtigsten Gruppen von Vermögenswerten, die von Wertaufholungen betroffen sind;

(b) die wichtigsten Ereignisse und Umstände, die zu der Erfassung dieser Wertminderungsaufwendungen und Wertaufholungen geführt haben.

132 Einem Unternehmen wird empfohlen, die während der Periode benutzten Annahmen zur Bestimmung des erzielbaren Betrags der Vermögenswerte (der zahlungsmittelgenerierenden Einheiten) anzugeben. Paragraph 134 verlangt indes von einem Unternehmen, Angaben über die Schätzungen zu machen, die für die Bewertung des erzielbaren Betrages einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit benutzt werden, wenn ein Geschäfts- oder Firmenwert oder ein immaterieller Vermögenswert mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer in dem Buchwert dieser Einheit enthalten ist.

133 Wenn gemäß Paragraph 84 irgendein Teil eines Geschäfts- oder Firmenwerts, der während der Periode bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurde, zum Berichtsstichtag nicht zu einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit (Gruppe von Einheiten) zugeordnet worden ist, muss der Betrag des nicht zugeordneten Geschäfts- oder Firmenwerts zusammen mit den Gründen, warum dieser Betrag nicht zugeordnet worden ist, angegeben werden.

Schätzungen, die zur Bewertung der erzielbaren Beträge der zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, die einen Geschäfts- oder Firmenwert oder immaterielle Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer enthalten, benutzt werden

134 Ein Unternehmen hat für jede zahlungsmittelgenerierende Einheit (Gruppe von Einheiten), für die der Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts oder der immateriellen Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer, die dieser Einheit (Gruppe von Einheiten) zugeordnet sind, signifikant ist im Vergleich zum Gesamtbuchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts oder der immateriellen Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer des Unternehmens, die unter (a)-(f) geforderten Angaben zu machen:

(a) der Buchwert des der Einheit (Gruppe von Einheiten) zugeordneten Geschäfts- oder Firmenwerts;

(b) der Buchwert der der Einheit (Gruppe von Einheiten) zugeordneten immateriellen Vermögenswerten mit unbegrenzter Nutzungsdauer;

(c) die Grundlage, auf der der erzielbare Betrag der Einheit (Gruppe von Einheiten) bestimmt worden ist (d. h. der Nutzungswert oder der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten);

(d) wenn der erzielbare Betrag der Einheit (Gruppe von Einheiten) auf dem Nutzungswert basiert:

(i) eine Beschreibung jeder wesentlichen Annahme, auf der das Management seine Cashflow-Prognosen für den durch die jüngsten Finanzpläne/Vorhersagen abgedeckten Zeitraum aufgebaut hat. Die wesentlichen Annahmen sind diejenigen, auf die der erzielbare Betrag der Einheit (Gruppe von Einheiten) am sensibelsten reagiert;

(ii) eine Beschreibung des Managementansatzes zur Bestimmung der (des) zu jeder wesentlichen Annahme zugewiesenen Werte(s), ob diese Werte vergangene Erfahrungen widerspiegeln, oder ob sie ggf. mit externen Informationsquellen übereinstimmen, und wenn nicht, auf welche Art und aus welchem Grund sie sich von vergangenen Erfahrungen oder externen Informationsquellen unterscheiden;

(iii) der Zeitraum, für den das Management die Cashflows geplant hat, die auf den vom Management genehmigten Finanzplänen/Vorhersagen beruhen, und wenn für eine zahlungsmittelgenerierende Einheit (Gruppe von Einheiten) ein Zeitraum von mehr als fünf Jahren benutzt wird, eine Erklärung über den Grund, der diesen längeren Zeitraum rechtfertigt;

(iv) die Wachstumsrate, die zur Extrapolation der Cashflow-Prognosen jenseits des Zeitraums benutzt wird, auf den sich die jüngsten Finanzpläne/Vorhersagen beziehen, und die Rechtfertigung für die Anwendung jeglicher Wachstumsrate, die die langfristige durchschnittliche Wachstumsrate für die Produkte, Industriezweige oder Land bzw. Länder, in welchen das Unternehmen tätig ist oder für den Markt, für den die Einheit (Gruppe von Einheiten) bestimmt ist, übersteigt;

(v) der (die) auf die Cashflow-Prognosen angewendete Abzinsungssatz (-sätze);

(e) falls der erzielbare Betrag der Einheit (Gruppe von Einheiten) auf dem beizulegendem Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten basiert, die für die Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes abzüglich der Verkaufskosten verwendete Methode. Wenn für eine Einheit (Gruppe von Einheiten) der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten nicht anhand eines direkt beobachteten Marktpreises bestimmt wird, sind auch folgende Angaben zu machen:

(i) eine Beschreibung jeder wesentlichen Annahme, nach der das Management den beizulegenden Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten bestimmt. Die wesentlichen Annahmen sind diejenigen, auf die der erzielbare Betrag der Einheit (Gruppe von Einheiten) am sensibelsten reagiert;

(ii) eine Beschreibung des Managementansatzes zur Bestimmung der (des) zu jeder wesentlichen Annahme zugewiesenen Werte(s), ob diese Werte vergangene Erfahrungen widerspiegeln, oder ob sie ggf. mit externen Informationsquellen übereinstimmen, und wenn nicht, auf welche Art und aus welchem Grund sie sich von vergangenen Erfahrungen oder externen Informationsquellen unterscheiden;

(f) wenn eine für möglich gehaltene Änderung einer wesentlichen Annahme, auf der das Management seine Bestimmung des erzielbaren Betrages der Einheit (Gruppe von Einheiten) aufgebaut hat, verursachen würde, dass der Buchwert der Einheit (Gruppe von Einheiten) deren erzielbaren Betrag übersteigt:

(i) der Betrag, mit dem der erzielbare Betrag der Einheit (Gruppe von Einheiten) deren Buchwert übersteigt;

(ii) der der wesentlichen Annahme zugewiesene Wert;

(iii) der Betrag, der die Änderung des Wertes der wesentlichen Annahme hervorruft, nach Einbezug aller nachfolgenden Auswirkungen dieser Änderung auf die anderen Variablen, die zur Bewertung des erzielbaren Betrages eingesetzt werden, damit der erzielbare Betrag der Einheit (Gruppe von Einheiten) gleich deren Buchwert ist.

135 Wenn ein Teil oder der gesamte Buchwert eines Geschäfts- oder Firmenwerts oder eines immateriellen Vermögenswerts mit unbegrenzter Nutzungsdauer mehreren zahlungsmittelgenerierenden Einheiten (Gruppen von Einheiten) zugeordnet ist, und der auf diese Weise jeder einzelnen Einheit (Gruppe von Einheiten) zugeordnete Betrag nicht signifikant ist, im Vergleich zu dem Gesamtbuchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts oder des immateriellen Vermögenswerts mit unbegrenzter Nutzungsdauer des Unternehmens, ist diese Tatsache zusammen mit der Summe der Buchwerte des Geschäfts- oder Firmenwertes oder der immateriellen Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer, die diesen Einheiten (Gruppen von Einheiten) zugeordnet sind, anzugeben. Wenn darüber hinaus die erzielbaren Beträge irgendeiner dieser Einheiten (Gruppen von Einheiten) auf denselben wesentlichen Annahmen beruhen und die Summe der Buchwerte des Geschäfts- oder Firmenwerts oder der immateriellen Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer, die diesen Einheiten zugeordnet sind, signifikant ist im Vergleich zum Gesamtbuchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts oder der immateriellen Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer des Unternehmens, so hat ein Unternehmen Angaben über diese und die folgenden Tatsachen zu machen:

(a) die Summe der Buchwerte des diesen Einheiten (Gruppen von Einheiten) zugeordneten Geschäfts- oder Firmenwerts;

(b) die Summe der Buchwerte der diesen Einheiten (Gruppen von Einheiten) zugeordneten immateriellen Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer;

(c) eine Beschreibung der wesentlichen Annahme(n);

(d) eine Beschreibung des Managementansatzes zur Bestimmung der (des) zu der (den) wesentlichen Annahme(n) zugewiesenen Werte(s), ob diese Werte vergangene Erfahrungen widerspiegeln, oder ob sie ggf. mit externen Informationsquellen übereinstimmen, und wenn nicht, auf welche Art und aus welchem Grund sie sich von vergangenen Erfahrungen oder externen Informationsquellen unterscheiden;

(e) wenn eine für möglich gehaltene Änderung der wesentlichen Annahme(n) verursachen würde, dass die Summe der Buchwerte der Einheiten (Gruppen von Einheiten) die Summe der erzielbaren Beträge übersteigen würde:

(i) der Betrag, mit dem die Summe der erzielbaren Beträge der Einheiten (Gruppen von Einheiten) die Summe der Buchwerte übersteigt;

(ii) der (die) der (den) wesentlichen Annahme(n) zugewiesene(n) Wert(e);

(iii) der Betrag, der die Änderung des (der) Werte(s) der wesentlichen Annahme(n) hervorruft, nach Einbeziehung aller nachfolgenden Auswirkungen dieser Änderung auf die anderen Variablen, die zur Bewertung des erzielbaren Betrags eingesetzt werden, damit die Summe der erzielbaren Beträge der Einheiten (Gruppen von Einheiten) gleich der Summe der Buchwerte ist.

136 Die jüngste ausführliche Berechnung des erzielbaren Betrags einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit (Gruppe von Einheiten), der in einer vorhergehenden Periode ermittelt wurde, kann gemäß Paragraph 24 oder 99 vorgetragen werden und für die Überprüfung dieser Einheit (Gruppe von Einheiten) auf eine Wertminderung in der aktuellen Periode benutzt werden, vorausgesetzt, dass bestimmte Kriterien erfüllt sind. Ist dies der Fall, beziehen sich die Informationen für diese Einheit (Gruppe von Einheiten), die in den von den Paragraphen 134 und 135 verlangten Angaben eingegliedert sind, auf die Berechnung für den Vortrag des erzielbaren Betrags.

137 Das erläuternde Beispiel 9 veranschaulicht die von den Paragraphen 134 und 135 geforderten Angaben.

Übergangsvorschriften und Zeitpunkt des Inkrafttretens

138 Wenn sich ein Unternehmen in Übereinstimmung mit Paragraph 85 von IFRS 3 dazu entschieden hat, IFRS 3 irgendwann vor dem in den Paragraphen 78-84 von IFRS 3 dargelegtem Zeitpunkt des Inkrafttretens anzuwenden, so hat es auch diesen Standard von demselben Zeitpunkt an prospektiv anzuwenden.

139 Andernfalls hat ein Unternehmen diesen Standard anzuwenden:

(a) auf einen Geschäfts- oder Firmenwert und immaterielle Vermögenswerte, die bei Unternehmenszusammenschlüssen, für die das Datum des Vertragsabschlusses am oder nach dem 31. März 2004 liegt, erworben worden sind; und

(b) prospektiv auf alle anderen Vermögenswerte vom Beginn der ersten jährlichen Periode, die am oder nach dem 31. März 2004 beginnt.

140 Unternehmen, auf die der Paragraph 139 anwendbar ist, wird empfohlen, diesen Standard vor dem in Paragraph 139 spezifizierten Zeitpunkt des Inkrafttretens anzuwenden. Wenn ein Unternehmen diesen Standard vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens anwendet, hat es gleichzeitig IFRS 3 und IAS 38 (überarbeitet 2004) anzuwenden.

Rücknahme von IAS 36 (herausgegeben 1998)

141 Dieser Standard ersetzt IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* (herausgegeben 1998).

Anhang A

DIE ANWENDUNG VON BARWERT-VERFAHREN ZUR BEWERTUNG DES NUTZUNGSWERTS

Dieser Anhang ist Bestandteil des Standards. Er enthält zusätzliche Leitlinien für die Anwendung von Barwert-Verfahren zur Ermittlung des Nutzungswerts. Obwohl in den Leitlinien der Begriff „Vermögenswert" benutzt wird, sind sie ebenso auf eine Gruppe von Vermögenswerten, die eine zahlungsmittelgenerierende Einheit bildet, anzuwenden.

Die Bestandteile einer Barwert-Ermittlung

A1 Die folgenden Elemente erfassen gemeinsam die wirtschaftlichen Unterschiede zwischen den Vermögenswerten:

(a) eine Schätzung des künftigen Cashflows bzw. in komplexeren Fällen von Serien künftiger Cashflows, die das Unternehmen durch die Vermögenswerte zu erzielen erhofft;

(b) Erwartungen im Hinblick auf eventuelle wertmäßige oder zeitliche Veränderungen dieser Cashflows;

(c) der Zinseffekt, der durch den risikolosen Zinssatz des aktuellen Markts dargestellt wird;

(d) der Preis für die mit dem Vermögenswert verbundene Unsicherheit; und

(e) andere, manchmal nicht identifizierbare Faktoren (wie Illiquidität), die Marktteilnehmer bei der Preisgestaltung der künftigen Cashflows, die das Unternehmen durch die Vermögenswerte zu erzielen erhofft, widerspiegeln würden.

A2 Dieser Anhang stellt zwei Ansätze zur Berechnung des Barwerts gegenüber, jeder von ihnen kann den Umständen entsprechend für die Schätzung des Nutzungswerts eines Vermögenswerts benutzt werden. Bei dem „traditionellen" Ansatz sind die Berichtigungen für die im Paragraph A1 beschriebenen Faktoren (b)-(e) im Abzinsungssatz enthalten. Bei dem „erwarteten Cashflow" Ansatz verursachen die Faktoren (b), (d) und (e) Berichtigungen bei den risikobereinigten erwarteten Cashflows. Welchen Ansatz ein Unternehmen auch anwendet, um Erwartungen hinsichtlich eventueller wertmäßiger oder zeitlicher Änderungen der künftigen Cashflows widerzuspiegeln, letztendlich muss der erwartete Barwert der künftigen Cashflows, d. h. der gewichtete Durchschnitt aller möglichen Ergebnisse widergespiegelt werden.

Allgemeine Prinzipien

A3 Die Verfahren, die zur Schätzung künftiger Cashflows und Zinssätze benutzt werden, variieren von einer Situation zur anderen, je nach den Umständen, die den betreffenden Vermögenswert umgeben. Die folgenden allgemeinen Prinzipien regeln jedoch jede Anwendung von Barwert-Verfahren bei der Bewertung von Vermögenswerten:

(a) Zinssätze, die zur Abzinsung von Cashflows benutzt werden, haben die Annahmen widerzuspiegeln, die mit denen der geschätzten Cashflows übereinstimmen. Andernfalls würden die Wirkungen einiger Annahmen doppelt angerechnet oder ignoriert werden. Ein Abzinsungssatz von 12 Prozent könnte beispielsweise auf vertragliche Cashflows einer Darlehensforderung angewandt werden. Dieser Satz spiegelt die Erwartungen über künftigen Zahlungsverzug bei Darlehen mit besonderen Merkmalen wider. Derselbe 12 Prozent Zinssatz ist nicht zur Abzinsung erwarteter Cashflows zu verwenden, da solche Cashflows bereits die Annahmen über künftigen Zahlungsverzug widerspiegeln.

(b) Geschätzte Cashflows und Abzinsungssätze müssen sowohl frei von verzerrenden Einflüssen als auch von Faktoren sein, die nicht mit dem betreffenden Vermögenswert in Verbindung stehen. Ein verzerrender Einfluss wird beispielsweise in die Bewertung eingebracht, wenn geschätzte Netto-Cashflows absichtlich zu niedrig dargestellt werden, um die offensichtliche künftige Rentabilität eines Vermögenswerts zu verbessern.

(c) Geschätzte Cashflows oder Abzinsungssätze müssen eher die Bandbreite möglicher Ergebnisse widerspiegeln als einen einzigen Betrag, höchstwahrscheinlich den möglichen Mindest- oder Höchstbetrag.

Traditioneller Ansatz und „erwarteter Cashflow" Ansatz zur Darstellung des Barwerts

Traditioneller Ansatz

A4 Anwendungen der Bilanzierung eines Barwerts haben traditionell einen einzigen Satz geschätzter Cashflows und einen einzigen Abzinsungssatz benutzt, der oft als der „dem Risiko entsprechende Zinssatz" beschrieben wurde. In der Tat nimmt der traditionelle Ansatz an, dass eine einzige Abzinsungssatz-Regel alle Erwartungen über die künftigen Cashflows und den angemessenen Risikozuschlag enthalten kann. Daher legt der traditionelle Ansatz größten Wert auf die Auswahl des Abzinsungssatzes.

A5 Unter gewissen Umständen, wenn beispielsweise vergleichbare Vermögenswerte auf dem Markt beobachtet werden können, ist es relativ einfach einen traditionellen Ansatz anzuwenden. Für Vermögenswerte mit vertraglichen Cashflows stimmt dies mit der Art und Weise überein, in der die Marktteilnehmer die Vermögenswerte beschreiben, wie bei „einer 12-prozentigen Anleihe".

A6 Der traditionelle Ansatz kann jedoch gewisse komplexe Bewertungsprobleme nicht angemessen behandeln, wie beispielsweise die Bewertung von nicht-finanziellen Vermögenswerten, für die es keinen Markt oder keinen vergleichbaren Posten gibt. Eine angemessene Suche nach „dem Risiko entsprechenden Zinssatz" verlangt eine Analyse von zumindest zwei Posten — einem Vermögenswert, der auf dem Markt existiert und einen beobachteten Zinssatz hat und dem zu bewertenden Vermögenswert. Der entsprechende Abzinsungssatz für die zu bewertenden Cashflows muss aus dem in diesem anderen Vermögenswert erkennbaren Zinssatz hergeleitet werden. Um diese Schlussfolgerung ziehen zu können, müssen die Merkmale der Cashflows des anderen Vermögenswerts ähnlich derer des zu bewertenden Vermögenswerts sein. Daher muss für die Bewertung folgendermaßen vorgegangen werden:

(a) Identifizierung des Satzes von Cashflows, die abgezinst werden;

(b) Identifizierung eines anderen Vermögenswerts auf dem Markt, der ähnliche Cashflow-Merkmale zu haben scheint;

(c) Vergleich der Cashflow-Sätze beider Posten um sicherzustellen, dass sie ähnlich sind (zum Beispiel: Sind beide Sätze vertragliche Cashflows, oder ist der eine ein vertraglicher und der andere ein geschätzter Cashflow?);

(d) Beurteilung, ob es bei einem Posten ein Element gibt, das es bei dem anderen nicht gibt (zum Beispiel: Ist einer weniger liquide als der andere?); und

(e) Beurteilung, ob beide Cashflow-Sätze sich bei sich ändernden wirtschaftlichen Bedingungen voraussichtlich ähnlich verhalten (d. h. variieren).

Erwarteter Cashflow'Ansatz

A7 In gewissen Situationen ist der „erwartete Cashflow"-Ansatz ein effektiveres Bewertungsinstrument als der traditionelle Ansatz. Bei der Erarbeitung einer Bewertung benutzt der „erwartete Cashflow"-Ansatz alle Erwartungen über mögliche Cashflows anstelle des einzigen Cashflows, der am ähnlichsten ist. Beispielsweise könnte ein Cashflow 100 WE, 200 WE oder 300 WE sein mit Wahrscheinlichkeiten von 10 Prozent bzw. 60 Prozent oder 30 Prozent. Der erwartete Cashflow beträgt 220 WE. Der „erwartete Cashflow"-Ansatz unterscheidet sich somit vom traditionellen Ansatz dadurch, dass er sich auf die direkte Analyse der betreffenden Cashflows und auf präzisere Darstellungen der bei der Bewertung benutzten Annahmen konzentriert.

A8 Der „erwartete Cashflow"-Ansatz erlaubt auch die Anwendung des Barwert-Verfahrens, wenn die zeitliche Abstimmung der Cashflows ungewiss ist. Beispielsweise könnte ein Cashflow von 1 000 WE in einem Jahr, zwei Jahren oder drei Jahren mit Wahrscheinlichkeiten von 10 Prozent bzw. 60 Prozent oder 30 Prozent erhalten werden. Das nachstehende Beispiel zeigt die Berechnung des erwarteten Barwerts in dieser Situation.

Barwert von 1 000 WE in 1 Jahr zu 5 %	952,38 WE	
Wahrscheinlichkeit	10,00 %	95,24 WE
Barwert von 1 000 WE in 2 Jahren zu 5,25 %	902,73 WE	
Wahrscheinlichkeit	60,00 %	541,64 WE
Barwert von 1 000 WE in 3 Jahren zu 5,50 %	851,61 WE	
Wahrscheinlichkeit	30,00 %	255,48 WE
Erwarteter Barwert		892,36 WE

A9 Der erwartete Barwert von 892,36 WE unterscheidet sich von der traditionellen Auffassung einer bestmöglichen Schätzung von 902,73 WE (die 60 Prozent Wahrscheinlichkeit). Eine auf dieses Beispiel angewendete traditionelle Barwertberechnung verlangt eine Entscheidung darüber, welche möglichen Zeitpunkte der Cashflows anzusetzen sind, und würde demzufolge die Wahrscheinlichkeiten anderer Zeitpunkte nicht widerspiegeln. Das beruht darauf, dass bei einer traditionellen Berechnung des Barwertes der Abzinsungssatz keine Ungewissheiten über die Zeitpunkte widerspiegeln kann.

A10 Die Benutzung von Wahrscheinlichkeiten ist ein wesentliches Element des „erwarteten Cashflow" Ansatzes. In Frage gestellt wird, ob die Zuweisung von Wahrscheinlichkeiten zu hohen subjektiven Schätzungen größere Präzision vermuten lässt, als dass sie in der Tat existiert. Die richtige Anwendung des traditionellen Ansatzes (wie in Paragraph A6 beschrieben) verlangt hingegen dieselben Schätzungen und dieselbe Subjektivität ohne die computerunterstützte Transparenz des „erwarteten Cashflow" Ansatzes zu liefern.

A11 Viele in der gegenwärtigen Praxis entwickelte Schätzungen beinhalten bereits informell die Elemente der erwarteten Cashflows. Außerdem werden Rechnungsleger oft mit der Notwendigkeit konfrontiert, einen Vermögenswert zu bewerten und dabei begrenzte Informationen über die Wahrscheinlichkeiten möglicher Cashflows zu benutzen. Ein Rechnungsleger könnte beispielsweise mit den folgenden Situationen konfrontiert werden:

(a) Der geschätzte Betrag liegt irgendwo zwischen 50 WE und 250 WE, aber kein Betrag, der in diesem Bereich liegt, kommt eher in Frage als irgendein ein anderer Betrag. Auf der Grundlage dieser begrenzten Information beläuft sich der geschätzte erwartete Cashflow auf 150 WE [(50 + 250)/2].

(b) Der geschätzte Betrag liegt irgendwo zwischen 50 WE und 250 WE und der wahrscheinlichste Betrag ist 100 WE. Die mit jedem Betrag verbundenen Wahrscheinlichkeiten sind unbekannt. Auf der Grundlage dieser begrenzten Information beläuft sich der geschätzte erwartete Cashflow auf 133,33 WE [(50 + 100 +250)/3].

(c) Der geschätzte Betrag beträgt 50 WE (10 Prozent Wahrscheinlichkeit), 250 WE (30 Prozent Wahrscheinlichkeit) oder 100 WE (60 Prozent Wahrscheinlichkeit). Auf der Grundlage dieser begrenzten Information beläuft sich der geschätzte erwartete Cashflow auf 140 WE [(50 x 0,10) + (250 x 0,30) + (100 x 0,60)].

In jedem Fall liefert der geschätzte erwartete Cashflow voraussichtlich eine bessere Schätzung des Nutzungswerts als wahrscheinlich der Mindestbetrag oder der Höchstbetrag alleine genommen.

A12 Die Anwendung eines „erwarteten Cashflow" Ansatzes ist abhängig von einer Kosten-Nutzen Auflage. In manchen Fällen kann ein Unternehmen Zugriff auf zahlreiche Daten haben und somit viele Cashflow Szenarien entwickeln. In anderen Fällen kann es sein, dass ein Unternehmen nicht mehr als die allgemeinen Darstellungen über die Schwankung der Cashflows ohne Berücksichtigung wesentlicher Kosten entwickeln kann. Das Unternehmen muss die Kosten für den Erhalt zusätzlicher Informationen mit der zusätzlichen Verlässlichkeit, die diese Informationen für die Bewertung bringen wird, abwägen.

A13 Einige behaupten, dass erwartete Cashflow-Verfahren ungeeignet für die Bewertung eines einzelnen Postens oder eines Postens mit einer begrenzten Anzahl von möglichen Ergebnissen sind. Sie geben ein Beispiel eines Vermögenswerts mit zwei möglichen Ergebnissen an: eine 90-prozentige Wahrscheinlichkeit, dass der Cashflow 10 WE und eine 10-prozentige Wahrscheinlichkeit, dass der Cashflow 1 000 WE betragen wird. Sie beobachten, dass der erwartete Cashflow in diesem Beispiel 109 WE beträgt und kritisieren dieses Ergebnis, weil es keinen der Beträge darstellt, die letztendlich bezahlt werden könnten.

A14 Behauptungen, wie die gerade dargelegte, spiegeln die zugrunde liegende Unstimmigkeit hinsichtlich der Bewertungsziele wider. Wenn die Kumulierung der einzugehenden Kosten die Zielsetzung ist, könnten die erwarteten Cashflows keine repräsentativ glaubwürdige Schätzung der erwarteten Kosten erzeugen. Dieser Standard befasst sich indes mit der Bewertung des erzielbaren Betrags eines Vermögenswerts. Der erzielbare Betrag des Vermögenswerts aus diesem Beispiel ist voraussichtlich nicht 10 WE, selbst wenn dies der wahrscheinlichste Cashflow ist. Der Grund hierfür ist, dass eine Bewertung von 10 WE nicht die Ungewissheit des Cashflows bei der Bewertung des Vermögenswerts beinhaltet. Stattdessen wird der ungewisse Cashflow dargestellt, als wäre er ein gewisser Cashflow. Kein rational handelndes Unternehmen würde einen Vermögenswert mit diesen Merkmalen für 10 WE verkaufen.

Abzinsungssatz

A15 Welchen Ansatz ein Unternehmen auch für die Bewertung des Nutzungswerts eines Vermögenswerts wählt, die Zinssätze, die zur Abzinsung der Cashflows benutzt werden, dürfen nicht die Risiken widerspiegeln, aufgrund derer die geschätzten Cashflows angepasst worden sind. Andernfalls würden die Wirkungen einiger Annahmen doppelt angerechnet.

A16 Wenn ein vermögenswertespezifischer Zinssatz nicht direkt über den Markt erhältlich ist, verwendet ein Unternehmen Ersatzfaktoren zur Schätzung des Abzinsungssatzes. Ziel ist es, so weit wie möglich, die Marktbeurteilung folgender Faktoren zu schätzen:

(a) den Zinseffekt für die Perioden bis zum Ende der Nutzungsdauer des Vermögenswertes; und

(b) die in Paragraph A1 beschriebenen Faktoren (b), (d) und (e), soweit diese Faktoren keine Berichtigungen bei den geschätzten Cashflows verursacht haben.

A17 Als Ausgangspunkt kann ein Unternehmen bei der Erstellung einer solchen Schätzung die folgenden Zinssätze berücksichtigen:

(a) die durchschnittlich gewichteten Kapitalkosten des Unternehmens, die mithilfe von Verfahren wie dem Capital Asset Pricing Model bestimmt werden können;

(b) den Zinssatz für Neukredite des Unternehmens; und

(c) andere marktübliche Fremdkapitalzinssätze.

A18 Diese Zinssätze müssen jedoch angepasst werden,

(a) um die Art und Weise widerzuspiegeln, auf die der Markt die spezifischen Risiken, die mit den geschätzten Cashflows verbunden sind, bewerten würde; und

(b) um Risiken auszuschließen, die für die geschätzten Cashflows der Vermögenswerte nicht relevant sind, oder aufgrund derer bereits eine Anpassung der geschätzten Cashflows vorgenommen wurde.

Berücksichtigt werden Risiken, wie das Länderrisiko, das Währungsrisiko und das Preisrisiko.

A19 Der Abzinsungssatz ist unabhängig von der Kapitalstruktur des Unternehmens und von der Art und Weise, wie das Unternehmen den Kauf des Vermögenswerts finanziert, weil die künftig erwarteten Cashflows aus dem Vermögenswert nicht von der Art und Weise abhängen, wie das Unternehmen den Kauf des Vermögenswerts finanziert hat.

A20 Paragraph 55 verlangt, dass der benutzte Abzinsungssatz ein Vor-Steuer-Zinssatz ist. Wenn daher die Grundlage für die Schätzung des Abzinsungssatzes eine Betrachtung nach Steuern ist, ist diese Grundlage anzupassen, um einen Zinssatz vor Steuern widerzuspiegeln.

A21 Ein Unternehmen verwendet normalerweise einen einzigen Abzinsungssatz zur Schätzung des Nutzungswerts eines Vermögenswerts. Ein Unternehmen verwendet indes unterschiedliche Abzinsungssätze für die verschiedenen künftigen Perioden, wenn der Nutzungswert sensibel auf die unterschiedlichen Risiken in den verschiedenen Perioden oder auf die Laufzeitstruktur der Zinssätze reagiert.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 37

Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen

ZIELSETZUNG

Zielsetzung dieses Standards ist es, sicherzustellen, dass angemessene Ansatzkriterien und Bewertungsgrundlagen auf Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen angewandt werden und, dass im Anhang ausreichend Informationen angegeben werden, die dem Leser die Beurteilung von Art, Fälligkeit und Höhe derselben ermöglichen.

ANWENDUNGSBEREICH

1 Dieser Standard ist von allen Unternehmen auf die Bilanzierung und Bewertung von Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen anzuwenden. Hiervon ausgenommen sind:

(a) diejenigen, die aus noch zu erfüllenden Verträgen resultieren, außer der Vertrag ist belastend; und

(b) [gestrichen]

(c) diejenigen, die von einem anderen Standard abgedeckt werden.

2 Dieser Standard wird nicht auf Finanzinstrumente (einschließlich Garantien) angewandt, die in den Anwendungsbereich von IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* fallen.

3 Noch zu erfüllende Verträge sind Verträge, unter denen beide Parteien ihre Verpflichtungen in keiner Weise oder teilweise zu gleichen Teilen erfüllt haben. Dieser Standard ist nicht auf noch zu erfüllende Verträge anzuwenden, sofern diese nicht belastend sind.

4 [gestrichen]

5 Wenn ein anderer Standard bestimmte Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten oder Eventualforderungen behandelt, ist der betreffende Standard von dem Unternehmen an Stelle dieses Standards anzuwenden. IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* führt beispielsweise die Behandlung von Eventualverbindlichkeiten durch einen Erwerber auf, die bei einem Unternehmenszusammenschluss übernommen wurden. Ähnlich werden gewisse Rückstellungsarten in weiteren Standards behandelt:

(a) Fertigungsaufträge (siehe IAS 11 *Fertigungsaufträge*);

(b) Ertragsteuern (siehe IAS 12 *Ertragsteuern*);

(c) Leasingverhältnisse (siehe IAS 17 *Leasingverhältnisse*). IAS 17 enthält jedoch keine speziellen Vorschriften für die Behandlung von belastenden Operating-Leasingverhältnissen. In diesen Fällen ist der vorliegende Standard anzuwenden;

(d) Leistungen an Arbeitnehmer (siehe IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*) und

(e) Versicherungsverträge (siehe IFRS 4 *Versicherungsverträge*). Dieser Standard ist indes auf alle anderen Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen eines Versicherers anzuwenden, die sich nicht aus seinen vertraglichen Verpflichtungen und Rechten aus Versicherungsverträgen im Anwendungsbereich von IFRS 4 ergeben.

6 Einige als Rückstellungen behandelte Beträge können mit der Erfassung von Umsatzerlösen zusammenhängen; zum Beispiel in Fällen, in denen ein Unternehmen Bürgschaften gegen Gebühr übernimmt. Der vorliegende Standard behandelt nicht die Erfassung von Umsatzerlösen. IAS 18 *Umsatzerlöse* legt die Umstände dar, unter denen Umsatzerlöse erfasst werden, und gibt praktische Anleitungen zur Anwendung der Kriterien für eine Erfassung. Der vorliegende Standard hat keinen Einfluss auf die Anforderungen nach IAS 18.

7 Dieser Standard definiert Rückstellungen als Schulden, die bezüglich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe ungewiss sind. In einigen Ländern wird der Begriff „Rückstellungen" auch im Zusammenhang mit Posten wie Abschreibungen, Wertminderung von Vermögenswerten und Wertberichtigungen von zweifelhaften Forderungen verwendet: dies sind Berichtigungen der Buchwerte von Vermögenswerten. Sie werden in vorliegendem Standard nicht behandelt.

8 Andere Standards legen fest, ob Ausgaben als Vermögenswerte oder als Aufwendungen behandelt werden. Diese Frage wird in dem vorliegendem Standard nicht behandelt. Entsprechend wird eine Aktivierung der bei der Bildung der Rückstellung erfassten Aufwendungen durch diesen Standard weder verboten noch vorgeschrieben.

9 Dieser Standard ist auf Rückstellungen für Restrukturierungsmaßnahmen (einschließlich aufgegebene Geschäftsbereiche) anzuwenden. Wenn eine Restrukturierungsmaßnahme der Definition eines aufgegebenen Geschäftsbereichs entspricht, können zusätzliche Angaben nach IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* erforderlich werden.

DEFINITIONEN

10 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Eine *Rückstellung* ist eine Schuld, die bezüglich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe ungewiss ist.

Eine *Schuld* ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, die aus Ereignissen der Vergangenheit entsteht und deren Erfüllung für das Unternehmen erwartungsgemäß mit einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist.

Ein *verpflichtendes Ereignis* ist ein Ereignis, das eine rechtliche oder faktische Verpflichtung schafft, aufgrund derer das Unternehmen keine realistische Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat.

Eine *rechtliche Verpflichtung* ist eine Verpflichtung, die sich ableitet aus

(a) einem Vertrag (aufgrund seiner expliziten oder impliziten Bedingungen);

(b) Gesetzen; oder

(c) sonstigen unmittelbaren Auswirkungen der Gesetze.

Eine *faktische Verpflichtung* ist eine aus den Aktivitäten eines Unternehmens entstehende Verpflichtung, wenn

(a) das Unternehmen durch sein bisher übliches Geschäftsgebaren, öffentlich angekündigte Maßnahmen oder eine ausreichend spezifische, aktuelle Aussage anderen Parteien gegenüber die Übernahme gewisser Verpflichtungen angedeutet hat; und

(b) das Unternehmen dadurch bei den anderen Parteien eine gerechtfertigte Erwartung geweckt hat, dass es diesen Verpflichtungen nachkommt.

Eine *Eventualverbindlichkeit* ist

(a) eine mögliche Verpflichtung, die aus vergangenen Ereignissen resultiert und deren Existenz durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse erst noch bestätigt wird, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Unternehmens stehen, oder

(b) eine gegenwärtige Verpflichtung, die auf vergangenen Ereignissen beruht, jedoch nicht erfasst wird, weil

(i) ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen mit der Erfüllung dieser Verpflichtung nicht wahrscheinlich ist, oder

(ii) die Höhe der Verpflichtung nicht ausreichend verlässlich geschätzt werden kann.

Eine Eventualforderung ist ein möglicher Vermögenswert, der aus vergangenen Ereignissen resultiert und dessen Existenz durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse erst noch bestätigt wird, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Unternehmens stehen.

Ein *belastender Vertrag* ist ein Vertrag, bei dem die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen höher sind als der erwartete wirtschaftliche Nutzen.

Eine *Restrukturierungsmaßnahme* ist ein Programm, das vom Management geplant und kontrolliert wird und entweder

(a) das von dem Unternehmen abgedeckte Geschäftsfeld; oder

(b) die Art, in der dieses Geschäft durchgeführt wird, wesentlich verändert.

Rückstellungen und sonstige Schulden

11 Rückstellungen können dadurch von sonstigen Schulden, wie z. B. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie abgegrenzten Schulden unterschieden werden, dass bei ihnen Unsicherheiten hinsichtlich des Zeitpunkts oder der Höhe der künftig erforderlichen Ausgaben bestehen. Als Beispiel:

(a) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind Schulden zur Zahlung von erhaltenen oder gelieferten Gütern oder Dienstleistungen, die vom Lieferanten in Rechnung gestellt oder formal vereinbart wurden; und

(b) abgegrenzte Schulden sind Schulden zur Zahlung von erhaltenen oder gelieferten Gütern oder Dienstleistungen, die weder bezahlt wurden, noch vom Lieferanten in Rechnung gestellt oder formal vereinbart wurden. Hierzu gehören auch an Mitarbeiter geschuldete Beträge (zum Beispiel im Zusammenhang mit der Abgrenzung von Urlaubsgeldern). Auch wenn zur Bestimmung der Höhe oder des zeitlichen Eintretens der abgegrenzten Schulden gelegentlich Schätzungen erforderlich sind, ist die Unsicherheit im Allgemeinen deutlich geringer als bei Rückstellungen.

Abgegrenzte Schulden werden häufig als Teil der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten ausgewiesen, wohingegen der Ausweis von Rückstellungen separat erfolgt.

Beziehung zwischen Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

12 Im Allgemeinen betrachtet sind alle Rückstellungen als unsicher anzusehen, da sie hinsichtlich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe nicht sicher sind. Nach der Definition dieses Standards wird der Begriff „unsicher" jedoch für nicht bilanzierte Schulden und Vermögenswerte verwendet, die durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse bedingt sind, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Unternehmens stehen. Des Weiteren wird der Begriff „Eventualverbindlichkeit" für Schulden verwendet, die die Ansatzkriterien nicht erfüllen.

13 Dieser Standard unterscheidet zwischen

(a) Rückstellungen — die als Schulden erfasst werden (unter der Annahme, dass eine verlässliche Schätzung möglich ist), da sie gegenwärtige Verpflichtungen sind und zur Erfüllung der Verpflichtungen ein Abfluss von Mitteln mit wirtschaftlichem Nutzen wahrscheinlich ist;

(b) Eventualverbindlichkeiten — die nicht als Schulden erfasst werden, da sie entweder

(i) mögliche Verpflichtungen sind, weil die Verpflichtung des Unternehmens noch bestätigt werden muss, die zu einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen führen kann; oder

(ii) gegenwärtige Verpflichtungen sind, die nicht den Ansatzkriterien dieses Standards genügen (entweder weil ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtungen nicht wahrscheinlich ist oder weil die Höhe der Verpflichtung nicht ausreichend verlässlich geschätzt werden kann).

ERFASSUNG

Rückstellungen

14 Eine Rückstellung ist dann anzusetzen, wenn

(a) einem Unternehmen aus einem Ereignis der Vergangenheit eine gegenwärtige Verpflichtung (rechtlich oder faktisch) entstanden ist;

(b) der Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung wahrscheinlich ist; und

(c) eine verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung möglich ist.

Sind diese Bedingungen nicht erfüllt, ist keine Rückstellung anzusetzen.

Gegenwärtige Verpflichtung

15 Vereinzelt gibt es Fälle, in denen unklar ist, ob eine gegenwärtige Verpflichtung existiert. In diesen Fällen führt ein Ereignis der Vergangenheit zu einer gegenwärtigen Verpflichtung, wenn unter Berücksichtigung aller verfügbaren substanziellen Hinweise für das Bestehen einer gegenwärtigen Verpflichtung zum Bilanzstichtag mehr dafür als dagegen spricht.

16 In fast allen Fällen wird es eindeutig sein, ob ein Ereignis der Vergangenheit zu einer gegenwärtigen Verpflichtung geführt hat. In Ausnahmefällen, zum Beispiel in einem Rechtsstreit, kann über die Frage gestritten werden, ob bestimmte Ereignisse eingetreten sind oder diese aus einer gegenwärtigen Verpflichtung resultieren. In diesem Fall bestimmt ein Unternehmen unter Berücksichtigung aller verfügbaren substanziellen Hinweise, einschließlich z. B. der Meinung von Sachverständigen, ob zum Bilanzstichtag eine gegenwärtige Verpflichtung besteht. Die zugrunde liegenden substanziellen Hinweise umfassen alle zusätzlichen, durch Ereignisse nach dem Bilanzstichtag entstandenen substanziellen Hinweise. Auf der Grundlage dieser substanziellen Hinweise

(a) setzt das Unternehmen eine Rückstellung an (wenn die Ansatzkriterien erfüllt sind), wenn zum Bilanzstichtag für das Bestehen einer gegenwärtigen Verpflichtung mehr dafür als dagegen spricht; und

(b) gibt das Unternehmen eine Eventualverbindlichkeit an, wenn zum Bilanzstichtag für das Nichtbestehen einer gegenwärtigen Verpflichtung mehr Gründe dafür als dagegen sprechen, es sei denn, ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen ist unwahrscheinlich (siehe Paragraph 86).

Ereignis der Vergangenheit

17 Ein Ereignis der Vergangenheit, das zu einer gegenwärtigen Verpflichtung führt, wird als verpflichtendes Ereignis bezeichnet. Ein Ereignis ist ein verpflichtendes Ereignis, wenn ein Unternehmen keine realistische Alternative zur Erfüllung der durch dieses Ereignis entstandenen Verpflichtung hat. Das ist nur der Fall,

(a) wenn die Erfüllung einer Verpflichtung rechtlich durchgesetzt werden kann; oder

(b) wenn, im Falle einer faktischen Verpflichtung, das Ereignis (das aus einer Handlung des Unternehmens bestehen kann) gerechtfertigte Erwartungen bei anderen Parteien hervorruft, dass das Unternehmen die Verpflichtung erfüllen wird.

18 Abschlüsse befassen sich mit der Vermögens- und Finanzlage eines Unternehmens zum Ende der Berichtsperiode und nicht mit der möglichen künftigen Situation. Daher wird keine Rückstellung für Aufwendungen der künftigen Geschäftstätigkeit angesetzt. In der Bilanz eines Unternehmens werden ausschließlich diejenigen Verpflichtungen angesetzt, die zum Bilanzstichtag bestehen.

19 Rückstellungen werden nur für diejenigen aus Ereignissen der Vergangenheit resultierenden Verpflichtungen angesetzt, die unabhängig von der künftigen Geschäftstätigkeit (z. B. die künftige Fortführung der Geschäftstätigkeit) eines Unternehmens entstehen. Beispiele für solche Verpflichtungen sind Strafgelder oder Aufwendungen für die Beseitigung unrechtmäßiger Umweltschäden; diese beiden Fälle würden unabhängig von der künftigen Geschäftstätigkeit des Unternehmens bei Erfüllung zu einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen führen. Entsprechend setzt ein Unternehmen eine Rückstellung für den Aufwand für die Beseitigung einer Ölanlage oder eines Kernkraftwerkes insoweit an, als das Unternehmen zur Beseitigung bereits entstandener Schäden verpflichtet ist. Dagegen kann eine Unternehmen aufgrund von wirtschaftlichem Druck oder gesetzlichen Anforderungen Ausgaben planen oder vornehmen müssen, um seine Betriebstätigkeit künftig in einer bestimmten Weise zu ermöglichen (zum Beispiel die Installation von Rauchfiltern in einer bestimmten Fabrikart). Da das Unternehmen diese Ausgaben durch seine künftigen Aktivitäten vermeiden kann, zum Beispiel durch Änderung der Verfahren, hat es keine gegenwärtige Verpflichtung für diese künftigen Ausgaben und bildet auch keine Rückstellung.

20 Eine Verpflichtung betrifft immer eine andere Partei, gegenüber der die Verpflichtung besteht. Die Kenntnis oder Identifikation der Partei, gegenüber der die Verpflichtung besteht, ist jedoch nicht notwendig — sie kann sogar gegenüber der Öffentlichkeit in ihrer Gesamtheit bestehen. Da eine Verpflichtung immer eine Zusage an eine andere Partei beinhaltet, entsteht durch eine Entscheidung des Managements bzw. eines entsprechenden Gremiums noch keine faktische Verpflichtung zum Bilanzstichtag, wenn diese nicht den davon betroffenen Parteien vor dem Bilanzstichtag ausreichend ausführlich mitgeteilt wurde, so dass die Mitteilung eine gerechtfertigte Erwartung bei den Betroffenen hervorgerufen hat, dass das Unternehmen seinen Verpflichtungen nachkommt.

21 Ein Ereignis, das nicht unverzüglich zu einer Verpflichtung führt, kann aufgrund von Gesetzesänderungen oder Handlungen des Unternehmens (zum Beispiel eine ausreichend spezifische, aktuelle Aussage) zu einem späteren Zeitpunkt zu einer Verpflichtung führen. Beispielsweise kann zum Zeitpunkt der Verursachung von Umweltschäden keine Verpflichtung zur Beseitigung der Folgen bestehen. Die Verursachung der Schäden wird jedoch zu einem verpflichtenden Ereignis, wenn ein neues Gesetz deren Beseitigung vorschreibt oder das Unternehmen öffentlich die Verantwortung für die Beseitigung in einer Weise übernimmt, dass dadurch eine faktische Verpflichtung entsteht.

22 Wenn einzelne Bestimmungen eines Gesetzesentwurfs noch nicht endgültig feststehen, besteht eine Verpflichtung nur dann, wenn die Verabschiedung des Gesetzesentwurfs so gut wie sicher ist. Für die Zwecke dieses Standards wird eine solche Verpflichtung als rechtliche Verpflichtung behandelt. Auf Grund unterschiedlicher Verfahren bei der Verabschiedung von Gesetzen kann hier kein einzelnes Ereignis spezifiziert werden, bei dem die Verabschiedung eines Gesetzes so gut wie sicher ist. In vielen Fällen dürfte es unmöglich sein, die tatsächliche Verabschiedung eines Gesetzes mit Sicherheit vorherzusagen, solange es nicht verabschiedet ist.

Wahrscheinlicher Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen

23 Damit eine Schuld die Voraussetzungen für den Ansatz erfüllt, muss nicht nur eine gegenwärtige Verpflichtung existieren, auch der Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen muss im Zusammenhang mit der Erfüllung der Verpflichtung wahrscheinlich sein. Für die Zwecke dieses Standards, [1] wird ein Abfluss von Ressourcen oder ein anderes Ereignis als wahrscheinlich angesehen, wenn mehr dafür als dagegen spricht, d. h. die Wahrscheinlichkeit, dass das Ereignis eintritt, ist größer als die Wahrscheinlichkeit, dass es nicht eintritt. Ist die Existenz einer gegenwärtigen Verpflichtung nicht wahrscheinlich, so gibt das Unternehmen eine Eventualverbindlichkeit an, sofern ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen nicht unwahrscheinlich ist (siehe Paragraph 86).

24 Bei einer Vielzahl ähnlicher Verpflichtungen (z. B. Produktgarantien oder ähnlichen Verträgen) wird die Wahrscheinlichkeit eines Mittelabflusses bestimmt, indem die Gruppe der Verpflichtungen als Ganzes betrachtet wird. Auch wenn die Wahrscheinlichkeit eines Abflusses im Einzelfall gering sein dürfte, kann ein Abfluss von Ressourcen zur Erfüllung dieser Gruppe von Verpflichtungen insgesamt durchaus wahrscheinlich sein. Ist dies der Fall, wird eine Rückstellung angesetzt (wenn die anderen Ansatzkriterien erfüllt sind).

[1] Die Auslegung von „wahrscheinlich“ in diesem Standard als „mehr dafür als dagegen sprechend“ ist nicht zwingend auf andere Standards anwendbar.

Verlässliche Schätzung der Verpflichtung

25 Die Verwendung von Schätzungen ist ein wesentlicher Bestandteil bei der Aufstellung von Abschlüssen und beeinträchtigt nicht deren Verlässlichkeit. Dies gilt insbesondere im Falle von Rückstellungen, die naturgemäß in höherem Maße unsicher sind, als die meisten anderen Bilanzposten. Von äußerst seltenen Fällen abgesehen dürfte ein Unternehmen in der Lage sein, ein Spektrum möglicher Ergebnisse zu bestimmen und daher auch eine Schätzung der Verpflichtung vornehmen zu können, die für den Ansatz einer Rückstellung ausreichend verlässlich ist.

26 In äußerst seltenen Fällen kann eine bestehende Schuld nicht angesetzt werden, und zwar dann, wenn keine verlässliche Schätzung möglich ist. Diese Schuld wird als Eventualschuld angegeben (siehe Paragraph 86).

Eventualverbindlichkeiten

27 Ein Unternehmen darf keine Eventualverbindlichkeit ansetzen.

28 Eine Eventualverbindlichkeit ist nach Paragraph 86 anzugeben, sofern die Möglichkeit eines Abflusses von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen nicht unwahrscheinlich ist.

29 Haftet ein Unternehmen gesamtschuldnerisch für eine Verpflichtung, wird der Teil der Verpflichtung, dessen Übernahme durch andere Parteien erwartet wird, als Eventualverbindlichkeit behandelt. Das Unternehmen setzt eine Rückstellung für den Teil der Verpflichtung an, für den ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen wahrscheinlich ist. Dies gilt nicht in den äußerst seltenen Fällen, in denen keine verlässliche Schätzung möglich ist.

30 Eventualverbindlichkeiten können sich anders entwickeln, als ursprünglich erwartet. Daher werden sie laufend daraufhin beurteilt, ob ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen wahrscheinlich geworden ist. Ist ein Abfluss von künftigem wirtschaftlichem Nutzen für einen zuvor als Eventualverbindlichkeit behandelten Posten wahrscheinlich, so wird eine Rückstellung im Abschluss des Berichtszeitraums angesetzt, in dem die Änderung in Bezug auf die Wahrscheinlichkeit auftritt (mit Ausnahme der äußerst seltenen Fälle, in denen keine verlässliche Schätzung möglich ist).

Eventualforderungen

31 Ein Unternehmen darf keine Eventualforderungen ansetzen.

32 Eventualforderungen entstehen normalerweise aus ungeplanten oder unerwarteten Ereignissen, durch die dem Unternehmen die Möglichkeit eines Zuflusses von wirtschaftlichem Nutzen entsteht. Ein Beispiel ist ein Anspruch, den ein Unternehmen in einem gerichtlichen Verfahren mit unsicherem Ausgang durchzusetzen versucht.

33 Eventualforderungen werden nicht im Abschluss angesetzt, da dadurch Erträge erfasst würden, die möglicherweise nie realisiert werden. Ist die Realisation von Erträgen jedoch so gut wie sicher, ist der betreffende Vermögenswert nicht mehr als Eventualforderung anzusehen und dessen Ansatz ist angemessen.

34 Eventualforderungen sind nach Paragraph 89 anzugeben, wenn der Zufluss wirtschaftlichen Nutzens wahrscheinlich ist.

35 Eventualforderungen werden laufend beurteilt, um sicherzustellen, dass im Abschluss eine angemessene Entwicklung widergespiegelt wird. Wenn ein Zufluss wirtschaftlichen Nutzens so gut wie sicher geworden ist, werden der Vermögenswert und der diesbezügliche Ertrag im Abschluss des Berichtszeitraums erfasst, in dem die Änderung auftritt. Ist ein Zufluss wirtschaftlichen Nutzens wahrscheinlich geworden, gibt das Unternehmen eine Eventualforderung an (siehe Paragraph 89).

BEWERTUNG

Bestmögliche Schätzung

36 Der als Rückstellung angesetzte Betrag stellt die bestmögliche Schätzung der Ausgabe dar, die zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung zum Bilanzstichtag erforderlich ist.

37 Die bestmögliche Schätzung der zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung erforderlichen Ausgabe ist der Betrag, den das Unternehmen bei vernünftiger Betrachtung zur Erfüllung der Verpflichtung zum Bilanzstichtag oder zur Übertragung der Verpflichtung auf einen Dritten zu diesem Termin zahlen müsste. Oft dürfte die Erfüllung oder Übertragung einer Verpflichtung zum Bilanzstichtag unmöglich oder über die Maßen teuer sein. Die Schätzung des vom Unternehmen bei vernünftiger Betrachtung zur Erfüllung oder zur Übertragung der Verpflichtung zu zahlenden Betrags stellt trotzdem die bestmögliche Schätzung der zur Erfüllung der gegenwärtigen Verpflichtung zum Bilanzstichtag erforderlichen Ausgaben dar.

38 Die Schätzungen von Ergebnis und finanzieller Auswirkung hängen von der Bewertung des Managements, zusammen mit Erfahrungswerten aus ähnlichen Transaktionen und, gelegentlich, unabhängigen Sachverständigengutachten ab. Die zugrunde liegenden substanziellen Hinweise umfassen alle zusätzlichen, durch Ereignisse nach dem Bilanzstichtag entstandenen substanziellen Hinweise.

39 Unsicherheiten in Bezug auf den als Rückstellung anzusetzenden Betrag werden in Abhängigkeit von den Umständen unterschiedlich behandelt. Wenn die zu bewertende Rückstellung eine große Anzahl von Positionen umfasst, wird die Verpflichtung durch Gewichtung aller möglichen Ergebnisse mit den damit verbundenen Wahrscheinlichkeiten geschätzt. Dieses statistische Schätzungsverfahren wird als Erwartungswertmethode bezeichnet. Daher wird je nach Eintrittswahrscheinlichkeit eines Verlustbetrags, zum Beispiel 60 Prozent oder 90 Prozent, eine unterschiedlich hohe Rückstellung gebildet. Bei einer Bandbreite möglicher Ergebnisse, innerhalb derer die Wahrscheinlichkeit der einzelnen Punkte gleich groß ist, wird der Mittelpunkt der Bandbreite verwendet.

Beispiel

Ein Unternehmen verkauft Güter mit einer Gewährleistung, nach der Kunden eine Erstattung der Reparaturkosten für Produktionsfehler erhalten, die innerhalb der ersten sechs Monate nach Kauf entdeckt werden. Bei kleineren Fehlern an allen verkauften Produkten würden Reparaturkosten in Höhe von 1 Million entstehen. Bei größeren Fehlern an allen verkauften Produkten würden Reparaturkosten in Höhe von 4 Millionen entstehen. Erfahrungswert und künftige Erwartungen des Unternehmens deuten darauf hin, dass 75 Prozent der verkauften Güter keine Fehler haben werden, 20 Prozent kleinere Fehler und 5 Prozent größere Fehler aufweisen dürften. Nach Paragraph 24 bestimmt ein Unternehmen die Wahrscheinlichkeit eines Abflusses der Verpflichtungen aus Gewährleistungen insgesamt.

Der Erwartungswert für die Reparaturkosten beträgt:

(75 % von Null) + (20 % von 1 Mio.) + (5 % von 4 Mio.) = 400 000

40 Wenn eine einzelne Verpflichtung bewertet wird, dürfte das jeweils wahrscheinlichste Ergebnis die bestmögliche Schätzung der Schuld darstellen. Aber auch in einem derartigen Fall betrachtet das Unternehmen die Möglichkeit anderer Ergebnisse. Wenn andere mögliche Ergebnisse entweder größtenteils über oder größtenteils unter dem wahrscheinlichsten Ergebnis liegen, ist die bestmögliche Schätzung ein höherer bzw. niedrigerer Betrag. Zum Beispiel: Wenn ein Unternehmen einen schwerwiegenden Fehler in einer großen, für einen Kunden gebauten Anlage beseitigen muss und das einzeln betrachtete, wahrscheinlichste Ergebnis sein mag, dass die Reparatur beim ersten Versuch erfolgreich ist und 1 000 kostet, wird dennoch eine höhere Rückstellung gebildet, wenn ein wesentliches Risiko besteht, dass weitere Reparaturen erforderlich sind.

41 Die Bewertung der Rückstellung erfolgt vor Steuern, da die steuerlichen Konsequenzen von Rückstellungen und Veränderungen von Rückstellungen in IAS 12 behandelt werden.

Risiken und Unsicherheiten

42 Bei der bestmöglichen Schätzung einer Rückstellung sind die unvermeidbar mit vielen Ereignissen und Umständen verbundenen Risiken und Unsicherheiten zu berücksichtigen.

43 Risiko beschreibt die Unsicherheit zukünftiger Entwicklungen. Eine Risikoanpassung kann den Betrag erhöhen, mit dem eine Schuld bewertet wird. Bei einer Beurteilung unter unsicheren Umständen ist Vorsicht angebracht, damit Erträge bzw. Vermögenswerte nicht überbewertet und Aufwendungen bzw. Schulden nicht unterbewertet werden. Unsicherheiten rechtfertigen jedoch nicht die Bildung übermäßiger Rückstellungen oder eine vorsätzliche Überbewertung von Schulden. Wenn zum Beispiel die prognostizierten Kosten eines besonders nachteiligen Ergebnisses vorsichtig ermittelt werden, so wird dieses Ergebnis nicht absichtlich so behandelt, als sei es wahrscheinlicher als es tatsächlich ist. Sorgfalt ist notwendig, um die doppelte Berücksichtigung von Risiken und Unsicherheiten und die daraus resultierende Überbewertung einer Rückstellung zu vermeiden.

44 Die Angabe von Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Höhe der Ausgaben wird in Paragraph 85(b) behandelt.

Barwert

45 Bei einer wesentlichen Wirkung des Zinseffekts ist im Zusammenhang mit der Erfüllung der Verpflichtung eine Rückstellung in Höhe des Barwerts der erwarteten Ausgaben anzusetzen.

46 Auf Grund des Zinseffekts sind Rückstellungen für bald nach dem Bilanzstichtag erfolgende Mittelabflüsse belastender als diejenigen für Mittelabflüsse in derselben Höhe zu einem späteren Zeitpunkt. Wenn die Wirkung wesentlich ist, werden Rückstellungen daher abgezinst.

47 Der (die) Abzinsungssatz (-sätze) ist (sind) ein Satz (Sätze) vor Steuern, der (die) die aktuellen Markterwartungen im Hinblick auf den Zinseffekt sowie die für die Schuld spezifischen Risiken widerspiegelt. Risiken, an die die Schätzungen künftiger Cashflows angepasst wurden, dürfen keine Auswirkung auf den (die) Abzinsungssatz (-sätze) haben.

Künftige Ereignisse

48 Künftige Ereignisse, die den zur Erfüllung einer Verpflichtung erforderlichen Betrag beeinflussen können, sind bei der Höhe einer Rückstellung zu berücksichtigen, sofern es ausreichende objektive substanzielle Hinweise auf deren Eintritt gibt.

49 Erwartete künftige Ereignisse können bei der Bewertung von Rückstellungen von besonderer Bedeutung sein. Ein Unternehmen kann beispielsweise der Ansicht sein, dass die Kosten für Aufräumarbeiten bei Stilllegung eines Standorts durch künftige technologische Veränderungen reduziert werden. Der angesetzte Betrag berücksichtigt eine vernünftige Einschätzung technisch geschulter, objektiver Dritter und berücksichtigt alle verfügbaren substanziellen Hinweise auf zum Zeitpunkt der Aufräumarbeiten verfügbare Technologien. Daher sind beispielsweise die mit der zunehmenden Erfahrung bei Anwendung gegenwärtiger Technologien erwarteten Kostenminderungen oder die erwarteten Kosten für die Anwendung gegenwärtiger Technologien auf — verglichen mit den vorher ausgeführten Arbeiten — größere und komplexere Aufräumarbeiten zu berücksichtigen. Ein Unternehmen trifft jedoch keine Annahmen hinsichtlich der Entwicklung einer vollständig neuen Technologie für Aufräumarbeiten, wenn dies nicht durch ausreichend objektive substanzielle Hinweise gestützt wird.

50 Die Wirkung möglicher Gesetzesänderungen wird bei der Bewertung gegenwärtiger Verpflichtungen berücksichtigt, wenn ausreichend objektive substanzielle Hinweise vorliegen, dass die Verabschiedung der Gesetze so gut wie sicher ist. Die Vielzahl von Situationen in der Praxis macht die Festlegung eines einzelnen Ereignisses, das in jedem Fall ausreichend substanzielle objektive Hinweise liefern würde, unmöglich. Die substanziellen Hinweise müssen sich sowohl auf die Anforderungen der Gesetze als auch darauf, dass eine zeitnahe Verabschiedung und Umsetzung so gut wie sicher ist, erstrecken. In vielen Fällen dürften bis zur Verabschiedung der neuen Gesetze nicht hinreichend objektive substanzielle Hinweise vorliegen.

Erwarteter Abgang von Vermögenswerten

51 Gewinne aus dem erwarteten Abgang von Vermögenswerten sind bei der Bildung einer Rückstellung nicht zu berücksichtigen.

52 Gewinne aus dem erwarteten Abgang von Vermögenswerten werden bei der Bildung einer Rückstellung nicht berücksichtigt. Dies gilt selbst, wenn der erwartete Abgang eng mit dem Ereignis verbunden ist, aufgrund dessen die Rückstellung gebildet wird. Stattdessen erfasst das Unternehmen Gewinne aus dem erwarteten Abgang von Vermögenswerten nach dem Standard, der die betreffenden Vermögenswerte behandelt.

ERSTATTUNGEN

53 Wenn erwartet wird, dass die zur Erfüllung einer zurückgestellten Verpflichtung erforderlichen Ausgaben ganz oder teilweise von einer anderen Partei erstattet werden, ist die Erstattung nur zu erfassen, wenn es so gut wie sicher ist, dass das Unternehmen die Erstattung bei Erfüllung der Verpflichtung erhält. Die Erstattung ist als separater Vermögenswert zu behandeln. Der für die Erstattung angesetzte Betrag darf die Höhe der Rückstellung nicht übersteigen.

54 In der Gewinn- und Verlustrechnung kann der Aufwand zur Bildung einer Rückstellung nach Abzug der Erstattung netto erfasst werden.

55 In einigen Fällen kann ein Unternehmen von einer anderen Partei ganz oder teilweise die Zahlung der zur Erfüllung der zurückgestellten Verpflichtung erforderlichen Ausgaben erwarten (beispielsweise aufgrund von Versicherungsverträgen, Entschädigungsklauseln oder Gewährleistungen von Lieferanten). Entweder erstattet die andere Partei die vom Unternehmen gezahlten Beträge oder sie zahlt diese direkt.

56 In den meisten Fällen bleibt das Unternehmen für den gesamten entsprechenden Betrag haftbar, so dass es den gesamten Betrag begleichen muss, falls die Zahlung aus irgendeinem Grunde nicht durch Dritte erfolgt. In dieser Situation wird eine Rückstellung in voller Höhe der Schuld und ein separater Vermögenswert für die erwartete Erstattung angesetzt, wenn es so gut wie sicher ist, dass das Unternehmen die Erstattung bei Begleichung der Schuld erhalten wird.

57 In einigen Fällen ist das Unternehmen bei Nichtzahlung Dritter nicht für die entsprechenden Kosten haftbar. In diesem Fall hat das Unternehmen keine Schuld für diese Kosten und sie werden nicht in die Rückstellung einbezogen.

58 Wie in Paragraph 29 dargelegt, ist eine Verpflichtung, für die ein Unternehmen gesamtschuldnerisch haftet, insofern eine Eventualverbindlichkeit als eine Erfüllung der Verpflichtung durch andere Parteien erwartet wird.

ANPASSUNG DER RÜCKSTELLUNGEN

59 Rückstellungen sind zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen und anzupassen, damit sie die bestmögliche Schätzung widerspiegeln. Wenn es nicht mehr wahrscheinlich ist, dass mit der Erfüllung der Verpflichtung ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist, ist die Rückstellung aufzulösen.

60 Bei Abzinsung spiegelt sich der Zeitablauf in der periodischen Erhöhung des Buchwerts einer Rückstellung wider. Diese Erhöhung wird als Fremdkapitalkosten erfasst.

VERBRAUCH VON RÜCKSTELLUNGEN

61 Eine Rückstellung ist nur für Ausgaben zu verbrauchen, für die sie ursprünglich gebildet wurde.

62 Gegen die ursprüngliche Rückstellung dürfen nur Ausgaben aufgerechnet werden, für die sie auch gebildet wurde. Die Aufrechnung einer Ausgabe gegen eine für einen anderen Zweck gebildete Rückstellung würde die Wirkung zweier unterschiedlicher Ereignisse verbergen.

ANWENDUNG DER BILANZIERUNGS- UND BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN

Künftige betriebliche Verluste

63 Im Zusammenhang mit künftigen betrieblichen Verlusten sind keine Rückstellungen anzusetzen.

64 Künftige betriebliche Verluste entsprechen nicht der Definition einer Schuld nach Paragraph 10 und den in Paragraph 14 dargelegten allgemeinen Ansatzkriterien für Rückstellungen.

65 Die Erwartung künftiger betrieblicher Verluste ist ein Anzeichen für eine mögliche Wertminderung bestimmter Vermögenswerte des Unternehmensbereichs. Ein Unternehmen prüft diese Vermögenswerte auf Wertminderung nach IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten*.

Belastende Verträge

66 Hat ein Unternehmen einen belastenden Vertrag, ist die gegenwärtige vertragliche Verpflichtung als Rückstellung anzusetzen und zu bewerten.

67 Zahlreiche Verträge (beispielsweise einige Standard-Kaufaufträge) können ohne Zahlung einer Entschädigung an eine andere Partei storniert werden. Daher besteht in diesen Fällen keine Verpflichtung. Andere Verträge begründen sowohl Rechte als auch Verpflichtungen für jede Vertragspartei. Wenn die Umstände dazu führen, dass ein solcher Vertrag belastend wird, fällt der Vertrag unter den Anwendungsbereich dieses Standards und es besteht eine anzusetzende Schuld. Noch zu erfüllende Verträge, die nicht belastend sind, fallen nicht in den Anwendungsbereich dieses Standards.

68 Dieser Standard definiert einen belastenden Vertrag als einen Vertrag, bei dem die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen höher als der erwartete wirtschaftliche Nutzen sind. Die unvermeidbaren Kosten unter einem Vertrag spiegeln den Mindestbetrag der bei Ausstieg aus dem Vertrag anfallenden Nettokosten wider; diese stellen den niedrigeren Betrag von Erfüllungskosten und etwaigen aus der Nichterfüllung resultierenden Entschädigungszahlungen oder Strafgeldern dar.

69 Bevor eine separate Rückstellung für einen belastenden Vertrag erfasst wird, erfasst ein Unternehmen den Wertminderungsaufwand für Vermögenswerte, die mit dem Vertrag verbunden sind (siehe IAS 36).

Restrukturierungsmaßnahmen

70 Die folgenden beispielhaften Ereignisse können unter die Definition einer Restrukturierungsmaßnahme fallen:

(a) Verkauf oder Beendigung eines Geschäftszweigs;

(b) die Stilllegung von Standorten in einem Land oder einer Region oder die Verlegung von Geschäftsaktivitäten von einem Land oder einer Region in ein anderes bzw. eine andere;

(c) Änderungen in der Struktur des Managements, z. B. Auflösung einer Managementebene; und

(d) grundsätzliche Umorganisation mit wesentlichen Auswirkungen auf den Charakter und Schwerpunkt der Geschäftstätigkeit des Unternehmens.

71 Eine Rückstellung für Restrukturierungskosten wird nur angesetzt, wenn die in Paragraph 14 aufgeführten allgemeinen Ansatzkriterien für Rückstellungen erfüllt werden. Die Paragraphen 72-83 legen dar, wie die allgemeinen Ansatzkriterien auf Restrukturierungen anzuwenden sind.

72 Eine faktische Verpflichtung zur Restrukturierung entsteht nur, wenn ein Unternehmen

(a) einen detaillierten, formalen Restrukturierungsplan hat, in dem zumindest die folgenden Angaben enthalten sind:

(i) der betroffene Geschäftsbereich oder Teil eines Geschäftsbereichs;

(ii) die wichtigsten betroffenen Standorte;

(iii) Standort, Funktion und ungefähre Anzahl der Arbeitnehmer, die für die Beendigung ihres Beschäftigungsverhältnisses eine Abfindung erhalten werden;

(iv) die entstehenden Ausgaben; und

(v) der Umsetzungszeitpunkt des Plans; und

(b) bei den Betroffenen eine gerechtfertigte Erwartung geweckt hat, dass die Restrukturierungsmaßnahmen durch den Beginn der Umsetzung des Plans oder die Ankündigung seiner wesentlichen Bestandteile den Betroffenen gegenüber durchgeführt wird.

73 Substanzielle Hinweise für den Beginn der Umsetzung eines Restrukturierungsplans in einem Unternehmen wären beispielsweise die Demontage einer Anlage oder der Verkauf von Vermögenswerten oder die öffentliche Ankündigung der Hauptpunkte des Plans. Eine öffentliche Ankündigung eines detaillierten Restrukturierungsplans stellt nur dann eine faktische Verpflichtung zur Restrukturierung dar, wenn sie ausreichend detailliert (d. h. unter Angabe der Hauptpunkte im Plan) ist, dass sie bei anderen Parteien, z. B. Kunden, Lieferanten und Mitarbeitern (oder deren Vertreter) gerechtfertigte Erwartungen hervorruft, dass das Unternehmen die Restrukturierung durchführen wird.

74 Voraussetzung dafür, dass ein Plan durch die Bekanntgabe an die Betroffenen zu einer faktischen Verpflichtung führt, ist, dass der Beginn der Umsetzung zum frühest möglichen Zeitpunkt geplant ist und in einem Zeitrahmen vollzogen wird, der bedeutende Änderungen am Plan unwahrscheinlich erscheinen lässt. Wenn der Beginn der Restrukturierungsmaßnahmen erst nach einer längeren Verzögerung erwartet wird oder ein unverhältnismäßig langer Zeitraum für die Durchführung vorgesehen ist, ist es unwahrscheinlich, dass der Plan in anderen die gerechtfertigte Erwartung einer gegenwärtigen Bereitschaft des Unternehmens zur Restrukturierung weckt, denn der Zeitrahmen gestattet dem Unternehmen, Änderungen am Plan vorzunehmen.

75 Allein durch einen Restrukturierungsbeschluss des Managements oder eines Aufsichtsorgans vor dem Bilanzstichtag entsteht noch keine faktische Verpflichtung zum Bilanzstichtag, sofern das Unternehmen nicht vor dem Bilanzstichtag:

(a) mit der Umsetzung des Restrukturierungsplans begonnen hat; oder

(b) den Betroffenen gegenüber die Hauptpunkte des Restrukturierungsplans ausreichend detailliert mitgeteilt hat, um in diesen eine gerechtfertigte Erwartung zu wecken, dass die Restrukturierung von dem Unternehmen durchgeführt wird.

Wenn ein Unternehmen mit der Umsetzung eines Restrukturierungsplans erst nach dem Bilanzstichtag beginnt oder den Betroffenen die Hauptpunkte erst nach dem Bilanzstichtag ankündigt, ist eine Angabe gemäß IAS 10 *Ereignisse nach dem Bilanzstichtag* erforderlich, sofern die Restrukturierung wesentlich und deren unterlassene Angabe die wirtschaftliche Entscheidung beeinflussen könnte, die Adressaten auf der Grundlage des Abschlusses treffen.

76 Auch wenn allein durch die Entscheidung des Managements noch keine faktische Verpflichtung entstanden ist, kann, zusammen mit anderen früheren Ereignissen, eine Verpflichtung aus einer solchen Entscheidung entstehen. Beispielsweise können Verhandlungen über Abfindungszahlungen mit Arbeitnehmervertretern oder Verhandlungen zum Verkauf von Bereichen mit Käufern unter dem Vorbehalt der Zustimmung des Aufsichtsgremiums abgeschlossen werden. Nachdem die Zustimmung erteilt und den anderen Parteien mitgeteilt wurde, hat das Unternehmen eine faktische Verpflichtung zur Restrukturierung, wenn die Bedingungen in Paragraph 72 erfüllt wurden.

77 In einigen Ländern liegt die letztendliche Entscheidungsbefugnis bei einem Gremium, in dem auch Vertreter anderer Interessen als die des Managements (z. B. Arbeitnehmer) vertreten sind, oder eine Bekanntgabe gegenüber diesen Vertretern kann vor der Entscheidung dieses Gremiums erforderlich sein. Da eine Entscheidung durch ein solches Gremium die Bekanntgabe an die genannten Vertreter erfordert, kann hieraus eine faktische Verpflichtung zur Restrukturierung resultieren.

78 Aus dem Verkauf von Bereichen entsteht keine Verpflichtung, bis dass das Unternehmen den Verkauf verbindlich abgeschlossen hat, d. h. ein bindender Kaufvertrag existiert.

79 Auch wenn das Unternehmen eine Entscheidung zum Verkauf eines Bereichs getroffen und diese Entscheidung öffentlich angekündigt hat, kann der Verkauf nicht als verpflichtend angesehen werden, solange kein Käufer identifiziert wurde und kein bindender Kaufvertrag existiert. Bevor nicht ein bindender Kaufvertrag besteht, kann das Unternehmen seine Meinung noch ändern und wird tatsächlich andere Maßnahmen ergreifen müssen, wenn kein Käufer zu akzeptablen Bedingungen gefunden werden kann. Wenn der Verkauf eines Bereichs im Rahmen einer Restrukturierung geplant ist, werden die Vermögenswerte des Bereichs nach IAS 36 auf Wertminderung geprüft. Wenn ein Verkauf nur Teil einer Restrukturierung darstellt, kann für die anderen Teile der Restrukturierung eine faktische Verpflichtung entstehen, bevor ein bindender Kaufvertrag existiert.

80 Eine Restrukturierungsrückstellung darf nur die direkt im Zusammenhang mit der Restrukturierung entstehenden Ausgaben enthalten, die sowohl:

(a) zwangsweise im Zuge der Restrukturierung entstehen als auch

(b) nicht mit den laufenden Aktivitäten des Unternehmens im Zusammenhang stehen.

81 Eine Restrukturierungsrückstellung enthält keine Aufwendungen für:

(a) Umschulung oder Versetzung weiterbeschäftigter Mitarbeiter;

(b) Marketing; oder

(c) Investitionen in neue Systeme und Vertriebsnetze.

Diese Ausgaben entstehen für die künftige Geschäftstätigkeit und stellen zum Bilanzstichtag keine Restrukturierungsverpflichtungen dar. Solche Ausgaben werden auf derselben Grundlage erfasst, als wären sie unabhängig von einer Restrukturierung entstanden.

82 Bis zum Tag einer Restrukturierung entstehende, identifizierbare künftige betriebliche Verluste werden nicht als Rückstellung behandelt, sofern sie nicht im Zusammenhang mit einem belastenden Vertrag nach der Definition in Paragraph 10 stehen.

83 Gemäß Paragraph 51 sind Gewinne aus dem erwarteten Abgang von Vermögenswerten bei der Bewertung einer Restrukturierungsrückstellung nicht zu berücksichtigen; dies gilt selbst, wenn der Verkauf der Vermögenswerte als Teil der Restrukturierung geplant ist.

ANGABEN

84 Ein Unternehmen hat für jede Gruppe von Rückstellungen die folgenden Angaben zu machen:

(a) den Buchwert zu Beginn und zum Ende der Berichtsperiode;

(b) zusätzliche, in der Berichtsperiode gebildete Rückstellungen, einschließlich der Erhöhung von bestehenden Rückstellungen;

(c) während der Berichtsperiode verwendete (d. h. entstandene und gegen die Rückstellung verrechnete) Beträge;

(d) nicht verwendete Beträge, die während der Berichtsperiode aufgelöst wurden; und

(e) die Erhöhung des während der Berichtsperiode aufgrund des Zeitablaufs abgezinsten Betrags und die Auswirkung von Änderungen des Abzinsungssatzes.

Vergleichsinformationen sind nicht erforderlich.

85 Ein Unternehmen hat für jede Gruppe von Rückstellungen die folgenden Angaben zu machen:

(a) eine kurze Beschreibung der Art der Verpflichtung sowie der erwarteten Fälligkeiten resultierender Abflüsse von wirtschaftlichem Nutzen;

(b) die Angabe von Unsicherheiten hinsichtlich des Betrags oder der Fälligkeiten dieser Abflüsse. Falls die Angabe von adäquaten Informationen erforderlich ist, hat ein Unternehmen die wesentlichen Annahmen für künftige Ereignisse nach Paragraph 48 anzugeben; und

(c) die Höhe aller erwarteten Erstattungen unter Angabe der Höhe der Vermögenswerte, die für die jeweilige erwartete Erstattung angesetzt wurden.

86 Sofern die Möglichkeit eines Abflusses bei der Erfüllung nicht unwahrscheinlich ist, hat ein Unternehmen für jede Gruppe von Eventualverbindlichkeiten zum Bilanzstichtag eine kurze Beschreibung der Eventualverbindlichkeit und, falls praktikabel, die folgenden Angaben zu machen:

(a) eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen, bewertet nach den Paragraphen 36-52;

(b) die Angabe von Unsicherheiten hinsichtlich des Betrags oder der Fälligkeiten von Abflüssen; und

(c) die Möglichkeit einer Erstattung.

87 Bei der Bestimmung, welche Rückstellungen oder Eventualverbindlichkeiten zu einer Gruppe zusammengefasst werden können, muss überlegt werden, ob die Positionen ihrer Art nach mit den Anforderungen der Paragraphen 85 (a) und (b) und 86(a) und (b) in ausreichendem Maße übereinstimmen, um eine zusammengefasste Angabe zu rechtfertigen. Es kann daher angebracht sein, Beträge für Gewährleistungen für unterschiedliche Produkte als eine Rückstellungsgruppe zu behandeln. Es wäre jedoch nicht angebracht, Beträge für normale Gewährleistungsrückstellungen und Beträge, die durch Rechtsstreit geklärt werden müssen, als eine Gruppe von Rückstellungen zu behandeln.

88 Wenn aus denselben Umständen eine Rückstellung und eine Eventualverbindlichkeit entstehen, erfolgt die nach den Paragraphen 84-86 erforderliche Angabe vom Unternehmen in einer Art und Weise, die den Zusammenhang zwischen der Rückstellung und der Eventualverbindlichkeit aufzeigt.

89 Ist ein Zufluss von wirtschaftlichem Nutzen wahrscheinlich, so hat ein Unternehmen eine kurze Beschreibung der Art der Eventualforderungen zum Bilanzstichtag und, wenn praktikabel, eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen, bewertet auf der Grundlage der Vorgaben für Rückstellungen gemäß den Paragraphen 36-52 anzugeben.

90 Es ist wichtig, dass bei Angaben zu Eventualforderungen irreführende Angaben zur Wahrscheinlichkeit des Entstehens von Erträgen vermieden werden.

91 Werden nach den Paragraphen 86 und 89 erforderliche Angaben aus Gründen der Praktikabilität nicht gemacht, so ist diese Tatsache anzugeben.

92 In äußerst seltenen Fällen kann damit gerechnet werden, dass die teilweise oder vollständige Angabe von Informationen nach den Paragraphen 84-89 die Lage des Unternehmens in einem Rechtsstreit mit anderen Parteien über den Gegenstand der Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten oder Eventualforderungen ernsthaft beeinträchtigt. In diesen Fällen muss das Unternehmen die Angaben nicht machen, es hat jedoch den allgemeinen Charakter des Rechtsstreits darzulegen, sowie die Tatsache, dass gewisse Angaben nicht gemacht wurden und die Gründe dafür.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

93 Die Auswirkungen der Anwendung dieses Standards zum Zeitpunkt seines Inkrafttretens (oder früher) ist als eine Berichtigung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen in der Berichtsperiode zu erfassen, in der der Standard erstmals angewendet wird. Unternehmen wird empfohlen, jedoch nicht zwingend vorgeschrieben, die Anpassung der Eröffnungsbilanz der Gewinnrücklagen für die früheste angegebene Berichtsperiode vorzunehmen und die vergleichenden Informationen anzupassen. Falls Vergleichsinformationen nicht angepasst werden, so ist diese Tatsache anzugeben.

94 [gestrichen]

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

95 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juli 1999 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Juli 1999 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

96 [gestrichen]

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 38

Immaterielle Vermögenswerte

ZIELSETZUNG

1 Die Zielsetzung dieses Standards ist die Regelung der Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte, die nicht in anderen Standards konkret behandelt werden. Dieser Standard verlangt von einem Unternehmen den Ansatz eines immateriellen Vermögenswerts dann, aber nur dann, wenn bestimmte Kriterien erfüllt sind. Der Standard bestimmt ferner, wie der Buchwert immaterieller Vermögenswerte zu ermitteln ist, und fordert bestimmte Angaben in Bezug auf immaterielle Vermögenswerte.

ANWENDUNGSBEREICH

2 Dieser Standard ist auf die bilanzielle Behandlung immaterieller Vermögenswerte anzuwenden, mit Ausnahme von:

(a) immateriellen Vermögenswerten, die in den Anwendungsbereich eines anderen Standards fallen;

(b) finanziellen Vermögenswerten, wie sie in IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* definiert sind;

(c) Ansatz und der Bewertung von Vermögenswerten aus Exploration und Evaluierung (siehe IFRS 6 *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen*); und

(d) Ausgaben für die Erschließung oder die Förderung und den Abbau von Mineralien, Öl, Erdgas und ähnlichen nicht regenerativen Ressourcen.

3 Wenn ein anderer Standard die Bilanzierung für eine bestimmte Art eines immateriellen Vermögenswerts vorschreibt, wendet ein Unternehmen diesen Standard anstatt des vorliegenden Standards an. Dieser Standard ist beispielsweise nicht anzuwenden auf:

(a) immaterielle Vermögenswerte, die von einem Unternehmen zum Verkauf im normalen Geschäftsgang gehalten werden (siehe IAS 2 *Vorräte* und IAS 11 *Fertigungsaufträge*);

(b) latente Steueransprüche (siehe IAS 12 *Ertragsteuern*);

(c) Leasingverhältnisse, die in den Anwendungsbereich von IAS 17 *Leasingverhältnisse* fallen;

(d) Vermögenswerte, die aus Leistungen an Arbeitnehmer resultieren (siehe IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*);

(e) finanzielle Vermögenswerte, wie sie in IAS 32 definiert sind. Der Ansatz und die Bewertung einiger finanzieller Vermögenswerte werden von IAS 27 *Konzern- und Einzelabschlüsse,* von IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* und von IAS 31 *Anteile an Gemeinschaftsunternehmen* abgedeckt;

(f) einen bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert (siehe IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*);

(g) abgegrenzte Anschaffungskosten und immaterielle Vermögenswerte, die aus den vertraglichen Rechten eines Versicherers aufgrund von Versicherungsverträgen entstehen und in den Anwendungsbereich von IFRS 4 *Versicherungsverträge* fallen. IFRS 4 führt spezielle Angabepflichten für diese abgegrenzten Anschaffungskosten auf, jedoch nicht für diese immateriellen Vermögenswerte. Daher sind die in diesem Standard aufgeführten Angabepflichten auf diese immateriellen Vermögenswerte anzuwenden;

(h) langfristige immaterielle Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden (oder in einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe enthalten sind).

4 Einige immaterielle Vermögenswerte können in oder auf einer physischen Substanz enthalten sein, wie beispielsweise einer Compact Disk (im Fall von Computersoftware), einem Rechtsdokument (im Falle einer Lizenz oder eines Patents) oder einem Film. Bei der Feststellung, ob ein Vermögenswert, der sowohl immaterielle als auch materielle Elemente in sich vereint, gemäß IAS 16 *Sachanlagen* oder als immaterieller Vermögenswert gemäß dem vorliegenden Standard zu behandeln ist, beurteilt ein Unternehmen nach eigenem Ermessen, welches Element wesentlicher ist. Beispielsweise ist die Computersoftware für eine computergesteuerte Werkzeugmaschine, die ohne diese bestimmte Software nicht betriebsfähig ist, integraler Bestandteil der zugehörigen Hardware und wird daher als Sachanlage behandelt. Gleiches gilt für das Betriebssystem eines Computers. Wenn die Software kein integraler Bestandteil der zugehörigen Hardware ist, wird die Computersoftware als immaterieller Vermögenswert behandelt.

5 Dieser Standard bezieht sich u. a. auf Ausgaben für Werbung, Aus- und Weiterbildung, Gründung und Anlauf eines Geschäftsbetriebs sowie Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten. Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten zielen auf die Wissenserweiterung ab. Obwohl diese Aktivitäten zu einem Vermögenswert mit physischer Substanz (z. B. einem Prototypen) führen können, ist das physische Element des Vermögenswerts sekundär im Vergleich zu seiner immateriellen Komponente, d. h. das durch ihn verkörperte Wissen.

6 Im Falle eines Finanzierungsleasings kann der zu Grunde liegende Vermögenswert entweder materieller oder immaterieller Natur sein. Nach erstmaligem Ansatz bilanziert ein Leasingnehmer einen immateriellen Vermögenswert, den er im Rahmen eines Finanzierungsleasings nutzt, nach diesem Standard. Rechte aus Lizenzvereinbarungen, beispielsweise über Filmmaterial, Videoaufnahmen, Theaterstücke, Manuskripte, Patente und Urheberrechte sind aus dem Anwendungsbereich von IAS 17 ausgeschlossen und fallen in den Anwendungsbereich dieses Standards.

7 Der Ausschluss aus dem Anwendungsbereich eines Standards kann vorliegen, wenn bestimmte Aktivitäten oder Geschäftsvorfälle so speziell sind, dass sie zu Rechnungslegungsfragen führen, die gegebenenfalls auf eine andere Art und Weise zu behandeln sind. Derartige Fragen entstehen bei der Bilanzierung der Ausgaben für die Erschließung oder die Förderung und den Abbau von Erdöl, Erdgas und Bodenschätzen bei der rohstoffgewinnenden Industrie sowie im Fall von Versicherungsverträgen. Aus diesem Grunde bezieht sich dieser Standard nicht auf Ausgaben für derartige Aktivitäten und Verträge. Dieser Standard gilt jedoch für sonstige immaterielle Vermögenswerte (z. B. Computersoftware) und sonstige Ausgaben (z. B. Kosten für die Gründung und den Anlauf eines Geschäftsbetriebs), die in der rohstoffgewinnenden Industrie oder bei Versicherern genutzt werden bzw. anfallen.

DEFINITIONEN

8 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Ein *aktiver Markt* ist ein Markt, der die nachstehenden Bedingungen kumulativ erfüllt:

(a) die auf dem Markt gehandelten Produkte sind homogen;

(b) vertragswillige Käufer und Verkäufer können in der Regel jederzeit gefunden werden; und

(c) Preise stehen der Öffentlichkeit zur Verfügung.

Das Datum des Vertragsabschlusses bei einem Unternehmenszusammenschluss ist das Datum, an dem der grundlegende Vertrag zwischen den sich zusammenschließenden Parteien geschlossen wird und, im Falle von börsennotierten Unternehmen, öffentlich bekannt gegeben wird. Im Falle einer feindlichen Übernahme wird der Tag, an dem eine ausreichende Anzahl von Eigentümern des erworbenen Unternehmens das Angebot des erwerbenden Unternehmens angenommen hat, damit das erwerbende Unternehmen die Beherrschung über das erworbene Unternehmen erlangen kann, als der früheste Zeitpunkt eines grundlegenden Vertragsabschlusses zwischen den sich zusammenschließenden Parteien angesehen.

Abschreibung (Amortisation) ist die systematische Verteilung des gesamten Abschreibungsbetrags eines immateriellen Vermögenswerts über dessen Nutzungsdauer.

Ein *Vermögenswert* ist eine Ressource,

(a) die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit von einem Unternehmen beherrscht wird; und

(b) von der erwartet wird, dass dem Unternehmen durch sie künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.

Der *Buchwert* ist der Betrag, mit dem ein Vermögenswert in der Bilanz nach Abzug aller der auf ihn entfallenden kumulierten Amortisationen und kumulierten Wertminderungsaufwendungen angesetzt wird.

Die *Anschaffungs- oder Herstellungskosten* sind der zum Erwerb oder zur Herstellung eines Vermögenswerts entrichtete Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten bzw. der beizulegende Zeitwert einer anderen Entgeltform zum Zeitpunkt des Erwerbs bzw. der Herstellung, oder wenn zutreffend, der diesem Vermögenswert beim erstmaligen Ansatz zugewiesene Betrag in Übereinstimmung mit den spezifischen Anforderungen anderer IFRS, wie z. B. IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung*.

Der *Abschreibungsbetrag* ist die Differenz zwischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts oder eines Ersatzbetrages und dem Restwert.

Entwicklung ist die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen auf einen Plan oder Entwurf für die Produktion von neuen oder beträchtlich verbesserten Materialien, Vorrichtungen, Produkten, Verfahren, Systemen oder Dienstleistungen. Die Entwicklung findet dabei vor Beginn der kommerziellen Produktion oder Nutzung statt.

Der *unternehmensspezifische Wert* ist der Barwert der Cashflows, von denen ein Unternehmen erwartet, dass sie aus der fortgesetzten Nutzung eines Vermögenswerts und seinem Abgang am Ende seiner Nutzungsdauer oder bei Begleichung einer Schuld entstehen.

Der *beizulegende Zeitwert* ist der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht werden könnte.

Ein *Wertminderungsaufwand* ist der Betrag, um den der Buchwert eines Vermögenswerts seinen erzielbaren Betrag übersteigt.

Ein *immaterieller Vermögenswert* ist ein identifizierbarer, nicht monetärer Vermögenswert ohne physische Substanz.

Monetäre Vermögenswerte sind im Bestand befindliche Geldmittel und Vermögenswerte, für die das Unternehmen einen festen oder bestimmbaren Geldbetrag erhält.

Forschung ist die eigenständige und planmäßige Suche mit der Aussicht, zu neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen zu gelangen.

Der *Restwert* eines immateriellen Vermögenswertes ist der geschätzte Betrag, den ein Unternehmen gegenwärtig bei Abgang des Vermögenswertes nach Abzug der geschätzten Veräußerungskosten erhalten würde, wenn der Vermögenswert alters- und zustandsgemäß schon am Ende seiner Nutzungsdauer angelangt wäre.

Die *Nutzungsdauer* ist

(a) der Zeitraum, über den ein Vermögenswert voraussichtlich von einem Unternehmen nutzbar ist; oder

(b) die voraussichtlich durch den Vermögenswert im Unternehmen zu erzielende Anzahl an Produktionseinheiten oder ähnlichen Maßgrößen.

Immaterielle Vermögenswerte

9 Unternehmen verwenden häufig Ressourcen oder gehen Schulden ein im Hinblick auf die Anschaffung, Entwicklung, Erhaltung oder Wertsteigerung immaterieller Ressourcen, wie beispielsweise wissenschaftliche oder technische Erkenntnisse, Entwurf und Implementierung neuer Prozesse oder Systeme, Lizenzen, geistiges Eigentum, Marktkenntnisse und Warenzeichen (einschließlich Markennamen und Verlagsrechte). Gängige Beispiele für Rechte und Werte, die unter diese Oberbegriffe fallen, sind Computersoftware, Patente, Urheberrechte, Filmmaterial, Kundenlisten, Hypothekenbedienungsrechte, Fischereilizenzen, Importquoten, Franchiseverträge, Kunden- oder Lieferantenbeziehungen, Kundenloyalität, Marktanteile und Absatzrechte.

10 Nicht alle der in Paragraph 9 beschriebenen Sachverhalte erfüllen die Definitionskriterien eines immateriellen Vermögenswerts, d. h. Identifizierbarkeit, Verfügungsgewalt über eine Ressource und Bestehen eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens. Wenn ein in den Anwendungsbereich dieses Standards fallender Posten der Definition eines immateriellen Vermögenswerts nicht entspricht, werden die Kosten für seinen Erwerb oder seine interne Erstellung in der Periode als Aufwand erfasst, in der sie anfallen. Wird der Posten jedoch bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben, ist er Teil des zum Erwerbszeitpunkt angesetzten Geschäfts- oder Firmenwerts (siehe Paragraph 68).

Identifizierbarkeit

11 Die Definition eines immateriellen Vermögenswerts verlangt, dass ein immaterieller Vermögenswert identifizierbar ist, um ihn vom Geschäfts- oder Firmenwert unterscheiden zu können. Der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbene Geschäfts- oder Firmenwert stellt eine Zahlung dar, die der Erwerber in der Erwartung künftigen wirtschaftlichen Nutzens aus Vermögenswerten, die nicht einzeln identifiziert oder getrennt angesetzt werden können, geleistet hat. Der künftige wirtschaftliche Nutzen kann das Ergebnis von Synergien zwischen den erworbenen identifizierbaren Vermögenswerten sein. Er kann aber auch aus Vermögenswerten resultieren, die nicht im Abschluss angesetzt werden können, für die der Erwerber jedoch bereit ist, im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses eine Zahlung zu leisten.

12 Ein Vermögenswert erfüllt die Definitionskriterien in Bezug auf die Identifizierbarkeit eines immateriellen Vermögenswertes, wenn

(a) er separierbar ist, d. h. er kann vom Unternehmen getrennt und somit verkauft, übertragen, lizenziert, vermietet oder getauscht werden. Dies kann einzeln oder in Verbindung mit einem Vertrag, einem Vermögenswert oder einer Schuld erfolgen; oder

(b) er aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten entsteht, unabhängig davon ob diese Rechte vom Unternehmen oder von anderen Rechten und Verpflichtungen übertragbar oder separierbar sind.

Beherrschung

13 Ein Unternehmen hat Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert, wenn es in der Lage ist, sich den künftigen wirtschaftlichen Nutzen, der aus der zu Grunde liegenden Ressource zufließt, zu verschaffen, und es den Zugriff Dritter auf diesen Nutzen beschränken kann. Die Verfügungsgewalt eines Unternehmens über den künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus einem immateriellen Vermögenswert basiert normalerweise auf juristisch durchsetzbaren Ansprüchen. Sind derartige Rechtsansprüche nicht vorhanden, gestaltet sich der Nachweis der Verfügungsgewalt schwieriger. Allerdings ist die juristische Durchsetzbarkeit eines Rechts keine notwendige Voraussetzung für Verfügungsgewalt, da ein Unternehmen in der Lage sein kann, auf andere Weise Verfügungsgewalt über den künftigen wirtschaftlichen Nutzen auszuüben.

14 Marktkenntnisse und technische Erkenntnisse können zu künftigem wirtschaftlichen Nutzen führen. Ein Unternehmen hat Verfügungsgewalt über diesen Nutzen, wenn das Wissen geschützt wird, beispielsweise durch Rechtsansprüche wie Urheberrechte, einen eingeschränkten Handelsvertrag (wo zulässig) oder durch eine den Arbeitnehmern auferlegte gesetzliche Vertraulichkeitspflicht.

15 Ein Unternehmen kann über ein Team von Fachkräften verfügen und in der Lage sein, zusätzliche Mitarbeiterfähigkeiten zu identifizieren, die aufgrund von Schulungsmaßnahmen zu einem künftigen wirtschaftlichen Nutzen führen. Das Unternehmen kann auch erwarten, dass die Arbeitnehmer ihre Fähigkeiten dem Unternehmen weiterhin zur Verfügung stellen werden. Für gewöhnlich hat ein Unternehmen jedoch keine hinreichende Verfügungsgewalt über den voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen, der ihm durch ein

Team von Fachkräften und die Weiterbildung erwächst, damit diese Werte die Definition eines immateriellen Vermögenswerts erfüllen. Aus einem ähnlichen Grund ist es unwahrscheinlich, dass eine bestimmte Management- oder fachliche Begabung die Definition eines immateriellen Vermögenswerts erfüllt, es sei denn, dass deren Nutzung und der Erhalt des von ihr zu erwartenden künftigen wirtschaftlichen Nutzens durch Rechtsansprüche geschützt sind und sie zudem die übrigen Definitionskriterien erfüllt.

16 Ein Unternehmen kann über einen Kundenstamm oder Marktanteil verfügen und erwarten, dass die Kunden dem Unternehmen aufgrund seiner Bemühungen, Kundenbeziehungen und Kundenloyalität aufzubauen, treu bleiben werden. Fehlen jedoch die rechtlichen Ansprüche zum Schutz oder sonstige Mittel und Wege zur Kontrolle der Kundenbeziehungen oder der Loyalität der Kunden gegenüber dem Unternehmen, so hat das Unternehmen für gewöhnlich eine unzureichende Verfügungsgewalt über den voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzen aus Kundenbeziehungen und Kundenloyalität, damit solche Werte (z. B. Kundenstamm, Marktanteile, Kundenbeziehungen, Kundenloyalität) die Definition als immaterielle Vermögenswerte erfüllen. Sind derartige Rechtsansprüche zum Schutz der Kundenbeziehungen nicht vorhanden, erbringen Tauschtransaktionen für dieselben oder ähnliche nicht vertragsgebundene Kundenbeziehungen (wenn es sich nicht um einen Teil eines Unternehmenszusammenschlusses handelt) den Nachweis, dass ein Unternehmen dennoch fähig ist, Verfügungsgewalt über den voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus den Kundenbeziehungen auszuüben. Da solche Tauschtransaktionen auch den Nachweis erbringen, dass Kundenbeziehungen separierbar sind, erfüllen diese Kundenbeziehungen die Definition eines immateriellen Vermögenswerts.

Künftiger wirtschaftlicher Nutzen

17 Der künftige wirtschaftliche Nutzen aus einem immateriellen Vermögenswert kann Erlöse aus dem Verkauf von Produkten oder der Erbringung von Dienstleistungen, Kosteneinsparungen oder andere Vorteile, die sich für das Unternehmen aus der Eigenverwendung des Vermögenswerts ergeben, enthalten. So ist es beispielsweise wahrscheinlich, dass die Nutzung geistigen Eigentums in einem Herstellungsprozess eher die künftigen Herstellungskosten reduziert, als dass es zu künftigen Erlössteigerungen führt.

ERFASSUNG UND BEWERTUNG

18 Der Ansatz eines Postens als immateriellen Vermögenswert verlangt von einem Unternehmen den Nachweis, dass dieser Posten

(a) der Definition eines immateriellen Vermögenswerts entspricht (siehe Paragraphen 8-17); und

(b) die Ansatzkriterien erfüllt (siehe Paragraphen 21-23).

Diese Anforderung besteht für Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die erstmalig beim Erwerb oder der internen Erzeugung von immateriellen Vermögenswerten entstehen, und für später anfallende Kosten, um dem Vermögenswert etwas hinzuzufügen, ihn zu ersetzen oder zu warten.

19 Die Paragraphen 25-32 befassen sich mit der Anwendung der Kriterien für den Ansatz von einzeln erworbenen immateriellen Vermögenswerten, und die Paragraphen 33-43 befassen sich mit deren Anwendung auf immaterielle Vermögenswerte, die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurden. Paragraph 44 befasst sich mit der erstmaligen Bewertung von immateriellen Vermögenswerten, die durch eine Zuwendung der öffentlichen Hand erworben wurden, die Paragraphen 45-47 mit dem Tausch von immateriellen Vermögenswerten und die Paragraphen 48-50 mit der Behandlung von selbst geschaffenem Geschäfts- oder Firmenwert. Die Paragraphen 51-67 befassen sich mit dem erstmaligen Ansatz und der erstmaligen Bewertung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten.

20 Immaterielle Vermögenswerte sind von Natur aus dergestalt,, dass es in vielen Fällen keine Erweiterungen eines solchen Vermögenswerts bzw. keinen Ersatz von Teilen eines solchen gibt. Demzufolge werden die meisten nachträglichen Ausgaben wahrscheinlich eher den erwarteten künftigen wirtschaftlichen Nutzen eines bestehenden immateriellen Vermögenswerts erhalten, als die Definition eines immateriellen Vermögenswertes und dessen Ansatzkriterien dieses Standards erfüllen. Zudem ist es oftmals schwierig, nachträgliche Ausgaben einem bestimmten immateriellen Vermögenswert direkt zuzuordnen und nicht dem Unternehmen als Ganzes. Aus diesem Grunde werden nachträgliche Ausgaben — Ausgaben, die nach erstmaligem Ansatz eines erworbenen immateriellen Vermögenswerts oder nach der Fertigstellung eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerts anfallen — nur selten im Buchwert eines Vermögenswerts erfasst. In Übereinstimmung mit Paragraph 63 werden nachträgliche Ausgaben für Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und ihrem Wesen nach ähnliche Sachverhalte (ob extern erworben oder selbst geschaffen) immer im Ergebnis erfasst, wenn sie anfallen. Dies beruht darauf, dass solche Ausgaben nicht von den Ausgaben für die Entwicklung des Unternehmens als Ganzes unterschieden werden können.

21 Ein immaterieller Vermögenswert ist dann anzusetzen, aber nur dann, wenn

(a) es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen der erwartete künftige wirtschaftliche Nutzen aus dem Vermögenswert zufließen wird; und

(b) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswerts verlässlich bewertet werden können.

22 Ein Unternehmen hat die Wahrscheinlichkeit eines erwarteten künftigen wirtschaftlichen Nutzens anhand von vernünftigen und begründeten Annahmen zu beurteilen. Diese Annahmen beruhen auf der bestmöglichen Einschätzung seitens des Managements in Bezug auf die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, die über die Nutzungsdauer des Vermögenswerts bestehen werden.

23 Ein Unternehmen schätzt nach eigenem Ermessen aufgrund der zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes zur Verfügung stehenden substanziellen Hinweise den Grad der Sicherheit ein, der dem Zufluss an künftigem wirtschaftlichen Nutzen aus der Nutzung des Vermögenswerts zuzuschreiben ist, wobei externen substanziellen Hinweisen größeres Gewicht beizumessen ist.

24 Ein immaterieller Vermögenswert ist bei Zugang mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten.

Gesonderte Anschaffung

25 Der Preis, den ein Unternehmen für den gesonderten Erwerb eines immateriellen Vermögenswerts zahlt, spiegelt normalerweise die Erwartungen über die Wahrscheinlichkeit wider, dass der voraussichtliche künftige Nutzen aus dem Vermögenswert dem Unternehmen zufließen wird. Mit anderen Worten: die Auswirkungen der Wahrscheinlichkeit spiegeln sich in den Anschaffungskosten des Vermögenswerts wider. Das Ansatzkriterium aus Paragraph 21 (a) über die Wahrscheinlichkeit wird daher für gesondert erworbene immaterielle Vermögenswerte stets als erfüllt angesehen.

26 Zudem können die Anschaffungskosten des gesondert erworbenen immateriellen Vermögenswerts für gewöhnlich verlässlich bewertet werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Erwerbspreis in Form von Zahlungsmitteln oder sonstigen monetären Vermögenswerten beglichen wird.

27 Die Anschaffungskosten eines gesondert erworbenen immateriellen Vermögenswertes umfassen:

(a) den Erwerbspreis einschließlich Einfuhrzölle und nicht erstattungsfähiger Umsatzsteuern nach Abzug von Rabatten, Boni und Skonti; und

(b) direkt zurechenbare Kosten für die Vorbereitung des Vermögenswerts auf seine beabsichtigte Nutzung.

28 Beispiele für direkt zurechenbare Kosten sind:

(a) Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer (wie in IAS 19 definiert), die direkt anfallen, wenn der Vermögenswert in seinen betriebsbereiten Zustand versetzt wird;

(b) Honorare, die direkt anfallen, wenn der Vermögenswert in seinen betriebsbereiten Zustand versetzt wird; und

(c) Kosten für Testläufe, ob der Vermögenswert ordentlich funktioniert.

29 Beispiele für Ausgaben, die nicht Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines immateriellen Vermögenswerts sind:

(a) Kosten für die Einführung eines neuen Produkts oder einer neuen Dienstleistung (einschließlich Kosten für Werbung und verkaufsfördernde Maßnahmen);

(b) Kosten für die Geschäftsführung in einem neuen Standort oder mit einer neuen Kundengruppe (einschließlich Schulungskosten); und

(c) Verwaltungs- und andere Gemeinkosten.

30 Die Erfassung von Kosten im Buchwert eines immateriellen Vermögenswerts endet, wenn der Vermögenswert sich in dem betriebsbereiten wie vom Management gewünschten Zustand befindet. Kosten, die bei der Benutzung oder Verlagerung eines immateriellen Vermögenswerts anfallen, sind somit nicht in den Buchwert dieses Vermögenswerts eingeschlossen. Die nachstehenden Kosten sind beispielsweise nicht im Buchwert eines immateriellen Vermögenswerts erfasst:

(a) Kosten, die anfallen, wenn ein Vermögenswert, der auf die vom Management beabsichtigten Weise betriebsbereit ist, noch in Betrieb gesetzt werden muss; und

(b) erstmalige Betriebsverluste, wie diejenigen, die während der Nachfrage nach Produktionserhöhung des Vermögenswerts auftreten.

31 Einige Geschäftstätigkeiten treten bei der Entwicklung eines immateriellen Vermögenswerts auf, sind jedoch nicht notwendig, um den Vermögenswert in den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu bringen. Diese verbundenen Geschäftstätigkeiten können vor oder bei den Entwicklungstätigkeiten auftreten. Da verbundene Geschäftstätigkeiten nicht notwendig sind, um einen Vermögenswert in den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu bringen, werden die Einnahmen und dazugehörigen Ausgaben der verbundenen Geschäftstätigkeiten unmittelbar im Ergebnis erfasst und unter den entsprechenden Posten von Erträgen und Aufwendungen ausgewiesen.

32 Wird die Zahlung für einen immateriellen Vermögenswert über das normale Zahlungsziel hinaus aufgeschoben, entsprechen seine Anschaffungskosten dem Gegenwert des Barpreises. Die Differenz zwischen diesem Betrag und der zu leistenden Gesamtzahlung wird über den Zeitraum des Zahlungsziels als Zinsaufwand erfasst, es sei denn, dass sie entsprechend der zulässigen Aktivierungsmethode gemäß IAS 23 *Fremdkapitalkosten* angesetzt wird.

Erwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses

33 Wenn ein immaterieller Vermögenswert gemäß IFRS 3 bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wird, entsprechen die Anschaffungskosten dieses immateriellen Vermögenswerts seinem beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt. Der beizulegende Zeitwert eines immateriellen Vermögenswerts spiegelt die Markterwartungen über die Wahrscheinlichkeit wider, dass der künftige wirtschaftliche Nutzen aus dem Vermögenswert dem Unternehmen zufließen wird. Mit anderen Worten: die Auswirkungen der Wahrscheinlichkeit spiegeln sich in der Bewertung des beizulegenden Zeitwerts des Vermögenswerts wider. Das Ansatzkriterium aus Paragraph 21 (a) über die Wahrscheinlichkeit wird für immaterielle Vermögenswerte, die bei Unternehmenszusammenschlüssen erworben wurden, stets als erfüllt angesehen.

34 Gemäß diesem Standard und IFRS 3 setzt daher ein Erwerber den immateriellen Vermögenswert des erworbenen Unternehmens zum Erwerbszeitpunkt separat vom Geschäfts- oder Firmenwert an, wenn der beizulegende Zeitwert des Vermögenswerts verlässlich bewertet werden kann, unabhängig davon, ob der Vermögenswert vor dem Unternehmenszusammenschluss vom erworbenen Unternehmen angesetzt wurde. Das bedeutet, dass das erwerbende Unternehmen ein aktives Forschungs- und Entwicklungsprojekt des erworbenen Unternehmens als einen vom Geschäfts- oder Firmenwert getrennten Vermögenswert ansetzt, wenn das Projekt die Definition eines immateriellen Vermögenswerts erfüllt und sein beizulegender Zeitwert verlässlich bewertet werden kann. Ein laufendes Forschungs- und Entwicklungsprojekt eines erworbenen Unternehmens erfüllt die Definitionen eines immateriellen Vermögenswerts, wenn es

(a) die Definitionen eines Vermögenswertes erfüllt; und

(b) identifizierbar ist, d. h. wenn es separierbar ist oder aus vertraglichen oder gesetzlichen Rechten entsteht.

Bewertung des beizulegenden Zeitwerts eines bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen immateriellen Vermögenswerts

35 Der beizulegende Zeitwert immaterieller Vermögenswerte, die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurden, kann normalerweise verlässlich genug bewertet werden, um gesondert vom Geschäfts- oder Firmenwert angesetzt zu werden. Wenn es für die Schätzungen, die zur Bewertung des beizulegenden Zeitwerts eines immateriellen Vermögenswerts benutzt werden, eine Reihe möglicher Ergebnisse mit verschiedenen Wahrscheinlichkeiten gibt, geht diese Unsicherheit eher in die Bewertung des beizulegenden Zeitwerts des Vermögenswerts ein, als dass aus diesem Grund der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich bestimmt werden kann. Wenn ein bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbener immaterieller Vermögenswert eine begrenzte Nutzungsdauer hat, besteht eine widerlegbare Vermutung, dass sein beizulegender Zeitwert verlässlich bewertet werden kann.

36 Ein bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbener immaterieller Vermögenswert könnte separierbar sein, jedoch nur in Verbindung mit einem materiellen oder immateriellen Vermögenswert. Die Verlagsrechte einer Zeitschrift könnten beispielsweise nicht getrennt von einer dazugehörigen Abonnenten-Datenbank verkauft werden, oder ein Warenzeichen für natürliches Quellwasser bezöge sich auf eine bestimmte Quelle und könnte somit nicht separat von der Quelle verkauft werden. In solchen Fällen setzt das erwerbende Unternehmen die Gruppe von Vermögenswerten als einen einzelnen Vermögenswert separat vom Geschäfts- oder Firmenwert an, wenn die einzelnen beizulegenden Zeitwerte der Vermögenswerte innerhalb der Gruppe nicht verlässlich bewertbar sind.

37 Entsprechend werden die Begriffe „Marke“ und „Markenname“ häufig als Synonyme für Warenzeichen und andere Zeichen benutzt. Die vorhergehenden Begriffe sind jedoch allgemeine Marketing-Begriffe, die üblicherweise in Bezug auf eine Gruppe von ergänzenden Vermögenswerten, wie ein Warenzeichen (oder eine Dienstleistungsmarke) und den damit verbundenen Firmennamen, Geheimverfahren, Rezepten und technologischen Gutachten benutzt werden. Der Erwerber setzt eine Gruppe von ergänzenden immateriellen Vermögenswerten, die eine Marke einschließen, als einen einzelnen Vermögenswert an, wenn die einzelnen beizulegenden Zeitwerte des ergänzenden Vermögenswerts nicht verlässlich bewertbar sind. Wenn die einzelnen beizulegenden Zeitwerte des ergänzenden Vermögenswerts verlässlich bewertbar sind, kann ein erwerbendes Unternehmen sie als einen einzelnen Vermögenswert ansetzen, vorausgesetzt, dass die einzelnen Vermögenswerte ähnliche Nutzungsdauern haben.

38 Die einzigen Umstände, in denen ein beizulegender Zeitwert eines bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen immateriellen Vermögenswerts nicht verlässlich bewertet werden könnte, sind diejenigen wenn ein immaterieller Vermögenswert aus gesetzlichen oder anderen vertraglichen Rechten entsteht und entweder

(a) nicht separierbar ist; oder

(b) separierbar ist, es jedoch keine Historie über oder Hinweise auf Tauschvorgänge für dieselben oder ähnliche Vermögenswerte gibt, und die Schätzung des beizulegenden Zeitwerts im Übrigen von unbestimmbaren Variablen abhängig sein würde.

39 Die auf einem aktiven Markt verwendeten Marktpreise bieten die verlässlichste Schätzungsgrundlage für den beizulegenden Zeitwert eines immateriellen Vermögenswerts (siehe auch Paragraph 78). Der aktuelle Angebotspreis wird für gewöhnlich als geeigneter Marktpreis erachtet. Stehen keine aktuellen Angebotspreise zur Verfügung, kann der Preis des letzten vergleichbaren Geschäftsvorfalls als Grundlage für die Schätzung des beizulegenden Zeitwerts dienen, vorausgesetzt, dass sich die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen zwischen dem Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls und dem Zeitpunkt der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts des Vermögenswerts nicht wesentlich geändert haben.

40 Existiert kein aktiver Markt für einen immateriellen Vermögenswert, ist sein beizulegender Zeitwert der Betrag, den das Unternehmen in einem Geschäftsvorfall zwischen sachverständigen, vertragswilligen und unabhängigen Geschäftspartnern zum Erwerbszeitpunkt, auf der Basis der besten zur Verfügung stehenden Informationen für den Vermögenswert gezahlt hätte. Bei der Bestimmung dieses Betrags zieht ein Unternehmen das Resultat jüngster Geschäftsvorfälle in Betracht, bei denen ähnliche Vermögenswerte betroffen waren.

41 Unternehmen, die regelmäßig am Kauf oder Verkauf einzigartiger immaterieller Vermögenswerte beteiligt sind, können Verfahren zur indirekten Schätzung des beizulegenden Zeitwerts entwickelt haben. Diese Verfahren können zur erstmaligen Bewertung eines immateriellen Vermögenswerts herangezogen werden, der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurde, wenn ihre Zielsetzung die Schätzung des beizulegenden Zeitwerts ist. Auch müssen sie die aktuellen Geschäftsvorfälle und Praktiken der entsprechenden Branche eines Vermögenswerts widerspiegeln. Zu diesen Techniken gehören, soweit angemessen:

(a) die Anwendung von Multiplikatoren, die aktuelle Marktvorgänge in Abhängigkeit von Rentabilitätskennzahlen des Vermögenswerts (wie Erlöse, Marktanteile und Betriebsergebnis) widerspiegeln, oder in Abhängigkeit vom Strom des Nutzungsentgelts, das aus der Lizenzvergabe des immateriellen Vermögenswerts an eine andere Partei innerhalb einer Transaktion zu marktüblichen Bedingungen erzielt werden könnte (wie bei dem einkommensorientiertem Ansatz der „Relief from Royalty-Methode“); oder

(b) die Diskontierung künftiger Netto-Cashflows aus diesem Vermögenswert.

Nachträgliche Ausgaben für ein erworbenes laufendes Forschungs- und Entwicklungsprojekt

42 Forschungs- oder Entwicklungsausgaben, die

(a) sich auf ein laufendes Forschungs- oder Entwicklungsprojekt beziehen, das gesondert oder bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben und als ein immaterieller Vermögenswert angesetzt wurde; und

(b) nach dem Erwerb dieses Projekts anfallen,

sind gemäß den Paragraphen 54-62 zu bilanzieren.

43 Die Anwendung der Bestimmungen in den Paragraphen 54-62 bedeutet, dass nachträgliche Ausgaben für ein laufendes Forschungs- oder Entwicklungsprojekt, das gesondert oder bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben und als ein immaterieller Vermögenswert angesetzt wurde

(a) bei ihrem Anfall als Aufwand erfasst werden, wenn es sich um Forschungsausgaben handelt;

(b) bei ihrem Anfall als Aufwand erfasst werden, wenn es sich um Entwicklungsausgaben handelt, die nicht die Ansatzkriterien eines immateriellen Vermögenswerts gemäß Paragraph 57 erfüllen; und

(c) zum Buchwert des erworbenen aktiven Forschungs- oder Entwicklungsprojekt hinzugefügt werden, wenn es sich um Entwicklungsausgaben handelt, die die Ansatzkriterien gemäß Paragraph 57 erfüllen.

Erwerb durch eine Zuwendung der öffentlichen Hand

44 In manchen Fällen kann ein immaterieller Vermögenswert durch eine Zuwendung der öffentlichen Hand kostenlos oder zum Nominalwert der Gegenleistung erworben werden. Dies kann geschehen, wenn die öffentliche Hand einem Unternehmen immaterielle Vermögenswerte überträgt oder zuteilt, wie beispielsweise Flughafenlanderechte, Lizenzen zum Betreiben von Rundfunk- oder Fernsehanstalten, Importlizenzen oder -quoten oder Zugangsrechte für sonstige begrenzt zugängliche Ressourcen. Gemäß IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand* kann sich ein Unternehmen dafür entscheiden, sowohl den immateriellen Vermögenswert als auch die Zuwendung zunächst mit dem beizulegenden Zeitwert anzusetzen. Entscheidet sich ein Unternehmen dafür, den Vermögenswert zunächst nicht mit dem beizulegenden Zeitwert anzusetzen, setzt das Unternehmen den Vermögenswert zunächst zu einem Nominalwert an (die andere durch IAS 20 gestattete Methode), zuzüglich aller direkt zurechenbaren Kosten für die Vorbereitung des Vermögenswerts auf seinen beabsichtigten Gebrauch.

Tausch von Vermögenswerten

45 Ein oder mehrere immaterielle Vermögenswerte können im Tausch gegen nicht monetäre Vermögenswerte oder eine Kombination von monetären und nicht monetären Vermögenswerten erworben werden. Die folgende Ausführungen beziehen sich nur auf einen Tausch von einem nicht monetären Vermögenswert gegen einen anderen, finden aber auch auf alle anderen im vorherstehenden Satz genannten Tauschvorgänge Anwendung. Die Anschaffungskosten eines solchen immateriellen Vermögenswerts werden zum beizulegenden Zeitwert bewertet, es sei denn, (a) dem Tauschgeschäft fehlt es an wirtschaftlicher Substanz, oder (b) weder der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswerts noch der des hingegebenen Vermögenswertes ist verlässlich bewertbar. Der erworbene Vermögenswert wird in dieser Art bewertet, auch wenn ein Unternehmen den hingegebenen Vermögenswert nicht sofort ausbuchen kann. Wenn der erworbene Vermögenswert nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, werden die Anschaffungskosten zum Buchwert des hingegebenen Vermögenswerts bewertet.

46 Ein Unternehmen legt fest, ob ein Tauschgeschäft wirtschaftliche Substanz hat, indem es prüft, in welchem Umfang sich die künftigen Cashflows infolge der Transaktion voraussichtlich ändern. Ein Tauschgeschäft hat wirtschaftliche Substanz, wenn

(a) die Zusammensetzung (d. h. Risiko, Timing und Betrag) des Cashflows des erhaltenen Vermögenswerts sich von der Zusammensetzung des übertragenen Vermögenswerts unterscheiden; oder

(b) der unternehmensspezifische Wert des Teils der Geschäftstätigkeiten des Unternehmens, der von der Transaktion betroffen ist, sich aufgrund des Tauschgeschäfts ändert; bzw.

(c) die Differenz in (a) oder (b) sich im Wesentlichen auf den beizulegenden Zeitwert der getauschten Vermögenswerte bezieht.

Für den Zweck der Bestimmung ob ein Tauschgeschäft wirtschaftliche Substanz hat, spiegelt der unternehmensspezifische Wert des Teils der Geschäftstätigkeiten des Unternehmens, der von der Transaktion betroffen ist, Cashflows nach Steuern wider. Das Ergebnis dieser Analysen kann eindeutig sein, ohne dass ein Unternehmen detaillierte Kalkulationen erbringen muss.

47 Paragraph 21(b) beschreibt, dass die verlässliche Bewertung der Anschaffungskosten eines Vermögenswerts eine Voraussetzung für den Ansatz eines immateriellen Vermögenswerts ist. Der beizulegende Zeitwert eines immateriellen Vermögenswerts, für den es keine vergleichbaren Markttransaktionen gibt, gilt als verlässlich ermittelbar, wenn (a) die Schwankungsbandbreite der vernünftigen Schätzungen des beizulegenden Zeitwerts für diesen Vermögenswert nicht signifikant ist oder (b) die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Schätzungen

innerhalb dieser Bandbreite vernünftig geschätzt und bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts verwendet werden können. Wenn ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert des erhaltenen Vermögenswerts oder des hingegebenen Vermögenswerts verlässlich bestimmen kann, dann wird der beizulegende Zeitwert des hingegebenen Vermögenswerts benutzt, um die Anschaffungskosten zu bewerten, es sei denn, der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswerts ist eindeutiger zu ermitteln.

Selbst geschaffener Geschäfts- oder Firmenwert

48 Ein selbst geschaffener Geschäfts- oder Firmenwert darf nicht aktiviert werden.

49 In manchen Fällen fallen Aufwendungen für die Erzeugung eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens an, ohne dass ein immaterieller Vermögenswert geschaffen wird, der die Ansatzkriterien dieses Standards erfüllt. Derartige Aufwendungen werden oft als Beitrag zum selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert beschrieben. Ein selbst geschaffener Geschäfts- oder Firmenwert wird nicht als Vermögenswert angesetzt, da dieser keine durch das Unternehmen kontrollierte identifizierbare Ressource (d. h. er ist weder separierbar noch aus vertraglichen oder gesetzlichen Rechten entstanden) handelt, deren Herstellungskosten verlässlich bemessen werden können.

50 Zu irgendeinem Zeitpunkt auftretende Unterschiede zwischen dem Marktwert eines Unternehmens und dem Buchwert seiner identifizierbaren Nettovermögenswerte können für den Unternehmenswert relevant sein. Derartige Unterschiede gehören jedoch nicht zu den Herstellungskosten eines durch das Unternehmen beherrschten immateriellen Vermögenswerts.

Selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte

51 Manchmal ist es schwierig zu beurteilen, ob ein selbst geschaffener immaterieller Vermögenswert ansetzbar ist, da Probleme bestehen bei:

(a) der Feststellung, ob und wann es einen identifizierbaren Vermögenswert gibt, der einen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzeugen wird; und

(b) der verlässlichen Bestimmung der Herstellungskosten des Vermögenswerts. In manchen Fällen können die Kosten für die interne Herstellung eines immateriellen Vermögenswerts nicht von den Kosten unterschieden werden, die mit der Erhaltung oder Erhöhung des selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwerts des Unternehmens oder mit dem Tagesgeschäft in Verbindung stehen.

Neben den allgemeinen Bestimmungen für den Ansatz und die erstmalige Bewertung eines immateriellen Vermögenswertes wendet ein Unternehmen daher die Vorschriften und Anwendungsleitlinien der Paragraphen 52-67 auf alle selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerte an.

52 Um zu beurteilen, ob ein selbst geschaffener immaterieller Vermögenswert die Ansatzkriterien erfüllt, unterteilt ein Unternehmen den Erstellungsprozess des Vermögenswertes in

(a) eine Forschungsphase; und

(b) eine Entwicklungsphase.

Obwohl die Begriffe „Forschung“ und „Entwicklung“ definiert sind, haben die Begriffe „Forschungsphase“ und „Entwicklungsphase“ im Sinne dieses Standards eine umfassendere Bedeutung.

53 Kann ein Unternehmen die Forschungsphase nicht von der Entwicklungsphase eines internen Projekts zur Schaffung eines immateriellen Vermögenswerts trennen, behandelt das Unternehmen die mit diesem Projekt verbundenen Ausgaben so, als wären sie nur in der Forschungsphase angefallen.

Forschungsphase

54 Ein aus der Forschung (oder der Forschungsphase eines internen Projekts) entstehender immaterieller Vermögenswert darf nicht angesetzt werden. Ausgaben für Forschung (oder in der Forschungsphase eines internen Projekts) sind in der Periode als Aufwand zu erfassen, in der sie anfallen.

55 In der Forschungsphase eines internen Projekts kann ein Unternehmen nicht nachweisen, dass ein immaterieller Vermögenswert existiert, der einen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzeugen wird. Daher werden diese Ausgaben in der Periode als Aufwand erfasst, in der sie anfallen.

56 Beispiele für Forschungsaktivitäten sind:

(a) Aktivitäten, die auf die Erlangung neuer Erkenntnisse ausgerichtet sind;

(b) die Suche nach sowie die Beurteilung und endgültige Auswahl von Anwendungen für Forschungsergebnisse und für anderes Wissen;

(c) die Suche nach Alternativen für Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen; und

(d) die Formulierung, der Entwurf sowie die Beurteilung und endgültige Auswahl von möglichen Alternativen für neue oder verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen.

Entwicklungsphase

57 Ein aus der Entwicklung (oder der Entwicklungsphase eines internen Projekts) entstehender immaterieller Vermögenswert ist dann und nur dann anzusetzen, wenn ein Unternehmen Folgendes nachweisen kann:

(a) Die Fertigstellung des immateriellen Vermögenswerts kann technisch soweit realisiert werden, dass er genutzt oder verkauft werden kann.

(b) Das Unternehmen beabsichtigt, den immateriellen Vermögenswert fertig zu stellen und ihn zu nutzen oder zu verkaufen;

(c) Das Unternehmen ist fähig, den immateriellen Vermögenswert zu nutzen oder zu verkaufen;

(d) Die Art und Weise, wie der immaterielle Vermögenswert voraussichtlich einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzielen wird; das Unternehmen kann u. a. die Existenz eines Markts für die Produkte des immateriellen Vermögenswertes oder für den immateriellen Vermögenswert an sich oder, falls er intern genutzt werden soll, den Nutzen des immateriellen Vermögenswerts nachweisen.

(e) Adäquate technische, finanzielle und sonstige Ressourcen sind verfügbar, so dass die Entwicklung abgeschlossen und der immaterielle Vermögenswert genutzt oder verkauft werden kann.

(f) Das Unternehmen ist fähig, die dem immateriellen Vermögenswert während seiner Entwicklung zurechenbaren Ausgaben verlässlich zu bewerten.

58 In der Entwicklungsphase eines internen Projekts kann ein Unternehmen in manchen Fällen einen immateriellen Vermögenswert identifizieren und nachweisen, dass der Vermögenswert einen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzeugen wird. Dies ist darauf zurückzuführen, dass ein Projekt in der Entwicklungsphase weiter vorangeschritten ist als in der Forschungsphase.

59 Beispiele für Entwicklungsaktivitäten sind:

(a) der Entwurf, die Konstruktion und das Testen von Prototypen und Modellen vor Beginn der eigentlichen Produktion oder Nutzung;

(b) der Entwurf von Werkzeugen, Spannvorrichtungen, Prägestempeln und Gussformen unter Verwendung neuer Technologien;

(c) der Entwurf, die Konstruktion und der Betrieb einer Pilotanlage, die von ihrer Größe her für eine kommerzielle Produktion wirtschaftlich ungeeignet ist; und

(d) der Entwurf, die Konstruktion und das Testen einer ausgewählten Alternative für neue oder verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen.

60 Um zu zeigen, wie ein immaterieller Vermögenswert einen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzeugen wird, beurteilt ein Unternehmen den aus dem Vermögenswert zu erzielenden künftigen wirtschaftlichen Nutzen, indem es die Grundsätze in IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* anwendet. Wird der Vermögenswert nur in Verbindung mit anderen Vermögenswerten einen wirtschaftlichen Nutzen erzeugen, wendet das Unternehmen das Konzept der zahlungsmittelgenerierenden Einheiten gemäß IAS 36 an.

61 Ob Ressourcen vorhanden sind, so dass ein immaterieller Vermögenswerte fertig gestellt und genutzt und der Nutzen aus ihm erlangt werden kann, lässt sich beispielsweise anhand eines Unternehmensplans nachweisen, der die benötigten technischen, finanziellen und sonstigen Ressourcen sowie die Fähigkeit des Unternehmens zur Sicherung dieser Ressourcen zeigt. In einigen Fällen weist ein Unternehmen die Verfügbarkeit von Fremdkapital mittels einer vom Kreditgeber erhaltenen Absichtserklärung, den Plan zu finanzieren, nach.

62 Die Kostenrechnungssysteme eines Unternehmens können oftmals die Herstellungskosten eines selbst erstellten immateriellen Vermögenswerts verlässlich ermitteln, wie beispielsweise Gehälter und sonstige Ausgaben, die bei der Sicherung von Urheberrechten oder Lizenzen oder bei der Entwicklung von Computersoftware anfallen.

63 Selbst geschaffene Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten sowie ihrem Wesen nach ähnliche Sachverhalte dürfen nicht als immaterielle Vermögenswerte angesetzt werden.

64 Ausgaben für selbst geschaffene Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten sowie dem Wesen nach ähnliche Sachverhalte können nicht von den Ausgaben für die Entwicklung des Unternehmens als Ganzes unterschieden werden. Aus diesem Grund werden solche Sachverhalte nicht als immaterielle Vermögenswerte angesetzt.

Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerts

65 Die Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerts im Sinne des Paragraphen 24 entsprechen der Summe der Kosten, die ab dem Zeitpunkt anfallen, ab dem immaterielle Vermögenswert die in den Paragraphen 21, 22 und 57 beschriebenen Ansatzkriterien erstmals erfüllt. Paragraph 71 untersagt die Nachaktivierung von Kosten, die zuvor bereits als Aufwand erfasst wurden.

66 Die Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerts umfassen alle direkt zurechenbaren Kosten, die erforderlich sind, den Vermögenswert zu entwerfen, herzustellen und so vorzubereiten, dass er für den vom Management beabsichtigten Gebrauch betriebsbereit ist. Beispiele für direkt zurechenbare Kosten sind:

(a) Kosten für Materialien und Dienstleistungen, die bei der Erzeugung des immateriellen Vermögenswerts genutzt oder verbraucht werden;

(b) Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer (wie in IAS 19 definiert), die bei der Erzeugung des immateriellen Vermögenswerts anfallen;

(c) Registrierungsgebühren eines Rechtsanspruchs; und

(d) Amortisationen der Patente und Lizenzen, die zur Erzeugung des immateriellen Vermögenswerts genutzt werden.

IAS 23 bestimmt, nach welchen Zinsen als Teil der Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerts angesetzt werden.

67 Keine Bestandteile der Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerts sind:

(a) Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten sowie sonstige allgemeine Gemeinkosten, es sei denn, diese Kosten dienen direkt dazu, die Nutzung des Vermögenswerts vorzubereiten;

(b) identifizierte Ineffizienzen und anfängliche Betriebsverluste, die auftreten, bevor der Vermögenswert seine geplante Ertragskraft erreicht hat; und

(c) Ausgaben für die Schulung von Mitarbeitern im Umgang mit dem Vermögenswert.

Beispiel zur Veranschaulichung von Paragraph 65

Ein Unternehmen entwickelt einen neuen Produktionsprozess. Die in 20X5 angefallenen Ausgaben beliefen sich auf 1 000 WE [a], wovon 900 WE vor dem 1. Dezember 20X5 und 100 WE zwischen dem 1. Dezember 20X5 und dem 31. Dezember 20X5 anfielen. Das Unternehmen kann beweisen, dass der Produktionsprozess zum 1. Dezember 20X5 die Kriterien für einen Ansatz als immaterieller Vermögenswert erfüllte. Der erzielbare Betrag des in diesem Prozess verankerten *Know-hows* (einschließlich künftiger Zahlungsmittelabflüsse, um den Prozess vor seiner eigentlichen Nutzung fertig zu stellen) wird auf 500 WE geschätzt.

Ende 20X5 wird der Produktionsprozess als immaterieller Vermögenswert mit Herstellungskosten in Höhe von 100 WE angesetzt (Ausgaben, die seit dem Zeitpunkt der Erfüllung der Ansatzkriterien, d. h. dem 1. Dezember 20X5, angefallen sind). Die Ausgaben in Höhe von 900 WE, die vor dem 1. Dezember 20X5 angefallen waren, werden als Aufwand erfasst, da die Ansatzkriterien erst ab dem 1. Dezember 20X5 erfüllt wurden. Diese Ausgaben sind Teil der in der Bilanz angesetzten Ausgaben des Produktionsprozesses.

In 20X6 betragen die angefallenen Ausgaben 2 000 WE. Ende 20X6 wird der erzielbare Betrag des in diesem Prozess verankerten Know-hows (einschließlich künftiger Zahlungsmittelabflüsse, um den Prozess vor seiner eigentlichen Nutzung fertig zu stellen) auf 1 900 WE geschätzt.

Ende 20X6 belaufen sich die Ausgaben für den Produktionsprozess auf 2 100 WE (Ausgaben 100 WE werden Ende 20X5 erfasst plus Ausgaben 2 000 WE in 20X6). Das Unternehmen erfasst einen Wertminderungsaufwand in Höhe von 200 WE, um den Buchwert des Prozesses vor dem Wertminderungsaufwand (2 100 WE) an seinen erzielbaren Betrag (1 900 WE) anzupassen. Dieser Wertminderungsaufwand wird in einer Folgeperiode wieder aufgehoben, wenn die in IAS 36 dargelegten Anforderungen für die Wertaufholung erfüllt sind.

[a] In diesem Standard werden Geldbeträge in „Währungseinheiten" (WE) angegeben.

ERFASSUNG EINES AUFWANDS

68 Ausgaben für einen immateriellen Posten sind in der Periode als Aufwand zu erfassen, in der sie anfallen, es sei denn, dass

(a) sie Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines immateriellen Vermögenswerts sind, der die Ansatzkriterien erfüllt (siehe Paragraphen 18-67); oder

(b) der Posten bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wird und nicht als immaterieller Vermögenswert angesetzt werden kann. In diesem Fall sind diese (in den Kosten des Unternehmenszusammenschlusses enthaltenen) Ausgaben in den Betrag einzubeziehen, der dem Geschäfts- oder Firmenswert zum Erwerbszeitpunkt zuzurechnen ist (siehe IFRS 3).

69 Manchmal entstehen Ausgaben, mit denen für ein Unternehmen ein künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzielt werden soll, ohne dass ein immaterieller Vermögenswert oder sonstiger Vermögenswert erworben oder geschaffen wird, der angesetzt werden kann. In diesen Fällen werden die Ausgaben in der Periode als Aufwand erfasst, in der sie anfallen. Beispielsweise werden Ausgaben für Forschung, außer wenn sie bei einem Unternehmenszusammenschluss Teile der Anschaffungskosten sind, in der Periode als Aufwand erfasst, in der sie anfallen (siehe Paragraph 54). Weitere Beispiele für Kosten, die in der Periode als Aufwand erfasst werden, in der sie anfallen, sind:

(a) Ausgaben für die Gründung und den Anlauf eines Geschäftsbetriebs (d. h. Gründungs- und Anlaufkosten), es sei denn, diese Ausgaben sind in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Gegenstands der Sachanlagen gemäß IAS 16 enthalten. Zu Gründungs- und Anlaufkosten zählen Gründungskosten wie Rechts- und sonstige Kosten, die bei der Gründung einer juristischen Einheit anfallen, Ausgaben für die Eröffnung einer neuen Betriebsstätte oder eines neuen Geschäfts (d. h. Eröffnungskosten) oder Kosten für die Aufnahme neuer Tätigkeitsbereiche oder die Einführung neuer Produkte oder Verfahren (d. h. Anlaufkosten);

(b) Ausgaben für Aus- und Weiterbildungsaktivitäten;

(c) Ausgaben für Werbekampagnen und Maßnahmen der Verkaufsförderung.;

(d) Ausgaben für die Verlegung oder Umorganisation von Unternehmensteilen oder des gesamten Unternehmens.

70 Paragraph 68 schließt die Erfassung einer Vorauszahlung nicht aus, wenn die Zahlung für die Lieferung von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen vor der tatsächlichen Lieferung von Waren oder der Erbringung von Dienstleistungen erfolgte.

Keine Erfassung früherer Aufwendungen als Vermögenswert

71 Ausgaben für einen immateriellen Posten, die ursprünglich als Aufwand erfasst wurden, sind zu einem späteren Zeitpunkt nicht als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines immateriellen Vermögenswerts anzusetzen.

FOLGEBEWERTUNG

72 Ein Unternehmen hat als seine Rechnungslegungsmethode entweder das Anschaffungskostenmodell gemäß Paragraph 74 oder das Neubewertungsmodell gemäß Paragraph 75 zu wählen. Wird ein immaterieller Vermögenswert nach dem Neubewertungsmodell bilanziert, sind alle anderen Vermögenswerte seiner Gruppe ebenfalls nach demselben Modell zu bilanzieren, es sei denn, dass kein aktiver Markt für diese Vermögenswerte existiert.

73 Eine Gruppe immaterieller Vermögenswerte ist eine Zusammenfassung von Vermögenswerten, die hinsichtlich ihrer Art und ihrem Verwendungszweck innerhalb des Unternehmens ähnlich sind. Die Posten innerhalb einer Gruppe immaterieller Vermögenswerte werden gleichzeitig neu bewertet, um zu vermeiden, dass Vermögenswerte selektiv neubewertet werden und dass Beträge in den Abschlüssen dargestellt werden, die eine Mischung aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und neu bewerteten Beträgen zu unterschiedlichen Zeitpunkten darstellen.

Anschaffungskostenmodell

74 Nach erstmaligem Ansatz ist ein immaterieller Vermögenswert mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, abzüglich aller kumulierten Amortisationen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen.

Neubewertungsmodell

75 Nach erstmaligem Ansatz ist ein immaterieller Vermögenswert mit einem Neubewertungsbetrag fortzuführen, der sein beizulegender Zeitwert zum Zeitpunkt der Neubewertung ist, abzüglich späterer kumulierter Amortisationen und späterer kumulierter Wertminderungsaufwendungen. Im Rahmen der unter diesen Standard fallenden Neubewertungen ist der beizulegende Zeitwert unter Bezugnahme auf einen aktiven Markt zu ermitteln. Neubewertungen sind mit einer solchen Regelmäßigkeit vorzunehmen, dass der Buchwert des Vermögenswerts nicht wesentlich von seinem beizulegenden Zeitwert abweicht.

76 Das Neubewertungsmodell untersagt

(a) die Neubewertung immaterieller Vermögenswerte, die zuvor nicht als Vermögenswerte angesetzt wurden; oder

(b) den erstmaligen Ansatz immaterieller Vermögenswerte mit von ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten abweichenden Beträgen.

77 Das Neubewertungsmodell wird angewandt, nachdem ein Vermögenswert zunächst mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt wurde. Wird allerdings nur ein Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines immateriellen Vermögenswerts angesetzt, da der Vermögenswert die Ansatzkriterien erst zu einem späteren Zeitpunkt erfüllt hat (siehe Paragraph 65), kann das Neubewertungsmodell auf den gesamten Vermögenswert angewandt werden. Zudem kann das Neubewertungsmodell auf einen immateriellen Vermögenswert angewandt werden, der durch eine Zuwendung der öffentlichen Hand zuging und zu einem Nominalwert angesetzt wurde (siehe Paragraph 44).

78 Auch wenn ein den in Paragraph 8 beschriebenen Merkmalen entsprechender aktiver Markt für einen immateriellen Vermögenswert normalerweise nicht existiert, kann dies dennoch vorkommen kann. Zum Beispiel kann in manchen Ländern ein aktiver Markt für frei übertragbare Taxilizenzen, Fischereilizenzen oder Produktionsquoten bestehen. Allerdings gibt es keinen aktiven Markt für Markennamen, Drucktitel bei Zeitungen, Musik- und Filmverlagsrechte, Patente oder Warenzeichen, da jeder dieser Vermögenswerte einzigartig ist. Und obwohl immaterielle Vermögenswerte gekauft und verkauft werden, werden Verträge zwischen einzelnen Käufern und Verkäufern ausgehandelt, und Transaktionen finden relativ selten statt. Aus diesen Gründen gibt der für einen Vermögenswert gezahlte Preis möglicherweise keinen ausreichenden substanziellen Hinweis auf den beizulegenden Zeitwert eines anderen. Darüber hinaus stehen der Öffentlichkeit die Preise oft nicht zur Verfügung.

79 Die Häufigkeit von Neubewertungen ist abhängig vom Ausmaß der Schwankung (Volatilität) des beizulegenden Zeitwerts der einer Neubewertung unterliegenden immateriellen Vermögenswerte. Weicht der beizulegende Zeitwert eines neu bewerteten Vermögenswerts wesentlich von seinem Buchwert ab, ist eine weitere Neubewertung notwendig. Manche immateriellen Vermögenswerte können bedeutende und starke Schwankungen ihres beizulegenden Zeitwerts erfahren, wodurch eine jährliche Neubewertung erforderlich wird. Derartig häufige Neubewertungen sind bei immateriellen Vermögenswerten mit nur unbedeutenden Bewegungen des beizulegenden Zeitwerts nicht notwendig.

80 Wird ein immaterieller Vermögenswert neu bewertet, werden die kumulierten Amortisationen zum Zeitpunkt der Neubewertung entweder

(a) im Verhältnis zur Änderung des Bruttobuchwerts des Vermögenswerts angepasst, so dass der Buchwert des Vermögenswerts nach der Neubewertung seinem Neubewertungsbetrag entspricht; oder

(b) gegen den Bruttobuchwert des Vermögenswerts ausgebucht; der Nettobetrag wird dann dem Neubewertungsbetrag des Vermögenswerts angepasst.

81 Kann ein immaterieller Vermögenswert einer Gruppe von neu bewerteten immateriellen Vermögenswerten aufgrund der fehlenden Existenz eines aktiven Markts für diesen Vermögenswert nicht neu bewertet werden, ist der Vermögenswert mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, abzüglich aller kumulierten Amortisationen und Wertminderungsaufwendungen.

82 Kann der beizulegende Zeitwert eines neu bewerteten immateriellen Vermögenswerts nicht länger unter Bezugnahme auf einen aktiven Markt bestimmt werden, entspricht der Buchwert des Vermögenswerts seinem Neubewertungsbetrag, der zum Zeitpunkt der letzten Neubewertung unter Bezugnahme auf den aktiven Markt ermittelt wurde, abzüglich aller späteren kumulierten Amortisationen und Wertminderungsaufwendungen.

83 Die Tatsache, dass ein aktiver Markt nicht länger für einen neu bewerteten immateriellen Vermögenswert besteht, kann darauf schließen lassen, dass der Vermögenswert möglicherweise in seinem Wert gemindert ist und gemäß IAS 36 geprüft werden muss.

84 Kann der beizulegende Zeitwert des Vermögenswerts zu einem späteren Bewertungsstichtag unter Bezugnahme auf einen aktiven Markt bestimmt werden, wird ab diesem Zeitpunkt das Neubewertungsmodell angewandt.

85 Führt eine Neubewertung zu einer Erhöhung des Buchwerts eines immateriellen Vermögenswerts, ist die Wertsteigerung direkt in das Eigenkapital unter der Position Neubewertungsrücklage einzustellen. Allerdings wird der Wertzuwachs in dem Umfang im Ergebnis erfasst, wie er eine in der Vergangenheit im Ergebnis erfasste Abwertung desselben Vermögenswerts aufgrund einer Neubewertung rückgängig macht.

86 Führt eine Neubewertung zu einer Verringerung des Buchwerts eines immateriellen Vermögenswerts, ist die Wertminderung im Ergebnis zu erfassen. Eine Verminderung ist jedoch direkt im Eigenkapital unter der Position Neubewertungsrücklage zu erfassen, soweit sie den Betrag der entsprechenden Neubewertungsrücklage nicht übersteigt.

87 Die im Eigenkapital eingestellte kumulative Neubewertungsrücklage kann bei Realisierung direkt in die Gewinnrücklagen umgebucht werden. Die gesamte Rücklage kann bei Stilllegung oder Veräußerung des Vermögenswerts realisiert werden. Ein Teil der Rücklage kann jedoch realisiert werden, während der Vermögenswert vom Unternehmen genutzt wird; in solch einem Fall entspricht der realisierte Rücklagenbetrag dem Unterschiedsbetrag zwischen der Amortisation auf Basis des neu bewerteten Buchwerts des Vermögenswerts und der Amortisation, die auf Basis der historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswerts erfasst worden wäre. Die Umbuchung von der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklagen erfolgt nicht über die Gewinn- und Verlustrechnung.

NUTZUNGSDAUER

88 Ein Unternehmen hat festzustellen, ob die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswerts begrenzt oder unbegrenzt ist, und wenn begrenzt, dann die Laufzeit dieser Nutzungsdauer bzw. die Anzahl der Produktions- oder ähnlichen Einheiten, die diese Nutzungsdauer bestimmen. Ein immaterieller Vermögenswert ist von einem Unternehmen so anzusehen, als habe er eine unbegrenzte Nutzungsdauer, wenn es aufgrund einer Analyse aller relevanten Faktoren keine vorhersehbare Begrenzung der Periode gibt, in der der Vermögenswert voraussichtlich Netto-Cashflows für das Unternehmen erzeugen wird.

89 Die Bilanzierung eines immateriellen Vermögenswerts basiert auf seiner Nutzungsdauer. Ein immaterieller Vermögenswert mit einer begrenzten Nutzungsdauer wird abgeschrieben (siehe Paragraphen 97-106), hingegen ein immaterieller Vermögenswert mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer nicht (siehe Paragraphen 107-110). Die erläuternden Beispiele zu diesem Standard veranschaulichen die Bestimmung der Nutzungsdauer für verschiedene immaterielle Vermögenswerte und die daraus folgende Bilanzierung dieser Vermögenswerte, je nach ihrer festgestellten Nutzungsdauer.

90 Bei der Ermittlung der Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswerts werden viele Faktoren in Betracht gezogen, so auch

(a) die voraussichtliche Nutzung des Vermögenswerts durch das Unternehmen und die Frage, ob der Vermögenswert unter einem anderen Management effizient eingesetzt werden könnte;

(b) für den Vermögenswert typische Produktlebenszyklen und öffentliche Informationen über die geschätzte Nutzungsdauer von ähnlichen Vermögenswerten, die auf ähnliche Weise genutzt werden;

(c) technische, technologische, kommerzielle oder andere Arten der Veralterung;

(d) die Stabilität der Branche, in der der Vermögenswert zum Einsatz kommt, und Änderungen in der Gesamtnachfrage nach den Produkten oder Dienstleistungen, die mit dem Vermögenswert erzeugt werden;

(e) voraussichtliche Handlungen seitens der Wettbewerber oder potenzieller Konkurrenten;

(f) die Höhe der Erhaltungsausgaben, die zur Erzielung des voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzens aus dem Vermögenswert erforderlich sind, sowie die Fähigkeit und Absicht des Unternehmens, dieses Niveau zu erreichen;

(g) der Zeitraum der Verfügungsgewalt über den Vermögenswert und rechtliche oder ähnliche Beschränkungen hinsichtlich der Nutzung des Vermögenswerts, wie beispielsweise der Verfalltermin zugrunde liegender Leasingverhältnisse; und

(h) ob die Nutzungsdauer des Vermögenswerts von der Nutzungsdauer anderer Vermögenswerte des Unternehmens abhängt.

91 Der Begriff „unbegrenzt" hat nicht dieselbe Bedeutung wie „endlos". Die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswerts spiegelt nur die Höhe der künftigen Erhaltungsausgaben wider, die zur Erhaltung des Vermögenswerts auf dem Niveau der Ertragskraft, die zum Zeitpunkt der Schätzung der Nutzungsdauer des Vermögenswerts festgestellt wurde, erforderlich sind sowie die Fähigkeit und Absicht des Unternehmens, dieses Niveau zu erreichen. Eine Schlussfolgerung, dass die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswerts unbegrenzt ist, darf nicht von den geplanten künftigen Ausgaben abhängen, die diejenigen übersteigen, die zur Erhaltung des Vermögenswerts auf diesem Niveau der Ertragskraft erforderlich sind.

92 Angesichts des durch die Vergangenheit belegten rasanten Technologiewandels sind Computersoftware und viele andere immaterielle Vermögenswerte technologischer Veralterung ausgesetzt. Es ist daher wahrscheinlich, dass ihre Nutzungsdauer kurz ist.

93 Die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswerts kann sehr lang sein bzw. sogar unbegrenzt. Ungewissheit rechtfertigt, die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswerts vorsichtig zu schätzen, allerdings rechtfertigt sie nicht die Wahl einer unrealistisch kurzen Nutzungsdauer.

94 Die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswerts, der aus vertraglichen oder gesetzlichen Rechten entsteht, darf den Zeitraum der vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechte nicht überschreiten, kann jedoch kürzer sein, je nachdem über welche Periode das Unternehmen diesen Vermögenswert voraussichtlich einsetzt. Wenn die vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechte für eine begrenzte Dauer mit der Möglichkeit der Verlängerung übertragen werden, darf die Nutzungsdauer des immateriellen Vermögenswerts die Verlängerungsperiode(n) nur mit einschließen, wenn es bewiesen ist, dass das Unternehmen die Verlängerung ohne erhebliche Kosten unterstützt.

95 Es kann sowohl wirtschaftliche als auch rechtliche Faktoren geben, die die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswertes beeinflussen. Wirtschaftliche Faktoren bestimmen den Zeitraum, über den ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen erwächst. Rechtliche Faktoren können den Zeitraum begrenzen, in dem ein Unternehmen Verfügungsgewalt über den Zugriff auf diesen Nutzen besitzt. Die Nutzungsdauer entspricht dem kürzeren der durch diese Faktoren bestimmten Zeiträume.

96 Das folgenden Faktoren deuten darauf hin, dass ein Unternehmen die vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechte ohne wesentliche Kosten verlängern könnte:

(a) es gibt substanzielle Hinweise darauf, die möglicherweise auf Erfahrungen basieren, dass die vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechte verlängert werden. Wenn die Verlängerung von der Zustimmung eines Dritten abhängt, gehört der substanzielle Hinweis, dass der Dritte seine Zustimmung geben wird, dazu;

(b) es gibt substanzielle Hinweise, dass die erforderlichen Vorraussetzungen für eine Verlängerung erfüllt sind; und

(c) die Verlängerungskosten sind für das Unternehmen unwesentlich im Vergleich zu dem künftigen wirtschaftlichen Nutzen, der dem Unternehmen durch diese Verlängerung zufließen wird.

Falls die Verlängerungskosten im Vergleich zu dem künftigen wirtschaftlichen Nutzen, der dem Unternehmen voraussichtlich durch diese Verlängerung zufließen wird, erheblich sind, stellen die Verlängerungskosten im Wesentlichen die Anschaffungskosten dar, um zum Verlängerungszeitpunkt einen neuen immateriellen Vermögenswert zu erwerben.

IMMATERIELLE VERMÖGENSWERTE MIT BEGRENZTER NUTZUNGSDAUER

Amortisationsperiode und Amortisationsmethode

97 Der Abschreibungsbetrag eines immateriellen Vermögenswerts mit einer begrenzten Nutzungsdauer ist planmäßig über seine Nutzungsdauer zu verteilen. Die Abschreibung beginnt, sobald der Vermögenswert verwendet werden kann, d. h. wenn er sich an seinem Standort und in dem vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand befindet. Die Abschreibung ist an dem Tag zu beenden, an dem der Vermögenswert gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft (oder in eine als zur Veräußerung gehalten eingestufte Veräußerungsgruppe aufgenommen) wird, spätestens jedoch an dem Tag, an dem er ausgebucht wird. Die Amortisationsmethode hat dem erwarteten Verbrauch des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswerts durch das Unternehmen zu entsprechen. Kann dieser Verlauf nicht verlässlich bestimmt werden, ist die lineare Abschreibungsmethode anzuwenden. Die für jede Periode anfallenden Amortisationen sind im Ergebnis zu erfassen, es sei denn, dieser oder ein anderer Standard erlaubt oder fordert, dass sie in den Buchwert eines anderen Vermögenswerts einzubeziehen sind.

98 Für die systematische Verteilung des Amortisationsvolumens eines Vermögenswerts über dessen Nutzungsdauer können verschiedene Amortisationsmethoden herangezogen werden. Zu diesen Methoden zählen die lineare und degressive Abschreibung sowie die leistungsabhängige Abschreibung. Die anzuwendende Methode wird auf der Grundlage des erwarteten Verbrauchs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens dieses Vermögenswerts ausgewählt

und von Periode zu Periode stetig angewandt, es sei denn, der erwartete Abschreibungsverlauf ändert sich. Es liegen selten, wenn überhaupt, überzeugende substanzielle Hinweise zur Rechtfertigung einer Amortisationsmethode für immaterielle Vermögenswerte mit begrenzter Nutzungsdauer vor, die zu einem niedrigeren kumulierten Amortisationsbetrag führt als die lineare Methode.

99 Amortisationen werden allgemein im Ergebnis erfasst. Manchmal fließt jedoch der künftige wirtschaftliche Nutzen eines Vermögenswerts in die Herstellung anderer Vermögenswerte ein. In diesem Fall stellt der Amortisationsbetrag einen Teil der Herstellungskosten des anderen Vermögenswerts dar und wird in dessen Buchwert einbezogen. Beispielsweise wird die Amortisation auf immaterielle Vermögenswerte, die in einem Herstellungsprozess verwendet werden, in den Buchwert der Vorräte einbezogen (siehe IAS 2 *Vorräte*).

Restwert

100 Der Restwert eines immateriellen Vermögenswerts mit einer begrenzten Nutzugsdauer ist mit Null anzusetzen, es sei denn, dass

(a) eine Verpflichtung seitens einer dritten Partei besteht, den Vermögenswert am Ende seiner Nutzungsdauer zu erwerben; oder

(b) ein aktiver Markt für den Vermögenswert besteht, und:

(i) der Restwert unter Bezugnahme auf diesen Markt ermittelt werden kann; und

(ii) es wahrscheinlich ist, dass ein solcher Markt am Ende der Nutzungsdauer des Vermögenswerts bestehen wird.

101 Der Abschreibungsbetrag eines Vermögenswerts mit einer begrenzten Nutzungsdauer wird nach Abzug seines Restwerts ermittelt. Ein anderer Restwert als Null impliziert, dass ein Unternehmen von einer Veräußerung des immateriellen Vermögenswerts vor dem Ende seiner wirtschaftlichen Nutzungsdauer ausgeht.

102 Eine Schätzung des Restwerts eines Vermögenswerts beruht auf dem bei Abgang erzielbaren Betrag unter Verwendung von Preisen, die zum geschätzten Zeitpunkt des Verkaufs eines ähnlichen Vermögenswerts galten, der das Ende seiner Nutzungsdauer erreicht hat und unter ähnlichen Bedingungen zum Einsatz kam wie der künftig einzusetzende Vermögenswert. Der Restwert wird mindestens am Ende jedes Geschäftsjahres überprüft. Eine Änderung des Restwerts eines Vermögenswerts wird als Änderung einer Schätzung gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* angesetzt.

103 Der Restwert eines Vermögenswerts kann bis zu einem Betrag ansteigen, der entweder dem Buchwert entspricht oder ihn übersteigt. Wenn dies der Fall ist, fällt der Amortisationsbetrag des Vermögenswerts auf Null, solange der Restwert anschließend nicht unter den Buchwert des Vermögenswerts gefallen ist.

Überprüfung der Amortisationsperiode und der Amortisationsmethode

104 Die Amortisationsperiode und die Amortisationsmethode sind für einen immateriellen Vermögenswert mit einer begrenzten Nutzungsdauer mindestens zum Ende jedes Geschäftsjahres zu überprüfen. Unterscheidet sich die erwartete Nutzungsdauer des Vermögenswerts von vorangegangenen Schätzungen, ist die Amortisationsperiode entsprechend zu ändern. Hat sich der erwartete Abschreibungsverlauf des Vermögenswerts geändert, ist eine andere Amortisationsmethode zu wählen, um dem veränderten Verlauf Rechnung zu tragen. Derartige Änderungen sind als Änderungen einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung gemäß IAS 8 zu berücksichtigen.

105 Während der Lebensdauer eines immateriellen Vermögenswerts kann es sich zeigen, dass die Schätzung hinsichtlich seiner Nutzungsdauer nicht sachgerecht ist. Beispielsweise kann die Erfassung eines Wertminderungsaufwands darauf hindeuten, dass die Amortisationsperiode geändert werden muss.

106 Der Verlauf des künftigen wirtschaftlichen Nutzens, der einem Unternehmen aus einem immateriellen Vermögenswert voraussichtlich zufließen wird, kann sich mit der Zeit ändern. Beispielsweise kann es sich zeigen, dass eine degressive Amortisation geeigneter ist als eine lineare. Ein anderes Beispiel ist, wenn sich die Nutzung der mit einer Lizenz verbundenen Rechte verzögert, bis in Bezug auf andere Bestandteile des Unternehmensplans Maßnahmen ergriffen worden sind. In diesem Fall kann der wirtschaftliche Nutzen aus dem Vermögenswert höchstwahrscheinlich erst in späteren Perioden erzielt werden.

IMMATERIELLE VERMÖGENSWERTE MIT UNBEGRENZTER NUTZUNGSDAUER

107 Ein immaterieller Vermögenswert mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer darf nicht abgeschrieben werden.

108 Von einem Unternehmen wird gemäß IAS 36 verlangt, einen immateriellen Vermögenswert mit einer unbegrenzten Nutzungsdauer auf Wertminderung zu überprüfen, indem sein erzielbarer Betrag mit seinem Buchwert

(a) jährlich, und

(b) wann immer es einen Anhaltspunkt dafür gibt, dass der immaterielle Vermögenswert wertgemindert sein könnte, verglichen wird.

Überprüfung der Einschätzung der Nutzungsdauer

109 Die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswerts, der nicht abgeschrieben wird, ist in jeder Periode zu überprüfen, ob für diesen Vermögenswert weiterhin die Ereignisse und Umstände die Einschätzung einer unbegrenzten Nutzungsdauer rechtfertigen. Ist dies nicht der Fall, ist die Änderung der Einschätzung der Nutzungsdauer von unbegrenzt auf begrenzt als Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung gemäß IAS 8 anzusetzen.

110 Gemäß IAS 36 ist die Neubewertung der Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswerts als begrenzt und nicht mehr als unbegrenzt ein Hinweis darauf, dass dieser Vermögenswert wertgemindert sein könnte. Demzufolge prüft das Unternehmen den Vermögenswert auf Wertminderung, indem es seinen erzielbaren Betrag, wie gemäß IAS 36 festgelegt, mit seinem Buchwert vergleicht und jeden Überschuss des Buchwerts über den erzielbaren Betrag als Wertminderungsaufwand erfasst.

ERZIELBARKEIT DES BUCHWERTS — WERTMINDERUNGSAUFWAND

111 Um zu beurteilen, ob ein immaterieller Vermögenswert in seinem Wert gemindert ist, wendet ein Unternehmen IAS 36 an. Dieser Standard erklärt, wann und wie ein Unternehmen den Buchwert seiner Vermögenswerte überprüft, wie es den erzielbaren Betrag eines Vermögenswerts bestimmt, und wann es einen Wertminderungsaufwand erfasst oder aufhebt.

STILLLEGUNGEN UND ABGÄNGE

112 Ein immaterieller Vermögenswert ist auszubuchen:

(a) bei Abgang; oder

(b) wenn kein weiterer wirtschaftlicher Nutzen von seiner Nutzung oder seinem Abgang zu erwarten ist.

113 Die aus der Ausbuchung eines immateriellen Vermögenswerts resultierenden Gewinne oder Verluste sind als Differenz zwischen dem eventuellen Nettoveräußerungserlös und dem Buchwert des Vermögenswertes zu bestimmen. Diese Differenz ist bei Ausbuchung des Vermögenswerts im Ergebnis zu erfassen (sofern IAS 17 Leasingverhältnisse bei Sale-and-leaseback-Transaktionen nichts anderes verlangt). Gewinne sind nicht als Erlöse auszuweisen.

114 Der Abgang eines immateriellen Vermögenswerts kann auf verschiedene Arten erfolgen (z. B. Verkauf, Eintritt in ein Finanzierungsleasing oder Schenkung). Bei der Bestimmung des Abgangsdatums eines solchen Vermögenswerts wendet das Unternehmen zur Erfassung der Erträge aus dem Warenverkauf die Kriterien von IAS 18 *Umsatzerlöse* an. IAS 17 wird auf Abgänge durch Sale-and-leaseback-Transaktionen angewendet.

115 Wenn ein Unternehmen nach dem Ansatzgrundsatz in Paragraph 21 im Buchwert eines Vermögenswerts die Anschaffungskosten für den Ersatz eines Teils des immateriellen Vermögenswerts erfasst, dann bucht es den Buchwert des ersetzten Teils aus. Wenn es dem Unternehmen nicht möglich ist, den Buchwert des ersetzten Teils zu ermitteln, kann es die Anschaffungskosten für den Ersatz als Hinweis für seine Anschaffungskosten zum Zeitpunkt seines Erwerbs oder seiner Generierung nehmen.

116 Das erhaltene Entgelt beim Abgang eines immateriellen Vermögenswerts ist zunächst mit dem beizulegenden Zeitwert anzusetzen. Wenn die Zahlung für den immateriellen Vermögenswert nicht sofort erfolgt, ist das erhaltene Entgelt zunächst in Höhe des Gegenwerts des Barpreises anzusetzen. Der Unterschied zwischen dem Nominalbetrag des Entgelts und dem Gegenwert des Barpreises wird als Zinsertrag, der die Effektivverzinsung der Forderung widerspiegelt, gemäß IAS 18 erfasst.

117 Die Amortisation eines immateriellen Vermögenswertes mit einer begrenzten Nutzungsdauer hört nicht auf, wenn der immaterielle Vermögenswert nicht mehr genutzt wird, sofern der Vermögenswert nicht vollkommen amortisiert ist oder gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft wird (oder zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehört).

ANGABEN

Allgemeines

118 Für jede Gruppe immaterieller Vermögenswerte sind vom Unternehmen folgende Angaben zu machen, wobei zwischen selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten und sonstigen immateriellen Vermögenswerten zu unterscheiden ist:

(a) ob die Nutzungsdauern unbegrenzt oder begrenzt sind, und wenn begrenzt, die zu Grunde gelegten Nutzungsdauern und die angewandten Amortisationssätze;

(b) die für immaterielle Vermögenswerte mit begrenzten Nutzungsdauern verwendeten Amortisationsmethoden;

(c) der Bruttobuchwert und die kumulierte Amortisation (zusammengefasst mit den kumulierten Wertminderungsaufwendungen) zu Beginn und zum Ende der Periode;

(d) der/die Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, in dem/denen die Amortisationen auf immaterielle Vermögenswerte enthalten sind;

(e) eine Überleitung des Buchwerts zu Beginn und zum Ende der Periode unter gesonderter Angabe der:

(i) Zugänge, wobei solche aus unternehmensinterner Entwicklung, solche aus gesondertem Erwerb und solche aus Unternehmenszusammenschlüssen separat zu bezeichnen sind;

(ii) Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden oder zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehören, und andere Abgänge;

(iii) Erhöhungen oder Verminderungen während der Periode aufgrund von Neubewertungen gemäß den Paragraphen 75, 85, und 86 und von direkt im Eigenkapital erfassten oder aufgehobenen Wertminderungsaufwendungen gemäß IAS 36 (falls vorhanden),

(iv) Wertminderungsaufwendungen, die während der Periode im Ergebnis gemäß IAS 36 erfasst wurden (falls vorhanden);

(v) Wertminderungsaufwendungen, die während der Periode im Ergebnis gemäß IAS 36 rückgängig gemacht wurden (falls vorhanden);

(vi) jede Amortisation, die während der Periode erfasst wurde;

(vii) Nettoumrechnungsdifferenzen aufgrund der Umrechnung von Abschlüssen in die Darstellungswährung und der Umrechnung einer ausländischen Betriebsstätte in die Darstellungswährung des Unternehmens; und

(viii) sonstige Buchwertänderungen während der Periode.

119 Eine Gruppe immaterieller Vermögenswerte ist eine Zusammenfassung von Vermögenswerten, die hinsichtlich ihrer Art und ihrem Verwendungszweck innerhalb des Unternehmens ähnlich sind. Beispiele für separate Gruppen können sein:

(a) Markennamen;

(b) Drucktitel und Verlagsrechte;

(c) Computersoftware;

(d) Lizenzen und Franchiseverträge;

(e) Urheberrechte, Patente und sonstige gewerbliche Schutzrechte, Nutzungs- und Betriebskonzessionen;

(f) Rezepte, Geheimverfahren, Modelle, Entwürfe und Prototypen; und

(g) immaterielle Vermögenswerte in Entwicklung.

Die oben bezeichneten Gruppen werden in kleinere (größere) Gruppen aufgegliedert (zusammengefasst), wenn den Abschlussadressaten dadurch relevantere Informationen zur Verfügung gestellt werden.

120 Zusätzlich zu den in Paragraph 118 (e)(iii)-(v) geforderten Informationen veröffentlicht ein Unternehmen Informationen über im Wert geminderte immaterielle Vermögenswerte gemäß IAS 36.

121 IAS 8 verlangt vom Unternehmen die Angabe der Art und des Betrags einer Änderung der Schätzung, die entweder eine wesentliche Auswirkung auf die Berichtsperiode hat oder von der angenommen wird, dass sie eine wesentliche Auswirkung auf spätere Perioden haben wird. Derartige Angaben resultieren möglicherweise aus Änderungen in Bezug auf

(a) die Einschätzung der Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswerts;

(b) die Amortisationsmethode; oder

(c) Restwerte.

122 Darüber hinaus hat ein Unternehmen Folgendes anzugeben:

(a) für einen immateriellen Vermögenswert, dessen Nutzungsdauer als unbegrenzt eingeschätzt wurde, den Buchwert dieses Vermögenswerts und die Gründe für die Einschätzung seiner unbegrenzten Nutzungsdauer. Im Rahmen der Begründung muss das Unternehmen den/die Faktor(en) beschreiben, der/die bei der Ermittlung der unbegrenzten Nutzungsdauer des Vermögenswerts eine wesentliche Rolle spielte(n);

(b) eine Beschreibung, den Buchwert und den verbleibenden Amortisationszeitraum eines jeden einzelnen immateriellen Vermögenswerts, der für den Abschluss des Unternehmens von wesentlicher Bedeutung ist;

(c) für immaterielle Vermögenswerte, die durch eine Zuwendung der öffentlichen Hand erworben und zunächst mit dem beizulegenden Zeitwert angesetzt wurden (siehe Paragraph 44):

(i) den beizulegenden Zeitwert, der für diese Vermögenswerte zunächst angesetzt wurde;

(ii) ihren Buchwert; und

(iii) ob sie in der Folgebewertung nach dem Anschaffungskostenmodell oder nach dem Neubewertungsmodell bewertet werden;

(d) das Bestehen und die Buchwerte immaterieller Vermögenswerte, mit denen ein beschränktes Eigentumsrecht verbunden ist, und die Buchwerte immaterieller Vermögenswerte, die als Sicherheit für Verbindlichkeiten begeben sind;

(e) der Betrag für vertragliche Verpflichtungen für den Erwerb immaterieller Vermögenswerte.

123 Wenn ein Unternehmen den/die Faktor(en) beschreibt, der/die bei der Ermittlung, dass die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswerts unbegrenzt ist, eine wesentliche Rolle spielte(n), berücksichtigt das Unternehmen die in Paragraph 90 aufgeführten Faktoren.

Folgebewertung von immateriellen Vermögenswerten nach dem Neubewertungsmodell

124 Werden immaterielle Vermögenswerte zu ihrem Neubewertungsbetrag angesetzt, sind folgende Angaben vom Unternehmen zu machen:

(a) für jede Gruppe immaterieller Vermögenswerte:

(i) den Stichtag der Neubewertung;

(ii) den Buchwert der neu bewerteten immateriellen Vermögenswerte; und

(iii) den Buchwert, der angesetzt worden wäre, wenn die neu bewertete Gruppe von immateriellen Vermögenswerten nach dem Anschaffungskostenmodell in Paragraph 74 bewertet worden wäre;

(b) den Betrag der sich auf immaterielle Vermögenswerte beziehenden Neubewertungsrücklage zu Beginn und zum Ende der Periode unter Angabe der Änderungen während der Periode und jeglicher Ausschüttungsbeschränkungen an die Anteilseigner; und

(c) die Methoden und wesentlichen Annahmen, die zur Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der Vermögenswerte geführt haben.

125 Für Angabezwecke kann es erforderlich sein, die Gruppen neu bewerteter Vermögenswerte in größere Gruppen zusammenzufassen. Gruppen werden jedoch nicht zusammengefasst, wenn dies zu einer Kombination von Werten innerhalb einer Gruppe von immateriellen Vermögenswerten führen würde, die sowohl nach dem Anschaffungskostenmodell als auch nach dem Neubewertungsmodell bewertete Beträge enthält.

Forschungs- und Entwicklungsausgaben

126 Ein Unternehmen hat die Summe der Ausgaben für Forschung und Entwicklung offen zu legen, die während der Periode als Aufwand erfasst wurden.

127 Forschungs- und Entwicklungsausgaben umfassen sämtliche Ausgaben, die Forschungs- oder Entwicklungsaktivitäten direkt zurechenbar sind (siehe die Paragraphen 66 und 67 als Orientierungshilfe für die Arten von Ausgaben, die im Rahmen der Angabevorschriften in Paragraph 126 einzubeziehen sind).

Sonstige Informationen

128 Einem Unternehmen wird empfohlen, aber nicht vorgeschrieben, die folgenden Informationen offen zu legen:

(a) eine Beschreibung jedes vollständig abgeschriebenen, aber noch genutzten immateriellen Vermögenswertes; und

(b) eine kurze Beschreibung wesentlicher immaterieller Vermögenswerte, die unter der Verfügungsgewalt des Unternehmens stehen, jedoch nicht als Vermögenswerte angesetzt sind, da sie die Ansatzkriterien in diesem Standard nicht erfüllten oder weil sie vor Inkrafttreten der im Jahr 1998 herausgegebenen Fassung von IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* erworben oder geschaffen wurden.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN UND ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

129 Wenn sich ein Unternehmen in Übereinstimmung mit Paragraph 85 von IFRS 3 dazu entschieden hat, IFRS 3 irgendwann vor dem in den Paragraphen 78-84 von ISFR 3 dargelegtem Zeitpunkt des Inkrafttretens anzuwenden, so hat es auch diesen Standard von demselben Zeitpunkt an prospektiv anzuwenden. Das Unternehmen hat somit den zu dem Zeitpunkt angesetzten Buchwert der immateriellen Vermögenswerte nicht anzupassen. Zu diesem

Zeitpunkt muss das Unternehmen jedoch diesen Standard zur Neueinschätzung der Nutzungsdauer seiner angesetzten immateriellen Vermögenswerte anwenden. Falls infolge dieser Neueinschätzung das Unternehmen seine Einschätzung der Nutzungsdauer eines Vermögenswertes ändert, ist diese Änderung gemäß IAS 8 als eine Änderung einer Schätzung zu berücksichtigen.

130 Andernfalls hat ein Unternehmen diesen Standard anzuwenden:

(a) bei der Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte, die bei Unternehmenszusammenschlüssen mit Datum des Vertragsabschlusses am 31. März 2004 oder danach erworben wurden; und

(b) prospektiv bei der Bilanzierung aller anderen immateriellen Vermögenswerten in der ersten jährlichen Periode eines am 31. März 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres. Das Unternehmen hat somit den zu dem Zeitpunkt angesetzten Buchwert der immateriellen Vermögenswerte nicht anzupassen. Zu diesem Zeitpunkt muss das Unternehmen jedoch diesen Standard zur Neueinschätzung der Nutzungsdauer solcher immateriellen Vermögenswerte anwenden. Falls infolge dieser Neueinschätzung das Unternehmen seine Einschätzung der Nutzungsdauer eines Vermögenswerts ändert, ist diese Änderung gemäß IAS 8 als eine Änderung einer Schätzung zu berücksichtigen.

130A Die Änderungen in Paragraph 2 sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wenn ein Unternehmen IFRS 6 für eine frühere Periode anwendet, so sind auch diese Änderungen für jene frühere Periode anzuwenden.

Tausch von ähnlichen Vermögenswerten

131 Die Vorschrift in den Paragraphen 129 und 130(b), diesen Standard prospektiv anzuwenden, bedeutet, dass bei der Bewertung eines Tausches von Vermögenswerten vor Inkrafttreten dieses Standards auf der Grundlage des Buchwerts des hingegebenen Vermögenswerts das Unternehmen den Buchwert des erworbenen Vermögenswerts nicht berichtigt, um den beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt widerzuspiegeln.

Frühzeitige Anwendung

132 Unternehmen, auf die der Paragraph 130 anwendbar ist, wird empfohlen, diesen Standard vor dem in Paragraph 130 spezifizierten Zeitpunkt des Inkrafttretens anzuwenden. Wenn ein Unternehmen diesen Standard vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens anwendet, hat es gleichzeitig IFRS 3 und IAS 36 (überarbeitet 2004) anzuwenden.

RÜCKNAHME VON IAS 38 (HERAUSGEGEBEN 1998)

133 Der vorliegende Standard ersetzt IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* (herausgegeben 1998).

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 39

Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung

ZIELSETZUNG

1 Zielsetzung des vorliegenden Standards ist es, Grundsätze für den Ansatz und die Bewertung finanzieller Vermögenswerte, finanzieller Verbindlichkeiten und einiger Verträge zum Kauf oder Verkauf nicht finanzieller Posten aufzustellen. Anforderungen für die Darstellung von Informationen zu Finanzinstrumenten sind in IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* dargelegt. Vorschriften über Angaben zu Finanzinstrumenten sind in IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* dargelegt.

ANWENDUNGSBEREICH

2 Dieser Standard ist von allen Unternehmen auf alle Arten von Finanzinstrumenten anzuwenden; davon ausgenommen sind:

(a) Anteile an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die gemäß IAS 27 *Konzern- und Einzelabschlüsse*, IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* oder IAS 31 *Anteile an Gemeinschaftsunternehmen* bilanziert werden. Angewandt werden muss dieser Standard jedoch auf einen Anteil an einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen, der gemäß IAS 27, 28 oder 31 nach dem vorliegenden Standard zu bilanzieren ist. Ebenfalls anzuwenden ist er auf Derivate auf einen Anteil an einer Tochtergesellschaft, einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen, sofern das Derivat nicht der Definition eines Eigenkapitalinstruments des Unternehmens in IAS 32 entspricht.

(b) Rechte und Verpflichtungen aus Leasingverhältnissen, für die IAS 17 *Leasingverhältnisse* gilt. Allerdings unterliegen

(i) Forderungen aus Leasingverhältnissen, die vom Leasinggeber angesetzt wurden, den im vorliegenden Standard enthaltenen Vorschriften zur Ausbuchung und Wertminderung (siehe Paragraphen 15-37, 58, 59, 63-65 und Anhang A Paragraphen A36-A52 und A84-A93);

(ii) Verbindlichkeiten aus Finanzierungsleasingverhältnissen, die vom Leasingnehmer angesetzt wurden, den im vorliegenden Standard enthaltenen Vorschriften zur Ausbuchung (siehe Paragraphen 39-42 und Anhang A Paragraphen A57-A63); und

(iii) in Leasingverhältnisse eingebettete Derivate den im vorliegenden Standard enthaltenen Vorschriften für eingebettete Derivate (siehe Paragraphen 10-13 und Anhang A Paragraphen A27-A33).

(c) Rechte und Verpflichtungen eines Arbeitgebers aus Altersversorgungsplänen, für die IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* gilt.

(d) Finanzinstrumente, die von dem Unternehmen emittiert wurden und der Definition eines Eigenkapitalinstruments gemäß IAS 32 (einschließlich Optionen und Optionsscheinen) entsprechen. Der Inhaber solcher Eigenkapitalinstrumente hat den vorliegenden Standard jedoch auf diese Instrumente anzuwenden, es sei denn, es liegt der unter (a) genannte Ausnahmefall vor.

(e) Rechte und Verpflichtungen aus (i) einem Versicherungsvertrag im Sinne von IFRS 4 *Versicherungsverträge*, bei denen es sich nicht um Rechte und Verpflichtungen eines Emittenten aus einem Versicherungsvertrag handelt, der der Definition einer finanziellen Garantie in Paragraph 9 entspricht, oder aus (ii) einem Vertrag, der aufgrund der Tatsache, dass er eine ermessensabhängige Überschussbeteiligung vorsieht, in den Anwendungsbereich von IFRS 4 fällt. Für ein Derivat, das in einen unter IFRS 4 fallenden Vertrag eingebettet ist, gilt dieser Standard aber dennoch, wenn das Derivat nicht selbst ein Vertrag ist, der in den Anwendungsbereich von IFRS 4 fällt (siehe Paragraphen 10-13 und Anhang A Paragraphen A27–A33 dieses Standards). Hat ein Finanzgarantiegeber darüber hinaus zuvor ausdrücklich erklärt, dass er diese Garantien als Versicherungsverträge betrachtet, und hat er sie nach den für Versicherungsverträge geltenden Vorschriften bilanziert, so kann er auf diese finanziellen Garantien diesen Standard oder IFRS 4 anwenden (siehe Paragraph A4 und A4A). Der Garantiegeber kann diese Entscheidung vertragsweise fällen, doch ist sie für jeden Vertrag unwiderruflich.

(f) Verträge mit bedingter Gegenleistung im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses (siehe IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*). Diese Ausnahme gilt nur für den Erwerber.

(g) Verträge, die zwischen den Parteien eines Unternehmenszusammenschlusses im Hinblick darauf geschlossen werden, ein zu erwerbendes Unternehmen zu einem künftigen Zeitpunkt zu erwerben bzw. zu veräußern.

(h) Kreditzusagen, bei denen es sich nicht um die in Paragraph 4 beschriebenen Zusagen handelt. Auf Kreditzusagen, die nicht unter diesen Standard fallen, hat der Emittent IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* anzuwenden. Alle Kreditzusagen fallen jedoch unter die Ausbuchungsvorschriften dieses Standards (siehe Paragraphen 15-42 und Anhang A Paragraphen A36-A63).

(i) Finanzinstrumente, Verträge und Verpflichtungen im Zusammenhang mit anteilsbasierten Vergütungen, für die IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* gilt. Davon ausgenommen sind die in den Anwendungsbereich der Paragraphen 5-7 dieses Standards fallenden Verträge, für die dieser Standard somit gilt.

(j) Ansprüche auf Zahlungen zur Erstattung von Ausgaben, zu denen das Unternehmen verpflichtet ist, um eine Verbindlichkeit zu begleichen, die es gemäß IAS 37 als Rückstellung ansetzt oder für die es in einer früheren Periode gemäß IAS 37 eine Rückstellung angesetzt hat.

3 [gestrichen]

4 In den Anwendungsbereich dieses Standards fallen folgende Kreditzusagen:

(a) Kreditzusagen, die das Unternehmen als finanzielle Verbindlichkeiten einstuft, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Ein Unternehmen, das die aus seinen Kreditzusagen resultierenden Vermögenswerte in der Vergangenheit für gewöhnlich kurz nach der Ausreichung verkauft hat, hat diesen Standard auf all seine Kreditzusagen derselben Klasse anzuwenden.

(b) Kreditzusagen, die durch einen Ausgleich in bar oder durch Lieferung oder Emission eines anderen Finanzinstruments erfüllt werden können. Bei diesen Kreditzusagen handelt es sich um Derivate. Eine Kreditzusage gilt nicht allein aufgrund der Tatsache, dass das Darlehen in Tranchen ausgezahlt wird (beispielsweise ein Hypothekenkredit, der gemäß dem Baufortschritt in Tranchen ausgezahlt wird) als im Wege eines Nettoausgleichs erfüllt.

(c) Zusagen, einen Kredit unter dem Marktzinssatz zur Verfügung zu stellen. Zur Folgebewertung der aus derartigen Zusagen resultierenden Verbindlichkeiten siehe Paragraph 47(d).

5 Dieser Standard ist auf Verträge über den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens anzuwenden, die durch einen Ausgleich in bar oder anderen Finanzinstrumenten oder durch den Tausch von Finanzinstrumenten, so als handle es sich bei den Verträgen um Finanzinstrumente, erfüllt werden können. Davon ausgenommen sind Verträge, die zwecks Empfang oder Lieferung nicht finanzieller Posten gemäß dem erwarteten Einkaufs-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarf des Unternehmens geschlossen wurden und in diesem Sinne weiter behalten werden.

6 Die Abwicklung eines Vertrags über den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens durch Ausgleich in bar oder in anderen Finanzinstrumenten oder den Tausch von Finanzinstrumenten kann unter unterschiedlichen Rahmenbedingungen erfolgen, zu denen u. a. Folgende zählen:

(a) die Vertragsbedingungen gestatten es jedem Kontrahenten, den Vertrag durch Ausgleich in bar oder einem anderen Finanzinstrument bzw. durch Tausch von Finanzinstrumenten abzuwickeln;

(b) die Möglichkeit zu einem Ausgleich in bar oder einem anderen Finanzinstrument bzw. durch Tausch von Finanzinstrumenten ist zwar nicht explizit in den Vertragsbedingungen vorgesehen, doch erfüllt das Unternehmen ähnliche Verträge für gewöhnlich durch Ausgleich in bar oder einem anderen Finanzinstrument bzw. durch Tausch von Finanzinstrumenten (sei es durch Abschluss gegenläufiger Verträge mit der Vertragspartei oder durch Verkauf des Vertrags vor dessen Ausübung oder Verfall);

(c) bei ähnlichen Verträgen nimmt das Unternehmen den Vertragsgegenstand für gewöhnlich an und veräußert ihn kurz nach der Anlieferung wieder, um Gewinne aus kurzfristigen Preisschwankungen oder Händlermargen zu erzielen; und

(d) der nicht finanzielle Posten, der Gegenstand des Vertrags ist, kann jederzeit in Zahlungsmittel umgewandelt werden.

Ein Vertrag, auf den (b) oder (c) zutrifft, wird nicht zwecks Empfang oder Lieferung nicht finanzieller Posten gemäß dem erwarteten Einkaufs-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarfs des Unternehmen geschlossen und fällt somit in den Anwendungsbereich dieses Standards. Andere Verträge, auf die Paragraph 5 zutrifft, werden im Hinblick darauf geprüft, ob sie zwecks Empfang oder Lieferung nicht finanzieller Posten gemäß dem erwarteten Einkaufs-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarf des Unternehmens geschlossen wurden und weiterhin zu diesem Zweck gehalten werden und somit in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen.

7 Eine geschriebene Option auf den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens, der durch Ausgleich in bar oder anderen Finanzinstrumenten bzw. durch Tausch von Finanzinstrumenten gemäß Paragraph 6 (a) oder (d) erfüllt werden kann, fällt in den Anwendungsbereich dieses Standards. Solch ein Vertrag kann nicht zwecks Empfang oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens gemäß dem erwarteten Einkaufs-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarf des Unternehmens geschlossen werden.

DEFINITIONEN

8 Die in IAS 32 definierten Begriffe werden im vorliegenden Standard mit der in Paragraph 11 des IAS 32 angegebenen Bedeutung verwendet. IAS 32 definiert die folgenden Begriffe

— Finanzinstrument

— finanzieller Vermögenswert

— finanzielle Verbindlichkeit

— Eigenkapitalinstrument

und gibt Hinweise zur Anwendung dieser Definitionen.

9 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Definition eines Derivats

Ein *Derivat* ist ein Finanzinstrument oder ein anderer Vertrag, der in den Anwendungsbereich des vorliegenden Standards (siehe Paragraphen 2-7) fällt und alle drei nachstehenden Merkmale aufweist:

(a) seine Wertentwicklung ist an einen bestimmten Zinssatz, den Preis eines Finanzinstruments, einen Rohstoffpreis, Wechselkurs, Preis- oder Zinsindex, ein Bonitätsrating oder einen Kreditindex oder eine ähnliche Variable gekoppelt, sofern bei einer nicht finanziellen Variablen diese nicht spezifisch für eine der Vertragsparteien ist (auch „Basis" genannt);

(b) es erfordert keine Anfangsauszahlung oder eine, die im Vergleich zu anderen Vertragsformen, von denen zu erwarten ist, dass sie in ähnlicher Weise auf Änderungen der Marktbedingungen reagieren, geringer ist; und

(c) es wird zu einem späteren Zeitpunkt beglichen.

Definition der vier Kategorien von Finanzinstrumenten

Ein finanzieller Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit gilt als *erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet, wenn er/sie* eine der beiden folgenden Bedingungen erfüllt:

(a) Er/sie ist als zu Handelszwecken gehalten eingestuft. Dies ist dann der Fall, wenn der Vermögenswert/die Verbindlichkeit

(i) hauptsächlich mit der Absicht erworben oder eingegangen wurde, kurzfristig verkauft oder zurückgekauft zu werden;

(ii) Teil eines Portfolios eindeutig identifizierter und gemeinsam verwalteter Finanzinstrumente ist, bei dem es in jüngerer Vergangenheit nachweislich kurzfristige Gewinnmitnahmen gab; oder

(iii) ein Derivat ist (mit Ausnahme solcher, die als finanzielle Garantie oder Sicherheitsinstrument designiert wurden und als solche effektiv sind).

(b) Beim erstmaligen Ansatz wird er/sie vom Unternehmen als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft. Ein Unternehmen darf eine solche Einstufung nur vornehmen, wenn dies nach Paragraph 11A zulässig ist oder dadurch zweckdienlichere Informationen vermittelt werden, weil entweder

(i) Inkongruenzen bei der Bewertung oder beim Ansatz (zuweilen als „Rechnungslegungsanomalie" bezeichnet), die entstehen, wenn die Bewertung von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten oder die Erfassung von Gewinnen und Verlusten auf unterschiedlicher Grundlage erfolgt, beseitigt oder erheblich verringert werden; oder

(ii) eine Gruppe von finanziellen Vermögenswerten und/oder finanziellen Verbindlichkeiten gemäß einer dokumentierten Risikomanagement- oder Anlagestrategie gesteuert und ihre Wertentwicklung anhand des beizulegenden Zeitwertes beurteilt wird und die auf dieser Grundlage ermittelten Informationen zu dieser Gruppe intern an Personen in Schlüsselpositionen des Unternehmens (im Sinne von IAS 24 *Angaben zu Beziehungen über nahe stehende Parteien* in der 2003 überarbeiteten Fassung), wie das Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan und den Vorstandsvorsitzenden, weitergereicht werden.

Nach den Paragraphen 9-11 und B4 des IFRS 7 muss das Unternehmen Angaben über finanzielle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten machen, die es als „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet" eingestuft hat, und darüber hinaus darlegen, wie es diese Bedingungen erfüllt hat. Bei Instrumenten, die die unter (ii) genannten Kriterien erfüllen, schließt dies auch eine ausführliche Erläuterung ein, wie die Einstufung als „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet" mit der dokumentierten Risikomanagement- oder Anlagestrategie des Unternehmens in Einklang steht.

Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, für die kein auf einem aktiven Markt notierter Preis vorliegt und deren beizulegender Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann (siehe Paragraph 46(c) sowie die Paragraphen A80 und A81 in Anhang A) sind von einer Einstufung als „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet" ausgeschlossen.

Es sei darauf hingewiesen, dass die Paragraphen 48, 48A, 49 und die Paragraphen A69-A82 in Anhang A, in denen festgelegt ist, wie ein verlässlicher Maßstab für den beizulegenden Zeitwert eines finanziellen Vermögenswerts bzw. einer finanziellen Verbindlichkeit zu bestimmen ist, für alle Posten, die (ob durch Einstufung oder auf andere Weise) zum beizulegenden Zeitwert bewerteten werden oder deren beizulegender Zeitwert angegeben wird, gleichermaßen gilt.

Bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen sind nicht derivative finanzielle Vermögenswerte mit festen oder bestimmbaren Zahlungen und einer festen Laufzeit, die das Unternehmen bis zur Endfälligkeit halten will und kann (siehe Anhang A Paragraphen A16-A25). Davon ausgenommen sind:

(a) solche, die das Unternehmen beim erstmaligen Ansatz als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten bestimmt;

(b) solche, die das Unternehmen als zur Veräußerung verfügbar bestimmt; und

(c) solche, die der Definition von Krediten und Forderungen entsprechen.

Ein Unternehmen darf finanzielle Vermögenswerte nicht als bis zur Endfälligkeit zu halten einstufen, wenn es im laufenden oder in den vorangegangenen zwei Geschäftsjahren mehr als einen (in Relation zur Gesamtzahl) unwesentlichen Teil der bis zur Endfälligkeit zu haltenden Finanzinvestitionen vor Endfälligkeit verkauft oder umgegliedert hat; davon ausgenommen sind Verkäufe oder Umgliederungen, die

(i) so nahe am Endfälligkeits- oder Ausübungstermin des finanziellen Vermögenswertes liegen (z. B. weniger als drei Monate vor Ablauf), dass Veränderungen des Marktzinses keine wesentlichen Auswirkungen auf den beizulegenden Zeitwert des finanziellen Vermögenswertes hätten;

(ii) stattfinden, nachdem das Unternehmen durch planmäßige oder vorzeitige Zahlungen nahezu den gesamten ursprünglichen Kapitalbetrag des finanziellen Vermögenswertes eingezogen hat; oder

(iii) auf ein einmaliges Ereignis zurückzuführen sind, das sich der Kontrolle des Unternehmens entzieht, sich nicht wiederholen wird und von diesem praktisch nicht vorhergesehen werden konnte.

Kredite und Forderungen sind nicht derivative finanzielle Vermögenswerte mit festen oder bestimmbaren Zahlungen, die nicht in einem aktiven Markt notiert sind. Davon ausgenommen sind

(a) solche, die das Unternehmen sofort oder in naher Zukunft zu verkaufen beabsichtigt und die damit als zu Handelszwecken gehalten einzustufen sind, und solche, die das Unternehmen beim erstmaligen Ansatz als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten bestimmt;

(b) solche, die das Unternehmen beim erstmaligen Ansatz als zur Veräußerung verfügbar bestimmt; oder

(c) solche, bei denen der Inhaber seine ursprüngliche Investition aus anderen Gründen als einer Bonitätsverschlechterung nicht mehr nahezu vollständig wiedererlangen könnte und die damit als zur Veräußerung verfügbar einzustufen sind.

Ein erworbener Anteil an einem Pool von Vermögenswerten, die weder Kredite noch Forderungen sind (wie einem offenen Investment- oder ähnlichen Fonds), zählt nicht als Kredit oder Forderung.

Zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte sind nicht derivative finanzielle Vermögenswerte, die als zur Veräußerung verfügbar bestimmt wurden oder weder als (a) Kredite und Forderungen, (b) bis zur Endfälligkeit zu haltende Investitionen oder (c) finanzielle Vermögenswerte, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, eingestuft sind.

Definition einer finanziellen Garantie

Eine *finanzielle Garantie* ist ein Vertrag, bei dem der Garantiegeber zur Leistung bestimmter Zahlungen verpflichtet ist, die den Garantienehmer für einen Verlust entschädigen, der entsteht, weil ein bestimmter Schuldner seinen Zahlungsverpflichtungen nicht fristgemäß und den ursprünglichen oder veränderten Bedingungen eines Schuldinstruments entsprechend nachkommt.

Definitionen in Bezug auf Ansatz und Bewertung

Als *fortgeführte Anschaffungskosten eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit* wird der Betrag bezeichnet, mit dem ein finanzieller Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit beim erstmaligen Ansatz bewertet wurde, abzüglich Tilgungen, zuzüglich oder abzüglich der kumulierten Amortisation einer etwaigen Differenz zwischen dem ursprünglichen Betrag und dem bei Endfälligkeit rückzahlbaren Betrag unter Anwendung der Effektivzinsmethode sowie abzüglich einer etwaigen Minderung (entweder direkt oder mithilfe eines Wertberichtigungskontos) für Wertminderungen oder Uneinbringlichkeit.

Die *Effektivzinsmethode* ist eine Methode zur Berechnung der fortgeführten Anschaffungskosten eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit (oder einer Gruppe von finanziellen Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten) und der Allokation von Zinserträgen und Zinsaufwendungen auf die jeweiligen Perioden. Der *Effektivzinssatz* ist der Kalkulationszinssatz, mit dem die geschätzten künftigen Ein- und Auszahlungen über die erwartete Laufzeit des Finanzinstruments oder gegebenenfalls eine kürzere Periode exakt auf den Nettobuchwert des finanziellen Vermögenswertes oder der finanziellen Verbindlichkeit abgezinst werden. Bei der Ermittlung des Effektivzinssatzes hat ein Unternehmen zur Schätzung der Cashflows alle vertraglichen Bedingungen des Finanzinstruments (wie Vorauszahlungen, Kauf- und andere Optionen) zu berücksichtigen, künftige Kreditausfälle aber außer Acht zu lassen. In diese Berechnung fließen alle unter den Vertragspartnern gezahlten oder erhaltenen Gebühren und sonstige Entgelte ein, die integraler Bestandteil des Effektivzinssatzes (siehe IAS 18 *Erträge*), der Transaktionskosten und aller anderen Agien und Disagien sind. Es wird davon ausgegangen, dass Cashflows und erwartete Laufzeit einer Gruppe ähnlicher Finanzinstrumente verlässlich geschätzt werden können. In den seltenen Fällen, in denen es nicht möglich ist, Cashflows oder erwartete Laufzeit eines Finanzinstruments (oder einer Gruppe von Finanzinstrumenten) verlässlich zu bestimmen, hat das Unternehmen über die gesamte vertragliche Laufzeit des Finanzinstruments (oder der Gruppe von Finanzinstrumenten) die vertraglichen Cashflows zugrunde zu legen.

Unter *Ausbuchung* versteht man die Entfernung eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit aus der Bilanz eines Unternehmens.

Der *beizulegende Zeitwert* ist der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte. [1]

Unter einem *marktüblichen Kauf oder Verkauf* versteht man einen Kauf oder Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes im Rahmen eines Vertrags, der die Lieferung des Vermögenswertes innerhalb eines Zeitraums vorsieht, der üblicherweise durch Vorschriften oder Konventionen des jeweiligen Marktes festgelegt wird.

Transaktionskosten sind zusätzliche Kosten, die dem Erwerb, der Emission oder der Veräußerung eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit unmittelbar zuzurechnen sind (siehe Anhang A Paragraph A13). Zusätzliche Kosten sind solche, die nicht entstanden wären, wenn das Unternehmen das Finanzinstrument nicht erworben, emittiert oder veräußert hätte.

Definitionen zur Bilanzierung von Sicherungsgeschäften

Eine *feste Verpflichtung* ist eine rechtlich bindende Vereinbarung zum Austausch einer bestimmten Menge an Ressourcen zu einem festgesetzten Preis und einem festgesetzten Zeitpunkt oder Zeitpunkten.

Eine *erwartete Transaktion* ist eine noch nicht fest zugesagte, aber voraussichtlich eintretende künftige Transaktion.

Ein *Sicherungsinstrument* ist ein designierter derivativer oder (im Falle einer Absicherung von Währungsrisiken) nicht derivativer finanzieller Vermögenswert bzw. eine nicht derivative finanzielle Verbindlichkeit, von deren beizulegendem Zeitwert oder Cashflows erwartet wird, dass sie Änderungen des beizulegenden Zeitwertes oder der Cashflows eines designierten Grundgeschäfts kompensieren (in den Paragraphen 72-77 und Anhang A Paragraphen A94-A97 wird die Definition eines Sicherungsinstruments weiter ausgeführt).

Ein gesichertes *Grundgeschäft* ist ein Vermögenswert, eine Verbindlichkeit, eine feste Verpflichtung, eine erwartete und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretende künftige Transaktion oder eine Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb, die/der (a) das Unternehmen dem Risiko einer Änderung des beizulegenden Zeitwertes oder der künftigen Cashflows aussetzt und (b) als gesichert designiert wird (in den Paragraphen 78-84 und Anhang A Paragraphen A98-A101 wird die Definition des gesicherten Grundgeschäfts weiter ausgeführt).

Unter *Wirksamkeit eines Sicherungsgeschäfts* versteht man das Ausmaß, in dem Veränderungen beim beizulegenden Zeitwert oder den Cashflows des Grundgeschäfts, die einem gesicherten Risiko zugerechnet werden können, durch Veränderungen beim beizulegenden Zeitwert oder den Cashflows des Sicherungsinstruments ausgeglichen werden (siehe Anhang A Paragraphen A105-A113).

EINGEBETTETE DERIVATE

10 Ein eingebettetes Derivat ist Bestandteil eines hybriden (zusammengesetzten) Finanzinstruments, das auch einen nicht derivativen Basisvertrag enthält, mit dem Ergebnis, dass ein Teil der Cashflows des zusammengesetzten Finanzinstruments ähnlichen Schwankungen unterliegt wie ein freistehendes Derivat. Ein eingebettetes Derivat verändert einen Teil oder alle Cashflows aus einem Kontrakt in Abhängigkeit von einem bestimmten Zinssatz, Preis eines Finanzinstruments, Rohstoffpreis, Wechselkurs, Preis- oder Kursindex, Bonitätsrating oder -index oder einer

[1] Die Paragraphen 48-49 und A69-A82 aus Anhang A enthalten Anforderungen zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit.

anderen Variablen, sofern bei einer nicht finanziellen Variablen diese nicht spezifisch für eine der Vertragsparteien ist. Ein Derivat, das mit einem Finanzinstrument verbunden, aber unabhängig von diesem vertraglich übertragbar ist oder mit einer anderen Vertragspartei geschlossen wurde, ist kein eingebettetes derivatives Finanzinstrument, sondern ein eigenständiges Finanzinstrument.

11 Ein eingebettetes Derivat ist vom Basisvertrag zu trennen und nur dann nach Maßgabe des vorliegenden Standards als Derivat zu bilanzieren, wenn:

(a) seine wirtschaftlichen Merkmale und Risiken nicht eng mit den wirtschaftlichen Merkmalen und Risiken des Basisvertrags verbunden sind (siehe Anhang A Paragraphen A30 und A33);

(b) ein eigenständiges Instrument mit gleichen Vertragsbedingungen der Definition eines Derivats entspräche; und

(c) das hybride (zusammengesetzte) Finanzinstrument nicht ergebniswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird (d. h. ein Derivat, das in einem ergebniswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewerteten finanziellen Vermögenswert oder einer finanziellen Verbindlichkeit eingebettet ist, ist nicht zu trennen).

Wird ein eingebettetes Derivat getrennt, so ist der Basisvertrag, wenn es sich dabei um ein Finanzinstrument handelt, nach vorliegendem Standard und wenn es sich nicht um ein Finanzinstrument handelt, nach anderen einschlägigen Standards zu bilanzieren. Nicht geregelt wird in diesem Standard, ob ein eingebettetes Derivat im Abschluss gesondert auszuweisen ist.

11A Wenn ein Vertrag ein oder mehrere eingebettete Derivate enthält, kann ein Unternehmen ungeachtet Paragraph 11 den gesamten hybriden (zusammengesetzten) Vertrag als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewerteten finanziellen Vermögenswert bzw. finanzielle Verbindlichkeit einstufen. Davon ausgenommen sind Fälle, in denen

(a) das/die eingebettete(n) Derivat(e) die vertraglich vorgeschriebenen Cashflows nur unerheblich verändert/verändern; oder

(b) bei erstmaliger Beurteilung eines vergleichbaren hybriden (zusammengesetzten) Instruments ohne oder mit nur geringem Analyseaufwand ersichtlich ist, dass eine Abtrennung des bzw. der eingebetteten Derivats/Derivate unzulässig ist, wie beispielsweise bei einer in einen Kredit eingebetteten Vorfälligkeitsoption, die den Kreditnehmer zu einer vorzeitigen Rückzahlung des Kredits etwa in Höhe der fortgeführten Anschaffungskosten berechtigt.

12 Wenn ein Unternehmen nach diesem Standard verpflichtet ist, ein eingebettetes Derivat getrennt von seinem Basisvertrag zu erfassen, eine gesonderte Bewertung des eingebetteten Derivats aber weder bei Erwerb noch an den folgenden Abschlussstichtagen möglich ist, so hat es den gesamten hybriden (zusammengesetzten) Vertrag als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einzustufen.

13 Wenn es einem Unternehmen nicht möglich ist, anhand der Bedingungen eines eingebetteten Derivats verlässlich dessen beizulegenden Zeitwert zu bestimmen (z. B. weil das eingebettete Derivat auf einem nicht notierten Eigenkapitalinstrument basiert), dann entspricht dieser der Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert des hybriden (zusammengesetzten) Finanzinstruments und dem beizulegenden Zeitwert des Basisvertrags, wenn diese nach vorliegendem Standard bestimmt werden können. Wenn das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert des eingebetteten Derivats nach dieser Methode nicht bestimmen kann, findet Paragraph 12 Anwendung, und das hybride (zusammengesetzte) Finanzinstrument wird als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft.

ANSATZ UND AUSBUCHUNG

Erstmaliger Ansatz

14 Ein Unternehmen hat einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit nur dann in seiner Bilanz anzusetzen, wenn es Vertragspartei des Finanzinstruments wird. (Zum marktüblichen Erwerb eines finanziellen Vermögenswertes siehe Paragraph 38.)

Ausbuchung eines finanziellen Vermögenswertes

15 Bei Konzernabschlüssen werden die Paragraphen 16-23 und die Paragraphen A34-A52 des Anhangs A auf Konzernebene angewandt. Ein Unternehmen konsolidiert folglich zuerst alle Tochterunternehmen gemäß IAS 27 und SIC-12 *Konsolidierung — Zweckgesellschaften* und wendet auf die daraus resultierende Unternehmensgruppe dann die Paragraphen 16-23 und die Paragraphen A34-A52 des Anhangs A an.

16 Vor Beurteilung der Frage, ob und in welcher Höhe gemäß den Paragraphen 17-23 eine Ausbuchung zulässig ist, bestimmt ein Unternehmen, ob diese Paragraphen auf einen Teil des finanziellen Vermögenswertes (oder einen Teil einer Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte) oder auf einen finanziellen Vermögenswert (oder eine Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte) in seiner Gesamtheit anzuwenden ist, und verfährt dabei wie folgt.

(a) Die Paragraphen 17-23 sind nur dann auf einen Teil eines finanziellen Vermögenswertes (oder einen Teil einer Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte) anzuwenden, wenn der Teil, der für eine Ausbuchung in Erwägung gezogen wird, eine der drei folgenden Voraussetzungen erfüllt.

(i) Der Teil enthält nur speziell abgegrenzte Cashflows eines finanziellen Vermögenswertes (oder einer Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte). Geht ein Unternehmen beispielsweise einen Zinsstrip ein, bei dem die Vertragspartei ein Anrecht auf die Zinszahlungen, nicht aber auf die Tilgungen aus dem Schuldinstrument erhält, sind auf die Zinszahlungen die Paragraphen 17-23 anzuwenden.

(ii) Der Teil umfasst lediglich einen exakt proportionalen (pro rata) Teil an den Cashflows eines finanziellen Vermögenswertes (oder einer Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte). Geht ein Unternehmen beispielsweise eine Vereinbarung ein, bei der die Vertragspartei ein Anrecht auf 90 Prozent aller Cashflows eines Schuldinstruments erhält, sind auf 90 Prozent dieser Cashflows die Paragraphen 17-23 anzuwenden. Bei mehr als einer Vertragspartei wird von den einzelnen Parteien nicht verlangt, dass sie einen entsprechenden Anteil an den Cashflows haben, sofern das übertragende Unternehmen einen exakt proportionalen Teil hat.

(iii) Der Teil umfasst lediglich einen exakt proportionalen (pro rata) Teil an speziell abgegrenzten Cashflows eines finanziellen Vermögenswertes (oder einer Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte). Geht ein Unternehmen beispielsweise eine Vereinbarung ein, bei der die Vertragspartei ein Anrecht auf 90 Prozent der Zinszahlungen eines Schuldinstruments erhält, sind auf 90 Prozent dieser Zinszahlungen die Paragraphen 17-23 anzuwenden. Bei mehr als einer Vertragspartei wird von den einzelnen Parteien nicht verlangt, dass sie einen proportionalen Teil an den speziell abgegrenzten Cashflows haben, sofern das übertragende Unternehmen einen exakt proportionalen Teil hat.

(b) In allen anderen Fällen sind die Paragraphen 17-23 auf den finanziellen Vermögenswert (oder auf die Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte) insgesamt anzuwenden. Wenn ein Unternehmen beispielsweise (i) sein Anrecht auf die ersten oder letzten 90 Prozent der Zahlungseingänge aus einem finanziellen Vermögenswert (oder einer Gruppe finanzieller Vermögenswerte), oder (ii) sein Anrecht auf 90 Prozent der Cashflows aus einer Gruppe von Forderungen überträgt, gleichzeitig aber eine Garantie abgibt, dem Käufer sämtliche Zahlungsausfälle bis in Höhe von 8 Prozent des Kapitalbetrags der Forderungen zu erstatten, sind die Paragraphen 17-23 auf den finanziellen Vermögenswert (oder die Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte) insgesamt anzuwenden.

In den Paragraphen 17-26 bezieht sich der Begriff „finanzieller Vermögenswert" entweder auf einen Teil eines finanziellen Vermögenswertes (oder einen Teil einer Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte) wie unter (a) beschrieben oder einen finanziellen Vermögenswert (oder eine Gruppe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte) insgesamt.

17 Ein Unternehmen darf einen finanziellen Vermögenswert nur dann ausbuchen, wenn:

(a) sein vertragliches Anrecht auf Cashflows aus einem finanziellen Vermögenswert ausläuft; oder

(b) es den finanziellen Vermögenswert den Paragraphen 18 und 19 entsprechend überträgt und die Übertragung für eine Ausbuchung gemäß Paragraph 20 in Frage kommt.

(Zum marktüblichen Verkauf finanzieller Vermögenswerte siehe Paragraph 38.)

18 Ein Unternehmen überträgt nur dann einen finanziellen Vermögenswert, wenn es entweder:

(a) sein vertragliches Anrecht auf den Bezug von Cashflows aus dem finanziellen Vermögenswert überträgt; oder

(b) sein vertragliches Anrecht auf den Bezug von Cashflows aus finanziellen Vermögenswerten zwar behält, sich im Rahmen einer Vereinbarung, die die Bedingungen in Paragraph 19 erfüllt, aber vertraglich zur Zahlung der Cashflows an einen oder mehrere Empfänger verpflichtet.

19 Behält ein Unternehmen sein vertragliches Anrecht auf den Bezug von Cashflows aus einem finanziellen Vermögenswert (dem „ursprünglichen Vermögenswert"), verpflichtet sich aber vertraglich zur Zahlung dieser Cashflows an ein oder mehrere Unternehmen (die „Endempfänger"), so behandelt es die Transaktion nur dann als eine Übertragung eines finanziellen Vermögenswertes, wenn folgende drei Bedingungen erfüllt sind.

(a) Das Unternehmen ist nur dann zu Zahlungen an die Endempfänger verpflichtet, wenn es die entsprechenden Beträge aus dem ursprünglichen Vermögenswert vereinnahmt. Kurzfristige Vorauszahlungen, die das Unternehmen zum vollständigen Einzug des geliehenen Betrags zuzüglich aufgelaufener Zinsen zum Marktzinssatz berechtigen, verstoßen gegen diese Bedingung nicht.

(b) Das Unternehmen darf den ursprünglichen Vermögenswert laut Übertragungsvertrag weder verkaufen noch verpfänden, es sei denn, dies dient der Absicherung seiner Verpflichtung, den Endempfängern die Cashflows zu zahlen.

(c) Das Unternehmen ist verpflichtet, die für die Endempfänger eingenommenen Cashflows ohne wesentliche Verzögerung weiterzuleiten. Auch ist es nicht befugt, solche Cashflows während der kurzen Erfüllungsperiode vom Inkassotag bis zum geforderten Überweisungstermin an die Endempfänger zu reinvestieren, außer in Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente (im Sinne von IAS 7 *Kapitalflussrechnungen*), wobei die Zinsen aus solchen Finanzinvestitionen an die Endempfänger weiterzugeben sind.

20 Überträgt ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert (siehe Paragraph 18), so hat es zu bewerten, in welchem Umfang die mit dem Eigentum dieses Vermögenswertes verbundenen Risiken und Chancen bei ihm verbleiben. In diesem Fall gilt Folgendes:

(a) Wenn das Unternehmen so gut wie alle mit dem Eigentum des finanziellen Vermögenswertes verbundenen Risiken und Chancen überträgt, hat es den finanziellen Vermögenswert auszubuchen und alle bei dieser Übertragung entstandenen oder behaltenen Rechte und Verpflichtungen gesondert als Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten anzusetzen.

(b) Wenn das Unternehmen so gut wie alle mit dem Eigentum des finanziellen Vermögenswertes verbundenen Risiken und Chancen behält, hat es den finanziellen Vermögenswert weiterhin zu erfassen.

(c) Wenn das Unternehmen so gut wie alle mit dem Eigentum des finanziellen Vermögenswertes verbundenen Risiken und Chancen weder überträgt noch behält, hat es zu bestimmen, ob es die Verfügungsgewalt über den finanziellen Vermögenswert behalten hat. In diesem Fall gilt Folgendes:

(i) Wenn das Unternehmen die Verfügungsgewalt nicht behalten hat, ist der finanzielle Vermögenswert auszubuchen und sind alle bei dieser Übertragung entstandenen oder behaltenen Rechte und Verpflichtungen gesondert als Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten anzusetzen.

(ii) Wenn das Unternehmen die Verfügungsgewalt behalten hat, ist der finanzielle Vermögenswert nach Maßgabe des anhaltenden Engagements des Unternehmens weiter zu erfassen (siehe Paragraph 30).

21 In welchem Umfang Risiken und Chancen übertragen werden (siehe Paragraph 20), wird festgestellt, indem die Risikopositionen des Unternehmens vor und nach der Übertragung mit Veränderungen bei Höhe und Eintrittszeitpunkt der Netto-Cashflows des übertragenen Vermögenswertes verglichen werden. Ein Unternehmen hat so gut wie alle mit dem Eigentum eines finanziellen Vermögenswertes verbundenen Risiken und Chancen behalten, wenn sich seine Anfälligkeit für Schwankungen des Barwertes der künftigen Netto-Cashflows durch die Übertragung nicht wesentlich geändert hat (z. B. weil das Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert gemäß einer Vereinbarung über dessen Rückkauf zu einem festen Preis oder zum Verkaufspreis zuzüglich einer Verzinsung veräußert hat). Ein Unternehmen hat so gut wie alle mit dem Eigentum eines finanziellen Vermögenswertes verbundenen Risiken und Chancen übertragen, wenn seine Anfälligkeit für solche Schwankungen im Vergleich zur gesamten Schwankungsbreite des Barwerts der mit dem finanziellen Vermögenswert verbundenen künftigen Netto-Cashflows nicht mehr signifikant ist (z. B. weil das Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert lediglich mit der Option verkauft hat, ihn zu dem zum Zeitpunkt des Rückkaufs beizulegenden Zeitwert zurückzukaufen, oder weil es im Rahmen einer Vereinbarung, wie einer Kredit-Unterbeteiligung, die die Bedingungen in Paragraph 19 erfüllt, einen exakt proportionalen Teil der Cashflows eines größeren finanziellen Vermögenswertes übertragen hat).

22 Oft ist es offensichtlich, ob ein Unternehmen so gut wie alle Risiken und Chancen übertragen oder behalten hat, so dass es keiner weiteren Berechnungen bedarf. In anderen Fällen wird es notwendig sein, die Anfälligkeit des Unternehmens für Schwankungen des Barwerts der künftigen Netto-Cashflows vor und nach der Übertragung zu berechnen und zu vergleichen. Zur Berechnung und zum Vergleich wird ein angemessener aktueller Marktzins als Abzinsungssatz benutzt. Jede für möglich gehaltene Schwankung der Netto-Cashflows wird berücksichtigt, wobei den Ergebnissen mit einer größeren Eintrittswahrscheinlichkeit größeres Gewicht beigemessen wird.

23 Ob das Unternehmen die Verfügungsgewalt über den übertragenen Vermögenswert behalten hat (siehe Paragraph 20 (c)), hängt von der Fähigkeit des Empfängers ab, den Vermögenswert zu verkaufen. Wenn der Empfänger den Vermögenswert faktisch in seiner Gesamtheit an eine nicht verbundene dritte Partei verkaufen und diese Möglichkeit einseitig wahrnehmen kann, ohne für die Übertragung weitere Einschränkungen zu verhängen, hat das Unternehmen die Verfügungsgewalt nicht behalten. In allen anderen Fällen hat das Unternehmen die Verfügungsgewalt behalten.

Übertragungen, die die Bedingungen für eine Ausbuchung erfüllen (siehe Paragraph 20(a) und (c)(i))

24 Überträgt ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert unter den für eine vollständige Ausbuchung erforderlichen Bedingungen und behält dabei das Recht, diesen Vermögenswert gegen eine Gebühr zu verwalten, hat es für diesen Verwaltungs-/Abwicklungsvertrag entweder einen Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit aus dem Bedienungsrecht zu erfassen. Wenn diese Gebühr voraussichtlich keine angemessene Vergütung für die Verwaltung bzw. Abwicklung durch das Unternehmen darstellen, ist eine Verbindlichkeit für die Verwaltungs- bzw. Abwicklungsverpflichtung zum beizulegenden Zeitwert zu erfassen. Wenn die Gebühr für die Verwaltung bzw. Abwicklung eine angemessene Kompensierung voraussichtlich übersteigt, ist ein Vermögenswert aus dem Verwaltungsrecht zu einem Betrag zu erfassen, der auf der Grundlage einer Verteilung des Buchwertes des größeren finanziellen Vermögenswertes gemäß Paragraph 27 bestimmt wird.

25 Wenn ein finanzieller Vermögenswert infolge einer Übertragung vollständig ausgebucht wird, die Übertragung jedoch dazu führt, dass das Unternehmen einen neuen finanziellen Vermögenswert erhält bzw. eine neue finanzielle Verbindlichkeit oder eine Verbindlichkeit aus der Verwaltungs- bzw. Abwicklungsverpflichtung übernimmt, hat das Unternehmen den neuen finanziellen Vermögenswert, die neue finanzielle Verbindlichkeit oder die Verbindlichkeit aus der Verwaltungs- bzw. Abwicklungsverpflichtung zum beizulegenden Zeitwert zu erfassen.

26 Bei der vollständigen Ausbuchung eines finanziellen Vermögenswertes ist die Differenz zwischen:

(a) dem Buchwert und

(b) der Summe aus (i) dem erhaltenen Entgelt (einschließlich jedes neu erhaltenen Vermögenswertes abzüglich jeder neu übernommenen Verbindlichkeit) und (ii) aller kumulierten Gewinne oder Verluste, die direkt im Eigenkapital erfasst wurden (siehe Paragraph 55(b)),

ergebniswirksam zu erfassen.

27 Ist der übertragene Vermögenswert Teil eines größeren Vermögenswertes (z. B. wenn ein Unternehmen Zinszahlungen, die Teil eines Schuldinstruments sind, überträgt, siehe Paragraph 16(a)) und der übertragene Teil die Bedingungen für eine vollständige Ausbuchung erfüllt, ist der frühere Buchwert des größeren finanziellen Vermögenswertes zwischen dem Teil, der weiter erfasst wird, und dem Teil, der ausgebucht wird, auf der Grundlage der relativen beizulegenden Zeitwerte dieser Teile am Übertragungstag aufzuteilen. Zu diesem Zweck ist ein einbehaltener Vermögenswert aus dem Verwaltungsrecht als ein Teil, der weiter erfasst wird, zu behandeln. Die Differenz zwischen:

(a) dem Buchwert, der dem ausgebuchten Teil zugeordnet wurde, und

(b) der Summe aus (i) dem für den ausgebuchten Teil erhaltenen Entgelt (einschließlich jedes neu erhaltenen Vermögenswertes abzüglich jeder neu übernommenen Verbindlichkeit) und (ii) aller kumulierten ihm zugeordneten Gewinne oder Verluste, die direkt im Eigenkapital erfasst wurden (siehe Paragraph 55(b)),

ist ergebniswirksam zu erfassen. Ein kumulierter Gewinn oder Verlust, der im Eigenkapital erfasst wurde, wird zwischen dem Teil, der weiter erfasst wird, und dem Teil, der ausgebucht wurde, auf der Grundlage der relativen beizulegenden Zeitwerte dieser Teile aufgeteilt.

28 Teilt ein Unternehmen den früheren Buchwert des größeren finanziellen Vermögenswertes zwischen dem weiter erfassten und dem ausgebuchten Teil auf, muss der beizulegende Zeitwert des weiter erfassten Teils bestimmt werden. Hat das Unternehmen in der Vergangenheit ähnliche Teile wie den weiter erfassten verkauft, oder gibt es andere Markttransaktionen für solche Teile, so liefern die Preise der letzten Transaktionen die beste Schätzung für seinen beizulegenden Zeitwert. Gibt es für den Teil, der weiter erfasst wird, keine Preisnotierungen oder aktuelle Markttransaktionen zur Belegung des beizulegenden Zeitwerts, so besteht die beste Schätzung in der Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert des größeren finanziellen Vermögenswertes als Ganzem und dem vom Empfänger für den ausgebuchten Teil vereinnahmten Entgelt.

Übertragungen, die die Bedingungen für eine Ausbuchung nicht erfüllen (siehe Paragraph 20(b))

29 Führt eine Übertragung nicht zu einer Ausbuchung, da das Unternehmen so gut wie alle mit dem Eigentum des übertragenen Vermögenswertes verbundenen Risiken und Chancen behalten hat, so hat das Unternehmen den übertragenen Vermögenswert in seiner Gesamtheit weiter zu erfassen und für das erhaltene Entgelt eine finanzielle Verbindlichkeit zu erfassen. In den folgenden Perioden hat das Unternehmen alle Erträge aus dem übertragenen Vermögenswert und alle Aufwendungen für die finanzielle Verbindlichkeit zu erfassen.

Anhaltendes Engagement bei übertragenen Vermögenswerten (siehe Paragraph 20(c)(ii))

30 Wenn ein Unternehmen so gut wie alle mit dem Eigentum eines übertragenen Vermögenswertes verbundenen Risiken und Chancen weder überträgt noch behält und die Verfügungsgewalt über den übertragenen Vermögenswert behält, hat es den übertragenen Vermögenswert nach Maßgabe seines anhaltenden Engagements weiter zu erfassen. Ein anhaltendes Engagement des Unternehmens an dem übertragenen Vermögenswert ist in dem Maße gegeben, in dem es Wertänderungen des übertragenen Vermögenswertes ausgesetzt ist. Zum Beispiel:

(a) Wenn das anhaltende Engagement eines Unternehmens der Form nach den übertragenen Vermögenswert garantiert, ist der Umfang dieses anhaltenden Engagements entweder der Betrag des Vermögenswertes oder der Höchstbetrag des erhaltenen Entgelts, den das Unternehmen eventuell zurückzahlen müsste („der garantierte Betrag"), je nachdem, welcher von beiden der Niedrigere ist.

(b) Wenn das anhaltende Engagement des Unternehmens der Form nach eine geschriebene oder eine erworbene Option (oder beides) auf den übertragenen Vermögenswert ist, so ist der Umfang des anhaltenden Engagements des Unternehmens der Betrag des übertragenen Vermögenswertes, den das Unternehmen zurückkaufen kann. Im Fall einer geschriebenen Verkaufsoption auf einen Vermögenswert, der zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, ist der Umfang des anhaltenden Engagements des Unternehmens allerdings auf den beizulegenden Zeitwert des übertragenen Vermögenswertes oder den Ausübungspreis der Option — je nachdem, welcher von beiden der Niedrigere ist — begrenzt (siehe Paragraph A48).

(c) Wenn das anhaltende Engagement des Unternehmens der Form nach eine Option ist, die durch Barausgleich oder vergleichbare Art auf den übertragenen Vermögenswert erfüllt wird, wird der Umfang des anhaltenden Engagements des Unternehmens in der gleichen Weise wie bei Optionen, die nicht durch Barausgleich erfüllt werden, ermittelt (siehe Buchstabe (b)).

31 Wenn ein Unternehmen einen Vermögenswert weiterhin nach Maßgabe seines anhaltenden Engagements erfasst, hat es auch eine damit verbundene Verbindlichkeit zu erfassen. Ungeachtet der anderen Bewertungsvorschriften dieses Standards werden der übertragene Vermögenswert und die damit verbundene Verbindlichkeit so bewertet, dass den Rechten und Verpflichtungen, die das Unternehmen behalten hat, Rechnung getragen wird. Die verbundene Verbindlichkeit wird so bewertet, dass der Nettobuchwert aus übertragenem Vermögenswert und verbundener Verbindlichkeit:

(a) den fortgeführten Anschaffungskosten der von dem Unternehmen behaltenen Rechte und Verpflichtungen entspricht, falls der übertragene Vermögenswert zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wird; oder

(b) gleich dem beizulegenden Zeitwert der von dem Unternehmen behaltenen Rechte und Verpflichtungen ist, wenn diese eigenständig bewertet würden, falls der übertragene Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird.

32 Das Unternehmen hat alle Erträge aus dem übertragenen Vermögenswert weiterhin nach Maßgabe seines anhaltenden Engagements zu erfassen sowie alle Aufwendungen für damit verbundene Verbindlichkeiten.

33 Bei der Folgebewertung werden Änderungen im beizulegenden Zeitwert des übertragenen Vermögenswertes und der damit verbundenen Verbindlichkeit gemäß Paragraph 55 gleichartig erfasst und nicht miteinander saldiert.

34 Erstreckt sich das anhaltende Engagement des Unternehmens nur auf einen Teil eines finanziellen Vermögenswertes (z. B. wenn ein Unternehmen die Option behält, einen Teil des übertragenen Vermögenswertes zurückzukaufen, oder nach wie vor einen Residualanspruch hat, der nicht dazu führt, dass es so gut wie alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen behält, und das Unternehmen auch weiterhin die Verfügungsgewalt besitzt), hat das Unternehmen den früheren Buchwert des finanziellen Vermögenswertes zwischen dem Teil, der von ihm gemäß des anhaltenden Engagements weiter erfasst wird, und dem Teil, den es nicht länger erfasst, auf Grundlage der relativen beizulegenden Zeitwerte dieser Teile am Übertragungstag, aufzuteilen. Zu diesem Zweck gelten die Bestimmungen des Paragraphen 28. Die Differenz zwischen:

(a) dem Buchwert, der dem nicht länger erfassten Teil zugeordnet wurde; und

(b) der Summe aus (i) dem für den nicht länger erfassten Teil erhaltenen Entgelt und (ii) allen ihm zugeordneten kumulierten Gewinne oder Verluste, die direkt im Eigenkapital erfasst wurden (siehe Paragraph 55(b)),

ist ergebniswirksam zu erfassen. Ein kumulierter Gewinn oder Verlust, der im Eigenkapital erfasst wurde, wird zwischen dem Teil, der weiter erfasst wird, und dem Teil der nicht länger erfasst wird, auf der Grundlage der relativen beizulegenden Zeitwerte dieser Teile aufgeteilt.

35 Wird der übertragene Vermögenswert zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet, kann die nach diesem Standard bestehende Möglichkeit, eine finanzielle Verbindlichkeit erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, für die verbundene Verbindlichkeit nicht in Anspruch genommen werden.

Alle Übertragungen

36 Wird ein übertragener Vermögenswert weiterhin erfasst, darf er nicht mit der verbundenen Verbindlichkeit saldiert werden. Ebensowenig darf ein Unternehmen Erträge aus dem übertragenen Vermögenswert mit Aufwendungen saldieren, die für die verbundene Verbindlichkeit angefallen sind (siehe IAS 32 Paragraph 42).

37 Bietet der Übertragende dem Empfänger nicht zahlungswirksame Sicherheiten (wie Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente), hängt die Bilanzierung der Sicherheit durch den Übertragenden und den Empfänger davon ab, ob Letzterer das Recht hat, die Sicherheit zu verkaufen oder weiter zu verpfänden, und davon, ob der Übertragende ausgefallen ist. Zu bilanzieren ist die Sicherheit wie folgt:

(a) Hat der Empfänger das vertrags- oder gewohnheitsmäßige Recht, die Sicherheit zu verkaufen oder weiter zu verpfänden, dann hat der Übertragende sie in seiner Bilanz getrennt von anderen Vermögenswerten neu einzustufen (z. B. als verliehenen Vermögenswert, verpfändetes Eigenkapitalinstrument oder Rückkaufforderung).

(b) Verkauft der Empfänger die an ihn verpfändete Sicherheit, hat er für seine Verpflichtung, die Sicherheit zurückzugeben, den Veräußerungserlös und eine zum beizulegenden Zeitwert zu bewertende Verbindlichkeit zu erfassen.

(c) Ist der Übertragende dem Vertrag zufolge ausgefallen und nicht länger zur Rückforderung der Sicherheit berechtigt, so hat er die Sicherheit auszubuchen und der Empfänger sie als seinen Vermögenswert anzusetzen und zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, bzw. — wenn er die Sicherheit bereits verkauft hat — seine Verpflichtung zur Rückgabe der Sicherheit auszubuchen.

(d) Mit Ausnahme der Bestimmungen unter (c) hat der Übertragende die Sicherheit weiterhin als seinen Vermögenswert anzusetzen und darf der Empfänger die Sicherheit nicht als einen Vermögenswert ansetzen.

Marktüblicher Kauf und Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes

38 Ein marktüblicher Kauf oder Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes ist entweder zum Handels- oder zum Erfüllungstag anzusetzen bzw. auszubuchen (siehe Anhang A Paragraphen A53-A56).

Ausbuchung einer finanziellen Verbindlichkeit

39 Ein Unternehmen darf eine finanzielle Verbindlichkeit (oder einen Teil derselben) nur dann aus seiner Bilanz entfernen, wenn diese getilgt ist — d. h. die im Vertrag genannten Verpflichtungen erfüllt oder aufgehoben sind oder auslaufen.

40 Ein Austausch von Schuldinstrumenten mit grundverschiedenen Vertragsbedingungen zwischen einem bestehenden Kreditnehmer und Kreditgeber ist wie eine Tilgung der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit und ein Ansatz einer neuen finanziellen Verbindlichkeit zu behandeln. Gleiches gilt, wenn die Vertragsbedingungen einer bestehenden finanziellen Verbindlichkeit oder eines Teils davon wesentlich geändert werden (wobei keine Rolle spielt, ob dies auf die finanziellen Schwierigkeiten des Schuldners zurückzuführen ist oder nicht).

41 Die Differenz zwischen dem Buchwert einer getilgten oder auf eine andere Partei übertragenen finanziellen Verbindlichkeit (oder eines Teils derselben) und dem gezahlten Entgelt, einschließlich übertragener nicht zahlungswirksamer Vermögenswerte oder übernommener Verbindlichkeiten, ist ergebniswirksam zu erfassen.

42 Kauft ein Unternehmen einen Teil einer finanziellen Verbindlichkeit zurück, so hat es den früheren Buchwert der finanziellen Verbindlichkeit zwischen dem weiter erfassten und dem ausgebuchten Teil auf der Grundlage der relativen beizulegenden Zeitwerte dieser Teile am Rückkauftag aufzuteilen. Die Differenz zwischen (a) dem Buchwert, der dem ausgebuchten Teil zugeordnet wurde, und (b) dem für den ausgebuchten Teil gezahlten Entgelt, einschließlich übertragener nicht zahlungswirksamer Vermögenswerte oder übernommener Verbindlichkeiten, ist ergebniswirksam zu erfassen.

BEWERTUNG

Erstmalige Bewertung finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten

43 Beim erstmaligen Ansatz eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit hat ein Unternehmen diese zu ihrem beizulegenden Zeitwert zu bewerten, bei finanziellen Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten, die nicht erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, zudem unter Einbeziehung von Transaktionskosten, die direkt dem Erwerb des Vermögenswerts oder der Emission der Verbindlichkeit zuzurechnen sind.

44 Bilanziert ein Unternehmen einen Vermögenswert, der in den folgenden Perioden zu Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wird, zum Erfüllungstag, so wird er am Handelstag erstmalig zu seinem beizulegenden Zeitwert erfasst (siehe Anhang A Paragraphen A53-A56).

Folgebewertung finanzieller Vermögenswerte

45 Zum Zwecke der Folgebewertung eines finanziellen Vermögenswertes nach dessen erstmaligem Ansatz stuft der vorliegende Standard finanzielle Vermögenswerte in die folgenden vier in Paragraph 9 definierten Kategorien ein:

(a) finanzielle Vermögenswerte, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden;

(b) bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen;

(c) Kredite und Forderungen; und

(d) zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte.

Diese Kategorien sind für die Bewertung und die erfolgswirksame Erfassung nach diesem Standard maßgeblich. Für den Ausweis im Abschluss kann das Unternehmen für diese Kategorien andere Bezeichnungen oder Einteilungen verwenden. Die in IFRS 7 vorgeschriebenen Informationen hat das Unternehmen im Anhang anzugeben.

46 Mit Ausnahme der nachfolgend genannten finanziellen Vermögenswerte hat ein Unternehmen finanzielle Vermögenswerte, einschließlich derivativer Finanzinstrumente mit positivem Marktwert, nach dem erstmaligen Ansatz zu deren beizulegendem Zeitwert zu bewerten, ohne die Transaktionskosten, die u.U. beim Verkauf oder einer anders gearteten Veräußerung anfallen, in Abzug zu bringen:

(a) Kredite und Forderungen im Sinne von Paragraph 9, die unter Anwendung der Effektivzinsmethode zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden;

(b) bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen im Sinne von Paragraph 9, die unter Anwendung der Effektivzinsmethode zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden; und

(c) Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, für die kein auf einem aktiven Markt notierter Preis vorliegt und deren beizulegender Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann, sowie Derivate auf solche nicht notierte Eigenkapitalinstrumente, die nur durch Andienung erfüllt werden können; diese sind mit den Anschaffungskosten zu bewerten (siehe Anhang A Paragraphen A80 und A81).

Als gesicherte Grundgeschäfte designierte finanzielle Vermögenswerte sind nach den Bilanzierungsvorschriften für Sicherungsgeschäfte der Paragraphen 89-102 zu bewerten. Alle finanziellen Vermögenswerte außer denen, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, sind gemäß den Paragraphen 58-70 und Anhang A Paragraphen A84-A93 auf Wertminderung zu überprüfen.

Folgebewertung finanzieller Verbindlichkeiten

47 Nach ihrem erstmaligen Ansatz sind alle finanziellen Verbindlichkeiten unter Anwendung der Effektivzinsmethode zu fortgeführten Anschaffungskosten zu bewerten. Davon ausgenommen sind:

(a) finanzielle Verbindlichkeiten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Solche Verbindlichkeiten, einschließlich derivativer Finanzinstrumente mit negativem Marktwert, sind zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, mit Ausnahme einer derivativen Verbindlichkeit auf ein nicht notiertes Eigenkapitalinstrument, dessen beizulegender Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden und das nur durch Andienung erfüllt werden kann; eine solche Verbindlichkeit ist zu den Anschaffungskosten zu bewerten.

(b) finanzielle Verbindlichkeiten, die entstehen, wenn die Übertragung eines finanziellen Vermögenswertes nicht zu einer Ausbuchung berechtigt oder die Bilanzierung unter Zugrundelegung eines anhaltenden Engagements erfolgt. Bei der Bewertung derartiger finanzieller Verbindlichkeiten ist nach den Paragraphen 29 und 31 zu verfahren.

(c) die in Paragraph 9 definierten finanziellen Garantien. Nach dem erstmaligen Ansatz hat der Emittent eines solchen Vertrags (sofern Paragraph 47(a) oder (b) nicht anwendbar ist) bei dessen Bewertung den höheren der beiden folgenden Beträge zugrundezulegen:

(i) den gemäß IAS 37 bestimmten Betrag; und

(ii) den ursprünglich erfassten Betrag (siehe Paragraph 43), gegebenenfalls abzüglich der gemäß IAS 18 erfassten kumulierten Amortisationen.

(d) Zusagen, einen Kredit unter dem Marktzinssatz zur Verfügung zu stellen. Nach erstmaligem Ansatz hat das Unternehmen, das eine solche Zusage erteilt (außer für den Fall, dass Paragraph 47(a) Anwendung findet), bei deren Bewertung den höheren der beiden folgenden Beträge zugrundezulegen:

(i) den gemäß IAS 37 bestimmten Betrag; und

(ii) dem ursprünglich erfassten Betrag (siehe Paragraph 43), gegebenenfalls abzüglich der gemäß IAS 18 erfassten kumulierten Amortisationen.

Als gesicherte Grundgeschäfte designierte finanzielle Verbindlichkeiten sind nach den Bilanzierungsvorschriften für Sicherungsgeschäfte der Paragraphen 89-102 zu bewerten.

Überlegungen zur Bewertung zum beizulegenden Zeitwert

48 Zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit für die Zwecke des vorliegenden Standards, des IAS 32 oder des IFRS 7 hat ein Unternehmen die Paragraphen A69-A82 des Anhangs A anzuwenden.

48A Den besten Anhaltspunkt für den beizulegenden Zeitwert liefern notierte Preise an einem aktiven Markt. Wenn der Markt für ein Finanzinstrument nicht aktiv ist, bestimmt ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert mithilfe eines Bewertungsverfahrens. Ziel eines solchen Bewertungsverfahrens ist es, den Transaktionspreis festzustellen, der sich am Bewertungsstichtag zwischen unabhängigen Vertragspartnern bei Vorliegen normaler Geschäftsbedingungen ergeben hätte. Zu den Bewertungsverfahren gehören der Rückgriff auf unlängst aufgetretene Geschäftsvorfälle zwischen sachverständigen, vertragswilligen und unabhängigen Geschäftspartnern — sofern verfügbar –, der Vergleich mit dem aktuellen beizulegenden Zeitwert eines anderen, im Wesentlichen identischen Finanzinstruments, DCF-Verfahren sowie Optionspreismodelle. Gibt es ein Bewertungsverfahren, das von den Marktteilnehmern üblicherweise für die Preisfindung dieses Finanzinstruments verwendet wird, und hat dieses Verfahren nachweislich verlässliche Schätzwerte für Preise geliefert, die bei tatsächlichen Marktvorgängen erzielt wurden, setzt das Unternehmen dieses Verfahren ein. Das gewählte Bewertungsverfahren stützt sich so weit wie möglich auf Marktdaten und so wenig wie möglich auf unternehmensspezifischen Daten. Es berücksichtigt alle Faktoren, die Marktteilnehmer bei einer Preisfindung beachten würden und steht mit den anerkannten ökonomischen Verfahrensweisen für die Preisfindung von Finanzinstrumenten in Einklang. Ein Unternehmen justiert das Bewertungsverfahren regelmäßig und prüft seine Validität, indem es Preise von gegenwärtig zu beobachtenden aktuellen Markttransaktionen für dasselbe Instrument (d. h. ohne Änderung oder Umgestaltung) oder Preise, die auf verfügbaren, beobachtbaren Marktdaten beruhen, verwendet.

49 Der beizulegende Zeitwert einer kurzfristig abrufbaren finanziellen Verbindlichkeit (z. B. einer Sichteinlage) ist nicht niedriger als der auf Sicht zahlbare Betrag, der vom ersten Tag an, an dem der Betrag zurückgezahlt werden muss, abgezinst wird.

Umgliederungen

50 Ein Unternehmen

(a) darf ein Derivat nicht aus der Kategorie der erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewertenden Finanzinstrumente umgliedern, solange dieses gehalten wird oder begeben ist,

(b) darf kein Finanzinstrument aus der Kategorie der erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewertenden Finanzinstrumente umgliedern, wenn es vom Unternehmen beim erstmaligen Ansatz dazu bestimmt wurde, erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet zu werden, und

(c) darf einen finanziellen Vermögenswert, der nicht mehr in der Absicht gehalten wird, ihn kurzfristig zu veräußern oder zurückzukaufen (auch wenn er möglicherweise zu diesem Zweck erworben oder eingegangen wurde), aus der Kategorie der erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewertenden Finanzinstrumente umgliedern, wenn die in den Paragraphen 50B oder 50D genannten Bedingungen erfüllt sind.

Nach erstmaligem Ansatz darf ein Finanzinstrument nicht in die Kategorie der erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewertenden Finanzinstrumente umgegliedert werden.

50B Ein unter Paragraph 50 Buchstabe c fallender finanzieller Vermögenswert darf nur unter außergewöhnlichen Umständen aus der Kategorie der erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewertenden Finanzinstrumente umgegliedert werden (davon ausgenommen sind die in Paragraph 50D beschriebenen finanziellen Vermögenswerte).

50C Gliedert ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert gemäß Paragraph 50B aus der Kategorie der erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewertenden Finanzinstrumente um, hat es dabei den beizulegenden Zeitwert dieses Vermögenswertes zum Zeitpunkt der Umgliederung zugrunde zu legen. Gewinne oder Verluste, die bereits erfolgswirksam erfasst wurden, dürfen nicht rückgebucht werden. Als neue bzw. fortgeführte Anschaffungskosten wird der beizulegende Zeitwert des finanziellen Vermögenswertes zum Zeitpunkt der Umgliederung ausgewiesen.

50D Ein unter Paragraph 50 Buchstabe c fallender finanzieller Vermögenswert, der der Definition Kredite und Forderungen entsprochen hätte (wenn er beim erstmaligen Ansatz nicht als zu Handelszwecken gehalten hätte eingestuft werden müssen) kann aus der Kategorie der erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewertenden Finanzinstrumente umgegliedert werden, wenn das Unternehmen die Absicht hat und in der Lage ist, ihn auf absehbare Zeit oder bis zu seiner Fälligkeit zu halten.

50E Ein als zur Veräußerung verfügbar eingestufter finanzieller Vermögenswert, der der Definition Kredite und Forderungen entsprochen hätte (wenn er nicht als zur Veräußerung verfügbar eingestuft worden wäre) kann aus der Kategorie zur Veräußerung verfügbar in die Kategorie Kredite und Forderungen umgegliedert werden, wenn das Unternehmen die Absicht hat und in der Lage ist, ihn auf absehbare Zeit oder bis zu seiner Fälligkeit zu halten.

50F Gliedert ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert gemäß Paragraph 50D aus der Kategorie der erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewertenden Finanzinstrumente oder gemäß Paragraph 50E aus der Kategorie zur Veräußerung verfügbar um, so hat es dabei den beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt der Umgliederung zugrunde zu legen. Bei finanziellen Vermögenswerten, die gemäß Paragraph 50D umgegliedert wurden, dürfen Gewinne oder Verluste, die bereits erfolgswirksam erfasst wurden, nicht rückgebucht werden. Als neue bzw. fortgeführte Anschaffungskosten wird der beizulegende Zeitwert des finanziellen Vermögenswerts zum Zeitpunkt der Umgliederung ausgewiesen. Bei finanziellen Vermögenswerten, die gemäß Paragraph 50E aus der Kategorie zur Veräußerung verfügbar umgegliedert wurden, sind alle mit diesem Vermögenswert verbundenen früheren Gewinne oder Verluste, die gemäß Paragraph 55 Buchstabe b im sonstigen Ergebnis erfasst wurden, gemäß Paragraph 54 zu bilanzieren.

51 Falls es aufgrund einer geänderten Absicht oder Fähigkeit nicht länger sachgerecht ist, eine Finanzinvestition als bis zur Fälligkeit zu halten einzustufen, ist eine Umgliederung als zur Veräußerung verfügbar und eine Neubewertung zum beizulegenden Zeitwert vorzunehmen und die Differenz zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert gemäß Paragraph 55(b) zu erfassen.

52 Wann immer Verkäufe oder Umgliederungen eines mehr als unerheblichen Betrags von bis zur Endfälligkeit zu haltenden Finanzinvestitionen keine der in Paragraph 9 genannten Bedingungen erfüllen, sind alle übrigen bis zur Endfälligkeit zu haltenden Finanzinstrumente in „zur Veräußerung verfügbar“ umzugliedern. Bei solchen Umgliederungen ist die Differenz zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert gemäß Paragraph 55 (b) zu erfassen.

53 Wird für einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit eine verlässliche Bewertung verfügbar, die bislang nicht vorlag, und muss der Vermögenswert oder die Verbindlichkeit zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, wenn eine verlässliche Bewertung verfügbar ist (siehe Paragraphen 46(c) und 47), ist der Vermögenswert oder die Verbindlichkeit zum beizulegenden Zeitwert neu zu bewerten und die Differenz zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert gemäß Paragraph 55 zu erfassen.

54 Falls es aufgrund einer geänderten Absicht oder Fähigkeit oder in dem seltenen Fall, dass der beizulegende Zeitwert nicht länger verlässlich bestimmt werden kann (siehe Paragraphen 46(c) und 47), oder aufgrund der Tatsache, dass die in Paragraph 9 genannten „zwei vorangegangenen Geschäftsjahre“ abgelaufen sind, nunmehr sachgerecht ist, einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit anstatt zum beizulegenden Zeitwert zu den

Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten anzusetzen, so wird der zu diesem Zeitpunkt zum beizulegenden Zeitwert bewertete Buchwert des finanziellen Vermögenswertes oder der finanziellen Verbindlichkeit zu den neuen Anschaffungs- bzw. fortgeführten Anschaffungskosten. Jeder gemäß Paragraph 55(b) direkt im Eigenkapital erfasste frühere Gewinn oder Verlust aus diesem Vermögenswert ist folgendermaßen zu behandeln:

(a) Bei einem finanziellen Vermögenswert mit fester Laufzeit ist der Gewinn oder Verlust über die Restlaufzeit der bis zur Endfälligkeit zu haltenden Finanzinvestition mittels der Effektivzinsmethode ergebniswirksam aufzulösen. Auch jede Differenz zwischen den neuen fortgeführten Anschaffungskosten und dem bei Endfälligkeit rückzahlbaren Betrag ist mittels der Effektivzinsmethode über die Restlaufzeit des finanziellen Vermögenswertes aufzulösen, wobei wie bei einer Verteilung von Agien und Disagien zu verfahren ist. Wird nachträglich eine Wertminderung für den finanziellen Vermögenswert festgestellt, ist jeder direkt im Eigenkapital erfasste Gewinn oder Verlust gemäß Paragraph 67 im Ergebnis zu erfassen.

(b) Bei einem finanziellen Vermögenswert ohne feste Laufzeit ist der Gewinn oder Verlust solange im Eigenkapital zu belassen, bis der Vermögenswert verkauft oder anderweitig abgegeben wird und erst dann im Ergebnis zu erfassen. Wird nachträglich eine Wertminderung für den finanziellen Vermögenswert festgestellt, ist jeder direkt im Eigenkapital erfasste frühere Gewinn oder Verlust gemäß Paragraph 67 im Ergebnis zu erfassen.

Gewinne und Verluste

55 Gewinne oder Verluste, die aus einer Änderung des beizulegenden Zeitwerts von finanziellen Vermögenswerten oder Verbindlichkeit, die nicht Teil eines Sicherungsgeschäfts sind, resultieren (siehe die Paragraphen 89-102), sind wie folgt zu erfassen:

(a) Gewinne oder Verluste aus einem finanziellen Vermögenswert bzw. einer finanziellen Verbindlichkeit, der/die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, sind im Ergebnis zu erfassen.

(b) Gewinne oder Verluste aus einem zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswert sind mit Ausnahme von Wertberichtigungen (siehe Paragraphen 67-70) und von Gewinnen und Verlusten aus der Währungsumrechnung (siehe Anhang A Paragraph A83) in der Eigenkapitalveränderungsrechnung (siehe IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*) solange direkt im Eigenkapital zu erfassen, bis der finanzielle Vermögenswert ausgebucht wird. Zu diesem Zeitpunkt sind die zuvor im Eigenkapital erfassten kumulierten Gewinne oder Verluste im Ergebnis zu erfassen. Die mittels der Effektivzinsmethode berechneten Zinsen (siehe Paragraph 9) sind dagegen in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen (siehe IAS 18). Dividenden auf zur Veräußerung verfügbare Eigenkapitalinstrumente sind mit der Entstehung des Rechtsanspruchs des Unternehmens auf Zahlung bei Gewinnen oder Verlusten zu erfassen (siehe IAS 18).

56 Gewinne oder Verluste aus finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten, die zu ihren fortgeführten Anschaffungskosten angesetzt werden (siehe Paragraphen 46 und 47), werden bei Ausbuchung oder Wertminderung des finanziellen Vermögenswerts/der finanziellen Verbindlichkeit sowie im Rahmen von Amortisationen im Ergebnis erfasst. Bei finanziellen Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten, die gesicherte Grundgeschäfte darstellen (siehe Paragraphen 78-84 und Anhang A Paragraphen A98-A101) erfolgt die Bilanzierung der Gewinne bzw. Verluste dagegen gemäß den Paragraphen 89-102.

57 Bilanziert ein Unternehmen finanzielle Vermögenswerte zum Erfüllungstag (siehe Paragraph 38 und Anhang A Paragraphen A53 und A56), sind Änderungen beim beizulegenden Zeitwert eines Vermögenswertes, der in der Zeit zwischen dem Handelstag und dem Erfüllungstag entgegenzunehmen ist, nicht für solche zu erfassen, die zu ihren Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten angesetzt werden (davon ausgenommen sind Wertberichtigungen). Bei Vermögenswerten, die zum beizulegenden Zeitwert angesetzt werden, wird die Änderung des beizulegenden Zeitwertes jedoch gemäß Paragraph 55 entweder im Ergebnis oder im Eigenkapital erfasst.

Wertminderung und Uneinbringlichkeit von finanziellen Vermögenswerten

58 Ein Unternehmen hat an jedem Bilanzstichtag zu ermitteln, ob es objektive Hinweise darauf gibt, dass bei einem finanziellen Vermögenswert oder einer Gruppe von finanziellen Vermögenswerten eine Wertminderung eingetreten ist. Liegen derartige Hinweise vor, hat das Unternehmen zur Bestimmung der Höhe der Wertberichtigung Paragraph 63 (für zu fortgeführten Anschaffungskosten angesetzte finanzielle Vermögenswerte), Paragraph 66 (für zu Anschaffungskosten angesetzte finanzielle Vermögenswerte) oder Paragraph 67 (für zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte) anzuwenden.

59 Bei einem finanziellen Vermögenswert oder eine Gruppe von finanziellen Vermögenswerten liegt nur dann theoretisch und praktisch eine Wertminderung vor, wenn infolge eines oder mehrerer Ereignisse, die nach dem erstmaligen Ansatz des Vermögenswertes eingetreten sind (ein „Schadensfall“), ein objektiver Hinweis auf eine Wertminderung vorliegt und dieser Schadensfall (oder -fälle) eine verlässlich schätzbare Auswirkung auf die erwarteten künftigen Cashflows des finanziellen Vermögenswertes oder der Gruppe der finanziellen Vermögenswerte hat. Es ist möglich, dass die Wertminderung nicht auf ein einzelnes, singuläres Ereignis zurückgeführt werden kann, sondern durch ein Zusammentreffen mehrerer Ereignisse verursacht wurde. Verluste aus künftig erwarteten

Ereignissen, dürfen ungeachtete ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit nicht erfasst werden. Als objektive Hinweise auf eine Wertminderung eines finanziellen Vermögenswertes oder einer Gruppe von Vermögenswerten gelten auch beobachtbare Daten zu den folgenden Schadensfällen, von denen der Inhaber des Vermögenswertes Kenntnis erlangt:

(a) erhebliche finanzielle Schwierigkeiten des Emittenten oder des Schuldners;

(b) ein Vertragsbruch wie beispielsweise ein Ausfall oder Verzug von Zins- oder Tilgungszahlungen;

(c) Zugeständnisse, die der Kreditgeber dem Kreditnehmer aus wirtschaftlichen oder rechtlichen Gründen im Zusammenhang mit den finanziellen Schwierigkeiten des Kreditnehmers macht, ansonsten aber nicht gewähren würde;

(d) eine erhöhte Wahrscheinlichkeit, dass der Kreditnehmer in Insolvenz oder ein sonstiges Sanierungsverfahren geht;

(e) das durch finanzielle Schwierigkeiten bedingte Verschwinden eines aktiven Markts für diesen finanziellen Vermögenswert; oder

(f) beobachtbare Daten, die auf eine messbare Verringerung der erwarteten künftigen Cashflows aus einer Gruppe von finanziellen Vermögenswerten seit deren erstmaligem Ansatz hinweisen, auch wenn die Verringerung noch nicht den einzelnen finanziellen Vermögenswerten der Gruppe zugeordnet werden kann, einschließlich:

(i) nachteiliger Veränderungen beim Zahlungsstand von Kreditnehmern in der Gruppe (z. B. eine größere Zahl von Zahlungsaufschüben oder Kreditkarteninhabern, die ihr Kreditlimit erreicht haben und den niedrigsten Monatsbetrag zahlen); oder

(ii) volkswirtschaftlicher oder regionaler wirtschaftlicher Rahmenbedingungen, die mit Ausfällen bei den Vermögenswerten der Gruppe korrelieren (z. B. eine Steigerung der Arbeitslosenquote in der Region des Kreditnehmers, ein Verfall der Immobilienpreise für Hypotheken in dem betreffenden Gebiet, ein Rückgang der Ölpreise für Kredite an Erdölproduzenten oder nachteilige Entwicklungen in einem Wirtschaftszweig, die die Kreditnehmer der Gruppe beinträchtigen).

60 Das Verschwinden eines aktiven Marktes infolge der Einstellung des öffentlichen Handels mit Wertpapieren eines Unternehmens ist kein Hinweis auf eine Wertminderung. Auch die Herabstufung des Bonitätsratings eines Unternehmens ist für sich genommen kein Hinweis auf eine Wertminderung, kann aber zusammen mit anderen verfügbaren Informationen auf eine Wertminderung hindeuten. Eine Abnahme des beizulegenden Zeitwertes eines finanziellen Vermögenswertes unter seine Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten ist nicht notwendigerweise ein Hinweis auf eine Wertminderung (z. B. eine Abnahme des beizulegenden Zeitwertes eines gehaltenen Schuldinstruments, die durch einen Anstieg des risikolosen Zinssatzes entsteht).

61 Zusätzlich zu den in Paragraph 59 genannten Ereignissen sind auch Informationen über signifikante Änderungen im technologischen, marktbezogenen, wirtschaftlichen oder rechtlichen Umfeld des Emittenten, die sich für diesen nachteilig auswirken, ein objektiver Hinweis auf eine Wertminderung eines gehaltenen Eigenkapitalinstruments und deuten darauf hin, dass die Ausgabe für das Eigenkapitalinstrument möglicherweise nicht zurückerlangt werden kann. Ein signifikanter oder länger anhaltender Rückgang des beizulegenden Zeitwertes eines gehaltenen Eigenkapitalinstruments unter dessen Anschaffungskosten ist ebenfalls ein objektiver Hinweis auf eine Wertminderung.

62 In einigen Fällen mögen die beobachtbaren Daten, die für die Schätzung der Wertberichtigung eines finanziellen Vermögenswertes erforderlich sind, nur begrenzt vorhanden oder für die gegenwärtigen Umstände nicht länger in vollem Umfang relevant sein. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn ein Kreditnehmer sich in finanziellen Schwierigkeiten befindet und nur wenige historische Daten über vergleichbare Kreditnehmer vorliegen. In solchen Fällen stützt sich ein Unternehmen zur Schätzung der Höhe einer Wertberichtigung auf seine Erfahrungen. Gleiches gilt, wenn ein Unternehmen beobachtbare Daten für eine Gruppe von finanziellen Vermögenswerten an die aktuellen Umstände anpassen will (siehe Paragraph A89). Vernünftige Schätzungen sind bei der Aufstellung von Abschlüssen unumgänglich und beeinträchtigen deren Verlässlichkeit nicht.

Finanzielle Vermögenswerte, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert werden

63 Gibt es einen objektiven Hinweis darauf, dass bei Krediten und Forderungen oder bis zur Endfälligkeit zu haltenden Finanzinvestitionen, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert werden, eine Wertminderung eingetreten ist, so ergibt sich die Höhe des Verlusts aus der Differenz zwischen dem Buchwert des Vermögenswertes und dem Barwert der erwarteten künftigen Cashflows (mit Ausnahme künftiger, noch nicht erlittener Kreditausfälle), abgezinst mit dem ursprünglichen Effektivzinssatz des finanziellen Vermögenswertes (d. h. dem bei erstmaligem Ansatz ermittelten Zinssatz). Der Buchwert des Vermögenswertes ist entweder direkt oder unter Verwendung eines Wertberichtigungskontos zu reduzieren. Der Verlustbetrag ist ergebniswirksam zu erfassen.

64 Ein Unternehmen stellt zunächst fest, ob bei finanziellen Vermögenswerten, die für sich genommen bedeutsam sind, ein objektiver Hinweis auf individuelle Wertminderung und bei finanziellen Vermögenswerten, die für sich genommen nicht bedeutsam sind (siehe Paragraph 59), ein objektiver Hinweis auf individuelle oder kollektive Wertminderung vorliegt. Stellt ein Unternehmen fest, dass bei einem einzeln untersuchten finanziellen Vermögenswert, ob bedeutsam oder nicht, kein objektiver Hinweis auf Wertminderung vorliegt, nimmt es diesen

in eine Gruppe finanzieller Vermögenswerte mit vergleichbaren Ausfallrisikoprofilen auf und untersucht sie gemeinsam auf Wertminderung. Vermögenswerte, die einzeln auf Wertminderung untersucht werden und für die eine Wertberichtigung neu bzw. weiterhin erfasst wird, werden nicht in eine gemeinsame Wertminderungsbeurteilung einbezogen.

65 Verringert sich die Höhe der Wertberichtigung in einer der folgenden Perioden und kann diese Verringerung objektiv auf einen nach der Erfassung der Wertminderung aufgetretenen Sachverhalt (wie die Verbesserung des Bonitätsratings eines Schuldners) zurückgeführt werden, ist die früher erfasste Wertberichtigung entweder direkt oder durch Anpassung des Wertberichtigungskontos rückgängig zu machen. Dies darf zum Zeitpunkt der Wertaufholung jedoch nicht dazu führen, dass der Buchwert des finanziellen Vermögenswertes über den Betrag der fortgeführten Anschaffungskosten hinausgeht, der sich ergeben hätte, wenn die Wertminderung nicht erfasst worden wäre. Der Betrag der Wertaufholung ist ergebniswirksam zu erfassen.

Finanzielle Vermögenswerte, die zu Anschaffungskosten angesetzt werden

66 Gibt es objektive Hinweise darauf, dass bei einem nicht notierten Eigenkapitalinstrument, das nicht zum beizulegenden Zeitwert angesetzt wird, weil sein beizulegender Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann, oder bei einem derivativen Vermögenswert, der mit diesem nicht notierten Eigenkapitalinstrument verknüpft ist und nur durch Andienung erfüllt werden kann, eine Wertminderung eingetreten ist, so ergibt sich der Betrag der Wertberichtigung aus der Differenz zwischen dem Buchwert des finanziellen Vermögenswertes und dem Barwert der geschätzten künftigen Cashflows, die mit der aktuellen Marktrendite eines vergleichbaren finanziellen Vermögenswertes abgezinst werden (siehe Paragraph 46(c) und Anhang A Paragraph A80 und A81). Solche Wertberichtigungen dürfen nicht rückgängig gemacht werden.

Zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte

67 Wenn ein Rückgang des beizulegenden Zeitwerts eines zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswertes direkt im Eigenkapital erfasst wurde und ein objektiver Hinweis auf Wertminderung dieses Vermögenswerts vorliegt (siehe Paragraph 59), ist der direkt im Eigenkapital angesetzte kumulierte Verlust aus dem Eigenkapital zu entfernen und ergebniswirksam zu erfassen, auch wenn der finanzielle Vermögenswert nicht ausgebucht wurde.

68 Der gemäß Paragraph 67 aus dem Eigenkapital entfernte und ergebniswirksam erfasste kumulierte Verlust ist die Differenz zwischen den Anschaffungskosten (abzüglich etwaiger Tilgungen und Amortisationen) und dem aktuellen beizulegenden Zeitwert, abzüglich etwaiger, bereits früher ergebniswirksam erfasster Wertberichtigungen dieses finanziellen Vermögenswertes.

69 Ergebniswirksam erfasste Wertberichtigungen für ein gehaltenes Eigenkapitalinstrument, das als zur Veräußerung verfügbar eingestuft wird, dürfen nicht ergebniswirksam rückgängig gemacht werden.

70 Wenn sich der beizulegende Zeitwert eines Schuldinstruments, das als zur Veräußerung verfügbar eingestuft wurde, in einer folgenden Periode erhöht und sich diese Erhöhung objektiv auf ein Ereignis zurückführen lässt, das nach der ergebniswirksamen Verbuchung der Wertminderung eingetreten ist, ist die Wertberichtigung rückgängig zu machen und der Betrag der Wertaufholung ergebniswirksam zu erfassen.

SICHERUNGSGESCHÄFTE

71 Besteht zwischen einem Sicherungsinstrument und einem in den Paragraphen 85-88 und Anhang A Paragraphen A102-A104 beschriebenen gesicherten Grundgeschäft eine designierte Sicherungsbeziehung, so werden die Gewinne und Verluste aus dem Sicherungsinstrument und dem gesicherten Grundgeschäft nach den Paragraphen 89-102 bilanziert.

Sicherungsinstrumente

Qualifizierende Instrumente

72 Sofern die in Paragraph 88 genannten Bedingungen erfüllt sind, werden in diesem Standard die Umstände, unter denen ein Derivat zum Sicherungsinstrument bestimmt werden kann, nicht beschränkt; davon ausgenommen sind nur bestimmte geschriebene Optionen (siehe Anhang A Paragraph A94). Nicht derivative finanzielle Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten können jedoch nur als Sicherungsinstrumente bestimmt werden, wenn sie der Absicherung eines Währungsrisikos dienen sollen.

73 Für die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften können als Sicherungsinstrumente nur Finanzinstrumente bestimmt werden, an denen eine nicht zum berichtenden Unternehmen gehörende externe Partei (d. h. außerhalb der Unternehmensgruppe, des Segments oder des einzelnen Unternehmens, über die/das berichtet wird) beteiligt ist. Zwar können einzelne Unternehmen innerhalb eines Konzerns oder einzelne Abteilungen innerhalb eines Unternehmens mit anderen Unternehmen des gleichen Konzerns oder anderen Abteilungen des gleichen Unternehmens Sicherungsgeschäfte tätigen, doch werden solche konzerninternen Transaktionen bei der

Konsolidierung eliminiert und kommen somit für eine Bilanzierung von Sicherungsgeschäften im Konzernabschluss der Unternehmensgruppe nicht in Frage. Sie können jedoch die Bedingungen für eine Bilanzierung von Sicherungsgeschäften in den Einzelabschlüssen einzelner Unternehmen der Gruppe oder bei der Segmentberichterstattung erfüllen, sofern sie nicht zu dem einzelnen Unternehmen oder Segment gehören, über das berichtet wird.

Bestimmung von Sicherungsinstrumenten

74 In der Regel existiert für ein Sicherungsinstrument in seiner Gesamtheit nur ein einziger beizulegender Zeitwert, und die Faktoren, die bei diesem zu Änderungen führen, bedingen sich gegenseitig. Daher wird eine Sicherungsbeziehung von einem Unternehmen stets für ein Sicherungsinstrument in seiner Gesamtheit designiert. Die einzigen zulässigen Ausnahmen sind:

(a) die Trennung eines Optionskontrakts in inneren Wert und Zeitwert, wobei nur die Änderung des inneren Werts einer Option als Sicherungsinstrument bestimmt und die Änderung des Zeitwerts ausgeklammert wird; sowie

(b) die Trennung von Zinskomponente und Kassakurs eines Terminkontrakts.

Diese Ausnahmen werden zugelassen, da der innere Wert der Option und die Prämie eines Terminkontrakts in der Regel getrennt bewertet werden können. Eine dynamische Sicherungsstrategie, bei der sowohl der innere Wert als auch der Zeitwert eines Optionskontrakts bewertet werden, kann die Bedingungen für die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften erfüllen.

75 In einer Sicherungsbeziehung kann ein Teil des gesamten Sicherungsinstruments, beispielsweise 50 Prozent des Nominalvolumens, als Sicherungsinstrument bestimmt werden. Jedoch kann eine Sicherungsbeziehung nicht nur für einen Teil der Zeit, über den das Sicherungsinstrument noch läuft, bestimmt werden.

76 Ein einzelnes Sicherungsinstrument kann zur Absicherung verschiedener Risiken eingesetzt werden, wenn (a) die abzusichernden Risiken eindeutig ermittelt werden können, (b) die Wirksamkeit des Sicherungsgeschäfts nachgewiesen werden kann und (c) es möglich ist, eine exakte Zuordnung des Sicherungsinstruments zu den verschiedenen Risikopositionen zu gewährleisten.

77 Zwei oder mehrere Derivate oder Anteile davon (oder im Falle der Absicherung eines Währungsrisikos zwei oder mehrere nicht derivative Instrumente oder Anteile davon bzw. eine Kombination aus derivativen und nicht derivativen Instrumenten oder Anteilen davon) können auch dann in Verbindung berücksichtigt und zusammen als Sicherungsinstrument eingesetzt werden, wenn das/die aus einigen Derivaten resultierende(n) Risiko/Risiken das/die aus anderen resultierende(n) Risiko/Risiken ausgleicht/ausgleichen. Ein Collar oder ein anderes derivatives Finanzinstrument, bei dem eine geschriebene Option mit einer erworbenen Option kombiniert wird, erfüllt jedoch nicht die Anforderungen an ein Sicherungsinstrument, wenn es sich netto um eine geschriebene Option handelt (für die eine Nettoprämie vereinnahmt wird). Ebenso können zwei oder mehrere Finanzinstrumente (oder Anteile davon) als Sicherungsinstrumente designiert werden, jedoch nur wenn keines von ihnen eine geschriebene Option bzw. netto eine geschriebene Option ist.

Gesicherte Grundgeschäfte

Qualifizierende Grundgeschäfte

78 Ein gesichertes Grundgeschäft kann ein bilanzierter Vermögenswert oder eine bilanzierte Verbindlichkeit, eine bilanzunwirksame feste Verpflichtung, eine erwartete und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretende künftige Transaktion oder eine Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb sein. Dabei kann es sich (a) um einen einzelnen Vermögenswert, eine einzelne Verbindlichkeit, eine einzelne feste Verpflichtung, eine erwartete und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretende künftige Einzeltransaktion oder eine einzelne Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder (b) um eine Gruppe von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten, festen Verpflichtungen, erwarteten und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretenden künftigen Transaktionen oder Nettoinvestitionen in ausländische Geschäftsbetriebe mit vergleichbarem Risikoprofil oder (c) bei der Absicherung eines Portfolios gegen Zinsänderungsrisiken um einen Teil eines Portfolios an finanziellen Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten, die demselben Risiko unterliegen, handeln.

79 Im Gegensatz zu Krediten und Forderungen kann eine bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestition kein im Hinblick auf Zins- oder Kündigungsrisiken gesichertes Grundgeschäft sein, da die Einstufung als bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestition die Absicht voraussetzt, die Finanzinvestition ohne Rücksicht auf zinsänderungsbedingte Schwankungen des beizulegenden Zeitwerts oder der Cashflows einer solchen Finanzinvestition auch tatsächlich bis zur Endfälligkeit zu halten. Eine bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestition kann jedoch ein Grundgeschäft zur Absicherung von Währungs- und Ausfallrisiken sein.

80 Für die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften können als gesicherte Grundgeschäfte nur Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, feste Verpflichtungen oder erwartete und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretende künftige Transaktionen bestimmt werden, an denen eine nicht zum Unternehmen gehörende externe Partei beteiligt ist. Daraus folgt, dass Transaktionen zwischen Unternehmen oder Segmenten derselben Unternehmensgruppe nur in den Einzelabschlüssen dieser Unternehmen oder Segmente, nicht aber im Konzernabschluss der Unternehmensgruppe als Sicherungsgeschäfte bilanziert werden können. Eine Ausnahme stellt das Währungsrisiko aus einem konzerninternen monetären Posten (z. B. eine Verbindlichkeit/Forderung zwischen zwei Tochtergesellschaften) dar, das die Voraussetzung für ein Grundgeschäft im Konzernabschluss erfüllt, wenn es zu Gewinnen oder Verlusten aus einer Wechselkursrisikoposition führt, die gemäß IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* bei der

Konsolidierung nicht vollkommen eliminiert werden. Gemäß IAS 21 werden Wechselkursgewinne und -verluste von konzerninternen monetären Posten bei der Konsolidierung nicht vollkommen eliminiert, wenn der konzerninterne monetäre Posten zwischen zwei Unternehmen des Konzerns mit unterschiedlichen funktionalen Währungen abgewickelt wird. Des Weiteren können Währungsrisiken einer höchstwahrscheinlich eintretenden künftigen konzerninternen Transaktion die Kriterien eines gesicherten Grundgeschäfts für den Konzernabschluss erfüllen, sofern die Transaktion in einer anderen Währung als der funktionalen Währung des Unternehmens, das diese Transaktion abschließt, abgewickelt wird und sich das Währungsrisiko im Konzernergebnis niederschlägt.

Bestimmung finanzieller Posten als gesicherte Grundgeschäfte

81 Ist das gesicherte Grundgeschäft ein finanzieller Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit, so kann sich die Absicherung — sofern deren Wirksamkeit ermittelt werden kann — auf Risiken beschränken, denen lediglich ein Teil seiner Cashflows oder seines beizulegenden Zeitwertes ausgesetzt ist (wie ein oder mehrere ausgewählte vertragliche Cashflows oder Teile derer oder ein Anteil am beizulegenden Zeitwert). So kann beispielsweise ein identifizierbarer und gesondert bewertbarer Teil des Zinsrisikos eines zinstragenden Vermögenswertes oder einer zinstragenden Verbindlichkeit als ein gesichertes Risiko bestimmt werden (wie z. B. ein risikoloser Zinssatz oder ein Benchmarkzinsteil des gesamten Zinsrisikos eines gesicherten Finanzinstruments).

81A Bei der Absicherung des beizulegenden Zeitwerts gegen das Zinsänderungsrisiko eines Portfolios finanzieller Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten (und nur im Falle einer solchen Absicherung) kann der abgesicherte Teil anstatt als einzelner Vermögenswert (oder einzelne Verbindlichkeit) in Form eines Währungsbetrags (z. B. eines Dollar-, Euro-, Pfund- oder Rand-Betrags) festgelegt werden. Auch wenn das Portfolio für Zwecke des Risikomanagements Vermögenswerte und Verbindlichkeiten beinhalten kann, ist der festgelegte Betrag ein Betrag von Vermögenswerten oder ein Betrag von Verbindlichkeiten. Die Festlegung eines Nettobetrags aus Vermögenswerten und Verbindlichkeiten ist nicht statthaft. Das Unternehmen kann einen Teil des mit diesem festgelegten Betrag verbundenen Zinsänderungsrisikos absichern. So kann es beispielsweise bei der Absicherung eines Portfolios aus vorzeitig rückzahlbaren Vermögenswerten etwaige Änderungen des beizulegenden Zeitwerts, die auf Änderungen beim abgesicherten Zinssatz zurückzuführen sind, auf Grundlage der erwarteten statt der vertraglichen Zinsanpassungstermine absichern. […].

Bestimmung nicht finanzieller Posten als gesicherte Grundgeschäfte

82 Handelt es sich bei dem gesicherten Grundgeschäft nicht um einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit, so ist es entweder als ein gegen Währungsrisiken oder als ein insgesamt gegen alle Risiken gesichertes Geschäft zu bestimmen, denn zu ermitteln, in welchem Verhältnis die Veränderungen bei Cashflows und beizulegendem Zeitwert den einzelnen Risiken zuzuordnen sind, wäre mit Ausnahme des Währungsrisikos äußerst schwierig.

Bestimmung von Gruppen von Posten als gesicherte Grundgeschäfte

83 Gleichartige Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten sind nur dann zusammenzufassen und als Gruppe gegen Risiken abzusichern, wenn die einzelnen Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten in der Gruppe demselben, als abgesichert bestimmten Risikofaktor unterliegen. Des Weiteren muss zu erwarten sein, dass die dem abgesicherten Risiko der einzelnen Posten der Gruppe zuzurechnende Änderung des beizulegenden Zeitwerts zu der dem abgesicherten Risiko der gesamten Gruppe zuzurechnenden Änderung des beizulegenden Zeitwerts in etwa in einem proportionalen Verhältnis steht.

84 Da ein Unternehmen die Wirksamkeit einer Absicherung beurteilt, indem es die Änderung des beizulegenden Zeitwerts oder des Cashflows eines Sicherungsinstruments (oder einer Gruppe gleichartiger Sicherungsinstrumente) mit den entsprechenden Änderungen beim Grundgeschäft (oder einer Gruppe gleichartiger Grundgeschäfte) vergleicht, kommt ein Vergleich, bei dem ein Sicherungsinstrument nicht einem bestimmten Grundgeschäft, sondern einer gesamten Nettoposition (z. B. dem Saldo aller festverzinslichen Vermögenswerte und festverzinslichen Verbindlichkeiten mit vergleichbaren Laufzeiten) gegenübergestellt wird, nicht für eine Bilanzierung von Sicherungsgeschäften in Frage.

Bilanzierung von Sicherungsgeschäften

85 Bei der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften wird der kompensatorische Effekt von Änderungen des beizulegenden Zeitwerts des Sicherungsinstruments und des Grundgeschäfts in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

86 Es gibt drei Arten von Sicherungsgeschäften:

(a) *Absicherung des beizulegenden Zeitwerts:* Eine Absicherung des Risikos, dass sich der beizulegende Zeitwert eines bilanzierten Vermögenswertes oder einer bilanzierten Verbindlichkeit oder einer bilanzunwirksamen festen Verpflichtung oder eines genau bezeichneten, auf ein bestimmtes Risiko zurückzuführenden Teils eines solchen Vermögenswertes, einer solchen Verbindlichkeit oder festen Verpflichtung ändert und auf das Ergebnis auswirkt.

(b) *Absicherung von Zahlungsströmen:* Eine Absicherung gegen das Risiko schwankender Zahlungsströme, das (i) auf ein bestimmtes mit dem bilanzierten Vermögenswert oder der bilanzierten Verbindlichkeit (wie beispielsweise ein Teil oder alle künftigen Zinszahlungen einer variabel verzinslichen Schuld) oder dem mit einer erwarteten und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretenden künftigen Transaktion verbundenes Risiko zurückzuführen ist und (ii) Auswirkungen auf das Ergebnis haben könnte.

(c) *Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb,* im Sinne von IAS 21.

87 Eine Absicherung des Währungsrisikos einer festen Verpflichtung kann als eine Absicherung des beizulegenden Zeitwerts oder als eine Absicherung von Zahlungsströmen bilanziert werden.

88 Eine Sicherungsbeziehung erfüllt nur dann die Voraussetzungen für die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften gemäß den Paragraphen 89-102, wenn alle folgenden Bedingungen erfüllt sind:

(a) Zu Beginn der Absicherung sind sowohl die Sicherungsbeziehung als auch die Risikomanagementzielsetzungen und –strategien, die das Unternehmen im Hinblick auf die Absicherung verfolgt, formal festzulegen und zu dokumentieren. Diese Dokumentation hat die Festlegung des Sicherungsinstruments, des Grundgeschäfts oder der abgesicherten Transaktion und die Art des abzusichernden Risikos zu beinhalten sowie eine Beschreibung, wie das Unternehmen die Wirksamkeit des Sicherungsinstruments bei der Kompensation der Risiken aus Änderungen des beizulegenden Zeitwertes oder der Cashflows des gesicherten Grundgeschäfts bestimmen wird.

(b) Es wird davon ausgegangen, dass das Ziel, Änderungen bei beizulegendem Zeitwert oder Cashflows, die dem abgesicherten Risiko zuzuordnen sind, der für diese spezielle Sicherungsbeziehung ursprünglich dokumentierten Risikomanagementstrategie entsprechend zu kompensieren, mit der betreffenden Absicherung mit hoher Wahrscheinlichkeit erreicht wird (siehe Anhang A Paragraphen A105-A113).

(c) Bei Absicherungen von Zahlungsströmen muss eine der Absicherung zugrunde liegende erwartete künftige Transaktion eine hohe Eintrittswahrscheinlichkeit haben und Risiken im Hinblick auf Schwankungen der Zahlungsströme ausgesetzt sein, die sich letztlich im Ergebnis niederschlagen könnten.

(d) Die Wirksamkeit des Sicherungsgeschäfts ist verlässlich bestimmbar, d. h. der beizulegende Zeitwert oder die Cashflows des Grundgeschäfts, die auf das abgesicherte Risiko zurückzuführen sind, und der beizulegende Zeitwert des Sicherungsinstruments können verlässlich bestimmt werden (siehe Paragraphen 46 und 47 und Anhang A Paragraphen A80 und A81 für die Regelungen zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts).

(e) Das Sicherungsgeschäft wird fortlaufend bewertet und für sämtliche Rechnungslegungsperioden, für die es designiert wurde, als faktisch hoch wirksam beurteilt.

Absicherung des beizulegenden Zeitwertes

89 Erfüllt die Absicherung des beizulegenden Zeitwertes im Verlauf der Periode die in Paragraph 88 genannten Voraussetzungen, so ist sie wie folgt zu bilanzieren:

(a) der Gewinn oder Verlust aus der erneuten Bewertung des Sicherungsinstruments zum beizulegenden Zeitwert (für ein derivatives Sicherungsinstrument) oder die Währungskomponente seines gemäß IAS 21 bewerteten Buchwertes (für nicht derivative Sicherungsinstrumente) ist im Ergebnis zu erfassen; und

(b) der Buchwert eines Grundgeschäfts ist um den dem abgesicherten Risiko zuzurechnenden Gewinn oder Verlust aus dem Grundgeschäft anzupassen und im Ergebnis zu erfassen. Dies gilt für den Fall, dass das Grundgeschäft ansonsten zu den Anschaffungskosten bewertet wird. Der dem abgesicherten Risiko zuzurechnende Gewinn oder Verlust ist im Ergebnis zu erfassen, wenn es sich bei dem Grundgeschäft um einen zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswert handelt.

89A Bei einer Absicherung des beizulegenden Zeitwertes gegen das Zinsänderungsrisiko eines Teils eines Portfolios finanzieller Vermögenswerte oder finanzieller Verbindlichkeiten (und nur im Falle einer solchen Absicherung) kann die Anforderung von Paragraph 89(b) erfüllt werden, indem der dem Grundgeschäft zuzurechnende Gewinn oder Verlust entweder durch:

(a) einen einzelnen gesonderten Posten innerhalb der Vermögenswerte für jene Zinsanpassungsperioden, in denen das Grundgeschäft ein Vermögenswert ist, oder

(b) einen einzelnen gesonderten Posten innerhalb der Verbindlichkeiten für jene Zinsanpassungsperioden, in denen das Grundgeschäft eine Verbindlichkeit ist.

Die unter (a) und (b) genannten gesonderten Posten sind in unmittelbarer Nähe der finanziellen Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten darzustellen. Die in diesen gesonderten Posten ausgewiesenen Beträge sind bei der Ausbuchung der dazugehörigen Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten aus der Bilanz zu entfernen.

90 Werden nur bestimmte, mit dem Grundgeschäft verbundene Risiken abgesichert, sind erfasste Änderungen des beizulegenden Zeitwertes eines Grundgeschäfts, die nicht dem abgesicherten Risiko zuzurechnen sind, nach einer der beiden Methoden in Paragraph 55 zu bilanzieren.

91 Ein Unternehmen hat die in Paragraph 89 dargelegte Bilanzierung von Sicherungsgeschäften künftig einzustellen, wenn:

(a) das Sicherungsinstrument ausläuft oder veräußert, beendet oder ausgeübt wird (in diesem Sinne gilt ein Ersatz oder die Fortsetzung eines Sicherungsinstruments durch ein anderes nicht als Auslaufen oder Beendigung, sofern ein derartiger Ersatz oder eine derartige Fortsetzung Teil der dokumentierten Sicherungsstrategie des Unternehmens ist);

(b) das Sicherungsgeschäft nicht mehr die in Paragraph 88 genannten Kriterien für eine Bilanzierung solcher Geschäfte erfüllt; oder

(c) das Unternehmen die Designation zurückzieht.

92 Jede auf Paragraph 89(b) beruhende Berichtigung des Buchwertes eines gesicherten Finanzinstruments, das zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wird (oder im Falle einer Absicherung eines Portfolios gegen Zinsänderungsrisiken des gesonderten Bilanzposten, wie in Paragraph 89A beschrieben) ist ergebniswirksam aufzulösen. Sobald es eine Berichtigung gibt, kann die Auflösung beginnen, sie darf aber nicht später als zu dem Zeitpunkt beginnen, an dem das Grundgeschäft nicht mehr um Änderungen des beizulegenden Zeitwertes, die auf das abzusichernde Risiko zurückzuführen sind, angepasst wird. Die Berichtigung basiert auf einem zum Zeitpunkt des Amortisationsbeginns neu berechneten Effektivzinssatz. Wenn jedoch im Falle einer Absicherung des beizulegenden Zeitwerts gegen Zinsänderungsrisiken eines Portfolios finanzieller Vermögenswerte oder finanzieller Verbindlichkeiten (und nur bei einer solchen Absicherung) eine Amortisation unter Einsatz eines neu berechneten Effektivzinssatzes nicht durchführbar ist, so ist der Korrekturbetrag mittels einer linearen Amortisationsmethode aufzulösen. Der Korrekturbetrag ist bis zur Fälligkeit des Finanzinstruments oder im Falle der Absicherung eines Portfolios gegen Zinsänderungsrisiken bei Ablauf des entsprechenden Zinsanpassungstermins vollständig aufzulösen.

93 Wird eine bilanzunwirksame feste Verpflichtung als Grundgeschäft designiert, so wird die nachfolgende kumulierte Änderung des beizulegenden Zeitwertes der festen Verpflichtung, die dem gesicherten Risiko zuzuordnen ist, als Vermögenswert oder Verbindlichkeit mit einem entsprechendem Gewinn oder Verlust im Ergebnis erfasst (siehe Paragraph 89(b)). Die Änderungen des beizulegenden Zeitwerts des Sicherungsinstruments sind ebenfalls im Ergebnis zu erfassen.

94 Geht ein Unternehmen eine feste Verpflichtung ein, einen Vermögenswert zu erwerben oder eine Verbindlichkeit zu übernehmen, der/die im Rahmen einer Absicherung eines beizulegenden Zeitwerts ein Grundgeschäft darstellt, wird der Buchwert des Vermögenswertes oder der Verbindlichkeit, der aus der Erfüllung der festen Verpflichtung des Unternehmens hervorgeht, im Zugangszeitpunkt um die kumulierte Änderung des beizulegenden Zeitwertes der festen Verpflichtung, der auf das in der Bilanz erfasste abgesicherte Risiko zurückzuführen ist, berichtigt.

Absicherung von Zahlungsströmen

95 Erfüllt die Absicherung von Zahlungsströmen im Verlauf der Periode die in Paragraph 88 genannten Voraussetzungen, so hat die Bilanzierung folgendermaßen zu erfolgen:

(a) der Teil des Gewinns oder Verlusts aus einem Sicherungsinstrument, der als wirksame Absicherung ermittelt wird (siehe Paragraph 88), ist mittels der Eigenkapitalveränderungsrechnung unmittelbar im Eigenkapital zu erfassen (siehe IAS 1); und

(b) der unwirksame Teil des Gewinns oder Verlusts aus dem Sicherungsinstruments ist im Ergebnis zu erfassen.

96 Ausführlicher dargestellt wird eine Absicherung von Zahlungsströmen folgendermaßen bilanziert:

(a) die eigenständige, mit dem Grundgeschäft verbundene Eigenkapitalkomponente wird um den niedrigeren der folgenden Beträge (in absoluten Zahlen) berichtigt:

(i) den kumulierten Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument seit Beginn der Sicherungsbeziehung; und

(ii) die kumulierte Änderung des beizulegenden Zeitwertes (Barwertes) der erwarteten künftigen Cashflows aus dem Grundgeschäft seit Beginn der Sicherungsbeziehung;

(b) ein verbleibender Gewinn oder Verlust aus einem Sicherungsinstrument oder einer bestimmten Komponente davon (das keine effektive Sicherung darstellt) wird im Ergebnis erfasst; und

(c) sofern die dokumentierte Risikomanagementstrategie eines Unternehmens für eine bestimmte Sicherungsbeziehung einen bestimmten Teil des Gewinns oder Verlusts oder damit verbundener Cashflows aus einem Sicherungsinstrument von der Beurteilung der Wirksamkeit der Sicherungsbeziehung ausschließt (siehe Paragraph 74, 75 und 88(a)), so ist dieser ausgeschlossene Gewinn- oder Verlustteil gemäß Paragraph 55 zu erfassen.

97 Resultiert eine Absicherung einer erwarteten Transaktion später im Ansatz eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit, sind die damit verbundenen, direkt im Eigenkapital erfassten Gewinne oder Verluste gemäß Paragraph 95 in derselben Periode oder denselben Perioden in das Ergebnis umzubuchen, in denen der erworbene Vermögenswert oder die übernommene Verbindlichkeit das Ergebnis beeinflusst (z. B. in den Perioden, in denen Zinserträge oder Zinsaufwendungen erfasst werden). Erwartet ein Unternehmen jedoch, dass der gesamte oder ein Teil des direkt im Eigenkapital erfassten Verlusts in einer oder mehreren der folgenden Perioden nicht wieder hereingeholt wird, hat es den voraussichtlich nicht wieder hereingeholten Betrag in das Ergebnis umzubuchen.

98 Resultiert eine Absicherung einer erwarteten Transaktion später im Ansatz eines nicht finanziellen Vermögenswertes oder einer nicht finanziellen Verbindlichkeit oder wird eine erwartete Transaktion für einen nicht finanziellen Vermögenswert oder eine nicht finanzielle Verbindlichkeit zu einer festen Verpflichtung, für die die Bilanzierung für die Absicherung des beizulegenden Zeitwertes angewendet wird, hat das Unternehmen den nachfolgenden Punkt (a) oder (b) anzuwenden:

(a) Die entsprechenden Gewinne und Verluste, die gemäß Paragraph 95 unmittelbar im Eigenkapital erfasst wurden, sind in das Ergebnis derselben Periode/Perioden umzubuchen, in denen der erworbene Vermögenswert oder die übernommene Verbindlichkeit den Gewinn oder Verlust beeinflusst (z. B. in den Perioden, in denen Abschreibungsaufwendungen oder Umsatzkosten erfasst werden). Erwartet ein Unternehmen jedoch, dass der gesamte oder ein Teil des direkt im Eigenkapital erfassten Verlusts in einer oder mehreren der folgenden Perioden nicht wieder hereingeholt wird, hat es den voraussichtlich nicht wieder hereingeholten Betrag in das Ergebnis umzubuchen.

(b) Die entsprechenden Gewinne und Verluste, die gemäß Paragraph 95 unmittelbar im Eigenkapital erfasst wurden, werden entfernt und Teil der Anschaffungskosten im Zugangszeitpunkt oder eines anderweitigen Buchwertes des Vermögenswertes oder der Verbindlichkeit.

99 Ein Unternehmen hat sich bei seiner Rechnungslegungsmethode entweder für Punkt (a) oder für (b) des Paragraphen 98 zu entscheiden und diese Methode konsequent auf alle Sicherungsbeziehungen anzuwenden, auf die sich Paragraph 98 bezieht.

100 Bei anderen als den in Paragraph 97 und 98 angeführten Absicherungen von Zahlungsströmen sind die Beträge, die unmittelbar im Eigenkapital erfasst wurden, in derselben Periode oder denselben Perioden ergebniswirksam zu erfassen, in denen die abgesicherte erwartete Transaktion das Ergebnis beeinflusst (z. B. wenn ein erwarteter Verkauf stattfindet).

101 In allen nachstehenden genannten Fällen hat ein Unternehmen die in den Paragraphen 95-100 beschriebene Bilanzierung von Sicherungsgeschäften einzustellen:

(a) Das Sicherungsinstrument läuft aus oder wird veräußert, beendet oder ausgeübt (in diesem Sinne gilt ein Ersatz oder die Fortsetzung eines Sicherungsinstruments durch ein anderes nicht als Auslaufen oder Beendigung, sofern ein derartiger Ersatz oder eine derartige Fortsetzung Teil der dokumentierten Sicherungsstrategie des Unternehmens ist). In diesem Fall verbleibt der kumulierte Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument, der seit der Periode, als die Sicherungsbeziehung als wirksam eingestuft wurde, im Eigenkapital erfasst wird (siehe Paragraph 95(a)), als gesonderter Posten im Eigenkapital, bis die vorhergesehene Transaktion eingetreten ist. Tritt die Transaktion ein, so kommen Paragraph 97, 98 und 100 zur Anwendung.

(b) Das Sicherungsgeschäft erfüllt nicht mehr die in Paragraph 88 genannten Kriterien für die Bilanzierung solcher Geschäfte. In diesem Fall verbleibt der kumulierte Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument, der seit der Periode, als die Sicherungsbeziehung als wirksam eingestuft wurde, im Eigenkapital erfasst wird (siehe Paragraph 95(a)), als gesonderter Posten im Eigenkapital, bis die vorhergesehene Transaktion eingetreten ist. Tritt die Transaktion ein, so kommen Paragraph 97, 98 und 100 zur Anwendung.

(c) Mit dem Eintritt der erwarteten Transaktion wird nicht mehr gerechnet, so dass in diesem Fall alle entsprechenden kumulierten Gewinne oder Verluste aus dem Sicherungsinstrument, die seit der Periode, als die Sicherungsbeziehung als wirksam eingestuft wurde, im Eigenkapital erfasst werden (siehe Paragraph 95(a)), ergebniswirksam zu erfassen sind. Auch wenn der Eintritt einer erwarteten Transaktion nicht mehr hoch wahrscheinlich ist (siehe Paragraph 88(c)), kann damit jedoch immer noch gerechnet werden.

(d) Das Unternehmen zieht die Designation zurück. Für Absicherungen einer erwarteten Transaktion verbleibt der kumulierte Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument, der seit der Periode, als die Sicherungsbeziehung als wirksam eingestuft wurde, im Eigenkapital erfasst wird (siehe Paragraph 95(a)), als gesonderter Posten im Eigenkapital, bis die erwartete Transaktion eingetreten ist oder deren Eintritt nicht mehr erwartet wird. Tritt die Transaktion ein, so kommen Paragraph 97, 98 und 100 zur Anwendung. Wenn der Eintritt der Transaktion nicht mehr erwartet wird, ist der direkt im Eigenkapital erfasste kumulierte Gewinn oder Verlust ergebniswirksam zu erfassen.

Absicherungen einer Nettoinvestition

102 Absicherungen einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb, einschließlich einer Absicherung eines monetären Postens, der als Teil der Nettoinvestition behandelt wird (siehe IAS 21), sind in gleicher Weise zu bilanzieren wie die Absicherung von Zahlungsströmen:

(a) der Teil des Gewinns oder Verlusts aus einem Sicherungsinstrument, der als wirksame Absicherung ermittelt wird (siehe Paragraph 88), ist mittels der Eigenkapitalveränderungsrechnung unmittelbar im Eigenkapital zu erfassen (siehe IAS 1); und

(b) der ineffektive Teil ist ergebniswirksam zu erfassen.

Der Gewinn oder Verlust aus einem Sicherungsinstrument, der dem wirksamen Teil der Sicherungsbeziehung zuzurechnen ist und direkt im Eigenkapital erfasst wurde, ist bei der Veräußerung des ausländischen Geschäftsbetriebs ergebniswirksam zu erfassen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

103 Dieser Standard (einschließlich der im März 2004 herausgegebenen Änderungen) ist erstmals in der ersten Periode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Dieser Standard (einschließlich der im März 2004 herausgegebenen Änderungen) darf nicht auf Perioden eines vor dem 1. Januar 2005 beginnenden Geschäftsjahres angewandt werden, es sei denn, das Unternehmen wendet ebenfalls IAS 32 (herausgegeben Dezember 2003) an. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Perioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist dies anzugeben.

103A Ein Unternehmen hat die Änderungen in Paragraph 2(j) auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2006 beginnen. Falls das Unternehmen IFRIC 5 *Rechte auf Anteile an Fonds für Entsorgung, Wiederherstellung und Umweltsanierung* auf eine frühere Periode anwendet, ist die oben genannte Änderung auch auf diese frühere Periode anzuwenden.

103B Durch *finanzielle Garantien* (Änderungen des IAS 39 und des IFRS 4), die im August 2005 veröffentlicht wurden, wurden die Paragraphen 2(e) und (h), 4, 47 und A4 geändert, Paragraph A4A wurde hinzugefügt, ebenfalls wurde in Paragraph 9 eine neue Definition der finanziellen Garantie hinzugefügt und Paragraph 3 gestrichen. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Periode eines am 1. Januar 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Falls ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode anwendet, so hat es dies anzugeben und gleichzeitig die entsprechenden Änderungen des IAS 32 ([1]) und des IFRS 4 anzuwenden.

104 Dieser Standard ist rückwirkend anzuwenden mit Ausnahme der Darlegungen in den Paragraphen 105-108. Der Eröffnungsbilanzwert der Gewinnrücklagen für die früheste vorangegangene dargestellte Periode sowie alle anderen Vergleichsbeträge sind so anzupassen, als wäre dieser Standard immer angewandt worden, es sei denn, eine solche Anpassung wäre nicht möglich. Ist dies der Fall, hat das Unternehmen dies anzugeben und aufzuführen, inwieweit die Informationen angepasst wurden.

105 Ein Unternehmen darf bei erstmaliger Anwendung dieses Standards einen früher angesetzten Vermögenswert als zur Veräußerung verfügbar einstufen. Bei Vermögenswerten dieser Art hat das Unternehmen alle kumulierten Änderungen des beizulegenden Zeitwertes bis zur nachfolgenden Ausbuchung oder Wertminderung in einem getrennten Posten des Eigenkapitals zu erfassen und diesen kumulierten Gewinn oder Verlust dann in das Ergebnis zu übertragen. Außerdem hat das Unternehmen:

(a) den finanziellen Vermögenswert mittels der neuen Einstufung an die Vergleichsabschlüsse anzupassen; und

(b) den beizulegenden Zeitwert der finanziellen Vermögenswerte zum Zeitpunkt der Einstufung sowie deren Klassifizierung und den Buchwert in den vorhergehenden Abschlüssen anzugeben.

105A Die Paragraphen 11A, 48A, A4B-A4K, A33A und A33B sowie die Änderungen der Paragraphen 9, 12 und 13 aus dem Jahr 2005 sind erstmals in der Periode eines am 1. Januar 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

105B Ein Unternehmen, das die Paragraphen 11A, 48A, A4B-A4K, A33A und A33B sowie die Änderungen der Paragraphen 9, 12 und 13 aus dem Jahr 2005 erstmals für Geschäftsjahre anwendet, die vor dem 1. Januar 2006 beginnen,

(a) darf früher angesetzte finanzielle Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten bei der erstmaligen Anwendung der neuen und geänderten Paragraphen als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einstufen, wenn sie zu diesem Zeitpunkt die Kriterien für eine derartige Einstufung erfüllten. Bei vor dem 1. September 2005 beginnenden Geschäftsjahren braucht diese Einstufung erst zum 1. September 2005 vorgenommen zu werden und kann auch finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten umfassen, die zwischen dem Beginn des betreffenden Geschäftsjahres und dem 1. September 2005 angesetzt wurden. Ungeachtet Paragraph 91 ist bei allen finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten, die gemäß diesem Unterparagraphen als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft werden und bisher im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften als gesicherte Grundgeschäft designiert waren, diese Designation zum gleichen Zeitpunkt aufzuheben, zu dem ihre Einstufung als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet erfolgt.

(b) hat den beizulegenden Zeitwert von gemäß Unterparagraph (a) eingestuften finanziellen Vermögenswerten bzw. Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt der Einstufung sowie deren Klassifizierung und Buchwert in den vorhergehenden Abschlüssen anzugeben.

([1]) Wenn ein Unternehmen IFRS 7 anwendet, wird der Verweis auf IAS 32 durch einen Verweis auf IFRS 7 ersetzt.

(c) hat die Einstufung finanzieller Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten, die bisher als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert waren, aufzuheben, wenn diese den neuen und geänderten Paragraphen zufolge die Kriterien für eine solche Einstufung nicht mehr erfüllen. Wird ein finanzieller Vermögenswert bzw. eine finanzielle Verbindlichkeit nach Aufhebung der Einstufung zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet, gilt der Tag, an dem die Einstufung aufgehoben wurde, als Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes.

(d) hat den beizulegenden Zeitwert finanzieller Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten, deren Einstufung gemäß Unterparagraph (c) aufgehoben wurde, zum Zeitpunkt dieser Aufhebung sowie ihre neuen Klassifizierungen anzugeben.

105C Ein Unternehmen, das die Paragraphen 11A, 48A, A4B-A4K, A33A und A33B sowie die Änderungen der Paragraphen 9, 12 und 13 aus dem Jahr 2005 für Geschäftsjahre anwendet, die am oder nach dem 1. Januar 2006 beginnen,

(a) *hat die* Einstufung *finanzieller Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten, die bisher als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft waren, nur dann aufzuheben, wenn diese den neuen und geänderten Paragraphen zufolge die Kriterien für eine solche Einstufung nicht mehr erfüllen*. Wird ein finanzieller Vermögenswert bzw. eine finanzielle Verbindlichkeit nach Aufhebung der Einstufung zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet, gilt der Tag, an dem die Einstufung aufgehoben wurde, als Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes.

(b) darf vorher angesetzte finanzielle Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten nicht als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einstufen.

(c) hat den beizulegenden Zeitwert finanzieller Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten, deren Einstufung gemäß Unterparagraph (a) aufgehoben wurde, zum Zeitpunkt dieser Aufhebung sowie ihre neuen Klassifizierungen anzugeben.

105D Ein Unternehmen hat seine Vergleichsabschlüsse an die neuen Einstufungen nach Paragraph 105B bzw. 105C anzupassen, sofern ein finanzieller Vermögenswert, eine finanzielle Verbindlichkeit oder eine Gruppe von finanziellen Vermögenswerten und/oder Verbindlichkeiten, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft werden, *die in* Paragraph *9(b)(i), 9(b)(ii) oder 11A genannten Kriterien* zu Beginn der Vergleichsperiode *oder, bei einem Erwerb nach Beginn der Vergleichsperiode, zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes erfüllt hätte*.

106 Ein Unternehmen hat die Ausbuchungsvorschriften der Paragraphen 15-37 und der Paragraphen A36-A52 des Anhangs A prospektiv anzuwenden, es sei denn Paragraph 107 lässt etwas anderes zu. Dementsprechend darf das Unternehmen Vermögenswerte, die es infolge einer Transaktion, die vor dem 1. Januar 2004 stattfand, gemäß IAS 39 (in der im Jahr 2000 überarbeiteten Fassung) ausgebucht hat, die nach dem vorliegenden Standard aber nicht ausgebucht würden, nicht erfassen.

107 Ungeachtet Paragraph 106 kann ein Unternehmen die Ausbuchungsvorschriften der Paragraphen 15-37 und der Paragraphen A36-A52 des Anhangs A rückwirkend ab einem vom Unternehmen beliebig zu wählenden Zeitpunkt anwenden, sofern die Informationen, die erforderlich waren, um IAS 39 auf Vermögenswerte und Verbindlichkeiten anzuwenden, die infolge vergangener Transaktionen ausgebucht wurden, zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung dieser Transaktionen vorlagen.

107A Unbeschadet der Bestimmungen in Paragraph 104 kann ein Unternehmen die Vorschriften im letzten Satz von Paragraph A76 und in Paragraph A76A alternativ auf eine der beiden folgenden Arten anwenden:

(a) prospektiv auf Transaktionen, die nach dem 25. Oktober 2002 abgeschlossen wurden; oder

(b) prospektiv auf Transaktionen, die nach dem 1. Januar 2004 abgeschlossen wurden.

108 Ein Unternehmen darf den Buchwert nicht finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten nicht anpassen, um Gewinne und Verluste aus Absicherungen von Zahlungsströmen, die vor dem Beginn des Geschäftsjahres, in dem der vorliegende Standard erstmals angewandt wurde, in den Buchwert eingeschlossen waren, auszuschließen. Zu Beginn der Periode, in der der vorliegende Standard erstmals angewandt wird, ist jeder direkt im Eigenkapital erfasste Betrag für eine Absicherung einer festen Verpflichtung, die gemäß diesem Standard als eine Absicherung eines beizulegenden Zeitwertes behandelt wird, in einen Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit umzugliedern, mit Ausnahme einer Absicherung des Währungsrisikos, das weiterhin als Absicherung von Zahlungsströmen behandelt wird.

108A Der letzte Satz des Paragraphen 80 sowie die Paragraphen A99A und A99B sind erstmals in der ersten Periode eines am 1. Januar 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen eine erwartete externe Transaktion, die

(a) auf die funktionale Währung des Unternehmens lautet, das die Transaktion abschließt,

(b) zu einem Risiko führt, das sich auf das Konzernergebnis auswirkt (d. h. auf eine andere Währung als die Darstellungswährung des Konzerns lautet), und

(c) die Kriterien für die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften erfüllen würde, wenn sie nicht auf die funktionale Währung des abschließenden Unternehmens lautete,

als gesichertes Grundgeschäft eingestuft hat, kann es auf die Periode(n) vor dem Zeitpunkt der Anwendung des letzten Satzes des Paragraphen 80 und der Paragraphen A99A und A99B im Konzernabschluss die Bilanzierung für Sicherungsgeschäfte anwenden.

108B Ein Unternehmen muss den Paragraphen A99B nicht auf Vergleichsinformationen anwenden, die sich auf Perioden vor dem Zeitpunkt der Anwendung des letzten Satzes des Paragraphen 80 und des Paragraphen A99A beziehen.

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

109 Dieser Standard ersetzt IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* in der im Oktober 2000 überarbeiteten Fassung.

110 Dieser Standard und die dazugehörigen Anwendungsleitlinien ersetzen die vom IAS 39 Implementation Guidance Committee herausgegebenen Anwendungsleitlinien, die vom früheren IASC festgelegt wurden.

Anhang A

Leitlinien für die Anwendung

Dieser Anhang ist Bestandteil des Standards.

ANWENDUNGSBEREICH (Paragraphen 2-7)

A1 Einige Verträge sehen eine Zahlung auf der Basis klimatischer, geologischer oder sonstiger physikalischer Variablen vor. (Verträge basierend auf klimatischen Variablen werden gelegentlich auch als „Wetterderivate" bezeichnet.) Wenn diese Verträge nicht im Anwendungsbereich von IFRS 4 liegen, fallen sie in den Anwendungsbereich dieses Standards.

A2 Die Vorschriften für Versorgungspläne für Arbeitnehmer, die in den Anwendungsbereich von IAS 26 *Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen* fallen, und für Verträge über Nutzungsentgelte, die an das Umsatzvolumen oder die Höhe der Erträge aus Dienstleistungen gekoppelt sind und nach IAS 18 bilanziert werden, werden durch den vorliegenden Standard nicht geändert.

A3 Gelegentlich tätigt ein Unternehmen aus seiner Sicht „strategische Investitionen" in von anderen Unternehmen emittierte Eigenkapitalinstrumente mit der Absicht, eine langfristige Geschäftsbeziehung zu diesem Unternehmen aufzubauen oder zu vertiefen. Das Unternehmen des Anteilseigners muss anhand von IAS 28 feststellen, ob für die Bilanzierung einer solchen Finanzinvestition die Equity-Methode sachgerecht ist. Anhand IAS 31 stellt das Unternehmen des Anteilseigners fest, ob die Quotenkonsolidierung oder die Equity-Methode die sachgerechte Bilanzierungsmethode ist. Sind weder die Equity-Methode noch die Quotenkonsolidierung sachgerecht, hat das Unternehmen eine solche strategische Finanzinvestition nach vorliegendem Standard zu bilanzieren.

A3A Dieser Standard gilt für finanzielle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten von Versicherern, mit Ausnahme der Rechte und Verpflichtungen, die Paragraph 2(e) ausschließt, da sie sich aus Verträgen im Anwendungsbereich von IFRS 4 ergeben.

A4 Finanzielle Garantien können verschiedene Rechtsformen haben (Garantie, einige Arten von Akkreditiven, Verzugs-Kreditderivat, Versicherungsvertrag, o.ä.), die für ihre Behandlung in der Rechnungslegung aber unerheblich sind. Wie sie behandelt werden sollten, zeigen folgende Beispiele (siehe Paragraph 2(e)):

(a) Auch wenn eine finanzielle Garantie der Definition eines Versicherungsvertrags nach IFRS 4 entspricht, wendet der Garantiegeber diesen Standard an, wenn das übertragene Risiko signifikant ist. Hat der Garantiegeber jedoch zuvor ausdrücklich erklärt, dass er solche Verträge als Versicherungsverträge betrachtet und auf Versicherungsverträge anwendbare Rechnungslegungsmethoden verwendet hat, dann kann er wählen, ob er auf solche finanziellen Garantien diesen Standard oder IFRS 4 anwendet. Wenn der Garantiegeber diesen Standard anwendet, hat er gemäß Paragraph 43 eine finanzielle Garantie erstmalig zum beizulegenden Zeitwert anzusetzen. Wenn diese finanzielle Garantie in einem eigenständigen Geschäft zwischen voneinander unabhängigen Geschäftspartnern einer nicht nahe stehende Partei gewährt wurde, entspricht ihr beizulegender Zeitwert bei Vertragsabschluss der erhaltenen Prämie, solange das Gegenteil nicht belegt ist. Wenn die finanzielle Garantie bei Vertragsabschluss nicht als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft wurde, oder sofern die Paragraphen 29-37 und A47-A52 nicht anwendbar sind (wenn die Übertragung eines finanziellen Vermögenswertes nicht die Bedingungen für eine Ausbuchung erfüllt oder ein anhaltendes Engagements zugrunde gelegt wird), bewertet der Garantiegeber sie anschließend zum höheren Wert von:

(i) dem gemäß IAS 37 bestimmten Betrag; und

(ii) dem erstmalig angesetzten Betrag abzüglich, der gemäß IAS 18 (siehe Paragraph 47(c)) erfassten kumulativen Abschreibung, wenn zutreffend.

(b) Bei einigen kreditbezogenen Garantien muss der Garantienehmer, um eine Zahlung zu erhalten weder dem Risiko ausgesetzt sein, dass der Schuldner fällige Zahlungen aus dem durch eine Garantie unterlegten Vermögenswert nicht leistet, noch aufgrund dessen einen Schaden erlitten haben. Ein Beispiel hierfür ist eine Garantie, die Zahlungen für den Fall vorsieht, dass bei einem bestimmten Bonitätsrating oder Kreditindex Änderungen eintreten. Bei solchen Garantien handelt es sich laut Definition in diesem Standard nicht um finanzielle Garantien und laut Definition in IFRS 4 auch nicht um Versicherungsverträge. Solche Garantien sind Derivate und der Garantiegeber wendet diesen Standard auf sie an.

(c) Wenn eine finanzielle Garantie in Verbindung mit einem Warenverkauf gewährt wurde, wendet der Garantiegeber IAS 18 an und bestimmt, wann er den Ertrag aus der Garantie und aus dem Warenverkauf erfasst.

A4A Erklärungen, wonach ein Garantiegeber Verträge als Versicherungsverträge betrachtet, finden sich in der Regel im Schriftwechsel des Garantiegebers mit Kunden und Regulierungsbehörden, in Verträgen, Geschäftsunterlagen und im Abschluss. Versicherungsverträge unterliegen außerdem oft Bilanzierungsvorschriften, die sich von den Vorschriften für andere Transaktionstypen, wie Verträge von Banken oder Handelsgesellschaften, unterscheiden. In solchen Fällen wird der Abschluss des Garantiegebers in der Regel eine Erklärung enthalten, dass er jene Bilanzierungsvorschriften verwendet hat.

DEFINITIONEN (Paragraphen 8 und 9)

Einstufung als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet

A4B Gemäß Paragraph 9 dieses Standards darf ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert, eine finanzielle Verbindlichkeit oder eine Gruppe von Finanzinstrumenten (finanziellen Vermögenswerten, finanziellen Verbindlichkeiten oder einer Kombination aus beidem) als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einstufen, wenn dadurch relevantere Informationen vermittelt werden.

A4C Die Entscheidung eines Unternehmens zur Einstufung eines finanziellen Vermögenswertes bzw. einer finanziellen Verbindlichkeit als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet ist mit der Entscheidung für eine Rechnungslegungsmethode vergleichbar (auch wenn anders als bei einer gewählten Rechnungslegungsmethode keine konsequente Anwendung auf alle ähnlichen Geschäftsvorfälle verlangt wird). Wenn ein Unternehmen ein derartiges Wahlrecht hat, muss die gewählte Methode gemäß Paragraph 14(b) des IAS 8 *Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler* dazu führen, dass der Abschluss zuverlässige und relevantere Informationen über die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen, sonstigen Ereignissen und Bedingungen auf die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage des Unternehmens vermittelt. Für die Einstufung als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden in Paragraph 9 die beiden Umstände genannt, unter denen die Bedingung relevanterer Informationen erfüllt wird. Dementsprechend muss ein Unternehmen, das sich für eine Einstufung gemäß Paragraph 9 entscheidet, nachweisen, dass einer dieser beiden Umstände (oder alle beide) zutrifft/zutreffen.

Paragraph 9(b)(i): Durch die Einstufung wird eine ansonsten entstehende Inkongruenz bei der Bewertung oder beim Ansatz beseitigt oder erheblich verringert

A4D Nach IAS 39 richtet sich die Bewertung eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit und die Erfassung der Bewertungsänderungen danach, wie der Posten eingestuft wurde und ob er Teil einer designierten Sicherungsbeziehung ist. Diese Vorschriften können zu Inkongruenzen bei der Bewertung oder beim Ansatz führen (auch als „Rechnungslegungsanomalie" bezeichnet). Dies ist z. B. dann der Fall, wenn ein finanzieller Vermögenswert, ohne die Möglichkeit als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft zu werden, als zur Veräußerung verfügbar eingestuft wird (wodurch die meisten Änderungen des beizulegenden Zeitwertes direkt im Eigenkapital erfasst werden) und eine nach Auffassung des Unternehmens zugehörige Verbindlichkeit zu fortgeführten Anschaffungskosten (d. h. ohne Erfassung von Änderungen des beizulegenden Zeitwertes) bewertet wird. Unter solchen Umständen mag ein Unternehmen zu dem Schluss kommen, dass sein Abschluss relevantere Informationen vermitteln würde, wenn sowohl der Vermögenswert als auch die Verbindlichkeit als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft würden.

A4E Die folgenden Beispiele veranschaulichen, wann diese Bedingung erfüllt sein könnte. In allen Fällen darf ein Unternehmen diese Bedingung nur dann für die Einstufung finanzieller Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet heranziehen, wenn es den Grundsatz in Paragraph 9(b)(i) erfüllt.

(a) Ein Unternehmen hat Verbindlichkeiten, deren Zahlungsströme vertraglich an die Wertentwicklung von Vermögenswerten gekoppelt sind, die ansonsten als zur Veräußerung verfügbar eingestuft würden. Beispiel: Ein Versicherer hat Verbindlichkeiten mit einer ermessensabhängigen Überschussbeteiligung, deren Höhe von den realisierten und/oder nicht realisierten Kapitalerträgen eines bestimmten Portfolios von Vermögenswerten des Versicherers abhängt. Spiegelt die Bewertung dieser Verbindlichkeiten die aktuellen Marktpreise wider, bedeutet eine Einstufung der Vermögenswerte als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet, dass Änderungen des beizulegenden Zeitwertes der finanziellen Vermögenswerte in der gleichen Periode wie die zugehörigen Änderungen des Wertes der Verbindlichkeiten erfolgswirksam erfasst werden.

(b) Ein Unternehmen hat Verbindlichkeiten aus Versicherungsverträgen, in deren Bewertung aktuelle Informationen einfließen (wie durch Paragraph 24 des IFRS 4 gestattet), und aus seiner Sicht zugehörige finanzielle Vermögenswerte, die ansonsten als zur Veräußerung verfügbar eingestuft oder zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet würden.

(c) Ein Unternehmen hat finanzielle Vermögenswerte und/oder Verbindlichkeiten, die dem gleichen Risiko unterliegen, wie z. B. dem Zinsänderungsrisiko, das zu gegenläufigen Veränderungen der beizulegenden Zeitwerte führt, die sich weitgehend aufheben. Jedoch würden nur einige Instrumente erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden (d. h. sind Derivate oder als zu Handelszwecken gehalten eingestuft). Es ist auch möglich, dass die Voraussetzungen für die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften nicht erfüllt werden, z. B. weil das in Paragraph 88 genannte Kriterium der Wirksamkeit nicht gegeben ist.

(d) Ein Unternehmen hat finanzielle Vermögenswerte, finanzielle Verbindlichkeiten oder beides, die dem gleichen Risiko unterliegen, wie z. B. dem Zinsänderungsrisiko, das zu gegenläufigen Veränderungen der beizulegenden Zeitwerte führt, die sich weitgehend aufheben. Keines der Instrumente ist ein Derivat, so dass das Unternehmen nicht die Voraussetzungen für die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften erfüllt. Ohne eine Bilanzierung als Sicherungsgeschäft kommt es darüber hinaus bei der Erfassung von Gewinnen und Verlusten zu erheblichen Inkongruenzen. Zum Beispiel:

(i) das Unternehmen hat ein Portfolio festverzinslicher Vermögenswerte, die ansonsten als zur Veräußerung verfügbar eingestuft würden, mit festverzinslichen Schuldverschreibungen refinanziert, wobei sich die Änderungen der beizulegenden Zeitwerte weitgehend aufheben. Durch den einheitlichen Ausweis der Vermögenswerte und der Schuldverschreibungen als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird die Inkongruenz berichtigt, die sich andernfalls dadurch ergeben hätte, dass die Vermögenswerte zum beizulegenden Zeitwert bei Erfassung der Wertänderungen im Eigenkapital und die Schuldverschreibungen zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet worden wären.

(ii) das Unternehmen hat eine bestimmte Gruppe von Krediten durch die Emission gehandelter Anleihen refinanziert, wobei sich die Änderungen der beizulegenden Zeitwerte weitgehend aufheben. Wenn das Unternehmen darüber hinaus die Anleihen regelmäßig kauft und verkauft, die Kredite dagegen nur selten, wenn überhaupt, kauft und verkauft, wird durch den einheitlichen Ausweis der Kredite und Anleihen als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet die Inkongruenz bezüglich des Zeitpunktes der Erfolgserfassung beseitigt, die sonst aus ihrer Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten und der Erfassung eines Gewinns bzw. Verlusts bei jedem Anleihe-Rückkauf resultieren würde.

A4F In Fällen wie den im vorstehenden Paragraphen beschriebenen Beispielen lassen sich dadurch, dass finanzielle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, auf die sonst andere Bewertungsmaßstäbe Anwendung fänden, beim erstmaligen Ansatz als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft werden, Inkongruenzen bei der Bewertung oder beim Ansatz beseitigen oder erheblich verringern und relevantere Informationen vermitteln. Aus Praktikabilitätsgründen braucht das Unternehmen nicht alle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die bei der Bewertung oder beim Ansatz zu Inkongruenzen führen, genau zeitgleich einzugehen. Eine angemessene Verzögerung wird zugestanden, sofern jede Transaktion bei ihrem erstmaligen Ansatz als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft wird und etwaige verbleibende Transaktionen zu diesem Zeitpunkt voraussichtlich eintreten werden.

A4G Es wäre nicht zulässig, nur einige finanzielle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die Ursache der Inkongruenzen sind, als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einzustufen, wenn die Inkongruenzen dadurch nicht beseitigt oder erheblich verringert und folglich keine relevanteren Informationen vermittelt würden. Zulässig wäre es dagegen, aus einer Vielzahl ähnlicher finanzieller Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten nur einige wenige einzustufen, wenn die Inkongruenzen dadurch erheblich (und möglicherweise stärker als mit anderen zulässigen Einstufungen) verringert würden. Beispiel: Angenommen, ein Unternehmen hat eine Reihe ähnlicher finanzieller Verbindlichkeiten über insgesamt WE 100 ([1]) und eine Reihe ähnlicher finanzieller Vermögenswerte über insgesamt WE 50, die jedoch nach unterschiedlichen Bewertungsmethoden bewertet werden. Das Unternehmen kann die Bewertungsinkongruenzen erheblich verringern, indem es beim erstmaligen Ansatz alle Vermögenswerte, jedoch nur einige Verbindlichkeiten (z. B. einzelne Verbindlichkeiten über eine Summe von WE 45) als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einstuft. Da ein Finanzinstrument jedoch immer nur als Ganzes als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft werden kann, muss das Unternehmen in diesem Beispiel eine oder mehrere Verbindlichkeiten in ihrer Gesamtheit designieren. Das Unternehmen darf die Einstufung weder auf eine Komponente einer Verbindlichkeit (z. B. Wertänderungen, die nur einem Risiko zuzurechnen sind, wie etwa Änderungen eines Referenzzinssatzes) noch auf einen Anteil einer Verbindlichkeit (d. h. einen Prozentsatz) beschränken.

Paragraph 9(b)(ii): Eine Gruppe von finanziellen Vermögenswerten und/oder Verbindlichkeiten wird gemäß einer dokumentierten Risikomanagement- oder Anlagestrategie zum beizulegenden Zeitwert gesteuert und ihre Wertentwicklung entsprechend beurteilt

A4H Ein Unternehmen kann eine Gruppe von finanziellen Vermögenswerten und/oder Verbindlichkeiten so steuern und ihre Wertentwicklung so beurteilen, dass die erfolgswirksame Bewertung dieser Gruppe mit dem beizulegenden Zeitwert zu relevanteren Informationen führt. In diesem Fall liegt das Hauptaugenmerk nicht auf der Art der Finanzinstrumente, sondern auf der Art und Weise, wie das Unternehmen diese steuert und ihre Wertentwicklung beurteilt.

([1]) In diesem Standard werden Geldbeträge in „Währungseinheiten" (WE) angegeben.

A4I Die folgenden Beispiele veranschaulichen, wann diese Bedingung erfüllt sein könnte. In allen Fällen darf ein Unternehmen diese Bedingung nur dann für die Einstufung finanzieller Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet heranziehen, wenn es den Grundsatz in Paragraph 9(b)(ii) erfüllt.

(a) Das Unternehmen ist eine Beteiligungsgesellschaft, ein Investmentfonds, eine Investmentgesellschaft oder ein ähnliches Unternehmen, dessen Geschäftszweck in der Anlage in finanziellen Vermögenswerten besteht mit der Absicht, einen Gewinn aus der Gesamtrendite in Form von Zinsen oder Dividenden sowie Änderungen des beizulegenden Zeitwertes zu erzielen. IAS 28 und IAS 31 gestatten den Ausschluss solcher Finanzinvestitionen aus ihrem Anwendungsbereich, sofern sie erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Ein Unternehmen kann die gleiche Bilanzierungs- und Bewertungsmethode auch auf andere Finanzinvestitionen anwenden, die auf Gesamtertragsbasis gesteuert werden, bei denen sein Einfluss jedoch nicht groß genug ist, um in den Anwendungsbereich des IAS 28 oder IAS 31 zu fallen.

(b) Das Unternehmen hat finanzielle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die ein oder mehrere Risiken teilen und gemäß einer dokumentierten Richtlinie zum Asset-Liability-Management gesteuert und beurteilt werden. Ein Beispiel wäre ein Unternehmen, das „strukturierte Produkte“ mit mehreren eingebetteten Derivaten emittiert hat und die daraus resultierenden Risiken mit einer Mischung aus derivativen und nicht-derivativen Finanzinstrumenten auf Basis des beizulegenden Zeitwertes steuert. Ein ähnliches Beispiel wäre ein Unternehmen, das festverzinsliche Kredite ausreicht und das daraus resultierende Risiko einer Änderung des Referenzzinssatzes mit einer Mischung aus derivativen und nicht-derivativen Finanzinstrumenten steuert.

(c) Das Unternehmen ist ein Versicherer, der ein Portfolio von finanziellen Vermögenswerten hält, dieses Portfolio im Hinblick auf eine größtmögliche Gesamtrendite (d. h. Zinsen oder Dividenden und Änderungen des beizulegenden Zeitwertes) steuert und seine Wertentwicklung auf dieser Grundlage beurteilt. Das Portfolio kann zur Deckung bestimmter Verbindlichkeiten und/oder Eigenkapital dienen. Werden mit dem Portfolio bestimmte Verbindlichkeiten gedeckt, kann die Bedingung in Paragraph 9(b)(ii) in Bezug auf die Vermögenswerte unabhängig davon erfüllt sein, ob der Versicherer die Verbindlichkeiten ebenfalls auf Grundlage des beizulegenden Zeitwertes steuert und beurteilt. Die Bedingung in Paragraph 9(b)(ii) kann erfüllt sein, wenn der Versicherer das Ziel verfolgt, die Gesamtrendite aus den Vermögenswerten langfristig zu maximieren, und zwar selbst dann, wenn die an die Inhaber von Verträgen mit Überschussbeteiligung ausgezahlten Beträge von anderen Faktoren, wie z. B. der Höhe der in einem kürzeren Zeitraum (z. B. einem Jahr) erzielten Gewinne, abhängen oder im Ermessen des Versicherers liegen.

A4J Wie bereits erwähnt, bezieht sich diese Bedingung auf die Art und Weise, wie das Unternehmen die betreffende Gruppe von Finanzinstrumenten steuert und ihre Wertentwicklung beurteilt. Dementsprechend hat ein Unternehmen, das Finanzinstrumente auf Grundlage dieser Bedingung als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einstuft, (vorbehaltlich der vorgeschriebenen Einstufung beim erstmaligen Ansatz) alle in Frage kommenden Finanzinstrumente, die gemeinsam gesteuert und beurteilt werden, ebenfalls so einzustufen.

A4K Die Dokumentation über die Strategie des Unternehmens muss nicht umfangreich sein, aber den Nachweis der Übereinstimmung mit Paragraph 9(b)(ii) erbringen. Eine solche Dokumentation ist nicht für jeden einzelnen Posten erforderlich, sondern kann auch auf Basis eines Portfolios erfolgen. Beispiel: Wenn aus dem System zur Steuerung der Wertentwicklung für eine Abteilung — das von Personen in Schlüsselpositionen des Unternehmens genehmigt wurde — eindeutig hervorgeht, dass die Wertentwicklung auf Basis der Gesamtrendite beurteilt wird, ist für den Nachweis der Übereinstimmung mit Paragraph 9(b)(ii) keine weitere Dokumentation notwendig.

Effektivzinssatz

A5 In einigen Fällen werden finanzielle Vermögenswerte mit einem hohen Disagio erworben, das die angefallenen Kreditausfälle widerspiegelt. Diese angefallenen Kreditausfälle sind bei der Ermittlung des Effektivzinssatzes in die geschätzten Cashflows einzubeziehen.

A6 Bei Anwendung der Effektivzinsmethode werden alle in die Berechnung des Effektivzinssatzes einfließenden Gebühren, gezahlten oder erhaltenen Entgelte, Transaktionskosten und anderen Agien oder Disagien normalerweise über die erwartete Laufzeit des Finanzinstruments amortisiert. Beziehen sich die Gebühren, gezahlten oder erhaltenen Entgelte, Transaktionskosten, Agien oder Disagien jedoch auf einen kürzeren Zeitraum, so ist dieser Zeitraum zugrunde zu legen. Dies ist dann der Fall, wenn die Variable, auf die sich die Gebühren, gezahlten oder erhaltenen Entgelte, Transaktionskosten, Agien oder Disagien beziehen, vor der voraussichtlichen Fälligkeit des Finanzinstruments an Marktverhältnisse angepasst wird. In einem solchen Fall ist als angemessene Amortisationsperiode der Zeitraum bis zum nächsten Anpassungstermin zu wählen. Spiegelt ein Agio oder Disagio auf ein variabel verzinstes Finanzinstrument beispielsweise die seit der letzten Zinszahlung angefallenen Zinsen oder die Marktzinsänderungen seit der letzten Anpassung des variablen Zinssatzes an die Marktverhältnisse wider, so wird dieses bis zum nächsten Zinsanpassungstermin amortisiert. Dies ist darauf zurückzuführen, dass das Agio oder Disagio für den Zeitraum bis zum nächsten Zinsanpassungstermin gilt, da die Variable, auf die sich das Agio oder Disagio bezieht (das heißt der Zinssatz), zu diesem Zeitpunkt an die Marktverhältnisse angepasst wird. Ist das Agio oder Disagio dagegen durch eine Änderung des Kredit-Spreads auf die im Finanzinstrument angegebene variable Verzinsung oder durch andere, nicht an den Marktzins gekoppelte Variablen entstanden, erfolgt die Amortisation über die erwartete Laufzeit des Finanzinstruments.

A7 Bei variabel verzinslichen finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten führt die periodisch vorgenommene Neuschätzung der Cashflows, die der Änderung der Marktverhältnisse Rechnung trägt, zu einer Änderung des Effektivzinssatzes. Wird ein variabel verzinslicher finanzieller Vermögenswert oder eine variabel verzinsliche finanzielle Verbindlichkeit zunächst mit einem Betrag angesetzt, der dem bei Endfälligkeit zu erhaltenden bzw. zu zahlenden Kapitalbetrag entspricht, hat die Neuschätzung künftiger Zinszahlungen in der Regel keine wesentlichen Auswirkungen auf den Buchwert des Vermögenswertes bzw. der Verbindlichkeit.

A8 Ändert ein Unternehmen seine Schätzungen bezüglich der Mittelabflüsse oder -zuflüsse, ist der Buchwert des finanziellen Vermögenswertes oder der finanziellen Verbindlichkeit (oder der Gruppe von Finanzinstrumenten) so anzupassen, dass er die tatsächlichen und geänderten geschätzten Cashflows wiedergibt. Das Unternehmen berechnet den Buchwert neu, indem es den Barwert der geschätzten künftigen Cashflows mit dem ursprünglichen Effektivzinssatz des Finanzinstruments ermittelt. Die Berichtigung wird als Ertrag oder Aufwand im Ergebnis erfasst.

Derivate

A9 Typische Beispiele für Derivate sind Futures und Forwards sowie Swaps und Optionen. Ein Derivat hat in der Regel einen Nennbetrag in Form eines Währungsbetrags, einer Anzahl von Aktien, einer Anzahl von Einheiten gemessen in Gewicht oder Volumen oder anderer im Vertrag genannter Einheiten. Ein Derivat beinhaltet jedoch nicht die Verpflichtung aufseiten des Inhabers oder Stillhalters, den Nennbetrag bei Vertragsabschluss auch tatsächlich zu investieren oder in Empfang zu nehmen. Alternativ könnte ein Derivat zur Zahlung eines festen Betrags oder eines Betrages, der sich infolge des Eintritts eines künftigen, vom Nennbetrag unabhängigen Sachverhalts (jedoch nicht proportional zu einer Änderung des Basiswertes) ändern kann, verpflichten. So kann beispielsweise eine Vereinbarung zu einer feste Zahlung von WE 1 000 [1] verpflichten, wenn der 6-Monats-LIBOR um 100 Basispunkte steigt. Eine derartige Vereinbarung stellt auch ohne die Angabe eines Nennbetrags ein Derivat dar.

A10 Unter die Definition eines Derivats fallen in diesem Standard Verträge, die auf Bruttobasis durch Lieferung des zugrunde liegenden Postens erfüllt werden (beispielsweise ein Forward-Geschäft über den Kauf eines festverzinslichen Schuldinstruments). Ein Unternehmen kann einen Vertrag über den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens geschlossen haben, der durch einen Ausgleich in bar oder anderen Finanzinstrumenten oder durch den Tausch von Finanzinstrumenten erfüllt werden kann (beispielsweise ein Vertrag über den Kauf oder Verkauf eines Rohstoffs zu einem festen Preis zu einem zukünftigen Termin). Ein derartiger Vertrag fällt in den Anwendungsbereich dieses Standards, soweit er nicht zum Zweck der Lieferung eines nicht finanziellen Postens gemäß dem voraussichtlichen Einkaufs-, Verkaufs- oder Nutzungsbedarf des Unternehmens geschlossen wurde und in diesem Sinne weiter gehalten wird (siehe Paragraphen 5-7).

A11 Eines der Kennzeichen eines Derivats besteht darin, dass es eine Anfangsauszahlung erfordert, die im Vergleich zu anderen Vertragsformen, von denen zu erwarten ist, dass sie in ähnlicher Weise auf Änderungen der Marktbedingungen reagieren, geringer ist. Ein Optionsvertrag erfüllt diese Definition, da die Prämie geringer ist als die Investition, die für den Erwerb des zugrunde liegenden Finanzinstruments, an das die Option gekoppelt ist, erforderlich wäre. Ein Währungsswap, der zu Beginn einen Tausch verschiedener Währungen mit dem gleichen beizulegenden Zeitwert erfordert, erfüllt diese Definition, da keine Anfangsauszahlung erforderlich ist.

A12 Durch einen marktüblichen Kauf oder Verkauf entsteht zwischen dem Handelstag und dem Erfüllungstag eine Festpreisverpflichtung, die die Definition eines Derivats erfüllt. Auf Grund der kurzen Dauer der Verpflichtung wird ein solcher Vertrag jedoch nicht als Derivat erfasst. Stattdessen schreibt dieser Standard eine spezielle Bilanzierung für solche „marktüblichen" Verträge vor (siehe Paragraph 38 und A53-A56).

A12A Die Definition eines Derivats bezieht sich auf nicht finanzielle Variablen, die nicht spezifisch für eine Partei des Vertrages sind. Diese beinhalten einen Index zu Erdbebenschäden in einem bestimmten Gebiet und einen Index zu Temperaturen in einer bestimmten Stadt. Nicht finanzielle Variablen, die spezifisch für eine Partei dieses Vertrages sind, beinhalten den Eintritt oder Nichteintritt eines Feuers, das einen Vermögenswert einer Vertragspartei beschädigt oder zerstört. Eine Änderung des beizulegenden Zeitwerts eines nicht finanziellen Vermögenswertes ist spezifisch für den Eigentümer, wenn der beizulegende Zeitwert nicht nur Änderungen der Marktpreise für solche Vermögenswerte (eine finanzielle Variable) widerspiegelt, sondern auch den Zustand des bestimmten, im Eigentum befindlichen nicht finanziellen Vermögenswert (eine nicht finanzielle Variable). Wenn beispielsweise eine Garantie über den Restwert eines bestimmten Fahrzeugs den Garantiegeber dem Risiko von Änderungen des physischen Zustands des Fahrzeugs aussetzt, so ist die Änderung dieses Restwertes spezifisch für den Eigentümer des Fahrzeugs.

Transaktionskosten

A13 Zu den Transaktionskosten gehören an Vermittler (einschließlich als Verkaufsvertreter agierende Mitarbeiter), Berater, Makler und Händler gezahlte Gebühren und Provisionen, an Aufsichtsbehörden und Wertpapierbörsen zu entrichtende Abgaben sowie Steuern und Gebühren. Unter Transaktionskosten fallen weder Agio oder Disagio für Schuldinstrumente, Finanzierungskosten oder interne Verwaltungs- oder Haltekosten.

[1] In diesem Standard werden Geldbeträge in „Währungseinheiten" (WE) angegeben.

Zu Handelszwecken gehaltene finanzielle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten

A14 Handel ist normalerweise durch eine aktive und häufige Kauf- und Verkaufstätigkeit gekennzeichnet, und zu Handelszwecken gehaltene Finanzinstrumente dienen im Regelfall der Gewinnerzielung aus kurzfristigen Schwankungen der Preise oder Händlermargen.

A15 Zu den zu Handelszwecken gehaltenen finanziellen Verbindlichkeiten gehören:

(a) derivative Verbindlichkeiten, die nicht als Sicherungsinstrumente bilanziert werden;

(b) Lieferverpflichtungen eines Leerverkäufers (eines Unternehmens, das geliehene, noch nicht in seinem Besitz befindliche finanzielle Vermögenswerte verkauft);

(c) finanzielle Verbindlichkeiten, die mit der Absicht eingegangen wurden, in kurzer Frist zurückgekauft zu werden (beispielsweise ein notiertes Schuldinstrument, das vom Emittenten je nach Änderung seines beizulegenden Zeitwerts kurzfristig zurückgekauft werden kann); und

(d) finanzielle Verbindlichkeiten, die Teil eines Portfolios eindeutig identifizierter und gemeinsam verwalteter Finanzinstrumente sind, für die in der jüngeren Vergangenheit Nachweise für kurzfristige Gewinnmitnahmen bestehen.

Allein die Tatsache, dass eine Verbindlichkeit zur Finanzierung von Handelsaktivitäten verwendet wird, genügt nicht, um sie als „zu Handelszwecken gehalten" einzustufen.

Bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen

A16 Ein Unternehmen hat nicht die feste Absicht, eine Investition in einen finanziellen Vermögenswert mit fester Laufzeit bis zur Endfälligkeit zu halten, wenn:

(a) das Unternehmen beabsichtigt, den finanziellen Vermögenswert für einen nicht definierten Zeitraum zu halten;

(b) das Unternehmen jederzeit bereit ist, den finanziellen Vermögenswert (außer in nicht wiederkehrenden, vom Unternehmen nicht vernünftigerweise vorhersehbaren Situationen) als Reaktion auf Änderungen der Marktzinsen oder -risiken, des Liquiditätsbedarfs, Änderungen der Verfügbarkeit und Verzinsung alternativer Finanzinvestitionen, Änderungen der Finanzierungsquellen und -bedingungen oder Änderungen des Währungsrisikos zu verkaufen; oder

(c) der Emittent das Recht hat, den finanziellen Vermögenswert zu einem Betrag zu begleichen, der wesentlich unter den fortgeführten Anschaffungskosten liegt.

A17 Ein Schuldinstrument mit variabler Verzinsung kann die Kriterien für eine bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestition erfüllen. Eigenkapitalinstrumente können keine bis zur Endfälligkeit zu haltenden Finanzinvestitionen sein, da sie entweder eine unbegrenzte Laufzeit haben (wie beispielsweise Stammaktien) oder weil die Beträge, die der Inhaber empfangen kann, in nicht vorherbestimmbarer Weise schwanken können (wie bei Aktienoptionen, Optionsscheinen und ähnlichen Rechten). In Bezug auf die Definition der bis zur Endfälligkeit zu haltenden Finanzinvestitionen bedeuten feste oder bestimmbare Zahlungen und feste Laufzeiten, dass eine vertragliche Vereinbarung existiert, die die Höhe und den Zeitpunkt von Zahlungen an den Inhaber wie Zins- oder Kapitalzahlungen definiert. Ein signifikantes Risiko von Zahlungsausfällen schließt die Einstufung eines finanziellen Vermögenswertes als bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestition nicht aus, solange die vertraglich vereinbarten Zahlungen fest oder bestimmbar sind und die anderen Kriterien für diese Einstufung erfüllt werden. Sehen die Bedingungen eines ewigen Schuldinstruments Zinszahlungen für einen unbestimmten Zeitraum vor, kann es nicht als „bis zur Endfälligkeit zu halten" klassifiziert werden, weil es keinen Fälligkeitstermin gibt.

A18 Ein durch den Emittenten kündbarer finanzieller Vermögenswert erfüllt die Kriterien einer bis zur Endfälligkeit zu haltenden Finanzinvestition, wenn der Inhaber beabsichtigt und in der Lage ist, diesen bis zur Kündigung oder Fälligkeit zu halten und er den vollständigen Buchwert der Finanzinvestition im Wesentlichen wiedererlangen wird. Die Kündigungsoption des Emittenten verkürzt bei Ausübung lediglich die Laufzeit des Vermögenswertes. Eine Einstufung als bis zur Endfälligkeit zu haltender Vermögenswert kommt jedoch nicht in Betracht, wenn der Vermögenswert in einer Weise gekündigt werden kann, die es dem Inhaber unmöglich macht, den Buchwert im Wesentlichen zurückzuerlangen. Bei der Bestimmung, ob der Buchwert im Wesentlichen wiedererlangt werden kann, sind Agien sowie aktivierte Transaktionskosten zu berücksichtigen.

A19 Ein durch den Inhaber kündbarer finanzieller Vermögenswert (d. h., der Inhaber hat das Recht, vom Emittenten die Rückzahlung oder anderweitige Rücknahme des finanziellen Vermögenswertes vor Fälligkeit zu verlangen) kann nicht als bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestition eingestuft werden, weil das Bezahlen einer Verkaufsmöglichkeit bei einem finanziellen Vermögenswert im Widerspruch zur festen Absicht steht, den finanziellen Vermögenswert bis zur Endfälligkeit zu halten.

A20 Bei den meisten finanziellen Vermögenswerten ist der beizulegende Zeitwert als Bewertungsmaßstab den fortgeführten Anschaffungskosten vorzuziehen. Eine Ausnahme bildet hierbei die Kategorie der bis zur Endfälligkeit zu haltenden Finanzinvestitionen, allerdings nur für den Fall, dass das Unternehmen die feste Absicht hat und in der Lage ist, die Finanzinvestition bis zur Endfälligkeit zu halten. Sollte es aufgrund der Unternehmensaktivitäten Zweifel an der Absicht und Fähigkeit geben, besagte Finanzinvestitionen bis zur Endfälligkeit zu halten, so schließt Paragraph 9 die Anwendung der Ausnahmeregelung für einen angemessenen Zeitraum aus.

A21 Ein äußerst unwahrscheinliches „Katastrophenszenario“ wie ein Run auf eine Bank oder eine vergleichbare Situation für ein Versicherungsunternehmen wird von einem Unternehmen bei der Bestimmung der festen Absicht oder Fähigkeit, eine Finanzinvestition bis zur Endfälligkeit zu halten, nicht berücksichtigt.

A22 Verkäufe vor Endfälligkeit können die in Paragraph 9 genannten Kriterien erfüllen — und stellen daher die Absicht des Unternehmens, die Finanzinvestition bis zur Endfälligkeit zu halten, nicht in Frage –, wenn sie auf einen der folgenden Sachverhalte zurückzuführen sind:

(a) eine wesentliche Bonitätsverschlechterung des Emittenten. Beispielsweise stellt ein Verkauf nach einer Herabstufung des Bonitätsratings durch eine externe Ratingagentur nicht die Absicht des Unternehmens in Frage, andere Finanzinvestitionen bis zur Endfälligkeit zu halten, wenn die Herabstufung einen objektiven Hinweis auf eine wesentliche Verschlechterung der Bonität des Emittenten gegenüber dem Bonitätsrating beim erstmaligen Ansatz liefert. In ähnlicher Weise erlauben interne Ratings zur Einschätzung von Risikopositionen die Identifikation von Emittenten, deren Bonität sich wesentlich verschlechtert hat, sofern die Methode, mit der das Unternehmen die internen Ratings vergibt und ändert, zu einem konsistenten, verlässlichen und objektiven Maßstab für die Bonität des Emittenten führt. Liegen Nachweise für eine Wertminderung eines finanziellen Vermögenswertes vor (siehe Paragraph 58 und 59), wird die Bonitätsverschlechterung häufig als wesentlich angesehen.

(b) eine Änderung der Steuergesetzgebung, mit der die Steuerbefreiung von Zinsen auf die bis zur Endfälligkeit zu haltenden Finanzinvestitionen abgeschafft oder wesentlich reduziert wird (außer Änderungen der Steuergesetzgebung, die die auf Zinserträge anwendbaren Grenzsteuersätze verändern).

(c) ein bedeutender Unternehmenszusammenschluss oder eine bedeutende Veräußerung (wie der Verkauf eines Unternehmenssegments), der/die zur Aufrechterhaltung der aktuellen Zinsrisikoposition oder Kreditrisikopolitik des Unternehmens den Verkauf oder die Übertragung von bis zur Endfälligkeit zu haltenden Finanzinvestitionen erforderlich macht (auch wenn ein Unternehmenszusammenschluss einen Sachverhalt darstellt, der der Kontrolle des Unternehmens unterliegt, können Änderungen des Anlageportfolios zur Aufrechterhaltung der Zinsrisikoposition oder der Kreditrisikopolitik eher Folge als Ursache dieses Zusammenschlusses sein).

(d) eine wesentliche Änderung der gesetzlichen oder aufsichtsrechtlichen Bestimmungen im Hinblick auf die Zulässigkeit von Finanzinvestitionen oder den zulässigen Höchstbetrag für bestimmte Finanzanlagen, die das Unternehmen zwingt, bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen vorzeitig zu veräußern.

(e) eine wesentliche Erhöhung der von der für den Industriezweig aufsichtsrechtlich geforderten Eigenkapitalausstattung, die das Unternehmen zwingt, den Bestand von bis zur Endfälligkeit zu haltenden Finanzinvestitionen durch Verkäufe zu reduzieren.

(f) eine wesentliche Erhöhung der aufsichtsrechtlichen Risikogewichtung von bis zur Endfälligkeit zu haltenden Finanzinvestitionen.

A23 Ein Unternehmen verfügt nicht über die nachgewiesene Fähigkeit, eine Investition in einen finanziellen Vermögenswert mit fester Laufzeit bis zur Endfälligkeit zu halten, wenn:

(a) es nicht die erforderlichen finanziellen Ressourcen besitzt, um eine Finanzinvestition bis zur Endfälligkeit zu halten; oder

(b) es bestehenden gesetzlichen oder anderen Beschränkungen unterliegt, die seine Absicht, einen finanziellen Vermögenswert bis zur Endfälligkeit zu halten, zunichte machen könnten. (Gleichwohl bedeutet die Kaufoption des Emittenten nicht zwangsläufig, dass die Absicht eines Unternehmens, einen finanziellen Vermögenswert bis zur Endfälligkeit zu halten, zunichte gemacht wird — siehe Paragraph A18.)

A24 Andere als die in Paragraph A16-A23 beschriebenen Umstände können darauf hindeuten, dass ein Unternehmen nicht die feste Absicht hat oder nicht über die Fähigkeit verfügt, eine Finanzinvestition bis zur Endfälligkeit zu halten.

A25 Die Absicht oder Fähigkeit, eine Finanzinvestition bis zur Endfälligkeit zu halten, ist vom Unternehmen nicht nur beim erstmaligen Ansatz der betreffenden finanziellen Vermögenswerte, sondern auch an jedem nachfolgenden Bilanzstichtag zu beurteilen.

Kredite und Forderungen

A26 Alle nicht derivativen finanziellen Vermögenswerte mit festen oder bestimmbaren Zahlungen (einschließlich Kredite, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Investitionen in Schuldinstrumente und Bankeinlagen) können potenziell die Definition von Krediten und Forderungen erfüllen. Von einer Einstufung als Kredite und Forderungen ausgenommen sind allerdings an einem aktiven Markt notierte finanzielle Vermögenswerte (beispielsweise notierte Schuldinstrumente, siehe Paragraph A71). Finanzielle Vermögenswerte, die nicht der Definition von Krediten und Forderungen entsprechen, können als bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen eingestuft werden, sofern sie die hierfür erforderlichen Voraussetzungen erfüllen (siehe Paragraph 9 und A16-A25). Beim erstmaligen Ansatz eines finanziellen Vermögenswertes, der ansonsten als Kredit oder Forderung eingestuft würde, kann dieser als „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet“ oder als „zur Veräußerung verfügbar“ eingestuft werden.

EINGEBETTETE DERIVATE (Paragraphen 10-13)

A27 Wenn der Basisvertrag keine angegebene oder vorbestimmte Laufzeit hat und einen Residualanspruch am Reinvermögen eines Unternehmens begründet, sind seine wirtschaftlichen Merkmale und Risiken die eines Eigenkapitalinstruments, und ein eingebettetes Derivat müsste Eigenkapitalmerkmale in Bezug auf das gleiche Unternehmen aufweisen, um als eng mit dem Basisvertrag verbunden zu gelten. Wenn der Basisvertrag kein Eigenkapitalinstrument darstellt und die Definition eines Finanzinstruments erfüllt, sind seine wirtschaftlichen Merkmale und Risiken die eines Schuldinstruments.

A28 Eingebettete Derivate ohne Optionscharakter (wie etwa ein eingebetteter Forward oder Swap), sind auf der Grundlage ihrer angegebenen oder unausgesprochen enthaltenen materiellen Bedingungen vom zugehörigen Basisvertrag zu trennen, so dass sie beim erstmaligen Ansatz einen beizulegenden Zeitwert von Null aufweisen. Eingebettete Derivate mit Optionscharakter (wie eingebettete Verkaufsoptionen, Kaufoptionen, Caps, Floors oder Swaptions) sind auf der Grundlage der angegebenen Bedingungen des Optionsmerkmals vom Basisvertrag zu trennen. Der anfängliche Buchwert des Basisinstruments entspricht dem Restbetrag nach Trennung vom eingebetteten Derivat.

A29 Mehrere in ein Instrument eingebettete Derivate werden normalerweise als ein einziges zusammengesetztes eingebettetes Derivat behandelt. Davon ausgenommen sind jedoch als Eigenkapital eingestufte eingebettete Derivate (siehe IAS 32), die gesondert von den als Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten eingestuften zu bilanzieren sind. Eine gesonderte Bilanzierung erfolgt auch dann, wenn sich die in ein Instrument eingebetteten Derivate unterschiedlichem Risiko ausgesetzt sind und jederzeit getrennt werden können und unabhängig voneinander sind.

A30 In den folgenden Beispielen sind die wirtschaftlichen Merkmale und Risiken eines eingebetteten Derivats nicht eng mit dem Basisvertrag verbunden (Paragraph 11(a)). In diesen Beispielen und in der Annahme, dass die Bedingungen aus Paragraph 11(b) und (c) erfüllt sind, bilanziert ein Unternehmen das eingebettete Derivat getrennt von seinem Basisvertrag.

(a) Eine in ein Instrument eingebettete Verkaufsoption, die es dem Inhaber ermöglicht, vom Emittenten den Rückkauf des Instruments für einen an einen Eigenkapital- oder Rohstoffpreis oder -index gekoppelten Betrag an Zahlungsmitteln oder anderen Vermögenswerten zu verlangen, ist nicht eng mit dem Basisvertrag verbunden.

(b) Eine in ein Eigenkapitalinstrument eingebettete Kaufoption, die dem Emittenten den Rückkauf dieses Eigenkapitalinstruments zu einem bestimmten Preis ermöglicht, ist aus Sicht des Inhabers nicht eng mit dem originären Eigenkapitalinstrument verbunden (aus Sicht des Emittenten stellt die Kaufoption ein Eigenkapitalinstrument dar und fällt, sofern die Kriterien für eine derartige Einstufung gemäß IAS 32 erfüllt sind, nicht in den Anwendungsbereich dieses Standards.).

(c) Eine Option oder automatische Regelung zur Verlängerung der Restlaufzeit eines Schuldinstruments ist nicht eng mit dem originären Schuldinstrument verbunden, es sei denn, zum Zeitpunkt der Verlängerung findet gleichzeitig eine Anpassung an den ungefähren herrschenden Marktzins statt. Wenn ein Unternehmen ein Schuldinstrument emittiert und der Inhaber dieses Schuldinstruments einem Dritten eine Kaufoption auf das Schuldinstrument einräumt, stellt die Kaufoption für den Fall, dass der Emittent bei ihrer Ausübung dazu verpflichtet werden kann, sich an der Vermarktung des Schuldinstruments zu beteiligen oder diese zu erleichtern, für diesen eine Verlängerung der Laufzeit des Schuldinstruments dar.

(d) In ein Schuldinstrument oder einen Versicherungsvertrag eingebettete eigenkapitalindizierte Zins- oder Kapitalzahlungen — bei denen die Höhe der Zinsen oder des Kapitalbetrags an den Wert von Eigenkapitalinstrumenten gekoppelt ist — sind nicht eng mit dem Basisinstrument verbunden, da das Basisinstrument und das eingebettete Derivat unterschiedlichen Risiken ausgesetzt sind.

(e) In ein Schuldinstrument oder einen Versicherungsvertrag eingebettete güterindizierte Zins- oder Kapitalzahlungen — bei denen die Höhe der Zinsen oder des Kapitalbetrags an den Preis eines Gutes (z. B. Gold) gebunden ist — sind nicht eng mit dem Basisinstrument verbunden, da das Basisinstrument und das eingebettete Derivat unterschiedlichen Risiken ausgesetzt sind.

(f) Ein in ein wandelbares Schuldinstrument eingebettetes Recht auf Umwandlung in Eigenkapital ist aus Sicht des Inhabers des Instruments nicht eng mit dem Basisschuldinstrument verbunden (aus Sicht des Emittenten stellt die Option zur Umwandlung in Eigenkapital ein Eigenkapitalinstrument dar und fällt, sofern die Kriterien für eine derartige Einstufung gemäß IAS 32 erfüllt sind, nicht in den Anwendungsbereich dieses Standards.)

(g) Eine Kaufs-, Verkaufs- oder Vorauszahlungsoption, die in einen Basisvertrag oder Basis-Versicherungsvertrag eingebettet ist, ist nicht eng mit dem Basisvertrag verbunden, wenn der Ausübungspreis der Option an jedem Ausübungszeitpunkt nicht annähernd gleich den fortgeführten Anschaffungskosten des Basis-Schuldinstruments oder des Buchwertes des Basis-Versicherungsvertrages ist. Aus Sicht des Emittenten einer Wandelschuldverschreibung mit einer eingebetteten Kaufs- oder Verkaufsoption erfolgt die Beurteilung, ob die Kaufs- oder Verkaufsoption eng mit dem Basis-Schuldinstrument verbunden ist, bevor das Eigenkapitalinstrument gemäß IAS 32 abgetrennt wird.

(h) Kreditderivate, die in ein Basisschuldinstrument eingebettet sind und einer Vertragspartei (dem „Begünstigten") die Möglichkeit einräumen, das Ausfallrisiko eines bestimmten Referenzvermögenswertes, der sich unter Umständen nicht in seinem Eigentum befindet, auf eine andere Vertragspartei (den „Garantiegeber") zu übertragen, sind nicht eng mit dem Basisschuldinstrument verbunden. Solche Kreditderivate ermöglichen es dem Garantiegeber, das mit dem Referenzvermögenswert verbundene Ausfallrisiko zu übernehmen, ohne dass sich der dazugehörige Referenzvermögenswert direkt in seinem Besitz befinden muss.

A31 Ein Beispiel für ein hybrides Instrument ist ein Finanzinstrument, das den Inhaber berechtigt, das Finanzinstrument im Tausch gegen einen an einen Eigenkapital- oder Güterindex, der zu- oder abnehmen kann, gekoppelten Betrag an Zahlungsmitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten an den Emittenten zurückzuverkaufen („kündbares Instrument"). Soweit der Emittent das kündbare Instrument beim erstmaligen Ansatz nicht als finanzielle Verbindlichkeit einstuft, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, ist er verpflichtet, ein eingebettetes Derivat (d. h. die indexgebundene Kapitalzahlung) gemäß Paragraph 11 getrennt zu erfassen, weil der Basisvertrag ein Schuldinstrument gemäß Paragraph A27 darstellt und die indexgebundene Kapitalzahlung gemäß Paragraph 30(a) nicht eng mit dem Basisschuldinstrument verbunden ist. Da die Kapitalzahlung zu- und abnehmen kann, handelt es sich beim eingebetteten Derivat um ein Derivat ohne Optionscharakter, dessen Wert an die zugrunde liegende Variable gekoppelt ist.

A32 Im Falle eines kündbaren Instruments, das jederzeit gegen einen Betrag an Zahlungsmitteln in Höhe des entsprechenden Anteils am Reinvermögen des Unternehmens zurückgegeben werden kann (wie Anteile an einem offenen Investmentfonds oder einige fondsgebundene Investmentprodukte), wird das zusammengesetzte Finanzinstrument durch Trennung des eingebetteten Derivats und Bilanzierung der einzelnen Bestandteile mit dem Rückzahlungsbetrag bewertet, der am Bilanzstichtag zahlbar wäre, wenn der Inhaber sein Recht auf Rückverkauf des Instruments an den Emittenten wahrnehmen würde.

A33 In den folgenden Beispielen sind die wirtschaftlichen Merkmale und Risiken eines eingebetteten Derivats eng mit den wirtschaftlichen Merkmalen und Risiken des Basisvertrags verbunden. In diesen Beispielen wird das eingebettete Derivat nicht gesondert vom Basisvertrag bilanziert.

(a) Ein eingebettetes Derivat, in dem das Basisobjekt ein Zinssatz oder ein Zinsindex ist, der den Betrag der ansonsten aufgrund des verzinslichen Basis-Schuldinstruments oder Basis-Versicherungsvertrages zahlbaren oder zu erhaltenden Zinsen ändern kann, ist eng mit dem Basisvertrag verbunden, es sei denn das strukturierte Finanzinstrument kann in einer Weise erfüllt werden, dass der Inhaber im Wesentlichen nicht all seine Einlagen zurückerhält, oder das eingebettete Derivat kann zumindest die anfängliche Verzinsung des Basisvertrages des Inhabers verdoppeln, und damit kann sich eine Verzinsung ergeben, die mindestens das Zweifache des Marktzinses für einen Vertrag mit den gleichen Bedingungen wie der Basisvertrag beträgt.

(b) Eine eingebettete Ober- oder Untergrenze auf Zinssätze eines Schuldinstruments oder Versicherungsvertrages ist eng mit dem Basisvertrag verbunden, wenn zum Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages die Zinsobergrenze gleich oder höher als der herrschende Marktzins ist oder die Zinsuntergrenze gleich oder unter dem herrschenden Marktzins liegt und die Zinsober- oder -untergrenze im Verhältnis zum Basisvertrag keine Hebelwirkung aufweist. Ebenso sind in einem Vertrag enthaltene Vorschriften zum Kauf oder Verkauf eines Vermögenswertes (z. B. eines Rohstoffs), die einen Cap und Floor auf den für den Vermögenswert zu zahlenden oder zu erhaltenden Preis vorsehen, eng mit dem Basisvertrag verbunden, wenn sowohl Cap als auch Floor zu Beginn aus dem Geld wären und keine Hebelwirkung aufwiesen.

(c) Ein eingebettetes Fremdwährungsderivat, das Ströme von Kapital- oder Zinszahlungen erzeugt, die auf eine Fremdwährung lauten und in ein Basisschuldinstrument eingebettet sind (z. B. eine Doppelwährungsanleihe), ist eng mit dem Basisschuldinstrument verbunden. Ein solches Derivat wird nicht von seinem Basisinstrument getrennt, da IAS 21 vorschreibt, dass Fremdwährungsgewinne und -verluste aus monetären Posten im Ergebnis erfasst werden.

(d) Ein eingebettetes Fremdwährungsderivat in einem Basisvertrag, der ein Versicherungsvertrag bzw. kein Finanzinstrument ist (wie ein Kauf- oder Verkaufvertrag für einen nicht-finanziellen Vermögenswert, dessen Preis auf eine Fremdwährung lautet), ist eng mit dem Basisvertrag verbunden, sofern es keine Hebelwirkung aufweist, keine Optionsklausel beinhaltet und Zahlungen in einer der folgenden Währungen erfordert:

(i) die funktionale Währung einer substanziell an dem Vertrag beteiligten Partei;

(ii) der im internationalen Handel üblichen Währung für die hiermit verbundenen erworbenen oder gelieferten Waren oder Dienstleistungen (z. B. US-Dollar bei Erdölgeschäften) oder

(iii) einer Währung, die in dem wirtschaftlichen Umfeld, in dem die Transaktion stattfindet, in Verträgen über den Kauf oder Verkauf nicht finanzieller Posten üblicherweise verwendet wird (z. B. eine relativ stabile und liquide Währung, die üblicherweise bei lokalen Geschäftstransaktionen oder im Außenhandel verwendet wird).

(e) Eine in einen Zins- oder Kapitalstrip eingebettete Vorfälligkeitsoption ist eng mit dem Basisvertrag verbunden, wenn der Basisvertrag (i) anfänglich aus der Trennung des Rechts auf Empfang vertraglich festgelegter Cashflows eines Finanzinstruments resultierte, in das ursprünglich kein Derivat eingebettet war, und (ii) keine Bedingungen beinhaltet, die nicht auch Teil des ursprünglichen originären Schuldinstruments sind.

(f) Ein in einen Basisvertrag in Form eines Leasingverhältnisses eingebettetes Derivat ist eng mit dem Basisvertrag verbunden, wenn das eingebettete Derivat (i) ein an die Inflation gekoppelter Index wie z. B. im Falle einer Anbindung von Leasingzahlungen an einen Verbraucherpreisindex (vorausgesetzt, das Leasingverhältnis wurde nicht als Leveraged-Lease-Finanzierung gestaltet und der Index ist an die Inflationsentwicklung im Wirtschaftsumfeld des Unternehmens geknüpft), (ii) Eventualmietzahlungen auf Umsatzbasis oder (iii) Eventualmietzahlungen basierend auf variablen Zinsen ist.

(g) Ein fondsgebundenes Merkmal, das in einem Basis-Finanzinstrument oder Basis-Versicherungsvertrag eingebettet ist, ist eng mit dem Basisinstrument bzw. Basisvertrag verbunden, wenn die anteilsbestimmten Zahlungen zum aktuellen Wert der Anteilseinheiten bestimmt werden, die dem beizulegenden Zeitwert der Vermögenswerte des Fonds entsprechen. Ein fondsgebundenes Merkmal ist eine vertragliche Bestimmung, die Zahlungen in Anteilseinheiten eines internen oder externen Investmentfonds vorschreibt.

(h) Ein Derivat, das in einen Versicherungsvertrag eingebettet ist, ist eng mit dem Basis-Versicherungsvertrag verbunden, wenn das eingebettete Derivat und der Basis-Versicherungsvertrag so voneinander abhängig sind, dass das Unternehmen das eingebettete Derivat nicht abgetrennt (d. h. ohne Berücksichtigung des Basisvertrags) bewerten kann.

Instrumente mit eingebetteten Derivaten

A33A Wenn ein Unternehmen Vertragspartei eines hybriden (zusammengesetzten) Finanzinstruments mit einem oder mehreren eingebetteten Derivaten wird, ist es gemäß Paragraph 11 verpflichtet, jedes derartige eingebettete Derivat zu identifizieren, zu beurteilen, ob es vom Basisvertrag getrennt werden muss, und die zu trennenden Derivate beim erstmaligen Ansatz und zu den folgenden Bilanzstichtagen zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Diese Vorschriften können komplexer sein oder zu weniger verlässlichen Wertansätzen führen, als wenn das gesamte Instrument erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet würde. Aus diesem Grund gestattet dieser Standard eine Einstufung des gesamten Instruments als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet.

A33B Eine solche Einstufung ist unabhängig davon zulässig, ob eine Trennung der eingebetteten Derivate vom Basisvertrag nach Maßgabe von Paragraph 11 vorgeschrieben oder verboten ist. Paragraph 11A würde jedoch in den in Paragraph 11A(a) und (b) beschriebenen Fällen keine Einstufung des hybriden (zusammengesetzten) Finanzinstruments als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten rechtfertigen, weil dadurch die Komplexität nicht verringert oder die Verlässlichkeit nicht erhöht würde.

ANSATZ UND AUSBUCHUNG (Paragraphen 14-42)

Erstmaliger Ansatz (Paragraph 14)

A34 Nach dem in Paragraph 14 dargelegten Grundsatz hat ein Unternehmen sämtliche vertraglichen Rechte und Verpflichtungen im Zusammenhang mit Derivaten in seiner Bilanz als Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten anzusetzen. Davon ausgenommen sind Derivate, die verhindern, dass eine Übertragung finanzieller Vermögenswerte als Verkauf bilanziert wird (siehe Paragraph A49). Erfüllt die Übertragung eines finanziellen Vermögenswertes nicht die Bedingungen für eine Ausbuchung, wird der übertragene Vermögenswert vom Empfänger nicht als Vermögenswert angesetzt (siehe Paragraph A50).

A35 Im Folgenden werden Beispiele für die Anwendung des in Paragraph 14 aufgestellten Grundsatzes aufgeführt:

(a) unbedingte Forderungen und Verbindlichkeiten sind als Vermögenswert oder Verbindlichkeit anzusetzen, wenn das Unternehmen Vertragspartei wird und infolgedessen das Recht auf Empfang oder die rechtliche Verpflichtung zur Zahlung flüssiger Mittel hat.

(b) Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die infolge einer festen Verpflichtung zum Kauf oder Verkauf von Gütern oder Dienstleistungen zu erwerben bzw. einzugehen sind, sind im Allgemeinen erst dann anzusetzen, wenn mindestens eine Vertragspartei den Vertrag erfüllt hat. So wird beispielsweise ein Unternehmen, das eine feste Bestellung entgegennimmt, zum Zeitpunkt der Auftragszusage im Allgemeinen keinen Vermögenswert ansetzen (und das den Auftrag erteilende Unternehmen wird keine Verbindlichkeit bilanzieren), sondern den Ansatz erst dann vornehmen, wenn die bestellten Waren versandt oder geliefert oder die Dienstleistungen erbracht wurden. Fällt eine feste Verpflichtung zum Kauf oder Verkauf nicht finanzieller Posten gemäß Paragraph 5-7 in den Anwendungsbereich dieses Standards, wird ihr beizulegender Nettozeitwert am Tag, an dem die Verpflichtung eingegangen wurde, als Vermögenswert oder Verbindlichkeit angesetzt (siehe (c) unten). Wird eine bisher nicht bilanzwirksame feste Verpflichtung bei einer Absicherung des beizulegenden Zeitwerts als gesichertes Grundgeschäft designiert, so sind alle Änderungen des beizulegenden Nettozeitwerts, die auf das gesicherte Risiko zurückzuführen sind, nach Beginn der Absicherung als Vermögenswert oder Verbindlichkeit zu erfassen (siehe Paragraph 93 und 94).

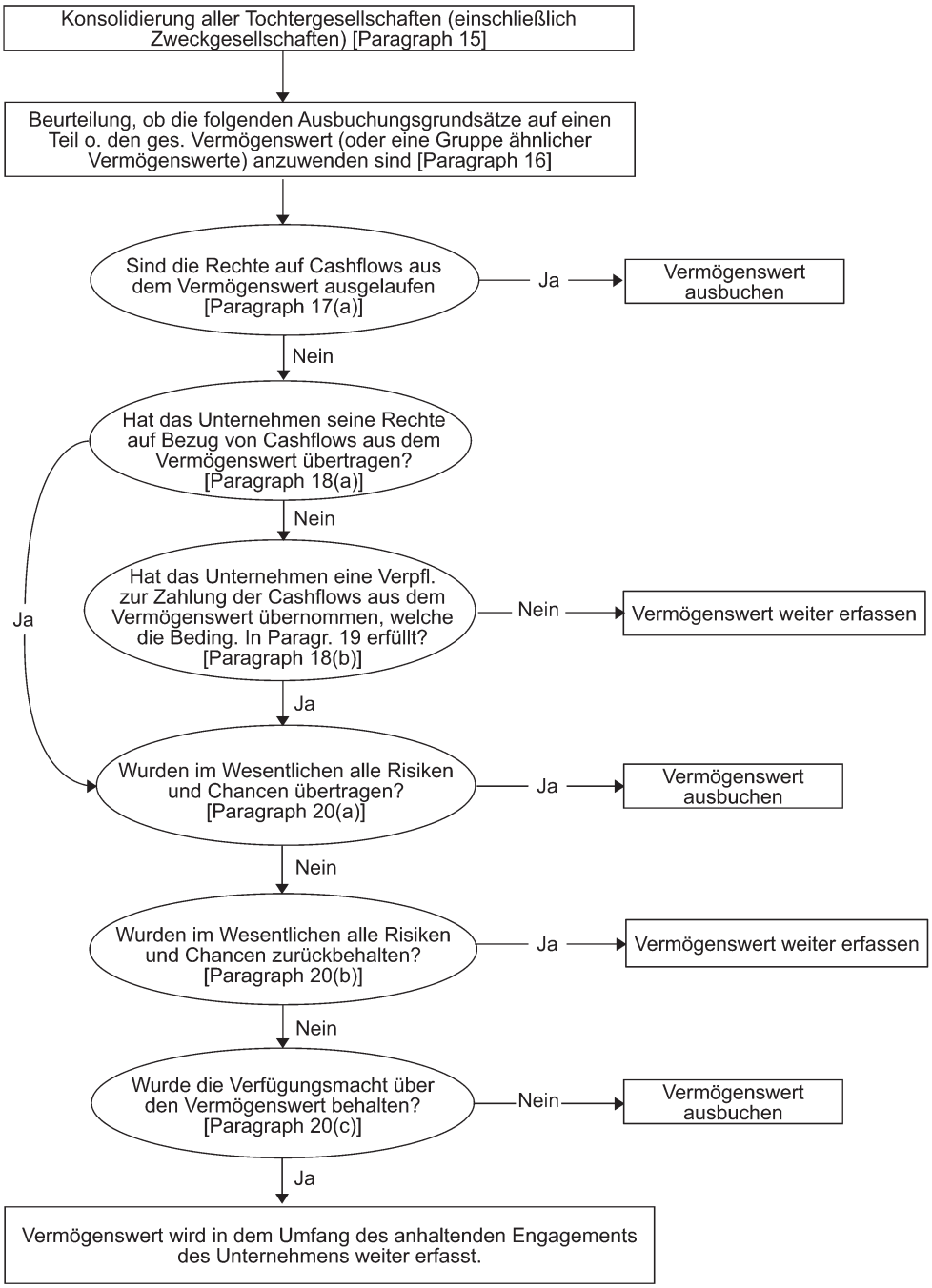
(c) ein Forward-Geschäft, das in den Anwendungsbereich dieses Standards fällt (siehe Paragraph 2-7), ist mit dem Tag, an dem die vertragliche Verpflichtung eingegangen wurde, und nicht erst am Erfüllungstag als Vermögenswert oder Verbindlichkeit anzusetzen. Wenn ein Unternehmen Vertragspartei bei einem Forward-Geschäft wird, haben das Recht und die Verpflichtung häufig den gleichen beizulegenden Zeitwert, so dass der beizulegende Nettozeitwert des Forward-Geschäfts Null ist. Ist der beizulegende Nettozeitwert des Rechts und der Verpflichtung nicht Null, ist der Vertrag als Vermögenswert oder Verbindlichkeit anzusetzen.

(d) Optionsverträge, die in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen (siehe Paragraph 2-7), werden als Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten angesetzt, wenn der Inhaber oder Stillhalter Vertragspartei wird.

(e) geplante künftige Geschäftsvorfälle sind, unabhängig von ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit, keine Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten, da das Unternehmen nicht Vertragspartei geworden ist.

Ausbuchung eines finanziellen Vermögenswertes (Paragraphen 15-37)

A36 Das folgende Prüfschema in Form eines Flussdiagramms veranschaulicht, ob und in welchem Umfang ein finanzieller Vermögenswert ausgebucht wird.



Vereinbarungen, bei denen ein Unternehmen die vertraglichen Rechte auf den Bezug von Cashflows aus finanziellen Vermögenswerten zurückbehält, jedoch eine vertragliche Verpflichtung zur Zahlung der Cashflows an einen oder mehrere Empfänger übernimmt (Paragraph 18(b))

A37 Die in Paragraph 18(b) beschriebene Situation (in der ein Unternehmen die vertraglichen Rechte auf den Bezug von Cashflows aus finanziellen Vermögenswerten zurückbehält, jedoch eine vertragliche Verpflichtung zur Zahlung der Cashflows an einen oder mehrere Empfänger übernimmt) trifft beispielsweise dann zu, wenn das Unternehmen eine Zweckgesellschaft oder ein Treuhandfonds ist, die an Anteilseigner eine nutzbringende Beteiligung an den zugrunde liegenden finanziellen Vermögenswerten, deren Eigentümer sie ist, ausgibt und die Verwaltung bzw. Abwicklung dieser finanziellen Vermögenswerte übernimmt. In diesem Fall kommen die finanziellen Vermögenswerte für eine Ausbuchung in Betracht, sofern die Voraussetzungen der Paragraphen 19 und 20 erfüllt sind.

A38 In Anwendung von Paragraph 19 könnte das Unternehmen beispielsweise der Herausgeber des finanziellen Vermögenswertes sein, oder es könnte sich um einen Konzern mit einer konsolidierten Zweckgesellschaft handeln, die den finanziellen Vermögenswert erworben hat und die Cashflows an nicht verbundene Drittanteilseigner weitergibt.

Beurteilung der Übertragung der mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen (Paragraph 20)

A39 Beispiele für Fälle, in denen ein Unternehmen im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen überträgt, sind:

(a) ein unbedingter Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes;

(b) ein Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes in Kombination mit einer Option, den finanziellen Vermögenswert zu dessen beizulegendem Zeitwert zum Zeitpunkt des Rückkaufs zurückzukaufen; und

(c) ein Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes in Kombination mit einer Verkaufs- oder Kaufoption, die weit aus dem Geld ist (d. h. einer Option, die so weit aus dem Geld ist, dass es äußerst unwahrscheinlich ist, dass sie vor Fälligkeit im Geld sein wird).

A40 Beispiele für Fälle, in denen ein Unternehmen im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen zurückbehält, sind:

(a) ein Verkauf, kombiniert mit einem Rückkauf, bei dem der Rückkaufspreis festgelegt ist oder dem Verkaufspreis zuzüglich einer Verzinsung entspricht;

(b) eine Wertpapierleihe;

(c) ein Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes, gekoppelt mit einem Total Return-Swap, bei dem das Marktrisiko auf das Unternehmen zurückübertragen wird;

(d) ein Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes in Kombination mit einer Verkaufs- oder Kaufoption, die weit im Geld ist (d. h. einer Option, die so weit im Geld ist, dass es äußerst unwahrscheinlich ist, dass sie vor Fälligkeit aus dem Geld sein wird); und

(e) ein Verkauf kurzfristiger Forderungen, bei dem das Unternehmen eine Garantie auf Entschädigung des Empfängers für wahrscheinlich eintretende Kreditausfälle übernimmt.

A41 Wenn ein Unternehmen feststellt, dass es mit der Übertragung so gut wie alle mit dem Eigentum des finanziellen Vermögenswertes verbundenen Risiken und Chancen übertragen hat, wird der übertragene Vermögenswert in künftigen Perioden nicht mehr erfasst, es sei denn, er wird in einem neuen Geschäftsvorfall zurückerworben.

Beurteilung der Übertragung der Verfügungsgewalt

A42 Ein Unternehmen hat die Verfügungsgewalt über einen übertragenen Vermögenswert nicht behalten, wenn der Empfänger die tatsächliche Fähigkeit zur Veräußerung des übertragenen Vermögenswertes besitzt. Ein Unternehmen hat die Verfügungsgewalt über einen übertragenen Vermögenswert behalten, wenn der Empfänger nicht die tatsächliche Fähigkeit zur Veräußerung des übertragenen Vermögenswertes besitzt. Der Empfänger verfügt über die tatsächliche Fähigkeit zum Veräußerung des übertragenen Vermögenswertes, wenn dieser an einem aktiven Markt gehandelt wird, da er den übertragenen Vermögenswert bei Bedarf am Markt wieder erwerben könnte, falls er ihn an das Unternehmen zurückgeben muss. Beispielsweise kann ein Empfänger über die tatsächliche Fähigkeit zum Verkauf eines übertragenen Vermögenswertes verfügen, wenn dem Unternehmen zwar eine Rückkaufsoption eingeräumt wurde, der Empfänger den übertragenen Vermögenswert jedoch bei Ausübung der Option jederzeit am Markt erwerben kann. Der Empfänger verfügt nicht über die tatsächliche Fähigkeit zum Verkauf des übertragenen Vermögenswertes, wenn sich das Unternehmen eine derartige Option vorbehält und der Empfänger den übertragenen Vermögenswert nicht jederzeit erwerben kann, falls das Unternehmen seine Option ausübt.

A43 Der Empfänger verfügt nur dann über die tatsächliche Fähigkeit zur Veräußerung des übertragenen Vermögenswertes, wenn er ihn als Ganzes an einen außen stehenden Dritten veräußern und von dieser Fähigkeit einseitig Gebrauch machen kann, ohne dass die Übertragung zusätzlichen Beschränkungen unterliegt. Die entscheidende Frage lautet, welche Möglichkeiten der Empfänger tatsächlich hat und nicht, welche vertraglichen Verfügungsmöglichkeiten oder -verbote ihm in Bezug auf den übertragenen Vermögenswert zustehen bzw. auferlegt sind. Insbesondere gilt:

(a) ein vertraglich eingeräumtes Recht auf Veräußerung eines übertragenen Vermögenswertes hat kaum eine tatsächliche Auswirkung, wenn für den übertragenen Vermögenswert kein Markt vorhanden ist; und

(b) die Fähigkeit, einen übertragenen Vermögenswert zu veräußern, hat kaum eine tatsächliche Auswirkung, wenn von ihr nicht frei Gebrauch gemacht werden kann. Aus diesem Grund gilt:

(i) die Fähigkeit des Empfängers, einen übertragenen Vermögenswert zu veräußern, muss von den Handlungen Dritter unabhängig sein (d. h. es muss sich um eine einseitige Fähigkeit handeln); und

(ii) der Empfänger muss in der Lage sein, den übertragenen Vermögenswert ohne einschränkende Bedingungen oder Auflagen für die Übertragung zu veräußern (z. B. Bedingungen bezüglich der Bedienung eines Kredits oder eine Option, die den Empfänger zum Rückkauf des Vermögenswertes berechtigt).

A44 Allein die Tatsache, dass der Empfänger den übertragenen Vermögenswert wahrscheinlich nicht veräußern kann, bedeutet noch nicht, dass der Übertragende die Verfügungsgewalt über den übertragenen Vermögenswert behalten hat. Die Verfügungsgewalt wird vom Übertragenden jedoch weiterhin ausgeübt, wenn eine Verkaufsoption oder Garantie den Empfänger davon abhält, den übertragenen Vermögenswert zu veräußern. Ist beispielsweise der Wert einer Verkaufsoption oder Garantie ausreichend hoch, wird der Empfänger vom Verkauf des übertragenen Vermögenswertes abgehalten, da er ihn tatsächlich nicht ohne eine ähnliche Option oder andere einschränkende Bedingungen an einen Dritten verkaufen würde. Stattdessen würde der Empfänger den übertragenen Vermögenswert aufgrund der mit der Garantie oder Verkaufsoption verbundenen Berechtigung zum Empfang von Zahlungen weiter halten. In diesem Fall hat der Übertragende die Verfügungsgewalt an dem übertragenen Vermögenswert behalten.

Übertragungen, die die Bedingungen für eine Ausbuchung erfüllen

A45 Ein Unternehmen kann als Gegenleistung für die Verwaltung bzw. Abwicklung der übertragenen Vermögenswerte das Recht auf den Empfang eines Teils der Zinszahlungen auf diese Vermögenswerte zurückbehalten. Der Anteil der Zinszahlungen, auf die das Unternehmen bei Beendigung oder Übertragung des Verwaltungs-/Abwicklungsvertrags verzichten würde, ist dem Vermögenswert oder der Verbindlichkeit aus dem Verwaltungsrecht zuzuordnen. Der Anteil der Zinszahlungen, der dem Unternehmen weiterhin zustehen würde, stellt eine Forderung aus Zinsstrip dar. Würde das Unternehmen beispielsweise nach Beendigung oder Übertragung des Verwaltungs-/Abwicklungsvertrags auf keine Zinszahlungen verzichten, ist die gesamte Zinsspanne als Forderung aus Zinsstrip zu behandeln. Bei Anwendung von Paragraph 27 werden zur Aufteilung des Buchwertes der Forderung zwischen dem Teil des Vermögenswertes, der ausgebucht wird, und dem Teil, der weiterhin erfasst bleibt, die beizulegenden Zeitwerte des Vermögenswertes aus dem Verwaltungsrecht und der Forderung aus Zinsstrip zugrunde gelegt. Falls keine Verwaltungs-/Abwicklungsgebühr festgelegt wurde oder die zu erhaltende Gebühr voraussichtlich keine angemessene Vergütung für die Verwaltung bzw. Abwicklung durch das Unternehmen darstellt, ist eine Verbindlichkeit für die Verwaltungs- bzw. Abwicklungsverpflichtung zum beizulegenden Zeitwert zu erfassen.

A46 Bei der in Paragraph 27 vorgeschriebenen Schätzung der beizulegenden Zeitwerte jenes Teils, der weiterhin erfasst bleibt, und jenes Teils, der ausgebucht wird, sind zusätzlich zu Paragraph 28 die Vorschriften der Paragraphen 48-49 und A69-A82 zur Bestimmung der beizulegenden Zeitwerte anzuwenden.

Übertragungen, die die Bedingungen für eine Ausbuchung nicht erfüllen

A47 Das folgende Beispiel ist eine Anwendung des in Paragraph 29 aufgestellten Grundsatzes. Wenn ein übertragener Vermögenswert aufgrund einer von einem Unternehmen gewährten Garantie für Ausfallverluste aus dem übertragenen Vermögenswert nicht ausgebucht werden kann, weil das Unternehmen so gut wie alle mit dem Eigentum des übertragenen Vermögenswertes verbundenen Risiken und Chancen zurückbehalten hat, wird der übertragene Vermögenswert weiter in seiner Gesamtheit und das erhaltene Entgelt als Verbindlichkeit erfasst.

Anhaltendes Engagement bei übertragenen Vermögenswerten

A48 Im Folgenden sind Beispiele für die Bewertung eines übertragenen Vermögenswertes und der zugehörigen Verbindlichkeit gemäß Paragraph 30 aufgeführt.

Alle Vermögenswerte

(a) Wenn ein übertragener Vermögenswert aufgrund einer von einem Unternehmen gewährten Garantie zur Zahlung von Ausfallverlusten aus dem übertragenen Vermögenswert nicht nach Maßgabe des anhaltenden Engagements ausgebucht werden kann, ist der übertragene Vermögenswert zum Zeitpunkt der Übertragung mit dem niedrigeren Wert aus (i) dem Buchwert des Vermögenswertes und (ii) dem Höchstbetrag des erhaltenen Entgelts, den das Unternehmen eventuell zurückzahlen müsste (dem „garantierten Betrag") zu bewerten. Die zugehörige Verbindlichkeit wird bei Zugang mit dem Garantiebetrag zuzüglich des beizulegenden Zeitwerts der Garantie (der normalerweise dem für die Garantie erhaltenen Entgelt entspricht) bewertet. Anschließend ist der anfängliche beizulegende Zeitwert der Garantie zeitproportional im Ergebnis zu erfassen (siehe IAS 18) und der Buchwert des Vermögenswertes um etwaige Wertminderungsaufwendungen zu kürzen.

Zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertete Vermögenswerte

(b) Wenn die Verpflichtung eines Unternehmens aufgrund einer geschriebenen Verkaufsoption oder das Recht eines Unternehmens aufgrund einer gehaltenen Kaufoption dazu führt, dass ein übertragener Vermögenswert nicht ausgebucht werden kann, und der übertragene Vermögenswert zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wird, ist die zugehörige Verbindlichkeit mit deren Anschaffungskosten (also dem erhaltenen Entgelt), bereinigt um die Amortisation der Differenz zwischen den Anschaffungskosten und den fortgeführten Anschaffungskosten des übertragenen Vermögenswertes am Fälligkeitstermin der Option, zu bewerten. Als

Beispiel soll angenommen werden, dass die fortgeführten Anschaffungskosten und der Buchwert des Vermögenswertes zum Zeitpunkt der Übertragung WE 98 betragen und das erhaltene Entgelt WE 95 beträgt. Am Ausübungstag der Option werden die fortgeführten Anschaffungskosten des Vermögenswertes bei WE 100 liegen. Der anfängliche Buchwert der entsprechenden Verbindlichkeit beträgt WE 95; die Differenz zwischen WE 95 und WE 100 ist unter Anwendung der Effektivzinsmethode im Ergebnis zu erfassen. Bei Ausübung der Option wird die Differenz zwischen dem Buchwert der zugehörigen Verbindlichkeit und dem Ausübungspreis im Ergebnis erfasst.

Vermögenswerte, die zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden

(c) Wenn ein übertragener Vermögenswert aufgrund einer vom Unternehmen zurückbehaltenen Kaufoption nicht ausgebucht werden kann und der übertragene Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, erfolgt die Bewertung des Vermögenswertes weiterhin zum beizulegenden Zeitwert. Die zugehörige Verbindlichkeit wird (i) zum Ausübungspreis der Option, abzüglich des Zeitwertes der Option, wenn diese im oder am Geld ist, oder (ii) zum beizulegenden Zeitwert des übertragenen Vermögenswertes, abzüglich des Zeitwertes der Option, wenn diese aus dem Geld ist, bewertet. Durch Berichtigung der Bewertung der zugehörigen Verbindlichkeit wird gewährleistet, dass der Nettobuchwert des Vermögenswertes und der zugehörigen Verbindlichkeit dem beizulegenden Zeitwert dem Recht aus der Kaufoption entspricht. Beträgt beispielsweise der beizulegende Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswertes WE 80, der Ausübungspreis der Option WE 95 und der Zeitwert der Option WE 5, so entspricht der Buchwert der entsprechenden Verbindlichkeit WE 75 (WE 80 — WE 5) und der Buchwert des übertragenen Vermögenswertes WE 80 (also seinem beizulegenden Zeitwert).

(d) Wenn ein übertragener Vermögenswert aufgrund einer geschriebenen Verkaufsoption eines Unternehmens nicht ausgebucht werden kann und der übertragene Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, erfolgt die Bewertung der zugehörigen Verbindlichkeit zum Ausübungspreis der Option plus deren Zeitwert. Die Bewertung des Vermögenswertes zum beizulegenden Zeitwert ist auf den niedrigeren Wert aus beizulegendem Zeitwert und Ausübungspreis der Option beschränkt, da das Unternehmen keinen Anspruch auf Steigerungen des beizulegenden Zeitwertes des übertragenen Vermögenswertes hat, die über den Ausübungspreis der Option hinausgehen. Dadurch wird gewährleistet, dass der Nettobuchwert des Vermögenswertes und der zugehörigen Verbindlichkeit dem beizulegenden Zeitwert der Verpflichtung aus der Verkaufsoption entspricht. Beträgt beispielsweise der beizulegende Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswertes WE 120, der Ausübungspreis der Option WE 100 und der Zeitwert der Option WE 5, so entspricht der Buchwert der zugehörigen Verbindlichkeit WE 105 (WE 100 + WE 5) und der Buchwert des Vermögenswertes WE 100 (in diesem Fall dem Ausübungspreis der Option).

(e) Wenn ein übertragener Vermögenswert aufgrund eines Collar in Form einer erworbenen Kaufoption und geschriebenen Verkaufsoption nicht ausgebucht werden kann und der Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, erfolgt seine Bewertung weiterhin zum beizulegenden Zeitwert. Die zugehörige Verbindlichkeit wird (i) mit der Summe aus dem Ausübungspreis der Kaufoption und dem beizulegenden Zeitwert der Verkaufsoption, abzüglich des Zeitwertes der Kaufoption, wenn diese im oder am Geld ist, oder (ii) mit der Summe aus dem beizulegenden Zeitwert des Vermögenswertes und dem beizulegenden Zeitwert der Verkaufsoption, abzüglich des Zeitwertes der Kaufoption, wenn diese aus dem Geld ist, bewertet. Durch Berichtigung der zugehörigen Verbindlichkeit wird gewährleistet, dass der Nettobuchwert des Vermögenswertes und der zugehörigen Verbindlichkeit dem beizulegenden Zeitwert der vom Unternehmen gehaltenen und geschriebenen Optionen entspricht. Als Beispiel soll angenommen werden, dass ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert überträgt, der zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird. Gleichzeitig erwirbt es eine Kaufoption mit einem Ausübungspreis von WE 120 und schreibt eine Verkaufsoption mit einem Ausübungspreis von WE 80. Der beizulegende Zeitwert des Vermögenswertes zum Zeitpunkt der Übertragung beträgt WE 100. Der Zeitwert der Verkaufs- und Kaufoption liegt bei WE 1 bzw. WE 5. In diesem Fall setzt das Unternehmen einen Vermögenswert in Höhe von WE 100 (dem beizulegenden Zeitwert des Vermögenswertes) und eine Verbindlichkeit in Höhe von WE 96 [(WE 100 + WE 1) — WE 5] an. Daraus ergibt sich ein Nettobuchwert von WE 4, der dem beizulegenden Zeitwert der vom Unternehmen gehaltenen und geschriebenen Optionen entspricht.

Alle Übertragungen

A49 Soweit die Übertragung eines finanziellen Vermögenswertes nicht die Kriterien für eine Ausbuchung erfüllt, werden die im Zusammenhang mit der Übertragung vertraglich eingeräumten Rechte oder Verpflichtungen des Übertragenden nicht gesondert als Derivate bilanziert, wenn ein Ansatz des Derivats einerseits und des übertragenen Vermögenswertes oder der aus der Übertragung stammenden Verbindlichkeit andererseits dazu führen würde, dass die gleichen Rechte bzw. Verpflichtungen doppelt erfasst werden. Beispielsweise kann eine vom Übertragenden zurückbehaltene Kaufoption dazu führen, dass eine Übertragung finanzieller Vermögenswerte nicht als Veräußerung bilanziert werden kann. In diesem Fall wird die Kaufoption nicht gesondert als derivativer Vermögenswert angesetzt.

A50 Soweit die Übertragung eines finanziellen Vermögenswertes nicht die Kriterien für eine Ausbuchung erfüllt, wird der übertragene Vermögenswert vom Empfänger nicht als Vermögenswert angesetzt. Der Empfänger bucht die Zahlung oder andere entrichtete Entgelte aus und setzt eine Forderung gegenüber dem Übertragenden an. Hat der Übertragende sowohl das Recht als auch die Verpflichtung, die Verfügungsgewalt über den gesamten übertragenen Vermögenswert gegen einen festen Betrag zurückzuerwerben (wie dies beispielsweise bei einer Rückkaufsvereinbarung der Fall ist), kann der Empfänger seine Forderung als Kredit oder Forderung ansetzen.

Beispiele

A51 Die folgenden Beispiele veranschaulichen die Anwendung der Ausbuchungsgrundsätze dieses Standards.

(a) *Rückkaufvereinbarungen und Wertpapierleihe*. Wenn ein finanzieller Vermögenswert verkauft und gleichzeitig eine Vereinbarung über dessen Rückkauf zu einem festen Preis oder zum Verkaufspreis zuzüglich einer Verzinsung geschlossen wird oder ein finanzieller Vermögenswert mit der vertraglichen Verpflichtung zur Rückgabe an

den Übertragenden verliehen wird, erfolgt keine Ausbuchung, weil der Übertragende so gut wie alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen zurückbehält. Erwirbt der Empfänger das Recht, den Vermögenswert zu verkaufen oder zu verpfänden, dann hat der Übertragende diesen Vermögenswert in der Bilanz umzugliedern, z. B. als ausgeliehenen Vermögenswert oder ausstehenden Rückkauf.

(b) *Rückkaufsvereinbarungen und Wertpapierleihe — im Wesentlichen gleiche Vermögenswerte*. Wenn ein finanzieller Vermögenswert verkauft und gleichzeitig eine Vereinbarung über den Rückkauf des gleichen oder im Wesentlichen gleichen Vermögenswertes zu einem festen Preis oder zum Verkaufspreis zuzüglich einer Verzinsung geschlossen wird oder ein finanzieller Vermögenswert mit der vertraglichen Verpflichtung zur Rückgabe des gleichen oder im Wesentlichen gleichen Vermögenswertes an den Übertragenden ausgeliehen oder verliehen wird, erfolgt keine Ausbuchung, weil der Übertragende so gut wie alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen zurückbehält.

(c) *Rückkaufvereinbarungen und Wertpapierleihe — Substitutionsrecht*. Wenn eine Rückkaufsvereinbarung mit einem festen Rückkaufpreis oder einem Preis, der dem Verkaufspreis zuzüglich einer Verzinsung entspricht, oder ein ähnliches Wertpapierleihgeschäft dem Empfänger das Recht einräumt, den übertragenen Vermögenswert am Rückkauftermin durch ähnliche Vermögenswerte mit dem gleichen beizulegenden Zeitwert zu ersetzen, wird der im Rahmen einer Rückkaufvereinbarung oder Wertpapierleihe verkaufte oder verliehene Vermögenswert nicht ausgebucht, weil der Übertragende so gut wie alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen zurückbehält.

(d) *Vorrecht auf Rückkauf zum beizulegenden Zeitwert*. Wenn ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert verkauft und nur im Falle einer anschließenden Veräußerung durch den Empfänger ein Vorrecht auf Rückkauf zum beizulegenden Zeitwert zurückbehält, ist dieser Vermögenswert auszubuchen, weil das Unternehmen so gut wie alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen übertragen hat.

(e) *Wash Sale*. Der Rückerwerb eines finanziellen Vermögenswertes kurz nach dessen Verkauf wird manchmal als „Wash Sale" bezeichnet. Ein solcher Rückkauf schließt eine Ausbuchung nicht aus, sofern die ursprüngliche Transaktion die Kriterien für eine Ausbuchung erfüllte. Nicht zulässig ist eine Ausbuchung des Vermögenswertes jedoch, wenn gleichzeitig mit einer Vereinbarung über den Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes eine Vereinbarung über dessen Rückerwerb zu einem festen Preis oder dem Verkaufspreis zuzüglich einer Verzinsung geschlossen wird.

(f) *Verkaufsoptionen und Kaufoptionen, die weit im Geld sind*. Wenn ein übertragener finanzieller Vermögenswert vom Übertragenden zurückerworben werden kann und die Kaufoption weit im Geld ist, erfüllt die Übertragung nicht die Bedingungen für eine Ausbuchung, weil der Übertragende so gut wie alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen zurückbehalten hat. Gleiches gilt, wenn der übertragene finanzielle Vermögenswert vom Empfänger zurückveräußert werden kann und die Verkaufsoption weit im Geld ist. Auch in diesem Fall erfüllt die Übertragung nicht die Bedingungen für eine Ausbuchung, weil der Übertragende so gut wie alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen zurückbehalten hat.

(g) *Verkaufsoptionen und Kaufoptionen, die weit aus dem Geld sind*. Ein finanzieller Vermögenswert, der nur in Verbindung mit einer weit aus dem Geld liegenden vom Empfänger gehaltenen Verkaufsoption oder einer weit aus dem Geld liegenden vom Übertragenden gehaltenen Kaufoption übertragen wird, ist auszubuchen, weil der Übertragende so gut wie alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen übertragen hat.

(h) *Jederzeit verfügbare Vermögenswerte mit einer Kaufoption, die weder weit im Geld noch weit aus dem Geld ist*. Hält ein Unternehmen eine Kaufoption auf einen am Markt jederzeit verfügbaren Vermögenswert und ist die Option weder weit im noch weit aus dem Geld, so ist der Vermögenswert auszubuchen. Dies ist damit zu begründen, dass das Unternehmen (i) so gut wie alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen weder behalten noch übertragen und (ii) nicht die Verfügungsgewalt behalten hat. Ist der Vermögenswert jedoch nicht jederzeit am Markt verfügbar, ist eine Ausbuchung in der Höhe des Teils des Vermögenswertes, der der Kaufoption unterliegt, ausgeschlossen, weil das Unternehmen die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert behalten hat.

(i) *Ein nicht jederzeit verfügbarer Vermögenswert, der einer von einem Unternehmen geschriebenen Verkaufsoption unterliegt, die weder weit im Geld noch weit aus dem Geld ist*. Wenn ein Unternehmen einen nicht jederzeit am Markt verfügbaren Vermögenswert überträgt und eine Verkaufsoption schreibt, die nicht weit aus dem Geld ist, werden aufgrund der geschriebenen Verkaufsoption so gut wie alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen weder behalten noch übertragen. Das Unternehmen übt weiterhin die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert aus, wenn der Wert der Verkaufsoption so hoch ist, dass der Empfänger vom Verkauf des Vermögenswertes abgehalten wird. In diesem Fall ist der Vermögenswert nach Maßgabe des anhaltenden Engagements des Übertragenden weiterhin anzusetzen (siehe Paragraph A44). Das Unternehmen überträgt die Verfügungsgewalt über den Vermögenswert, wenn der Wert der Verkaufsoption nicht hoch genug ist, um den Empfänger von einem Verkauf des Vermögenswertes abzuhalten. In diesem Fall ist der Vermögenswert auszubuchen.

(j) *Vermögenswerte, die einer Verkaufs- oder Kaufoption oder einer Forwardrückkaufsvereinbarung zum beizulegenden Zeitwert unterliegen*. Ein finanzieller Vermögenswert, dessen Übertragung nur mit einer Verkaufs- oder Kaufoption oder einer Forwardrückkaufsvereinbarung verbunden ist, deren Ausübungs- oder Rückkaufspreis dem beizulegenden Zeitwert des finanziellen Vermögenswertes zum Zeitpunkt des Rückerwerbs entspricht, ist auszubuchen, weil so gut wie alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen übertragen werden.

(k) *Kauf- oder Verkaufsoptionen mit Barausgleich*. Die Übertragung eines finanziellen Vermögenswertes, der einer Verkaufs- oder Kaufoption oder einer Forwardrückkaufsvereinbarung mit Nettobarausgleich unterliegt, ist im Hinblick darauf zu beurteilen, ob so gut wie alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen behalten oder übertragen wurden. Hat das Unternehmen nicht so gut wie alle mit dem Eigentum des übertragenen Vermögenswertes verbundenen Risiken und Chancen zurückbehalten, ist zu bestimmen, ob es weiterhin die Verfügungsgewalt über den übertragenen Vermögenswert ausübt. Die Tatsache, dass die Verkaufs- oder Kaufoption oder die Forwardrückkaufsvereinbarung durch einen Ausgleich in bar erfüllt wird, bedeutet nicht automatisch, dass das Unternehmen die Verfügungsgewalt übertragen hat (siehe Paragraph A44 und (g), (h) und (i) oben).

(l) *Rückübertragungsanspruch*. Ein Rückübertragungsanspruch ist eine bedingungslose Rückkaufoption (Kaufoption), die dem Unternehmen das Recht gibt, übertragene Vermögenswerte unter dem Vorbehalt bestimmter Beschränkungen zurückzuverlangen. Sofern eine derartige Option dazu führt, dass das Unternehmen so gut wie alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen weder behält noch überträgt, ist eine Ausbuchung nur in Höhe des Betrags ausgeschlossen, der unter dem Vorbehalt des Rückkaufs steht (unter der Annahme, dass der Empfänger die Vermögenswerte nicht veräußern kann). Wenn beispielsweise der Buchwert und der Erlös aus der Übertragung von Krediten WE 100 000 beträgt und jeder einzelne Kredit zurückerworben werden kann, die Summe aller zurückerworbenen Kredite jedoch WE 10 000 nicht übersteigen darf, erfüllen WE 90 000 der Kredite die Bedingungen für eine Ausbuchung.

(m) *Clean-up-Calls*. Ein Unternehmen, bei dem es sich um einen Übertragenden handeln kann, das übertragene Vermögenswerte verwaltet bzw. abwickelt, kann einen *Clean-up-Call* für den Kauf der verbleibenden übertragenen Vermögenswerte halten, wenn die Höhe der ausstehenden Vermögenswerte unter einen bestimmten Grenzwert fällt, bei dem die Kosten für die Verwaltung bzw. Abwicklung dieser Vermögenswerte den damit verbundenen Nutzen übersteigen. Sofern ein solcher *Clean-up-Call dazu* führt, dass das Unternehmen so gut wie alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen weder behält noch überträgt, und der Empfänger die Vermögenswerte nicht veräußern kann, ist eine Ausbuchung nur in dem Umfang der Vermögenswerte ausgeschlossen, der Gegenstand der Kaufoption ist.

(n) *Nachrangige zurückbehaltene Anteile und Kreditgarantien*. Ein Unternehmen kann dem Empfänger eine Kreditsicherheit gewähren, indem es einige oder alle am übertragenen Vermögenswert zurückbehaltenen Anteile nachordnet. Alternativ kann ein Unternehmen dem Empfänger eine Kreditsicherheit in Form einer unbeschränkten oder auf einen bestimmten Betrag beschränkten Kreditgarantie gewähren. Behält das Unternehmen so gut wie alle mit dem Eigentum des übertragenen Vermögenswerts verbundenen Risiken und Chancen, ist dieser Vermögenswert weiterhin in seiner Gesamtheit zu erfassen. Wenn das Unternehmen einige, aber nicht so gut wie alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen zurückbehält und weiterhin die Verfügungsgewalt ausübt, ist eine Ausbuchung in der Höhe des Betrags an flüssigen Mitteln oder anderen Vermögenswerten ausgeschlossen, den das Unternehmen eventuell zahlen müsste.

(o) *Total Return-Swaps*. Ein Unternehmen kann einen finanziellen Vermögenswert an einen Empfänger verkaufen und mit diesem einen Total Return-Swap vereinbaren, bei dem sämtliche Zinszahlungsströme aus dem zugrunde liegenden Vermögenswert im Austausch gegen eine feste Zahlung oder eine variable Ratenzahlung an das Unternehmen zurückfließen und alle Erhöhungen oder Kürzungen des beizulegenden Zeitwerts des zugrunde liegenden Vermögenswertes vom Unternehmen übernommen werden. In diesem Fall darf kein Teil des Vermögenswertes ausgebucht werden.

(p) *Zinsswaps*. Ein Unternehmen kann einen festverzinslichen finanziellen Vermögenswert auf einen Empfänger übertragen und mit diesem einen Zinsswap vereinbaren, bei dem der Empfänger einen festen Zinssatz erhält und einen variablen Zinssatz auf der Grundlage eines Nennbetrags, der dem Kapitalbetrag des übertragenen finanziellen Vermögenswertes entspricht, zahlt. Der Zinsswap schließt die Ausbuchung des übertragenen Vermögenswertes nicht aus, sofern die Zahlungen auf den Swap nicht von Zahlungen auf den übertragenen Vermögenswert abhängen.

(q) *Amortisierende Zinsswaps*. Ein Unternehmen kann einen festverzinslichen finanziellen Vermögenswert, der im Laufe der Zeit zurückgezahlt wird, auf einen Empfänger übertragen und mit diesem einen amortisierenden Zinsswap vereinbaren, bei dem der Empfänger einen festen Zinssatz erhält und einen variablen Zinssatz auf der Grundlage eines Nennbetrags zahlt. Amortisiert sich der Nennbetrag des Swaps so, dass er zu jedem beliebigen Zeitpunkt dem jeweils ausstehenden Kapitalbetrag des übertragenen finanziellen Vermögenswertes entspricht, würde der Swap im Allgemeinen dazu führen, dass ein wesentliches Vorauszahlungsrisiko beim Unternehmen verbleibt. In diesem Fall hat es den übertragenen Vermögenswert entweder zur Gänze oder nach Maßgabe seines anhaltenden Engagements weiter zu erfassen. Ist die Amortisation des Nennbetrags des Swaps nicht an den ausstehenden Kapitalbetrag des übertragenen Vermögenswertes gekoppelt, so würde dieser Swap nicht dazu führen, dass das Vorauszahlungsrisiko in Bezug auf den Vermögenswert beim Unternehmen verbleibt. Folglich wäre eine Ausbuchung des übertragenen Vermögenswertes nicht ausgeschlossen, sofern die Zahlungen im Rahmen des Swaps nicht von Zinszahlungen auf den übertragenen Vermögenswert abhängen und der Swap nicht dazu führt, dass das Unternehmen andere wesentliche Risiken und Chancen zurückbehält.

A52 Dieser Paragraph veranschaulicht die Anwendung des Konzepts des anhaltenden Engagements, wenn das anhaltende Engagement sich auf einen Teil eines finanziellen Vermögenswertes bezieht.

Es wird angenommen, dass ein Unternehmen ein Portfolio vorzeitig rückzahlbarer Kredite mit einem Kupon- und Effektivzinssatz von 10 % und einem Kapitalbetrag und fortgeführten Anschaffungskosten in Höhe von WE 10 000 besitzt. Das Unternehmen schließt eine Transaktion ab, mit der der Empfänger gegen eine Zahlung von WE 9 115 ein Recht auf die Tilgungsbeträge in Höhe von WE 9 000 zuzüglich eines Zinssatzes von 9,5 % auf diese Beträge erwirbt. Das Unternehmen behält die Rechte an WE 1 000 der Tilgungsbeträge zuzüglich eines Zinssatzes von 10 % auf diesen Betrag zuzüglich der Überschussspanne von 0,5 % auf den verbleibenden Kapitalbetrag in Höhe von WE 9 000. Die Zahlungseingänge aus vorzeitigen Rückzahlungen werden zwischen dem Unternehmen und dem Empfänger im Verhältnis von 1:9 aufgeteilt; alle Ausfälle werden jedoch vom Anteil des Unternehmens in Höhe von WE 1 000 abgezogen, bis dieser Anteil erschöpft ist. Der beizulegende Zeitwert der Kredite zum Zeitpunkt der Transaktion beträgt WE 10 100 und der geschätzte beizulegende Zeitwert der Überschussspanne von 0,5 % beträgt WE 40.

Das Unternehmen stellt fest, dass es einige mit dem Eigentum verbundene wesentliche Risiken und Chancen (beispielsweise ein wesentliches Vorauszahlungsrisiko) übertragen, jedoch auch einige mit dem Eigentum verbundene wesentliche Risiken und Chancen (aufgrund seines nachrangigen zurückbehaltenen Anteils) behalten hat und außerdem weiterhin die Verfügungsgewalt ausübt. Es wendet daher das Konzept des anhaltenden Engagements an.

Bei der Anwendung dieses Standards analysiert das Unternehmen die Transaktion als (a) Beibehaltung eines zurückbehaltenen Anteils von WE 1 000 sowie (b) Nachordnung dieses zurückbehaltenen Anteils, um dem Empfänger eine Kreditsicherheit für Kreditausfälle zu gewähren.

Das Unternehmen berechnet, dass WE 9 090 (90 % × WE 10 100) des erhaltenen Entgelts in Höhe von WE 9 115 der Gegenleistung für einen Anteil von 90 % entsprechen. Der Rest des erhaltenen Entgelts (WE 25) entspricht der Gegenleistung, die das Unternehmen für die Nachordnung seines zurückbehaltenen Anteils erhalten hat, um dem Empfänger eine Kreditsicherheit für Kreditausfälle zu gewähren. Die Überschussspanne von 0,5 % stellt ebenfalls eine für die Kreditsicherheit erhaltene Gegenleistung dar. Dementsprechend beträgt die für die Kreditsicherheit erhaltene Gegenleistung insgesamt WE 65 (WE 25 + WE 40).

Das Unternehmen berechnet den Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung auf Grundlage des 90-prozentigen Anteils an den Cashflows. Unter der Annahme, dass zum Zeitpunkt der Übertragung keine gesonderten beizulegenden Zeitwerte für den übertragenen Anteil von 10 % und den zurückbehaltenen Anteil von 90 % verfügbar sind, teilt das Unternehmen den Buchwert des Vermögenswertes gemäß Paragraph 28 wie folgt auf:

	Geschätzter beizulegender Zeitwert	*Prozentsatz*	*Zugewiesener Buchwert*
Übertragener Anteil	9 090	90 %	9 000
Zurückbehaltener Anteil	1 010	10 %	1 000
Summe	**10 100**		**10 000**

Zur Berechnung des Gewinns oder Verlusts aus dem Verkauf des 90-prozentigen Anteils an den Cashflows zieht das Unternehmen den zugewiesenen Buchwert des übertragenen Anteils von der erhaltenen Gegenleistung ab. Daraus ergibt sich ein Wert von WE 90 (WE 9 090 — WE 9 000). Der Buchwert des vom Unternehmen zurückbehaltenen Anteils beträgt WE 1 000.

Außerdem erfasst das Unternehmen das anhaltende Engagement, das durch Nachordnung seines zurückbehaltenen Anteils für Kreditverluste entsteht. Folglich setzt es einen Vermögenswert in Höhe von WE 1 000 (den Höchstbetrag an Cashflows, den es aufgrund der Nachordnung nicht erhalten würde) und eine zugehörige Verbindlichkeit in Höhe von WE 1 065 an (den Höchstbetrag an Cashflows, den es aufgrund der Nachordnung nicht erhalten würde, d. h. WE 1 000 zuzüglich des beizulegenden Zeitwertes der Nachordnung in Höhe von WE 65).

Unter Einbeziehung aller vorstehenden Informationen wird die Transaktion wie folgt gebucht:

	Soll	*Haben*
Ursprünglicher Vermögenswert	—	9 000
Angesetzter Vermögenswert bezüglich Nachordnung des Residualanspruchs	1 000	—
Vermögenswert für das in Form einer Überschuss-spanne erhaltene Entgelt	40	—
Gewinn oder Verlust (Gewinn bei der Übertragung)	—	90
Schuld	—	1 065
Erhaltene Zahlung	9 115	—
Summe	**10 155**	**10 155**

Unmittelbar nach der Transaktion beträgt der Buchwert des Vermögenswertes WE 2 040, bestehend aus WE 1 000 (den Kosten, die dem den zurückbehaltenen Anteil zugewiesen sind) und WE 1 040 (dem

zusätzlichen anhaltenden Engagement des Unternehmens aufgrund der Nachordnung seines zurückbehaltenen Anteils für Kreditverluste, wobei in diesem Betrag auch die Überschussspanne von WE 40 enthalten ist).

In den Folgeperioden erfasst das Unternehmen zeitproportional das für die Kreditsicherheit erhaltene Entgelt (WE 65), grenzt die Zinsen auf den erfassten Vermögenswert unter Anwendung der Effektivzinsmethode ab und erfasst etwaige Kreditwertminderungen auf die angesetzten Vermögenswerte. Als Beispiel für Letzteres soll angenommen werden, dass im darauffolgenden Jahr ein Kreditwertminderungsaufwand für die zugrunde liegenden Kredite in Höhe von WE 300 anfällt. Das Unternehmen schreibt den angesetzten Vermögenswert um WE 600 ab (WE 300 für seinen zurückbehaltenen Anteil und WE 300 für das zusätzliche anhaltende Engagement, das durch Nachordnung des zurückbehaltenen Anteils für Kreditverluste entsteht) und verringert die erfasste Verbindlichkeit um WE 300. Netto wird das Ergebnis also mit einer Kreditwertminderung von WE 300 belastet.

Marktüblicher Kauf und Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes (Paragraph 38)

A53 Ein marktüblicher Kauf oder Verkauf eines finanziellen Vermögenswertes ist entweder zum Handelstag oder zum Erfüllungstag, wie in Paragraph A55 und A56 beschrieben, zu bilanzieren. Die gewählte Methode ist konsequent auf alle Käufe und Verkäufe finanzieller Vermögenswerte anzuwenden, die der gleichen Kategorie von finanziellen Vermögenswerten gemäß Definition in Paragraph 9 angehören. Für diese Zwecke bilden zu Handelszwecken gehaltene Vermögenswerte eine eigenständige Kategorie, die von den Vermögenswerten zu unterscheiden ist, die als „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet" eingestuft werden.

A54 Ein Vertrag, der einen Nettoausgleich für eine Änderung des Vertragswertes vorschreibt oder gestattet, stellt keinen marktüblichen Vertrag dar. Ein solcher Vertrag ist hingegen im Zeitraum zwischen Handels- und Erfüllungstag wie ein Derivat zu bilanzieren.

A55 Der Handelstag ist der Tag, an dem das Unternehmen die Verpflichtung zum Kauf oder Verkauf eines Vermögenswertes eingegangen ist. Die Bilanzierung zum Handelstag bedeutet (a) den Ansatz eines zu erhaltenden Vermögenswertes und der dafür zu zahlenden Verbindlichkeit am Handelstag und (b) die Ausbuchung eines verkauften Vermögenswertes, die Erfassung etwaiger Gewinne oder Verluste aus dem Abgang und die Einbuchung einer Forderung gegenüber dem Käufer auf Zahlung am Handelstag. In der Regel beginnen Zinsen für den Vermögenswert und die korrespondierende Verbindlichkeit nicht vor dem Erfüllungstag bzw. dem Eigentumsübergang aufzulaufen.

A56 Der Erfüllungstag ist der Tag, an dem ein Vermögenswert an oder durch das Unternehmen geliefert wird. Die Bilanzierung zum Erfüllungstag bedeutet (a) den Ansatz eines Vermögenswertes am Tag seines Eingangs beim Unternehmen und (b) die Ausbuchung eines Vermögenswertes und die Erfassung eines etwaigen Gewinns oder Verlusts aus dem Abgang am Tag seiner Übergabe durch das Unternehmen. Wird die Bilanzierung zum Erfüllungstag angewandt, so hat das Unternehmen jede Änderung des beizulegenden Zeitwerts eines zu erhaltenden Vermögenswertes in der Zeit zwischen Handels- und Erfüllungstag in der gleichen Weise zu erfassen, wie es den erworbenen Vermögenswert bewertet. Mit anderen Worten wird eine Änderung des Wertes bei Vermögenswerten, die zu Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten angesetzt werden, nicht erfasst; bei Vermögenswerten, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft sind, erfolgt eine Erfassung im Ergebnis und bei Vermögenswerten, die als zur Veräußerung verfügbar eingestuft sind, eine Erfassung im Eigenkapital.

Ausbuchung einer finanziellen Verbindlichkeit (Paragraphen 39-42)

A57 Eine finanzielle Verbindlichkeit (oder ein Teil davon) ist getilgt, wenn der Schuldner entweder:

(a) die Verbindlichkeit (oder einen Teil davon) durch Zahlung an den Gläubiger beglichen hat, was in der Regel durch Zahlungsmittel, andere finanzielle Vermögenswerte, Waren oder Dienstleistungen erfolgt; oder

(b) per Gesetz oder durch den Gläubiger rechtlich von seiner ursprünglichen Verpflichtung aus der Verbindlichkeit (oder einem Teil davon) entbunden wird. (Wenn der Schuldner eine Garantie gegeben hat, kann diese Bedingung noch erfüllt sein.)

A58 Wird ein Schuldinstrument von seinem Emittenten zurückgekauft, ist die Verbindlichkeit auch dann getilgt, wenn der Emittent ein Market Maker für dieses Instrument ist oder beabsichtigt, es kurzfristig wieder zu veräußern.

A59 Die Zahlung an eine dritte Partei, einschließlich eines Treuhandfonds (gelegentlich auch als „In-Substance-Defeasance" bezeichnet), bedeutet für sich genommen nicht, dass der Schuldner von seiner ursprünglichen Verpflichtung dem Gläubiger gegenüber entbunden ist, sofern er nicht rechtlich hieraus entbunden wurde.

A60 Wenn ein Schuldner einer dritten Partei eine Zahlung für die Übernahme einer Verpflichtung leistet und seinen Gläubiger davon unterrichtet, dass die dritte Partei seine Schuldverpflichtung übernommen hat, bucht der Schuldner die Schuldverpflichtung nicht aus, es sei denn, die Bedingung aus Paragraph A57(b) ist erfüllt. Wenn ein Schuldner einer dritten Partei eine Zahlung für die Übernahme einer Verpflichtung leistet und von seinem Gläubiger hieraus rechtlich entbunden wird, hat der Schuldner die Schuld getilgt. Vereinbart der Schuldner jedoch, Zahlungen auf die Schuld direkt an die dritte Partei oder den ursprünglichen Gläubiger zu leisten, erfasst der Schuldner eine neue Schuldverpflichtung gegenüber der dritten Partei.

A61 Obwohl eine rechtliche Entbindung, sei es per Gerichtsentscheid oder durch den Gläubiger, zur Ausbuchung einer Verbindlichkeit führt, kann das Unternehmen unter Umständen eine neue Verbindlichkeit ansetzen, falls die für eine Ausbuchung erforderlichen Kriterien aus den Paragraphen 15-37 für übertragene finanzielle Vermögenswerte nicht erfüllt sind. Wenn diese Kriterien nicht erfüllt sind, werden die übertragenen Vermögenswerte nicht ausgebucht, und das Unternehmen setzt eine neue Verbindlichkeit für die übertragenen Vermögenswerte an.

A62 Vertragsbedingungen gelten als substanziell verschieden im Sinne von Paragraph 40, wenn der abgezinste Barwert der Cashflows unter den neuen Vertragsbedingungen, einschließlich etwaiger Gebühren, die netto unter Anrechnung erhaltener und unter Anwendung des ursprünglichen Effektivzinssatzes abgezinster Gebühren gezahlt wurden, mindestens 10 Prozent von dem abgezinsten Barwert der restlichen Cashflows der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit abweicht. Wird ein Austausch von Schuldinstrumenten oder die Änderung der Vertragsbedingungen wie eine Tilgung bilanziert, so sind alle angefallenen Kosten oder Gebühren als Teil des Gewinns oder Verlusts aus der Tilgung zu buchen. Wird der Austausch oder die Änderung nicht wie eine Tilgung erfasst, so führen gegebenenfalls angefallene Kosten oder Gebühren zu einer Anpassung des Buchwertes der Verbindlichkeit und werden über die Restlaufzeit der geänderten Verbindlichkeit amortisiert.

A63 In einigen Fällen wird der Schuldner vom Gläubiger aus seiner gegenwärtigen Zahlungsverpflichtung entlassen, leistet jedoch eine Zahlungsgarantie für den Fall, dass die Partei, die die ursprüngliche Verpflichtung übernommen hat, dieser nicht nachkommt. In diesem Fall hat der Schuldner:

(a) eine neue finanzielle Verbindlichkeit basierend auf dem beizulegenden Zeitwert der Garantieverpflichtung anzusetzen; und

(b) einen Gewinn oder Verlust zu erfassen, der der Differenz zwischen (i) etwaigen gezahlten Erlösen und (ii) dem Buchwert der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit abzüglich des beizulegenden Zeitwertes der neuen finanziellen Verbindlichkeit entspricht.

BEWERTUNG (Paragraphen 43-70)

Erstmalige Bewertung finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten (Paragraph 43)

A64 Bei dem erstmaligen Ansatz eines Finanzinstruments ist der beizulegende Zeitwert in der Regel der Transaktionspreis (d. h. der beizulegende Zeitwert des gegebenen oder erhaltenen Entgelts, siehe auch Paragraph A76). Wenn jedoch ein Teil des gegebenen oder erhaltenen Entgelts sich auf etwas anderes als das Finanzinstrument bezieht, wird der beizulegende Zeitwert des Finanzinstruments unter Anwendung eines Bewertungsverfahrens (siehe Paragraphen A74-A79) geschätzt. Der beizulegende Zeitwert eines langfristigen Kredits oder einer langfristigen Forderung ohne Verzinsung kann beispielsweise als der Barwert aller künftigen Einzahlungen geschätzt werden, die unter Verwendung des herrschenden Marktzinses für ein ähnliches Instrument (vergleichbar im Hinblick auf Währung, Laufzeit, Art des Zinssatzes und sonstiger Faktoren) mit vergleichbarer Bonität abgezinst werden. Jeder zusätzlich geliehene Betrag stellt einen Aufwand bzw. eine Ertragsminderung dar, sofern er nicht die Kriterien für den Ansatz eines Vermögenswertes anderer Art erfüllt.

A65 Wenn ein Unternehmen einen Kredit ausreicht, der zu einem marktunüblichen Zinssatz verzinst wird (z. B. zu 5 Prozent, wenn der Marktzinssatz für ähnliche Kredite 8 Prozent beträgt), und als Entschädigung ein im Voraus gezahltes Entgelt erhält, setzt das Unternehmen den Kredit zu dessen beizulegendem Zeitwert an, d. h. abzüglich des erhaltenen Entgelts. Das Unternehmen schreibt das Disagio erfolgswirksam unter Anwendung der Effektivzinsmethode zu.

Folgebewertung finanzieller Vermögenswerte (Paragraph 45 und 46)

A66 Wird ein Finanzinstrument, das zunächst als finanzieller Vermögenswert angesetzt wurde, zum beizulegenden Zeitwert bewertet und fällt dieser unter Null, so ist dieses Finanzinstrument eine finanzielle Verbindlichkeit gemäß Paragraph 47.

A67 Das folgende Beispiel beschreibt die Behandlung von Transaktionskosten bei der erstmaligen Bewertung und der Folgebewertung von zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerten. Ein Vermögenswert wird für WE 100 zuzüglich einer Kaufprovision von WE 2 erworben. Beim erstmaligen Ansatz wird der Vermögenswert mit WE 102 angesetzt. Der nächste Abschlussstichtag ist ein Tag später, an dem der notierte Marktpreis für den Vermögenswert WE 100 beträgt. Beim Verkauf des Vermögenswertes wäre eine Provision von WE 3 zu entrichten. Zu diesem Zeitpunkt wäre der Vermögenswert mit WE 100 zu bewerten (ohne Berücksichtigung der etwaigen Provision im Verkaufsfall) und ein Verlust von WE 2 im Eigenkapital zu erfassen. Wenn der zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswert feste oder bestimmbare Zahlungen hat, werden die Transaktionskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode erfolgswirksam abgeschrieben. Wenn der zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswert keine festen oder bestimmbaren Zahlungen hat, werden die Transaktionskosten erfolgswirksam erfasst, wenn der Vermögenswert ausgebucht oder wertgemindert ist.

A68 Als Kredite und Forderungen eingestufte Instrumente werden ungeachtet der Absicht des Unternehmens, sie bis zur Endfälligkeit zu halten zu ihren fortgeführten Anschaffungskosten bewertet.

Überlegungen zur Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert (Paragraphen 48-49)

A69 Der Definition des beizulegenden Zeitwertes liegt die Prämisse der Unternehmensfortführung zu Grunde, derzufolge weder die Absicht noch die Notwendigkeit zur Liquidation, zur wesentlichen Einschränkung des Geschäftsbetriebs oder zum Eingehen von Geschäften zu ungünstigen Bedingungen besteht. Der beizulegende Zeitwert wird daher nicht durch den Betrag bestimmt, den ein Unternehmen aufgrund von erzwungenen Geschäften, zwangsweisen Liquidationen oder durch Notverkäufe erzielen oder bezahlen würde. Der beizulegende Zeitwert spiegelt indes die Bonität des Instruments wider.

A70 Dieser Standard verwendet im Rahmen von notierten Marktpreisen die Begriffe „Geldkurs" und „Briefkurs" (manchmal als „aktueller Angebotspreis" bezeichnet) und den Begriff „Geld-Brief-Spanne", um nur Transaktionskosten einzuschließen. Andere Berichtigungen zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts (z. B. für das Ausfallrisiko der Gegenseite) sind nicht in dem Begriff „Geld-Brief-Spanne" enthalten.

Aktiver Markt: Notierter Preis

A71 Ein Finanzinstrument gilt als an einem aktiven Markt notiert, wenn notierte Preise an einer Börse, von einem Händler, Broker, einer Branchengruppe, einem Preisberechnungs-Service oder einer Aufsichtsbehörde leicht und regelmäßig erhältlich sind und diese Preise aktuelle und regelmäßig auftretende Markttransaktionen wie unter unabhängigen Dritten darstellen. Der beizulegende Zeitwert wird durch einen zwischen einem vertragswilligen Käufer und einem vertragswilligen Verkäufer in einer Transaktion zu marktüblichen Bedingungen vereinbarten Preis bestimmt. Die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts für ein an einem aktiven Markt gehandeltes Finanzinstrument dient dem Ziel, zu dem Preis zu gelangen, zu dem am Bilanzstichtag eine Transaktion mit diesem Instrument (d. h. ohne dessen Änderung oder Umgestaltung) an dem vorteilhaftesten aktiven Markt, zu dem das Unternehmen unmittelbaren Zugang hat, erfolgen würde. Das Unternehmen passt jedoch den Preis des vorteilhafteren Markts an, um Unterschiede des Ausfallrisikos der Gegenpartei zwischen den an diesem Markt gehandelten Instrumenten und dem bewerteten Instrument widerzuspiegeln. Das Vorhandensein öffentlich notierter Marktpreise auf einem aktiven Markt ist der bestmögliche objektive Hinweis auf den beizulegenden Zeitwert und wird falls existent für die Bewertung des finanziellen Vermögenswertes oder der finanziellen Verbindlichkeit verwendet.

A72 Für Vermögenswerte, die das Unternehmen hält, sowie für Verbindlichkeiten, die vom Unternehmen begeben werden, entspricht der sachgerechte notierte Marktpreis üblicherweise dem vom Käufer gebotenen Geldkurs. Für Vermögenswerte, deren Erwerb beabsichtigt ist, oder für Verbindlichkeiten, die weiter gehalten werden, ist der aktuelle Briefkurs sachgerecht. Hält ein Unternehmen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit sich kompensierenden Marktrisiken, kann es als Grundlage zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes für die Kompensierung der Risikopositionen Mittelkurse verwenden und den Geld- bzw. Briefkurs gegebenenfalls auf die offene Nettoposition anwenden. Sind weder die aktuellen Geld- noch Briefkurse verfügbar, kann der beizulegende Zeitwert aus den bei den jüngsten Transaktionen erzielten Kursen abgeleitet werden, allerdings unter der Voraussetzung, dass sich die wirtschaftlichen Eckdaten seit dem Transaktionszeitpunkt nicht wesentlich verändert haben. Wenn sich seit dem Transaktionszeitpunkt die Voraussetzungen verändert haben (z. B. eine Änderung des risikolosen Zinssatzes nach der jüngsten Kursnotierung einer Industrieanleihe), spiegelt der beizulegende Zeitwert falls sachgerecht die Änderung der Gegebenheiten hinsichtlich der aktuellen Kurse oder Zinssätze für ähnliche Finanzinstrumente wider. Wenn das Unternehmen nachweisen kann, dass der letzte Transaktionspreis nicht dem beizulegenden Zeitwert entspricht (weil er beispielsweise den Betrag widerspiegelte, den ein Unternehmen aufgrund von erzwungenen Geschäften, zwangsweisen Liquidationen oder durch Notverkäufe erzielen oder bezahlen würde), wird dieser Preis ebenso angepasst. Der beizulegende Zeitwert eines Portfolios von Finanzinstrumenten ist das Produkt aus der Anzahl der Anteile der Finanzinstrumente und deren notierten Marktpreisen. Falls kein öffentlich notierter Preis auf einem aktiven Markt für das Finanzinstrument als Ganzes vorhanden ist, wohl aber für seine einzelnen Bestandteile, wird der beizulegende Zeitwert aus den jeweiligen Marktpreisen für die Bestandteile bestimmt.

A73 Wenn ein Zinssatz (anstelle eines Preises) auf einem aktiven Markt notiert wird, verwendet das Unternehmen diesen in seinem Bewertungsverfahren zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts. Wenn der auf dem Markt notierte Zinssatz kein Ausfallrisiko oder andere Faktoren beinhaltet, die von den Marktteilnehmern bei der Bewertung des Instruments berücksichtigt würden, wird vom Unternehmen eine Anpassung um diese Faktoren vorgenommen.

Kein aktiver Markt: Bewertungsverfahren

A74 Wenn für ein Finanzinstrument kein aktiver Markt besteht, bestimmt ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert anhand eines Bewertungsverfahrens. Zu den Bewertungsverfahren gehört der Rückgriff auf unlängst aufgetretene Geschäftsvorfälle zwischen sachverständigen, vertragswilligen und unabhängigen Geschäftspartnern — sofern verfügbar –, der Vergleich mit dem aktuellen beizulegenden Zeitwert eines anderen, im Wesentlichen identischen Finanzinstruments, DCF-Verfahren sowie Optionspreismodelle. Gibt es ein Bewertungsverfahren, das von den Marktteilnehmern üblicherweise für die Preisfindung dieses Finanzinstruments verwendet wird, und hat dieses Verfahren nachweislich verlässliche Schätzwerte für Preise geliefert, die bei tatsächlichen Marktvorgängen erzielt wurden, setzt das Unternehmen dieses Verfahren ein.

A75 Durch Anwendung eines Bewertungsverfahrens soll der Transaktionspreis festgestellt werden, der sich am Bewertungsstichtag zwischen unabhängigen Vertragspartnern bei Vorliegen normaler Geschäftsbedingungen ergeben hätte. Der beizulegende Zeitwert wird auf Grundlage der Ergebnisse eines Bewertungsverfahrens geschätzt, das sich in größtmöglichem Umfang auf Marktdaten und so wenig wie möglich auf unternehmensspezifische Daten stützt. Ein Bewertungsverfahren ermöglicht erwartungsgemäß eine realistische Schätzung des beizulegenden Zeitwerts, wenn (a) es auf angemessene Weise widerspiegelt, wie der Markt voraussichtlich das Finanzinstrument bewerten könnte, und (b) die dabei verwendeten Daten auf angemessene Weise die inhärenten Markterwartungen und Berechnungen der Risiko-Rentabilitätsfaktoren der Finanzinstrumente darstellen.

A76 Ein Bewertungsverfahren (a) berücksichtigt daher alle Faktoren, die Marktteilnehmer bei einer Preisfestlegung beachten würden, und (b) ist mit den anerkannten wirtschaftlichen Methoden für die Preisfindung von Finanzinstrumenten konsistent. Ein Unternehmen justiert sein Bewertungsverfahren regelmäßig und prüft seine Validität, indem es Preise von gegenwärtig zu beobachtenden aktuellen Markttransaktionen für dasselbe Instrument (d. h. ohne Änderung oder Umgestaltung) oder Preise, die auf verfügbaren, beobachtbaren Marktdaten beruhen, verwendet. Ein Unternehmen erhält stetig Marktdaten von demselben Markt, an dem das Finanzinstrument aufgelegt oder erworben wurde. Beim erstmaligen Ansatz ist der beste Nachweis des beizulegenden Zeitwertes eines Finanzinstruments der Transaktionspreis (d. h. der beizulegende Zeitwert des gegebenen oder erhaltenen Entgelts), es sei denn, der beizulegende Zeitwert dieses Finanzinstruments wird durch einen Vergleich mit anderen beobachtbaren aktuellen Markttransaktionen desselben Instruments (d. h ohne Änderung oder Umgestaltung) nachgewiesen oder beruht auf einem Bewertungsverfahren, dessen Variablen nur Daten von beobachtbaren Märkten umfassen.

A76A Die Folgebewertung eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit und die nachfolgende Erfassung von Gewinnen und Verlusten müssen den Vorschriften dieses Standards entsprechen. Die Anwendung von Paragraph A76 kann dazu führen, dass beim erstmaligen Ansatz eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit kein Gewinn oder Verlust erfasst wird. In diesem Fall ist gemäß IAS 39 ein Gewinn oder Verlust nach dem erstmaligen Ansatz nur insoweit zu erfassen, wie er durch die Änderung eines Faktors (einschließlich Zeit) entstanden ist, den Marktteilnehmer bei der Festlegung eines Preises berücksichtigen würden.

A77 Der erstmalige Erwerb oder die Ausreichung eines finanziellen Vermögenswertes oder das Eingehen einer finanziellen Verbindlichkeit ist eine Markttransaktion, die die Grundlage für die Schätzung des beizulegenden Zeitwertes des Finanzinstruments liefert. Insbesondere wenn das Finanzinstrument ein Schuldinstrument ist (wie ein Kredit), kann sein beizulegender Zeitwert durch Rückgriff auf die Marktbedingungen ermittelt werden, die zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Ausreichung gültig waren, sowie auf die aktuellen Marktbedingungen oder auf die Zinssätze, die derzeit vom Unternehmen oder von anderen auf ähnliche Schuldinstrumente (d. h. ähnliche Restlaufzeit, Cashflow-Verläufe, Währung, Ausfallrisiko, Sicherheiten) berechnet werden. Vorausgesetzt, dass sich seit Ausreichung des Schuldinstruments weder das Ausfallrisiko des Schuldners noch die anwendbaren Kredit-Spreads geändert haben, kann alternativ eine Schätzung des aktuellen Marktzinses auf Grundlage eines Leitzinssatzes, der eine bessere Bonität widerspiegelt als das zugrunde liegende Schuldinstrument, abgeleitet werden, bei der der Kredit-Spread konstant gehalten wird und Anpassungen des Leitzinssatzes seit dem Ausreichungszeitpunkt berücksichtigt werden. Haben sich die Bedingungen seit der jüngsten Markttransaktion geändert, wird die entsprechende Änderung des beizulegenden Zeitwerts des bewerteten Finanzinstruments anhand aktueller Kurse oder Zinssätze für ähnliche Finanzinstrumente bestimmt und hinsichtlich bestehender Unterschiede zum bewerteten Instruments auf angemessene Weise angepasst.

A78 Es kann sein, dass nicht zu jedem Bewertungsstichtag dieselben Informationen zur Verfügung stehen. Zu dem Zeitpunkt, an dem beispielsweise ein Unternehmen einen Kredit abschließt oder ein nicht aktiv gehandeltes Schuldinstrument erwirbt, hat das Unternehmen einen Transaktionspreis, der gleichzeitig der Marktpreis ist. Allerdings kann zum nächsten Bewertungsstichtag der Fall eintreten, dass keine neuen Transaktionsinformationen zur Verfügung stehen und, obwohl das Unternehmen das allgemeine Niveau des Marktzinses ermitteln kann, kann der Fall eintreten, dass es das Bonitäts- oder Risikoniveau nicht kennt, das Marktteilnehmer zu diesem Zeitpunkt bei der Bewertung des Finanzinstruments berücksichtigen würden. Ein Unternehmen hat möglicherweise keine Informationen aus jüngsten Transaktionen, um den angemessenen Kredit-Spread auf den Basiszins zu bestimmen und diesen zur Ermittlung eines Abzinsungssatzes für eine Barwert-Berechnung heranzuziehen. Solange das Gegenteil nicht belegt ist, wäre es vernünftig anzunehmen, dass sich der Aufschlag seit dem Zeitpunkt der Kreditvergabe nicht verändert hat. Allerdings wird vom Unternehmen erwartet, dass es angemessene Anstrengungen unternimmt, um Belege für die Änderung dieser Faktoren zu suchen. Wenn es Belege für eine Änderung gibt, hätte das Unternehmen die Auswirkungen dieser Änderung bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts des Finanzinstruments zu berücksichtigen.

A79 Bei der Anwendung der Analyse von diskontierten Cashflows verwendet eine Unternehmen ein oder mehrere Diskontierungssätze, die den derzeitigen Zinssätzen für Finanzinstrumente entsprechen, die im Wesentlichen gleiche Bedingungen und Eigenschaften aufweisen, wozu auch die Bonität des Finanzinstruments, die Restlaufzeit, über die der Zinssatz festgeschrieben ist, die verbleibende Laufzeit der Rückzahlung des Kapitalbetrags und die Währung, in der Zahlungen erfolgen, gehören. Kurzfristige Forderungen und Verbindlichkeiten ohne festgelegten Zinssatz können mit dem ursprünglichen Rechnungsbetrag bewertet werden, falls der Abzinsungseffekt unwesentlich ist.

Kein aktiver Markt: Eigenkapitalinstrumente

A80 Der beizulegende Zeitwert von Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, die über keinen auf einem aktiven Markt notierten Preis verfügen, sowie von Derivaten, die mit ihnen verbunden sind und die durch Lieferung solcher nicht notierten Eigenkapitalinstrumente beglichen werden müssen (siehe Paragraphen 46(c) und 47), kann verlässlich bestimmt werden, wenn (a) die Schwankungsbreite der vernünftigen Schätzungen des beizulegenden Zeitwerts für dieses Instrument nicht signifikant ist oder (b) die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Schätzungen innerhalb dieser Bandbreite auf angemessene Weise beurteilt und bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwertes verwendet werden können.

A81 Es gibt zahlreiche Situationen, in denen die Schwankungsbreite der vernünftigen Schätzungen des beizulegenden Zeitwertes von Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, die über keinen notierten Marktpreis verfügen, und von Derivaten, die mit ihnen verbunden sind und durch die Lieferung solcher nicht notierten Eigenkapitalinstrumente beglichen werden müssen (siehe Paragraphen 46(c) und 47), voraussichtlich nicht signifikant ist. In der Regel ist die Schätzung des beizulegenden Zeitwerts eines von einem Dritten erworbenen finanziellen Vermögenswertes möglich. Wenn jedoch die Schwankungsbreite der vernünftigen Schätzungen des beizulegenden Zeitwertes signifikant ist und die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Schätzungen nicht auf angemessene Weise beurteilt werden können, ist eine Bewertung des Finanzinstruments zum beizulegenden Zeitwert ausgeschlossen.

In Bewertungsverfahren einfließende Daten

A82 Eine angemessene Methode zur Schätzung des beizulegenden Zeitwertes eines bestimmten Finanzinstruments berücksichtigt beobachtbare Marktdaten über die Marktbedingungen und andere Faktoren, die voraussichtlich den beizulegenden Zeitwert des Finanzinstruments beeinflussen. Der beizulegende Zeitwert eines Finanzinstruments wird auf einem oder mehreren der folgenden Faktoren (und vielleicht anderen) beruhen.

(a) *Zeitwert des Geldes (d. h Basiszinssatz oder risikolosen Zinssatz).* Basiszinssätze können in der Regel von beobachtbaren Preisen von Staatsanleihen abgeleitet werden und werden oft in wirtschaftlichen Veröffentlichungen angegeben. Diese Zinssätze verändern sich typischerweise mit den erwarteten Zahlungszeitpunkten der prognostizierten Cashflows entlang einer Renditekurve von Zinssätzen für verschiedene Zeithorizonte. Aus praktischen Gründen kann ein Unternehmen als Richtzinssatz einen anerkannten und leicht beobachtbaren allgemeinen Zinssatz, wie den LIBOR oder einen Swap-Satz verwenden. (Da ein Zinssatz, wie der LIBOR, kein risikoloser Zinssatz ist, wird die für das jeweilige Finanzinstrument angemessene Anpassung des Ausfallrisikos auf Grundlage seines Ausfallrisikos in Relation zum Ausfallrisiko des Richtzinssatzes ermittelt.) In einigen Ländern können die zentralen Staatsanleihen signifikante Ausfallrisiken bergen und keinen stabilen Basis-Richtzinssatz für auf diese Währung lautende Finanzinstrumente liefern. In diesen Ländern haben einige Unternehmen eventuell eine bessere Bonitätsbewertung und einen niedrigeren Kreditzins als der Zentralstaat. In solchen Fällen können die Basis-Zinssätze besser durch Rückgriff auf Zinssätze von den am höchsten bewerteten in der Währung dieses Rechtskreises ausgegebenen Unternehmensanleihen ermittelt werden.

(b) *Ausfallrisiko*. Die Auswirkung eines Ausfallrisikos auf den beizulegenden Zeitwert (d. h der Aufschlag auf den Basiszinssatz für Ausfallrisiko) kann von beobachtbaren Marktpreisen für gehandelte Finanzinstrumente unterschiedlicher Bonität oder von beobachtbaren Zinssätzen, die Kreditgeber für Kredite mit unterschiedlichen Bewertungen berechnen, abgeleitet werden.

(c) *Wechselkurse*. Für die meisten größeren Währungen gibt es aktive Devisenmärkte und die Kurse werden täglich in der Wirtschaftspresse veröffentlicht.

(d) *Warenpreise*. Für viele Waren gibt es beobachtbare Marktpreise.

(e) *Kurse von Eigenkapital*. Kurse (und Kursindizes) von gehandelten Eigenkapitalinstrumenten sind in einigen Märkten leicht beobachtbar. Auf dem Barwert basierende Methoden können zur Schätzung der aktuellen Markpreise von Eigenkapitalinstrumenten, für die es keine beobachtbaren Preise gibt, verwendet werden.

(f) *Volatilität (d. h das Ausmaß künftiger Preisänderungen bei den Finanzinstrumenten oder anderen Posten).* Der Umfang der Volatilität aktiv gehandelter Posten kann in der Regel auf Grundlage historischer Marktdaten oder unter Verwendung der in den aktuellen Marktpreisen implizierten Volatilitäten angemessen geschätzt werden.

(g) *Risiko der vorzeitigen Rückzahlung und Rückgaberisiko*. Erwartete vorzeitige Rückzahlungsmuster für finanzielle Vermögenswerte und erwartete Rückgabemuster für finanzielle Verbindlichkeiten können auf Grundlage historischer Daten geschätzt werden. (Der beizulegende Zeitwert einer finanziellen Verbindlichkeit, die von der Gegenpartei zurückgekauft werden kann, kann nicht niedriger als der Barwert des Rückkaufwertes sein — siehe Paragraph 49.)

(h) *Verwaltungs- bzw. Abwicklungsgebühren für einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit*. Verwaltungs- bzw. Abwicklungsgebühren können durch Vergleiche mit aktuellen Gebühren von anderen Marktteilnehmern geschätzt werden. Wenn die Kosten für die Verwaltung bzw. Abwicklung eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit wesentlich sind und andere Marktteilnehmer mit vergleichbaren Kosten konfrontiert sind, würde der Emittent sie bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts des betreffenden finanziellen Vermögenswertes oder der betreffenden finanziellen Verbindlichkeit berücksichtigen. Es ist wahrscheinlich, dass der beizulegende Zeitwert bei Begründung vertraglicher Rechte hinsichtlich künftiger Gebühren den Anschaffungskosten entspricht, es sei denn, die künftigen Gebühren und die zugehörigen Kosten sind mit den Vergleichswerten am Markt unvereinbar.

Gewinne und Verluste (Paragraphen 55-57)

A83 Ein Unternehmen wendet auf finanzielle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die monetäre Posten im Sinne von IAS 21 sind und auf eine Fremdwährung lauten, IAS 21 an. Gemäß IAS 21 sind alle Gewinne und Verluste aus der Währungsumrechnung eines monetären Vermögenswertes und einer monetären Verbindlichkeit im Ergebnis zu erfassen. Eine Ausnahme ist ein monetärer Posten, der als Sicherungsinstrument entweder zum Zwecke der Absicherung von Zahlungsströmen (siehe Paragraphen 95-101) oder zur Absicherung einer Nettoinvestition (siehe Paragraph 102) eingesetzt wird. Zum Zwecke der Erfassung von Gewinnen und Verlusten aus der Währungsumrechnung gemäß IAS 21 wird ein zur Veräußerung verfügbarer monetärer Vermögenswert so behandelt, als würde er zu fortgeführten Anschaffungskosten in der Fremdwährung bilanziert. Dementsprechend werden für solche finanzielle Vermögenswerte Umrechnungsdifferenzen aus Änderungen der fortgeführten Anschaffungskosten erfolgswirksam erfasst, und andere Änderungen des Buchwerts gemäß Paragraph 55(b) erfasst. Im Hinblick auf zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte, die keine monetären Posten gemäß IAS 21 darstellen (Eigenkapitalinstrumente beispielsweise), beinhalten die direkt gemäß Paragraph 55(b) im Eigenkapital erfassten Gewinne oder Verluste jeden dazugehörigen Fremdwährungsbestandteil. Besteht zwischen einem nicht derivativen monetären Vermögenswert und einer nicht derivativen monetären Verbindlichkeit eine Sicherungsbeziehung, werden Änderungen des Fremdwährungsbestandteils dieser Finanzinstrumente erfolgswirksam erfasst.

Wertminderung und Uneinbringlichkeit von finanziellen Vermögenswerten (Paragraphen 58-70)

Finanzielle Vermögenswerte, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert werden (Paragraphen 63-65)

A84 Die Bewertung einer Wertminderung eines finanziellen Vermögenswertes, der zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert wird, erfolgt unter Verwendung des ursprünglichen effektiven Zinssatzes des Finanzinstruments, da eine Abzinsung unter Verwendung des aktuellen Marktzinses zu einer auf dem beizulegenden Zeitwert basierenden Bewertung des finanziellen Vermögenswertes führen würde, der ansonsten mit den fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wird. Wenn die Bedingungen eines Kredits, einer Forderung oder einer bis zur Endfälligkeit gehaltenen Finanzinvestition aufgrund finanzieller Schwierigkeiten des Kreditnehmers oder des Emittenten neu verhandelt oder anderweitig geändert werden, wird die Wertminderung mithilfe des ursprünglichen vor der Änderung anwendbaren Effektivzinssatzes bewertet. Cashflows kurzfristiger Forderungen werden nicht abgezinst, falls der Abzinsungseffekt unwesentlich ist. Ist ein Kredit, eine Forderung oder eine bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestition mit einem variablen Zinssatz ausgestattet, entspricht der zur Bewertung des Wertminderungsaufwands verwendete Abzinsungssatz gemäß Paragraph 63 dem (den) nach Maßgabe des Vertrags festgesetzten aktuellen effektiven Zinssatz(-sätzen). Ein Gläubiger kann aus praktischen Gründen die Wertminderung eines zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanzierten finanziellen Vermögenswerts auf der Grundlage eines beizulegenden Zeitwerts des Finanzinstruments unter Verwendung eines beobachtbaren Marktpreises bewerten. Die Berechnung des Barwertes der geschätzten künftigen Cashflows eines besicherten finanziellen Vermögenswertes spiegelt die Cashflows wider, die aus einer Zwangsvollstreckung entstehen können, abzüglich der Kosten für den Erwerb und den Verkauf der Sicherheit, je nachdem ob eine Zwangsvollstreckung wahrscheinlich ist oder nicht.

A85 Das Verfahren zur Schätzung der Wertminderung berücksichtigt alle Ausfallrisikopositionen, nicht nur die geringer Bonität. Verwendet ein Unternehmen beispielsweise ein internes Bonitätsbewertungssystem, berücksichtigt es alle Bonitätsbewertungen und nicht nur diejenigen, die eine erhebliche Bonitätsverschlechterung widerspiegeln.

A86 Das Verfahren zur Schätzung der Höhe eines Wertminderungsaufwands kann sich entweder aus einem einzelnen Betrag oder aus einer Bandbreite möglicher Beträge ergeben. Im letzteren Fall erfasst ein Unternehmen einen Wertminderungsaufwand, der der bestmöglichen Schätzung innerhalb der Bandbreite ([1]) entspricht, wobei alle vor Herausgabe des Abschlusses relevanten Informationen über die zum Bilanzstichtag herrschenden Bedingungen berücksichtigt werden.

A87 Zum Zwecke einer gemeinsamen Wertminderungsbeurteilung werden finanzielle Vermögenswerte zusammengefasst, die ähnliche Ausfallrisikoeigenschaften haben, die über die Fähigkeit des Schuldners Auskunft geben, alle fälligen Beträge nach Maßgabe der vertraglichen Bedingungen zu begleichen (zum Beispiel auf der Grundlage eines Bewertungs- oder Einstufungsprozesses hinsichtlich des Ausfallrisikos, der die Art des Vermögenswertes, die Branche, den geographischen Standort, die Art der Sicherheiten, den Verzugsstatus und andere relevante Faktoren berücksichtigt). Die ausgewählten Eigenschaften sind für die Schätzung künftiger Cashflows für Gruppen solcher Vermögenswerte relevant, da sie einen Hinweis auf die Fähigkeit des Schuldners liefern, alle fälligen Beträge nach Maßgabe der vertraglichen Bedingungen der beurteilten Vermögenswerte zu begleichen. Die Wahrscheinlichkeiten von Verlusten und andere Statistiken zu Verlusten unterscheiden jedoch auf Gruppenebene zwischen (a) Vermögenswerten, die einzeln auf Wertminderung bewertet und als nicht wertgemindert beurteilt wurden und (b) Vermögenswerten, die nicht einzeln auf Wertminderung bewertet wurden, was dazu führt, dass ein anderer Wertminderungsbetrag erforderlich sein kann. Hat ein Unternehmen keine Gruppe von Vermögenswerten mit ähnlichen Risikoeigenschaften, wird keine zusätzliche Einschätzung vorgenommen.

A88 Gruppenweise erfasste Wertminderungsaufwendungen stellen eine Zwischenstufe dar bis zur Identifizierung der Wertminderungsaufwendungen für die einzelnen Vermögenswerte innerhalb der Gruppe von finanziellen Vermögenswerten, die gemeinsam auf Wertminderung beurteilt werden. Sobald Informationen zur Verfügung stehen, die ausdrücklich den Nachweis über Verluste bei einzeln wertgeminderten Vermögenswerten innerhalb einer Gruppe erbringen, werden diese Vermögenswerte aus der Gruppe entfernt.

A89 Künftige Cashflows aus einer Gruppe finanzieller Vermögenswerte, die gemeinsam auf Wertminderung beurteilt werden, werden aufgrund der historischen Ausfallquote für Vermögenswerte mit ähnlichen Ausfallrisikoeigenschaften wie diejenigen der Gruppe geschätzt. Unternehmen, die keine unternehmensspezifische Forderungsausfallquoten oder unzureichende Erfahrungswerte haben, verwenden die Erfahrung von Vergleichsunternehmen derselben Branche für vergleichbare Gruppen finanzieller Vermögenswerte. Die historische Ausfallquote wird auf Grundlage der aktuellen beobachtbaren Daten angepasst, um die Auswirkungen des aktuellen Umfelds widerzuspiegeln, die nicht die Periode, auf der die historische Ausfallquote beruht, betrafen, und um die Auswirkungen des Umfelds in der historischen Periode, die nicht mehr aktuell sind, zu eliminieren. Schätzungen von Änderungen der künftigen Cashflows spiegeln die Änderungen der in Zusammenhang stehenden beobachtbaren Daten von einer Periode zur anderen wider und sind mit diesen hinsichtlich der Richtung der Änderung konsistent (wie Änderungen der Arbeitslosenquote, Grundstückspreise, Warenpreise, des Zahlungsstatus oder anderer Faktoren, die einen Hinweis auf entstandene Verluste innerhalb der Gruppe und deren Ausmaß liefern). Die Methoden und Annahmen zur Schätzung der künftigen Cashflows werden regelmäßig überprüft, um Differenzen zwischen geschätzten Ausfällen und aktuellen Ausfällen zu verringern.

A90 Als Beispiel für die Anwendung des Paragraphen A89 kann ein Unternehmen aufgrund der historischen Quoten feststellen, dass einer der Hauptgründe für den Forderungsausfall bei Kreditkartenforderungen der Tod des Kreditnehmers ist. Das Unternehmen kann beobachten, dass sich die Sterblichkeitsrate von einem Jahr zum anderen nicht ändert. Dennoch ist anzunehmen, dass einige der Kreditnehmer aus der Gruppe der Kreditkartenforderungen in diesem Jahr verstorben sind, was auf einen Wertminderungsaufwand bei diesen Krediten hinweist, selbst wenn sich das Unternehmen zum Jahresende noch nicht bewusst ist, welche Kreditnehmer konkret gestorben sind. Es wäre

([1]) IAS 37, Paragraph 39 enthält eine Anwendungsleitlinie über die Ermittlung der bestmöglichen Schätzung innerhalb einer Bandbreite möglicher Ergebnisse.

angemessen, für diese „eingetretenen aber nicht bekannt gewordenen" Verluste einen Wertminderungsaufwand zu erfassen. Es wäre jedoch nicht angemessen, einen Wertminderungsaufwand für Sterbefälle, die erwartungsgemäß in künftigen Perioden eintreten, zu erfassen, da das erforderliche Verlustereignis (der Tod des Kreditnehmers) noch nicht eingetreten ist.

A91 Bei der Verwendung von historischen Ausfallquoten zur Schätzung der künftigen Cashflows ist es wichtig, dass die Informationen über die historischen Ausfallquoten auf Gruppen angewandt werden, die gleichermaßen definiert sind, wie die Gruppen, für die diese historischen Quoten beobachtet wurden. Durch den Einsatz dieser Methode kann daher für jede Gruppe auf Informationen über vergangene Ausfallquoten von Gruppen von Vermögenswerten mit ähnlichen Ausfalleigenschaften und relevanten beobachtbaren Daten, die die aktuellen Bedingungen widerspiegeln, zurückgegriffen werden.

A92 Auf Formeln basierende Ansätze oder statistische Methoden können für die Bestimmung der Wertminderungsaufwendungen innerhalb einer Gruppe finanzieller Vermögenswerte (z. B. für kleinere Restschulden) verwendet werden, solange sie den Anforderungen in den Paragraphen 63-65 und A87-A91 entsprechen. Jede verwendete Methode würde den Zinseffekt mit einbeziehen, die Cashflows für die gesamte Restlaufzeit eines Vermögenswertes (nicht nur des kommende Jahres) berücksichtigen, das Alter der Kredite innerhalb des Portfolios berücksichtigen und zu keinem Wertminderungsaufwand beim erstmaligen Ansatz eines finanziellen Vermögenswertes führen.

Zinsertrag nach Erfassung einer Wertminderung

A93 Sobald ein finanzieller Vermögenswert oder eine Gruppe von ähnlichen finanziellen Vermögenswerten aufgrund eines Wertminderungsaufwands abgeschrieben wurde, wird der Zinsertrag danach mithilfe des Zinssatzes erfasst, der zur Abzinsung der künftigen Cashflows bei der Bestimmung des Wertminderungsaufwands verwendet wurde.

SICHERUNGSGESCHÄFTE (Paragraphen 71-102)

Sicherungsinstrumente (Paragraphen 72-77)

Qualifizierende Instrumente (Paragraphen 72 und 73)

A94 Der mögliche Verlust aus einer von einem Unternehmen geschriebenen Option kann erheblich höher ausfallen als der mögliche Wertzuwachs des dazuzugehörigen Grundgeschäfts. Mit anderen Worten ist eine geschriebene Option kein wirksames Mittel zur Reduzierung des Gewinn- oder Verlustrisikos eines Grundgeschäfts. Eine geschriebene Option erfüllt daher nicht die Kriterien eines Sicherungsinstruments, es sei denn, sie wird zur Glattstellung einer erworbenen Option eingesetzt; hierzu gehören auch Optionen, die in ein anderes Finanzinstrument eingebettet sind (beispielsweise eine geschriebene Kaufoption, mit der das Risiko aus einer kündbaren Verbindlichkeit abgesichert werden soll). Eine erworbene Option hingegen führt zu potenziellen Gewinnen, die entweder den Verlusten entsprechen oder diese übersteigen; sie beinhaltet daher die Möglichkeit, das Gewinn- oder Verlustrisiko aus Änderungen des beizulegenden Zeitwertes oder der Cashflows zu reduzieren. Sie kann folglich die Kriterien eines Sicherungsinstruments erfüllen.

A95 Eine bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestition, die mit den fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert wird, kann zur Absicherung eines Währungsrisikos als Sicherungsinstrument eingesetzt werden.

A96 Eine Finanzinvestition in ein nicht notiertes Eigenkapitalinstrument, das nicht mit dem beizulegenden Zeitwert bilanziert wird, da dieser nicht verlässlich bestimmt werden kann oder ein Derivat, das mit einem nicht notierten Eigenkapitalinstrument verbunden ist, und das durch Lieferung eines solchen beglichen werden muss (siehe Paragraphen 46(c) und 47), kann nicht als ein Sicherungsinstrument eingesetzt werden.

A97 Die eigenen Eigenkapitalinstrumente eines Unternehmens sind keine finanziellen Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten des Unternehmens und können daher nicht als Sicherungsinstrumente eingesetzt werden.

Gesicherte Grundgeschäfte (Paragraphen 78-84)

Qualifizierende Grundgeschäfte (Paragraphen 78-80)

A98 Eine feste Verpflichtung zum Erwerb eines Unternehmens im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses kann nicht als Grundgeschäft gelten, mit Ausnahme der damit verbundenen Währungsrisiken, da die anderen abzusichernden Risiken nicht gesondert ermittelt und bewertet werden können. Bei diesen anderen Risiken handelt es sich um allgemeine Geschäftsrisiken.

A99 Eine nach der Equity-Methode bilanzierte Finanzinvestition kann kein Grundgeschäft zur Absicherung des beizulegenden Zeitwerts sein, da bei der Equity-Methode der Anteil des Investors am Ergebnis des assoziierten Unternehmens und nicht die Veränderung des beizulegenden Zeitwerts der Finanzinvestition erfolgswirksam erfasst wird. Aus einem ähnlichem Grund kann eine Finanzinvestition in ein konsolidiertes Tochterunternehmen kein Grundgeschäft zur Absicherung des beizulegenden Zeitwertes sein, da bei einer Konsolidierung der Periodengewinn oder -verlust einer Tochtergesellschaft und nicht etwaige Änderungen des beizulegenden Zeitwerts der Finanzinvestition erfolgswirksam erfasst wird. Anders verhält es sich bei der Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb, da es sich hierbei um die Absicherung eines Währungsrisikos handelt und nicht um die Absicherung des beizulegenden Zeitwertes hinsichtlich etwaiger Änderungen des Investitionswertes.

A99A In Paragraph 80 heißt es, dass das Währungsrisiko einer höchstwahrscheinlich eintretenden künftigen konzerninternen Transaktion die Kriterien eines gesicherten Grundgeschäfts in einem Cashflow-Sicherungsgeschäft für den Konzernabschluss erfüllen kann, sofern die Transaktion auf eine andere Währung lautet als die funktionale Währung des Unternehmens, das diese Transaktion abschließt, und das Währungsrisiko sich im Konzernergebnis niederschlägt. Diesbezüglich kann es sich bei einem Unternehmen um ein Mutterunternehmen, Tochterunternehmen, assoziiertes Unternehmen, ein Gemeinschaftsunternehmen oder eine Niederlassung handeln. Wenn das Währungsrisiko einer erwarteten künftigen konzerninternen Transaktion sich nicht im Konzernergebnis niederschlägt, kann die konzerninterne Transaktion nicht die Definition eines gesicherten Grundgeschäfts erfüllen. Dies ist in der Regel der Fall für Zahlungen von Nutzungsentgelten, Zinsen oder Verwaltungsgebühren zwischen Mitgliedern desselben Konzerns, sofern es sich nicht um eine entsprechende externe Transaktion handelt. Wenn das Währungsrisiko einer erwarteten künftigen konzerninternen Transaktion sich jedoch im Konzernergebnis niederschlägt, kann die konzerninterne Transaktion die Definition eines gesicherten Grundgeschäfts erfüllen. Ein Beispiel hierfür sind erwartete Verkäufe oder Käufe von Vorräten zwischen Mitgliedern desselben Konzerns, wenn die Vorräte an eine Partei außerhalb des Konzerns weiterverkauft werden. Ebenso kann ein erwarteter künftiger Verkauf von Sachanlagen des Konzernunternehmens, welches diese gefertigt hat, an ein anderes Konzernunternehmen, welches diese Sachanlagen in seinem Betrieb benutzen wird, das Konzernergebnis beeinflussen. Dies könnte beispielsweise der Fall sein, weil die Sachanlage von dem erwerbenden Unternehmen abgeschrieben wird, und der erstmalig für diese Sachanlage angesetzte Betrag sich ändern könnte, wenn die erwartete künftige konzerninterne Transaktion in einer anderen Währung als der funktionalen Währung des erwerbenden Unternehmens durchgeführt wird.

A99B Wenn ein Sicherungsgeschäft einer erwarteten künftigen konzerninternen Transaktion die Kriterien für eine Bilanzierung solcher Geschäfte erfüllt, ist jeder Gewinn oder Verlust, der gemäß Paragraph 95(a) direkt im Eigenkapital erfasst wird, in das Ergebnis derselben Periode(n) umzugliedern, in der (denen) sich das Währungsrisiko der abgesicherten Transaktion im Konzernergebnis niederschlägt.

Bestimmung von finanziellen Posten als gesicherte Grundgeschäfte (Paragraphen 81 und 81A)

A99C Ein Unternehmen kann […] alle Cashflows des gesamten finanziellen Vermögenswertes oder der finanziellen Verbindlichkeit als Grundgeschäft bestimmen und sie gegen nur ein bestimmtes Risiko absichern (z. B. gegen Änderungen, die den Veränderungen des LIBOR zuzurechnen sind). Beispielsweise kann ein Unternehmen im Falle einer finanziellen Verbindlichkeit, deren Effektivzinssatz 100 Basispunkten unter dem LIBOR liegt, die gesamte Verbindlichkeit (d. h der Kapitalbetrag zuzüglich der Zinsen zum LIBOR abzüglich 100 Basispunkte) als Grundgeschäft bestimmen und die gesamte Verbindlichkeit gegen Änderungen des beizulegenden Zeitwertes oder der Cashflows, die auf Veränderungen des LIBORs zurückzuführen sind, absichern. Das Unternehmen kann auch einen anderen Hedge-Faktor als eins zu eins wählen, um die Wirksamkeit der Absicherung, wie in Paragraph A100 beschrieben, zu verbessern.

A99D Wenn ein festverzinsliches Finanzinstrument einige Zeit nach seiner Emission abgesichert wird und sich die Zinssätze zwischenzeitlich geändert haben, kann das Unternehmen einen Teil bestimmen, der einem Richtzinssatz entspricht […]. Als Beispiel wird angenommen, dass ein Unternehmen einen festverzinslichen finanziellen Vermögenswert über WE 100 mit einem Effektivzinssatz von 6 Prozent zu einem Zeitpunkt emittiert, an dem der LIBOR 4 Prozent beträgt. Die Absicherung dieses Vermögenswertes beginnt zu einem späteren Zeitpunkt, zu dem der LIBOR auf 8 Prozent gestiegen ist und der beizulegende Zeitwert des Vermögenswertes auf WE 90 gefallen ist. Das Unternehmen berechnet, dass der Effektivzinssatz 9,5 Prozent betragen würde, wenn es den Vermögenswert zu dem Zeitpunkt erworben hätte, als es ihn erstmalig als Grundgeschäft zu seinem zu diesem Zeitpunkt geltenden beizulegenden Zeitwert von WE 90 bestimmt hätte. […].Das Unternehmen kann einen Anteil des LIBOR von 8 Prozent bestimmen, der zum einem Teil aus den vertraglichen Zinszahlungen und zum anderen Teil aus der Differenz zwischen dem aktuellen beizulegenden Zeitwert (d. h WE 90) und dem bei Fälligkeit zu zahlenden Betrag (d. h. WE 100) besteht.

Bestimmung nicht finanzieller Posten als gesicherte Grundgeschäfte (Paragraph 82)

A100 Preisänderungen eines Bestandteils oder einer Komponente eines nicht finanziellen Vermögenswertes oder einer nicht finanziellen Verbindlichkeit haben in der Regel keine vorhersehbaren, getrennt bestimmbaren Auswirkungen auf den Preis des Postens, die mit den Auswirkungen z. B. einer Änderung des Marktzinses auf den Kurs einer Anleihe vergleichbar wären. Daher kann ein nicht finanzieller Vermögenswert oder eine nicht finanzielle Verbindlichkeit nur insgesamt oder für Währungsrisiken als Grundgeschäft bestimmt werden. Gibt es einen Unterschied zwischen den Bedingungen des Sicherungsinstruments und des Grundgeschäfts (wie für die Absicherung eines geplanten Kaufs von brasilianischem Kaffee durch ein Forwardgeschäft auf den Kauf von kolumbianischem Kaffee zu ansonsten vergleichbaren Bedingungen), kann die Sicherungsbeziehung dennoch als solche gelten, sofern alle Voraussetzungen aus Paragraph 88, einschließlich derjenigen, dass die Absicherung als in hohem Maße tatsächlich wirksam eingeschätzt wird, erfüllt sind. Für diesen Zweck kann der Wert des Sicherungsinstruments größer oder kleiner als der des Grundgeschäfts sein, wenn dadurch die Wirksamkeit der Sicherungsbeziehung verbessert wird. Eine Regressionsanalyse könnte beispielsweise durchgeführt werden, um einen statistischen Zusammenhang zwischen dem Grundgeschäft (z. B. einer Transaktion mit brasilianischem Kaffee) und dem Sicherungsinstrument (z. B. einer Transaktion mit kolumbianischem Kaffee) aufzustellen. Gibt es einen validen statistischen Zusammenhang zwischen den beiden Variablen (d. h zwischen dem Preis je Einheit von

brasilianischem Kaffee und kolumbianischem Kaffee), kann die Steigung der Regressionskurve zur Feststellung des Hedge-Faktors, der die erwartete Wirksamkeit maximiert, verwendet werden. Liegt beispielsweise die Steigung der Regressionskurve bei 1,02, maximiert ein Hedge-Faktor, der auf 0,98 Mengeneinheiten der gesicherten Posten zu 1,00 Mengeneinheiten der Sicherungsinstrumente basiert, die erwartete Wirksamkeit. Die Sicherungsbeziehung kann jedoch zu einer Unwirksamkeit führen, die im Zeitraum der Sicherungsbeziehung im Ergebnis erfasst wird.

Bestimmung von Gruppen von Posten als gesicherte Grundgeschäfte (Paragraphen 83 und 84)

A101 Eine Absicherung einer gesamten Nettoposition (z. B. der Saldo aller festverzinslichen Vermögenswerte und festverzinslichen Verbindlichkeiten mit ähnlichen Laufzeiten) im Gegensatz zu einer Absicherung eines einzelnen Postens erfüllt nicht die Kriterien für eine Bilanzierung als Sicherungsgeschäft. Allerdings können bei einem solchen Sicherungszusammenhang annähernd die gleichen Auswirkungen auf das Ergebnis erzielt werden wie bei einer Bilanzierung von Sicherungsgeschäften, wenn nur ein Teil der zugrunde liegenden Posten als Grundgeschäft bestimmt wird. Wenn beispielsweise eine Bank über Vermögenswerte von WE 100 und Verbindlichkeiten in Höhe von WE 90 verfügt, deren Risiken und Laufzeiten in ähnlich sind, und die Bank das verbleibende Nettorisiko von WE 10 absichert, so kann sie WE 10 dieser Vermögenswerte als Grundgeschäft bestimmen. Eine solche Bestimmung kann erfolgen, wenn es sich bei den besagten Vermögenswerten und Verbindlichkeiten um festverzinsliche Instrumente handelt, was in diesem Fall einer Absicherung des beizulegenden Zeitwertes entspricht, oder wenn es sich um variabel verzinsliche Instrumente handelt, wobei es sich dann um eine Absicherung von Cashflows handelt. Ähnlich wäre dies im Falle eines Unternehmens, das eine feste Verpflichtung zum Kauf in einer Fremdwährung in Höhe von WE 100 sowie eine feste Verpflichtung zum Verkauf in dieser Währung in Höhe von WE 90 eingegangen ist; in diesem Fall kann es den Nettobetrag von WE 10 durch den Kauf eines Derivats absichern, das als Sicherungsinstrument zum Erwerb von WE 10 als Teil der festen Verpflichtung zum Kauf von WE 100 bestimmt wird.

Bilanzierung von Sicherungsgeschäften (Paragraphen 85-102)

A102 Ein Beispiel für die Absicherung des beizulegenden Zeitwerts ist die Absicherung des Risikos aus einer Änderung des beizulegenden Zeitwerts eines festverzinslichen Schuldinstruments aufgrund einer Zinsänderung. Eine solche Sicherungsbeziehung kann vonseiten des Emittenten oder des Inhabers des Schuldinstruments eingegangen werden.

A103 Ein Beispiel für eine Absicherung von Cashflows ist der Einsatz eines Swap-Kontrakts, mit dem variabel verzinsliche Verbindlichkeiten gegen festverzinsliche Verbindlichkeiten getauscht werden (d. h eine Absicherung gegen Risiken aus einer künftigen Transaktion, wobei die abgesicherten künftigen Cashflows hierbei die künftigen Zinszahlungen darstellen).

A104 Die Absicherung einer festen Verpflichtung (z. B. eine Absicherung gegen Risiken einer Änderung des Kraftstoffpreises im Rahmen einer nicht bilanzierten vertraglichen Verpflichtung eines Energieversorgers zum Kauf von Kraftstoff zu einem festgesetzten Preis) ist eine Absicherung des Risikos einer Änderung des beizulegenden Zeitwerts. Demzufolge stellt solch eine Sicherungsbeziehung eine Absicherung des beizulegenden Zeitwertes dar. Nach Paragraph 87 könnte jedoch eine Absicherung des Währungsrisikos einer festen Verpflichtung alternativ als eine Absicherung von Cashflows behandelt werden.

Beurteilung der Wirksamkeit einer Sicherungsbeziehung

A105 Eine Sicherungsbeziehung wird nur dann als hochwirksam angesehen, wenn die beiden folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

(a) Zu Beginn der Sicherungsbeziehung und in den darauf folgenden Perioden wird die Absicherung als in hohem Maße wirksam hinsichtlich der Erreichung einer Kompensation der Risiken aus Änderungen des beizulegenden Zeitwertes oder der Cashflows in Bezug auf das abgesicherte Risiko eingeschätzt. Eine solche Einschätzung kann auf verschiedene Weisen nachgewiesen werden, u. a. durch einen Vergleich bisheriger Änderungen des beizulegenden Zeitwertes oder der Cashflows des Grundgeschäfts, die auf das abgesicherte Risiko zurückzuführen sind, mit bisherigen Änderungen des beizulegenden Zeitwertes oder der Cashflows des Sicherungsinstruments oder durch den Nachweis einer hohen statistischen Korrelation zwischen dem beizulegenden Zeitwert oder den Cashflows des Grundgeschäfts und denen des Sicherungsinstruments. Das Unternehmen kann einen anderen Hedge-Faktor als eins zu eins wählen, um die Wirksamkeit der Absicherung, wie in Paragraph A100 beschrieben, zu verbessern.

(b) Die aktuellen Ergebnisse der Sicherungsbeziehung liegen innerhalb einer Bandbreite von 80-125 Prozent. Sehen die aktuellen Ergebnisse so aus, dass beispielsweise der Verlust aus einem Sicherungsinstrument WE 120 und der Gewinn aus dem monetären Instrument WE 100 beträgt, so kann die Kompensation anhand der Berechnung 120/100 bewertet werden, was einem Ergebnis von 120 Prozent oder anhand von 100/120 einem Ergebnis von 83 Prozent entspricht. Angenommen, dass in diesem Beispiel die Sicherungsbeziehung die Voraussetzungen unter (a) erfüllt, würde das Unternehmen daraus schließen, dass die Sicherungsbeziehung in hohem Maße wirksam gewesen ist.

A106 Eine Beurteilung der Wirksamkeit von Sicherungsinstrumenten hat mindestens zum Zeitpunkt der Aufstellung des jährlichen Abschlusses oder des Zwischenabschlusses zu erfolgen.

A107 Dieser Standard schreibt keine bestimmte Methode zur Beurteilung der Wirksamkeit einer Sicherungsbeziehung vor. Die von einem Unternehmen gewählte Methode zur Beurteilung der Wirksamkeit einer Sicherungsbeziehung richtet sich nach seiner Risikomanagementstrategie. Wenn beispielsweise die Risikomanagementstrategie eines Unternehmens vorsieht, die Höhe des Sicherungsinstruments periodisch anzupassen, um Änderungen der abgesicherten Position widerzuspiegeln, hat das Unternehmen den Nachweis zu erbringen, dass die Sicherungsbeziehung nur für die Periode als in hohem Maße wirksam eingeschätzt wird, bis die Höhe des Sicherungsinstruments das nächste Mal angepasst wird. In manchen Fällen werden für verschiedene Sicherungsbeziehungen unterschiedliche Methoden verwendet. In der Dokumentation seiner Sicherungsstrategie macht ein Unternehmen Angaben über die zur Beurteilung der Wirksamkeit eingesetzten Methoden und Verfahren. Diese sollten auch angeben, ob bei der Beurteilung sämtliche Gewinne oder Verluste aus einem Sicherungsinstrument berücksichtigt werden oder ob der Zeitwert des Instruments unberücksichtigt bleibt.

A107A […].

A108 Sind die wesentlichen Bedingungen des Sicherungsinstruments und des gesicherten Vermögenswertes, der gesicherten Verbindlichkeit, der festen Verpflichtung oder der sehr wahrscheinlichen vorhergesehenen Transaktion gleich, so ist wahrscheinlich, dass sich die Änderungen des beizulegenden Zeitwertes und der Cashflows, die auf das abgesicherte Risiko zurückzuführen sind, gegenseitig vollständig ausgleichen, und dies gilt sowohl zu Beginn der Sicherungsbeziehung als auch danach. So ist beispielsweise ein Zinsswap voraussichtlich ein wirksames Sicherungsinstrumentbeziehung, wenn Nominal- und Kapitalbetrag, Laufzeiten, Zinsanpassungstermine, die Zeitpunkte der Zins- und Tilgungsein- und -auszahlungen sowie die Bemessungsgrundlage zur Festsetzung der Zinsen für das Sicherungsinstrument und das Grundgeschäft gleich sind. Außerdem ist die Absicherung eines erwarteten Warenkaufs, dessen Eintritt hoch wahrscheinlich ist, durch ein Forwardgeschäft eine hoch wirksam, sofern:

(a) das Forwardgeschäft den Erwerb einer Ware der gleichen Art und Menge, zum gleichen Zeitpunkt und Ort wie das erwartete Grundgeschäft zum Gegenstand hat;

(b) der beizulegende Zeitwert des Forwardgeschäfts zu Beginn Null ist; und

(c) entweder die Änderung des Disagios oder des Agios des Forwardgeschäfts aus der Beurteilung der Wirksamkeit herausgenommen und direkt im Ergebnis erfasst wird oder die Änderung der erwarteten Cashflows aus der erwarteten Transaktion, deren Eintritt hoch wahrscheinlich ist, auf dem Forwardkurs der zugrunde liegenden Ware basiert.

A109 Manchmal kompensiert das Sicherungsinstrument nur einen Teil des abgesicherten Risikos. So dürfte eine Sicherungsbeziehung nur zum Teil wirksam sein, wenn das Sicherungsinstrument und das Grundgeschäft auf verschiedene Währungen lauten und beide sich nicht parallel entwickeln. Des gleichen dürfte die Absicherung eines Zinsrisikos mithilfe eines derivativen Finanzinstruments nur bedingt wirksam sein, wenn ein Teil der Änderung des beizulegenden Zeitwerts des derivativen Finanzinstruments auf das Ausfallrisiko der Gegenseite zurückzuführen ist.

A110 Um die Kriterien für eine Bilanzierung als Sicherungsgeschäft zu erfüllen, muss sich die Sicherungsbeziehung nicht nur auf allgemeine Geschäftsrisiken sondern auf ein bestimmtes, identifizier- und bestimmbares Risiko beziehen und sich letztlich auf das Ergebnis des Unternehmens auswirken. Die Absicherung gegen Veralterung von materiellen Vermögenswerten oder gegen das Risiko einer staatlichen Enteignung von Gegenständen kann nicht als Sicherungsgeschäft bilanziert werden, denn die Wirksamkeit lässt sich nicht bewerten, da die hiermit verbundenen Risiken nicht verlässlich geschätzt werden können.

A111 Im Falle eines Zinsänderungsrisikos kann die Wirksamkeit einer Sicherungsbeziehung durch die Erstellung eines Fälligkeitsplans für finanzielle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten beurteilt werden, aus dem das Nettozinsänderungsrisiko für jede Periode hervorgeht, vorausgesetzt das Nettorisiko ist mit einem besonderen Vermögenswert oder einer besonderen Verbindlichkeit verbunden (oder einer besonderen Gruppe von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten bzw. einem bestimmten Teil davon), auf die das Nettorisiko zurückzuführen ist, und die Wirksamkeit der Absicherung wird in Bezug auf diesen Vermögenswert oder diese Verbindlichkeit beurteilt.

A112 Bei der Beurteilung der Wirksamkeit einer Sicherungsbeziehung berücksichtigt ein Unternehmen in der Regel den Zeitwert des Geldes. Der feste Zinssatz eines Grundgeschäfts muss dabei nicht exakt mit dem festen Zinssatz eines zur Absicherung des beizulegenden Zeitwertes bestimmten Swaps übereinstimmen. Auch muss der variable Zinssatz eines zinstragenden Vermögenswertes oder einer Verbindlichkeit nicht mit dem variablen Zinssatz eines zur Absicherung von Zahlungsströmen bestimmten Swaps übereinstimmen. Der beizulegende Zeitwert eines Swaps ergibt sich aus seinem Nettoausgleich. So können die festen und variablen Zinssätze eines Swaps ausgetauscht werden, ohne dass dies Auswirkungen auf den Nettoausgleich hat, wenn beide in gleicher Höhe getauscht werden.

A113 Wenn die Kriterien für die Wirksamkeit einer Sicherungsbeziehung nicht erfüllt werden, stellt das Unternehmen die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften ab dem Zeitpunkt ein, an dem die Wirksamkeit der Sicherungsbeziehung letztmals nachgewiesen wurde. Wenn jedoch ein Unternehmen das Ereignis oder die Änderung des Umstands, wodurch die Sicherungsbeziehung die Wirksamkeitskriterien nicht mehr erfüllte, identifiziert und nachweist, dass die Sicherungsbeziehung vor Eintritt des Ereignisses oder des geänderten Umstands wirksam war, stellt das Unternehmen die Bilanzierung des Sicherungsgeschäfts ab dem Zeitpunkt des Ereignisses oder der Änderung des Umstands ein.

Bilanzierung der Absicherung des beizulegenden Zeitwerts zur Absicherung eines Portfolios gegen Zinsänderungsrisiken

A114 Für die Absicherung eines beizulegenden Zeitwerts gegen das mit einem Portfolio von finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten verbundenen Zinsänderungsrisiko wären die Anforderungen dieses Standards erfüllt, wenn das Unternehmen die unter den nachstehenden Punkten (a)-(i) und den Paragraphen A115-A132 dargelegten Verfahren einhält.

(a) Das Unternehmen identifiziert als Teil seines Risikomanagement-Prozesses ein Portfolio von Posten, deren Zinsänderungsrisiken abgesichert werden sollen. Das Portfolio kann nur Vermögenswerte, nur Verbindlichkeiten oder auch beides, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten umfassen. Das Unternehmen kann zwei oder mehrere Portfolios bestimmen (seine zur Veräußerung verfügbaren Vermögenswerte können beispielsweise in einem gesonderten Portfolio zusammengefasst werden), wobei es die nachstehenden Anleitungen für jedes Portfolio gesondert anwendet.

(b) Das Unternehmen teilt das Portfolio nach Zinsanpassungsperioden auf, die nicht auf vertraglich fixierten, sondern vielmehr auf erwarteten Zinsanpassungsterminen basieren. Diese Aufteilung in Zinsanpassungsperioden kann auf verschiedene Weise durchgeführt werden, einschließlich in Form einer Aufstellung von Cashflows in den Perioden, in denen sie erwartungsgemäß anfallen, oder einer Aufstellung von nominalen Kapitalbeträgen in allen Perioden, bis zum erwarteten Zeitpunkt der Zinsanpassung.

(c) Auf Grundlage dieser Aufteilung legt das Unternehmen den Betrag fest, den es absichern möchte. Als Grundgeschäft bestimmt das Unternehmen aus dem identifizierten Portfolio einen Betrag von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten (jedoch keinen Nettobetrag), der dem abzusichernden Betrag entspricht. […].

(d) Das Unternehmen bestimmt das abzusichernde Zinsänderungsrisiko. Dieses Risiko könnte einen Teil des Zinsänderungsrisikos jedes Postens innerhalb der abgesicherten Position darstellen, wie beispielsweise ein Richtzinssatz (z. B. LIBOR).

(e) Das Unternehmen bestimmt ein oder mehrere Sicherungsinstrumente für jede Zinsanpassungsperiode.

(f) Gemäß den zuvor erwähnten Einstufungen aus (c)-(e) beurteilt das Unternehmen zu Beginn und in den Folgeperioden, ob es die Sicherungsbeziehung innerhalb der für die Absicherung relevanten Periode als in hohem Maße wirksam einschätzt.

(g) Das Unternehmen bewertet regelmäßig die Änderung des beizulegenden Zeitwertes des Grundgeschäfts (wie unter (c) bestimmt), die auf das abgesicherte Risiko zurückzuführen ist (wie unter (d) bestimmt) […]. Sofern bestimmt wird, dass die Sicherungsbeziehung zum Zeitpunkt ihrer Beurteilung gemäß der vom Unternehmen dokumentierten Methode zur Beurteilung der Wirksamkeit tatsächlich in hohem Maße wirksam war, erfasst das Unternehmen die Änderung des beizulegenden Zeitwertes des Grundgeschäfts erfolgswirksam im Ergebnis und in einem der beiden Posten der Bilanz, wie im Paragraphen 89A beschrieben. Die Änderung des beizulegenden Zeitwertes braucht nicht einzelnen Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten zugeordnet zu werden.

(h) Das Unternehmen bestimmt die Änderung des beizulegenden Zeitwerts des/der Sicherungsinstrument(s)e (wie unter (e) festgelegt) und erfasst sie im Ergebnis als Gewinn oder Verlust. Der beizulegende Zeitwert des/der Sicherungsinstrument(s)e wird in der Bilanz als Vermögenswert oder Verbindlichkeit angesetzt.

(i) Jede Unwirksamkeit ([1]) wird im Ergebnis als Differenz zwischen der Änderung des unter (g) erwähnten beizulegenden Zeitwertes und desjenigen unter (h) erwähnten erfasst.

A115 Nachstehend wird dieser Ansatz detaillierter beschrieben. Der Ansatz ist nur auf eine Absicherung des beizulegenden Zeitwertes gegen ein Zinsänderungsrisiko in Bezug auf ein Portfolio von finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten anzuwenden.

A116 Das in Paragraph A114(a) identifizierte Portfolio könnte Vermögenswerte und Verbindlichkeiten beinhalten. Alternativ könnte es sich auch um ein Portfolio handeln, das nur Vermögenswerte oder nur Verbindlichkeiten umfasst. Das Portfolio wird verwendet, um die Höhe der abzusichernden Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten zu bestimmen. Das Portfolio als solches wird jedoch nicht als Grundgeschäft bestimmt.

A117 Bei der Anwendung von Paragraph A114(b) legt das Unternehmen den erwarteten Zinsanpassungstermin eines Postens auf den früheren der Termine fest, wenn dieser Posten erwartungsgemäß fällig wird oder an die Marktzinsen angepasst wird. Die erwarteten Zinsanpassungstermine werden zu Beginn der Sicherungsbeziehung und während seiner Laufzeit geschätzt, sie basieren auf historischen Erfahrungen und anderen verfügbaren Informationen, einschließlich Informationen und Erwartungen über Vorfälligkeitsquoten, Zinssätze und die Wechselwirkung zwischen diesen. Ohne unternehmensspezifische Erfahrungswerte oder bei unzureichenden Erfahrungswerten verwenden Unternehmen die Erfahrungen vergleichbarer Unternehmen für vergleichbare Finanzinstrumente. Diese Schätzwerte werden regelmäßig überprüft und im Hinblick auf Erfahrungswerte angepasst. Im Falle eines festverzinslichen, vorzeitig rückzahlbaren Postens ist der erwartete Zinsanpassungstermin der Zeitpunkt, an dem die Rückzahlung erwartet wird, es sei denn, es findet zu einem früheren Zeitpunkt eine Zinsanpassung an Marktzinsen statt. Bei einer Gruppe von vergleichbaren Posten kann die Aufteilung in Perioden aufgrund von erwarteten Zinsanpassungsterminen in der Form durchgeführt werden, dass ein Prozentsatz der Gruppe und nicht einzelne Posten jeder Periode zugewiesen werden. Für solche Zuordnungszwecke dürfen auch andere Methoden verwendet werden. Für die Zuordnung von Tilgungsdarlehen auf Perioden, die auf erwarteten Zinsanpassungsterminen basieren, kann beispielsweise ein Multiplikator für Vorfälligkeitsquoten verwendet werden. Die Methode für eine solche Zuordnung hat jedoch in Übereinstimmung mit dem Risikomanagementverfahren und der -zielsetzung des Unternehmens zu erfolgen.

A118 Ein Beispiel für eine in Paragraph A114(c) beschriebene Bestimmung: Wenn in einer bestimmten Zinsanpassungsperiode ein Unternehmen schätzt, dass es festverzinsliche Vermögenswerte von WE 100 und festverzinsliche Verbindlichkeiten von WE 80 hat und beschließt, die gesamte Nettoposition von WE 20 abzusichern, so bestimmt es Vermögenswerte in Höhe von WE 20 (einen Teil der Vermögenswerte) als Grundgeschäft. ([2]) Die Bestimmung wird vorwiegend als „Betrag einer Währung“ (z. B. ein Betrag in Dollar, Euro, Pfund oder Rand) und nicht als einzelne Vermögenswerte bezeichnet. Daraus folgt, dass alle Vermögenswerte (oder Verbindlichkeiten), aus denen der abgesicherte Betrag resultiert, d. h. im vorstehenden Beispiel alle Vermögenswerte von WE 100, folgende Kriterien erfüllen müssen: Posten, deren beizulegender Zeitwerte sich bei Änderung der abgesicherten Zinssätze ändern[…].

([1]) Die gleichen Wesentlichkeitsüberlegungen gelten in diesem Zusammenhang wie auch im Rahmen aller IFRS.

([2]) Dieser Standard erlaubt einem Unternehmen, jeden Betrag verfügbarer, qualifizierender Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten zu bestimmen, d. h in diesem Beispiel jeden Betrag von Vermögenswerten zwischen WE 0 und WE 100.

A119 Das Unternehmen hat auch die anderen in Paragraph 88(a) aufgeführten Anforderungen zur Bestimmung und Dokumentation zu erfüllen. Die Unternehmenspolitik bezüglich aller Faktoren, die zur Identifizierung des abzusichernden Betrags und zur Beurteilung der Wirksamkeit verwendet werden, wird bei einer Absicherung eines Portfolios gegen Zinsänderungsrisiken durch die Bestimmung und Dokumentation festgelegt. Folgende Faktoren sind eingeschlossen:

(a) welche Vermögenswerte und Verbindlichkeiten in eine Absicherung des Portfolios einzubeziehen sind und auf welcher Basis sie aus dem Portfolio entfernt werden können.

(b) wie Zinsanpassungstermine geschätzt werden, welche Annahmen von Zinssätzen den Schätzungen von Vorfälligkeitsquoten unterliegen und welches die Basis für die Änderung dieser Schätzungen ist. Dieselbe Methode wird sowohl für die erstmaligen Schätzungen, die zu dem Zeitpunkt erfolgen, wenn ein Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit in das gesicherte Portfolio eingebracht wird, als auch für alle späteren Korrekturen dieser Schätzwerte verwendet.

(c) die Anzahl und Dauer der Zinsanpassungsperioden.

(d) wie häufig das Unternehmen die Wirksamkeit überprüfen wird[…].

(e) die verwendete Methode, um den Betrag der Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten, die als Grundgeschäft eingesetzt werden, zu bestimmen[…].

(f) […]. ob das Unternehmen die Wirksamkeit für jede Zinsanpassungsperiode einzeln prüfen wird, für alle Perioden gemeinsam oder eine Kombination von beidem durchführen wird.

Die für die Bestimmung und Dokumentation der Sicherungsbeziehung festgelegten Methoden haben den Risikomanagementverfahren und der -zielsetzung des Unternehmens zu entsprechen. Die Methoden sind nicht willkürlich zu ändern. Sie müssen auf Grundlage der Änderungen der Bedingungen am Markt und anderer Faktoren gerechtfertigt sein und auf den Risikomanagementverfahren und der -zielsetzung des Unternehmens beruhen und mit diesen in Einklang stehen.

A120 Das Sicherungsinstrument, auf das in Paragraph A114(e) verwiesen wird, kann ein einzelnes Derivat oder ein Portfolio von Derivaten sein, die alle dem nach Paragraph A114(d) bestimmten gesicherten Zinsänderungsrisiko ausgesetzt sind (z. B. ein Portfolio von Zinsswaps die alle dem Risiko des LIBOR ausgesetzt sind). Ein solches Portfolio von Derivaten kann kompensierende Risikopositionen enthalten. Es kann jedoch keine geschriebenen Optionen oder geschriebenen Nettooptionen enthalten, weil der Standard ([1]) nicht zulässt, dass solche Optionen als Sicherungsinstrumente eingesetzt werden (außer wenn eine geschriebene Option als Kompensation für eine Kaufoption eingesetzt wird). Wenn das Sicherungsinstrument den nach Paragraph A114(c) bestimmten Betrag für mehr als eine Zinsanpassungsperiode absichert, wird er allen abzusichernden Perioden zugeordnet. Das gesamte Sicherungsinstrument muss jedoch diesen Zinsanpassungsperioden zugeordnet werden, da der Standard ([2]) untersagt, eine Sicherungsbeziehung nur für einen Teil der Zeit, in der das Sicherungsinstrument in Umlauf ist, einzusetzen.

A121 Bewertet ein Unternehmen die Änderung des beizulegenden Zeitwerts eines vorzeitig rückzahlbaren Postens gemäß Paragraph A114(g), wird der beizulegende Zeitwert des vorzeitig rückzahlbaren Postens auf zwei Arten durch die Änderung des Zinssatzes beeinflusst: Sie beeinflusst den beizulegenden Zeitwert der vertraglichen Cashflows und den beizulegenden Zeitwert der Vorfälligkeitsoption, die in dem vorzeitig rückzahlbarem Posten enthalten ist. Paragraph 81 des Standards gestattet einem Unternehmen, einen Teil eines finanziellen Vermögenswertes oder einer finanziellen Verbindlichkeit, der einem gemeinsamen Risiko ausgesetzt ist, als Grundgeschäft zu bestimmen, sofern die Wirksamkeit bewertet werden kann. […].

A122 Der Standard gibt nicht die zur Bestimmung des in Paragraph A114(g) genannten Betrags verwendeten Methoden vor, insbesondere nicht zur Änderung des beizulegenden Zeitwertes des Grundgeschäfts, das dem abgesicherten Risiko zuzuordnen ist. […]. Es ist unangebracht zu vermuten, dass Änderungen des beizulegenden Zeitwertes des Grundgeschäfts den Änderungen des Sicherungsinstruments wertmäßig gleichen.

A123 Wenn das Grundgeschäft für eine bestimmte Zinsanpassungsperiode ein Vermögenswert ist, verlangt Paragraph 89A, dass die Änderung seines Wertes in einem gesonderten Posten innerhalb der Vermögenswerte dargestellt wird. Wenn dagegen das Grundgeschäft für eine bestimmte Zinsanpassungsperiode eine Verbindlichkeit ist, wird die Änderung ihres Wertes in einem gesonderten Posten innerhalb der Verbindlichkeiten dargestellt. Hierbei handelt es sich um die gesonderten Posten, auf die sich Paragraph A114(g) bezieht. Eine detaillierte Zuordnung zu einzelnen Vermögenswerten (oder Verbindlichkeiten) wird nicht verlangt.

A124 Paragraph A114(i) weist darauf hin, dass Unwirksamkeit in dem Maße auftritt, in dem die Änderung des beizulegenden Zeitwertes des dem gesicherten Risiko zuzurechnenden Grundgeschäfts sich von der Änderung des beizulegenden Zeitwertes des Sicherungsderivats unterscheidet. Eine solche Differenz kann aus verschiedenen Gründen auftreten, u. a.:

(a) […];

(b) Posten aus dem gesicherten Portfolio wurden wertgemindert oder ausgebucht;

(c) die Zahlungstermine des Sicherungsinstruments und des Grundgeschäfts sind verschieden; und

(d) andere Gründe […].

([1]) Siehe Paragraphen 77 und A94

([2]) Siehe Paragraph 75

Eine solche Unwirksamkeit ([1]) ist zu identifizieren und erfolgswirksam zu erfassen.

A125 Die Wirksamkeit der Absicherung wird im Allgemeinen verbessert:

(a) wenn das Unternehmen die Posten mit verschiedenen Rückzahlungseigenschaften auf eine Art aufteilt, die die Verhaltensunterschiede von vorzeitigen Rückzahlungen berücksichtigt.

(b) wenn die Anzahl der Posten im Portfolio größer ist. Wenn nur wenige Posten zu dem Portfolio gehören, ist eine relativ hohe Unwirksamkeit wahrscheinlich, wenn bei einem der Posten eine Vorauszahlung früher oder später als erwartet erfolgt. Wenn dagegen das Portfolio viele Posten umfasst, kann das Verhalten von Vorauszahlungen genauer vorausgesagt werden.

(c) wenn die verwendeten Zinsanpassungsperioden kürzer sind (z. B. Zinsanpassungsperioden von 1 Monat anstelle von 3 Monaten) Kürzere Zinsanpassungsperioden verringern den Effekt von Inkongruenz zwischen dem Zinsanpassungs- und dem Zahlungstermin (innerhalb der Zinsanpassungsperioden) des Grundgeschäfts und des Sicherungsinstruments.

(d) je größer die Häufigkeit ist, mit der der Betrag des Sicherungsinstruments angepasst wird, um Änderungen des Grundgeschäfts widerzuspiegeln (z. B. aufgrund von Änderungen der Erwartungen bei den vorzeitigen Rückzahlungen).

A126 Ein Unternehmen überprüft regelmäßig die Wirksamkeit. […]

A127 Bei der Bewertung der Wirksamkeit unterscheidet das Unternehmen zwischen Überarbeitungen der geschätzten Zinsanpassungstermine der bestehenden Vermögenswerte (oder Verbindlichkeiten) und der Emission neuer Vermögenswerte (oder Verbindlichkeiten), wobei nur erstere Unwirksamkeit auslösen. […]. Sobald eine Unwirksamkeit, wie zuvor erwähnt, erfasst wurde, erstellt das Unternehmen für jede Zinsanpassungsperiode eine neue Schätzung der gesamten Vermögenswerte (oder Verbindlichkeiten),wobei neue Vermögenswerte (oder Verbindlichkeiten), die seit der letzten Überprüfung der Wirksamkeit emittiert wurden, einbezogen werden, und bestimmt einen neuen Betrag für das Grundgeschäft und einen neuen Prozentsatz für die Absicherung. […].

A128 Posten, die ursprünglich in eine Zinsanpassungsperiode aufgeteilt wurden, können ausgebucht sein, da vorzeitige Rückzahlungen oder Abschreibungen aufgrund von Wertminderung oder Verkauf früher als erwartet stattfanden. In diesem Falle ist der Änderungsbetrag des beizulegenden Zeitwerts des gesonderten Postens (siehe Paragraph A114(g)), der sich auf den ausgebuchten Posten bezieht, aus der Bilanz zu entfernen und in den Gewinn oder Verlust, der bei der Ausbuchung des Postens entsteht, einzubeziehen. Zu diesem Zweck ist es notwendig, die Zinsanpassungsperiode(n) zu kennen, der der ausgebuchte Posten zugeteilt war, um ihn aus dieser/diesen zu entfernen und um folglich den Betrag aus dem gesonderten Posten (siehe Paragraph A114(g)) zu entfernen. Wenn bei der Ausbuchung eines Postens die Zinsanpassungsperiode bestimmt werden kann, zu der er gehörte, wird er aus dieser Periode entfernt. Ist dies nicht möglich, wird er aus der frühesten Periode entfernt, wenn die Ausbuchung aufgrund höher als erwarteter vorzeitiger Rückzahlungen stattfand, oder allen Perioden zugeordnet, die den ausgebuchten Posten in einer systematischen und vernünftigen Weise enthalten, sofern der Posten verkauft oder wertgemindert wurde.

A129 Jeder sich auf eine bestimmte Periode beziehender Betrag, der bei Ablauf der Periode nicht ausgebucht wurde, wird im Ergebnis für diesen Zeitraum erfasst (siehe Paragraph 89A). […]..

A130 […].

A131 Wenn der gesicherte Betrag für die Zinsanpassungsperiode verringert wird, ohne dass die zugehörigen Vermögenswerte (oder Verbindlichkeiten) ausgebucht werden, ist der zu der Wertminderung gehörende Betrag, der in dem gesonderten Posten, wie in Paragraph A114(g) beschrieben, enthalten ist, gemäß Paragraph 92 abzuschreiben.

A132 Ein Unternehmen möchte eventuell den in den Paragraphen A114-A131 dargelegten Ansatz auf die Absicherung eines Portfolios, das zuvor als Absicherung von Zahlungsströmen gemäß IAS 39 bilanziert wurde, anwenden. Dieses Unternehmen würde den vorherigen Einsatz der Absicherung von Zahlungsströmen gemäß Paragraph 101 (d) rückgängig machen und die Anforderungen dieses Paragraphen anwenden. Es würde gleichzeitig das Sicherungsgeschäft als Absicherung des beizulegenden Zeitwertes neu bestimmen und den in den Paragraphen A114-A131 beschriebenen Ansatz prospektiv auf die nachfolgenden Bilanzierungsperioden anwenden.

ÜBERGANG (Paragraphen 103-108B)

A133 Ein Unternehmen kann eine künftige konzerninterne Transaktion als ein gesichertes Grundgeschäft zu Beginn eines Geschäftsjahres, das am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnt (oder im Sinne einer Anpassung der Vergleichsinformationen zu Beginn einer früheren Vergleichsperiode), im Rahmen eines Sicherungsgeschäfts designiert haben, das die Voraussetzungen für eine Bilanzierung als Sicherungsbeziehung gemäß diesem Standard erfüllt (im Rahmen der Änderung des letzten Satzes von Paragraph 80). Ein solches Unternehmen kann diese Einstufung dazu nutzen, die Bilanzierung von Sicherungsgeschäften auf den Konzernabschluss ab Beginn des Geschäftsjahres anzuwenden, das am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnt (oder zu Beginn einer früheren Vergleichsperiode). Ein solches Unternehmen hat ebenso die Paragraphen A99A und A99B ab Beginn des Geschäftsjahres anzuwenden, das am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnt. Gemäß Paragraph 108B hat es jedoch Paragraph A99B nicht auf Vergleichsinformationen für frühere Perioden anzuwenden.

([1]) Die gleichen Wesentlichkeitsüberlegungen gelten in diesem Zusammenhang wie auch im Rahmen aller IFRS.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 40

Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien

ZIELSETZUNG

1 Die Zielsetzung dieses Standards ist die Regelung der Bilanzierung für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien und die damit verbundenen Angabeerfordernisse.

ANWENDUNGSBEREICH

2 Dieser Standard ist für den Ansatz und die Bewertung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sowie für die Angaben zu diesen Immobilien anzuwenden.

3 Dieser Standard bezieht sich u. a. auf die Bewertung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien im Abschluss eines Leasingnehmers, die als Finanzierungsleasingverhältnis bilanziert werden, sowie die Bewertung als Finanzinvestition gehaltener Immobilien im Abschluss eines Leasinggebers, die im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses an einen Leasingnehmer vermietet wurden. Dieser Standard regelt keine Sachverhalte, die in IAS 17 *Leasingverhältnisse* behandelt werden, einschließlich

(a) der Einstufung der Leasingverhältnisse als Finanzierungs- oder Operating-Leasingverhältnisse;

(b) der Erfassung von Leasingerträgen aus als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien (siehe auch IAS 18 *Umsatzerlöse*);

(c) der Bewertung geleaster Immobilien, die als Operating-Leasingverhältnis bilanziert werden, im Abschluss eines Leasingnehmers,;

(d) der Bewertung der Nettoinvestition in ein Finanzierungsleasingverhältnis im Abschluss eines Leasinggebers;

(e) der Bilanzierung von Sale-and-leaseback-Transaktionen; und

(f) der Angaben über Finanzierungs- und Operating-Leasingverhältnisse.

4 Dieser Standard ist nicht anwendbar auf:

(a) biologische Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehen (siehe IAS 41 *Landwirtschaft*); und

(b) Abbau- und Schürfrechte sowie Bodenschätze wie Öl, Erdgas und ähnliche nicht-regenerative Ressourcen.

DEFINITIONEN

5 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Der *Buchwert* ist der Betrag, mit dem ein Vermögenswert in der Bilanz erfasst wird.

Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind der zum Erwerb oder zur Herstellung eines Vermögenswerts entrichtete Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten oder der beizulegende Zeitwert einer anderen Entgeltform zum Zeitpunkt des Erwerbs oder der Herstellung oder, falls zutreffend, der Betrag, der diesem Vermögenswert beim erstmaligen Ansatz gemäß den besonderen Bestimmungen anderer IFRS, wie IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung*, beigelegt wird.

Der *beizulegende Zeitwert* ist der Betrag, zu dem ein Vermögenswert zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern getauscht werden könnte.

Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien sind Immobilien (Grundstücke oder Gebäude — oder Teile von Gebäuden — oder beides), die (vom Eigentümer oder vom Leasingnehmer im Rahmen eines Finanzierungsleasingverhältnisses) zur Erzielung von Mieteinnahmen und/oder zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten werden und nicht

(a) zur Herstellung oder Lieferung von Gütern bzw. zur Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke; oder

(b) im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens verkauft werden.

Vom Eigentümer selbst genutzte Immobilien sind Immobilien, die (vom Eigentümer oder vom Leasingnehmer im Rahmen eines Finanzierungsleasingverhältnisses) zum Zwecke der Herstellung oder der Lieferung von Gütern bzw. der Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke gehalten werden.

6 Eine von einem Leasingnehmer im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses geleaste Immobilie ist dann, und nur dann, als eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie einzustufen und zu bilanzieren, wenn diese Immobilie ansonsten die Definition von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien erfüllen würde und der Leasingnehmer für den erfassten Vermögenswert das in den Paragraphen 33-55 beschriebene Modell des beizulegenden Zeitwerts anwendet. Diese alternative Einstufung kann für jede Immobilie einzeln gewählt werden. Sobald die alternative

Einstufung jedoch für eine im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses geleaste Immobilie festgelegt wurde, sind alle als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nach dem Modell des beizulegenden Zeitwertes zu bilanzieren. Bei Wahl dieser alternativen Einstufung unterliegt jede so eingestufte Immobilie der Berichtspflicht nach den Paragraphen 74-78.

7 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien werden zur Erzielung von Mieteinnahmen und/oder zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten. Daher erzeugen als Finanzinvestition gehaltene Immobilien Cashflows, die weitgehend unabhängig von den anderen vom Unternehmen gehaltenen Vermögenswerten anfallen. Darin unterscheiden sich als Finanzinvestition gehaltene Immobilien von vom Eigentümer selbstgenutzten Immobilien. Die Herstellung oder die Lieferung von Gütern bzw. die Erbringung von Dienstleistungen (oder die Nutzung der Immobilien für Verwaltungszwecke) führt zu Cashflows, die nicht nur den als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, sondern auch anderen Vermögenswerten, die im Herstellungs- oder Lieferprozess genutzt werden, zuzurechnen sind. IAS 16 *Sachanlagen* ist auf die vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien anzuwenden.

8 Beispiele für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien sind:

(a) Grundstücke, die langfristig zum Zwecke der Wertsteigerung und nicht kurzfristig zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten werden;

(b) Grundstücke, die für eine gegenwärtig unbestimmte künftige Nutzung gehalten werden. (Legt ein Unternehmen nicht fest, ob das Grundstück zur Selbstnutzung oder kurzfristig zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten wird, ist das Grundstück als zum Zwecke der Wertsteigerung gehalten zu behandeln);

(c) ein Gebäude, welches sich im Besitz des Unternehmens befindet (oder vom Unternehmen im Rahmen eines Finanzierungsleasingverhältnisses gehalten wird) und im Rahmen eines oder mehrerer Operating-Leasingverhältnisse vermietet wird;

(d) ein leer stehendes Gebäude, welches zur Vermietung im Rahmen eines oder mehrerer Operating-Leasingverhältnisse gehalten wird.

9 Beispiele, die keine als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien darstellen und daher nicht in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen, sind:

(a) Immobilien, die zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit oder des Erstellungs- oder Entwicklungsprozesses für einen solchen Verkauf beabsichtigt sind (siehe IAS 2 *Vorräte*), beispielsweise Immobilien, die ausschließlich zum Zwecke der Weiterveräußerung in naher Zukunft oder für die Entwicklung und den Weiterverkauf erworben wurden

(b) für Dritte erstellte oder entwickelte Immobilien (siehe IAS 11 *Fertigungsaufträge*);

(c) vom Eigentümer selbst genutzte Immobilien (siehe IAS 16), einschließlich (neben anderen) der Immobilien, die künftig vom Eigentümer selbst genutzt werden sollen, Immobilien, die für die zukünftige Entwicklung und anschließende Selbstnutzung gehalten werden, von Arbeitnehmern genutzte Immobilien (unabhängig davon, ob die Arbeitnehmer einen marktgerechten Mietzins zahlen oder nicht) und vom Eigentümer selbst genutzte Immobilien, die zur Weiterveräußerung bestimmt sind;

(d) Immobilien, die für die zukünftige Nutzung als Finanzinvestition erstellt oder entwickelt werden. Bis zum Abschluss der Erstellung oder der Entwicklung ist für diese Immobilien IAS 16 anzuwenden, ab diesem Zeitpunkt werden diese Immobilien als Finanzinvestition behandelt und dieser Standard findet Anwendung. Dieser Standard ist jedoch für bestehende als Finanzinvestition gehaltene Immobilien heranzuziehen, die für die weitere zukünftige Nutzung saniert werden (siehe Paragraph 58);

(e) Immobilien, die im Rahmen eines Finanzierungsleasingverhältnisses an ein anderes Unternehmen vermietet wurden.

10 Einige Immobilien werden teilweise zur Erzielung von Mieteinnahmen oder zum Zwecke der Wertsteigerung und teilweise zum Zwecke der Herstellung oder Lieferung von Gütern bzw. der Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke gehalten. Wenn diese Teile gesondert verkauft (oder im Rahmen eines Finanzierungsleasingverhältnisses gesondert vermietet) werden können, bilanziert das Unternehmen diese Teile getrennt. Können die Teile nicht gesondert verkauft werden, stellen die gehaltenen Immobilien nur dann eine Finanzinvestition dar, wenn der Anteil, der für Zwecke der Herstellung oder Lieferung von Gütern bzw. Erbringung von Dienstleistungen oder für Verwaltungszwecke gehalten wird, unbedeutend ist.

11 In einigen Fällen bietet ein Unternehmen den Mietern von ihm gehaltener Immobilien Nebenleistungen an. Ein Unternehmen behandelt solche Immobilien dann als Finanzinvestition, wenn die Leistungen für die Vereinbarung insgesamt unbedeutend sind. Ein Beispiel hierfür sind Sicherheits- und Instandhaltungsleistungen seitens des Eigentümers eines Verwaltungsgebäudes für die das Gebäude nutzenden Mieter.

12 In anderen Fällen sind die erbrachten Leistungen wesentlich. Besitzt und führt ein Unternehmen beispielsweise ein Hotel, ist der den Gästen angebotene Service von wesentlicher Bedeutung für die gesamte Vereinbarung. Daher ist ein vom Eigentümer geführtes Hotel eine vom Eigentümer selbst genutzte und keine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie.

13 Die Bestimmung, ob die Nebenleistungen so bedeutend sind, dass Immobilien nicht die Kriterien einer Finanzinvestition erfüllen, kann schwierig sein. Beispielsweise überträgt der Hoteleigentümer manchmal einige Verantwortlichkeiten im Rahmen eines Geschäftsführungsvertrags auf Dritte. Die Regelungen solcher Verträge

variieren beträchtlich. Einerseits kann die Position des Eigentümers substanziell der eines passiven Anteilseigners entsprechen. Andererseits kann der Eigentümer einfach alltägliche Funktionen ausgelagert haben, während er weiterhin die wesentlichen Risiken aus Schwankungen der Cashflows, die aus dem Betrieb des Hotels herrühren, trägt.

14 Die Feststellung, ob eine Immobilie die Kriterien einer Finanzinvestition erfüllt, erfordert eine sorgfältige Beurteilung. Damit ein Unternehmen diese Beurteilung einheitlich in Übereinstimmung mit der Definition für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien und den damit verbundenen Anwendungsleitlinien in den Paragraphen 7-13 vornehmen kann, legt es hierfür Kriterien fest. Gemäß Paragraph 75(c) ist ein Unternehmen zur Angabe dieser Kriterien verpflichtet, falls die Zuordnung Schwierigkeiten bereitet.

15 In einigen Fällen besitzt ein Unternehmen Immobilien, die an sein Mutterunternehmen oder ein anderes Tochterunternehmen vermietet und von diesen genutzt werden. Die Immobilien stellen im Konzernabschluss keine als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien dar, da sie aus der Sicht des Konzerns selbstgenutzt sind. Aus der Sicht des Unternehmens, welches Eigentümer der Immobilie ist, handelt es sich jedoch um eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie, sofern die Definition nach Paragraph 5 erfüllt ist. Daher behandelt der Leasinggeber die Immobilie in seinem Einzelabschluss als Finanzinvestition.

ERFASSUNG

16 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien sind dann, und nur dann, als Vermögenswert anzusetzen, wenn

(a) es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen der künftige wirtschaftliche Nutzen, der mit den als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien verbunden ist, zufließen wird; und

(b) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien verlässlich bewertet werden können.

17 Nach diesem Ansatz bewertet ein Unternehmen alle Anschaffungs- oder Herstellungskosten der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zum Zeitpunkt ihres Anfalls. Hierzu zählen die anfänglich anfallenden Kosten für den Erwerb von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sowie die späteren Kosten für den Ausbau, die teilweise Ersetzung oder Instandhaltung einer Immobilie.

18 Gemäß dem Ansatz in Paragraph 16 beinhaltet der Buchwert von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nicht die Kosten der täglichen Instandhaltung dieser Immobilien. Diese Kosten werden sofort im Ergebnis erfasst. Bei den Kosten der täglichen Instandhaltung handelt es sich in erster Linie um Personalkosten und Kosten für Verbrauchsgüter, die auch Kosten für kleinere Teile umfassen können. Als Zweck dieser Aufwendungen wird häufig „Reparaturen und Instandhaltung" der Immobilie angegeben.

19 Ein Teil der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien kann durch Ersetzung erworben worden sein. Beispielsweise können die ursprünglichen Innenwände durch neue Wände ersetzt worden sein. Gemäß dem Ansatz berücksichtigt ein Unternehmen im Buchwert von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien die Kosten für die Ersetzung eines Teils bestehender als Finanzinvestition gehaltener Immobilien zum Zeitpunkt ihres Anfalls, sofern die Ansatzkriterien erfüllt sind. Der Buchwert der ersetzten Teile wird gemäß den in diesem Standard aufgeführten Ausbuchungsvorschriften ausgebucht.

BEWERTUNG BEI ERSTMALIGEM ANSATZ

20 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien sind bei Zugang mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Die Transaktionskosten sind in die erstmalige Bewertung mit einzubeziehen.

21 Die Kosten der erworbenen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien umfassen den Erwerbspreis und die direkt zurechenbaren Kosten. Zu den direkt zurechenbaren Kosten zählen beispielsweise Honorare und Gebühren für Rechtsberatung, auf die Übertragung der Immobilien anfallende Steuern und andere Transaktionskosten.

22 Die Herstellungskosten der selbst gefertigten und als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien umfassen jene Kosten, die bis zum Zeitpunkt des Abschlusses der Erstellung oder Entwicklung angefallen sind. Bis zu diesem Zeitpunkt wendet das Unternehmen IAS 16 an. Ab diesem Zeitpunkt gelten die Immobilien als Finanzinvestition und dieser Standard gelangt zur Anwendung (siehe Paragraph 57(e) und 65).

23 Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien erhöhen sich nicht durch:

(a) Anlaufkosten (es sei denn, dass diese notwendig sind, um die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien in den vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand zu versetzen),

(b) anfängliche Betriebsverluste, die anfallen, bevor die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien die geplante Belegungsquote erreichen, oder

(c) ungewöhnlich hohe Materialabfälle, Personalkosten oder andere Ressourcen, die bei der Erstellung oder Entwicklung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien anfallen.

24 Erfolgt die Bezahlung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien auf Ziel, entsprechen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem Gegenwert bei Barzahlung. Die Differenz zwischen diesem Betrag und der zu leistenden Gesamtzahlung wird über den Zeitraum des Zahlungsziels als Zinsaufwand erfasst.

25 Die anfänglichen Kosten geleaster Immobilien, die als Finanzinvestition eingestuft sind, sind gemäß den in Paragraph 20 des IAS 17 enthaltenen Vorschriften für Finanzierungsleasingverhältnisse anzusetzen, d. h. in Höhe des beizulegenden Zeitwerts des Vermögenswerts oder mit dem Barwert der Mindestleasingzahlungen, sofern dieser Wert niedriger ist. Gemäß dem gleichen Paragraphen ist ein Betrag in gleicher Höhe als Schuld anzusetzen.

26 Für diesen Zweck werden alle für ein Leasingverhältnis geleisteten Sonderzahlungen den Mindestleasingzahlungen zugerechnet und sind daher in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswertes enthalten, werden jedoch von den Schulden ausgenommen. Ist eine geleaste Immobilie als Finanzinvestition eingestuft, wird das Recht an der Immobilie und nicht die Immobilie selbst mit dem beizulegenden Zeitwert bilanziert. Anwendungsleitlinien zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts von Immobilien sind in den Paragraphen 33-52 über das Modell des beizulegenden Zeitwerts enthalten. Diese Anwendungsleitlinien gelten auch für die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts, wenn dieser Wert für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten beim erstmaligen Ansatz herangezogen wird.

27 Eine oder mehrere als Finanzinvestition gehaltene Immobilien können im Austausch gegen einen oder mehrere nicht monetäre Vermögenswerte oder eine Kombination aus monetären und nicht monetären Vermögenswerten erworben werden. Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf einen Tausch von einem nicht monetären Vermögenswert gegen einen anderen, finden aber auch auf alle anderen im vorstehenden Satz genannten Tauschvorgänge Anwendung. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten solcher als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien werden mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet, es sei denn, (a) der Tauschvorgang hat keinen wirtschaftlichen Gehalt, oder (b) weder der beizulegende Zeitwert des erhaltenen noch des aufgegebenen Vermögenswerts ist zuverlässig ermittelbar. Der erworbene Vermögenswert wird in dieser Art bewertet, auch wenn ein Unternehmen den aufgegebenen Vermögenswert nicht sofort ausbuchen kann. Wenn der erworbene Vermögenswert nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, werden die Anschaffungskosten zum Buchwert des aufgegebenen Vermögenswerts bewertet.

28 Ein Unternehmen legt fest, ob ein Tauschgeschäft wirtschaftliche Substanz hat, indem es prüft, in welchem Umfang sich die künftigen Cashflows infolge der Transaktion voraussichtlich ändern. Ein Tauschgeschäft hat wirtschaftliche Substanz, wenn

(a) die Zusammensetzung (Risiko, Zeit und Höhe) des Cashflows des erhaltenen Vermögenswertes sich von der Zusammensetzung des Cashflows des übertragenen Vermögenswertes unterscheidet, oder

(b) der unternehmensspezifische Wert jenes Teils der Geschäftstätigkeit des Unternehmens, der vom Tauschvorgang betroffen ist, sich durch den Tauschvorgang ändert, und

(c) die Differenz in (a) oder (b) sich im Wesentlichen auf den beizulegenden Zeitwert der getauschten Vermögenswerte bezieht.

Für den Zweck der Bestimmung ob ein Tauschgeschäft wirtschaftliche Substanz hat, spiegelt der unternehmensspezifische Wert des Teils der Geschäftstätigkeiten des Unternehmens, der von der Transaktion betroffen ist, Cashflows nach Steuern wider. Das Ergebnis dieser Analysen kann eindeutig sein, ohne dass ein Unternehmen detaillierte Kalkulationen erbringen muss.

29 Der beizulegende Zeitwert eines Vermögenswerts, für den keine vergleichbaren Markttransaktionen vorhanden sind, gilt als verlässlich ermittelbar, wenn (a) die Schwankungsbandbreite der vernünftigen Schätzungen des beizulegenden Zeitwerts für diesen Vermögenswert nicht signifikant ist oder (b) die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Schätzungen innerhalb dieser Bandbreite vernünftig geschätzt und bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts verwendet werden können. Ist das Unternehmen nicht in der Lage, weder den beizulegenden Zeitwert des erhaltenen noch des aufgegebenen Vermögenswerts zu bestimmen, wird der beizulegende Zeitwert des aufgegebenen Vermögenswerts zur Bewertung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet, solange der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswerts nicht eindeutiger zu ermitteln ist.

FOLGEBEWERTUNG

Rechnungslegungsmethode

30 Mit den in den Paragraphen 32A und 34 dargelegten Ausnahmen hat ein Unternehmen als seine Rechnungslegungsmethoden entweder das Modell des beizulegenden Zeitwerts gemäß den Paragraphen 33-55 oder das Anschaffungskostenmodell gemäß Paragraph 56 zu wählen und diese Methode auf alle als Finanzinvestition gehaltene Immobilien anzuwenden.

31 IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* schreibt vor, dass eine freiwillige Änderung einer Rechnungslegungsmethode nur dann vorgenommen werden darf, wenn die Änderung zu einer sachgerechteren Darstellung der Ereignisse oder Geschäftsvorfälle in den Abschlüssen des Unternehmens führt. Es ist unwahrscheinlich, dass ein Wechsel vom Modell des beizulegenden Zeitwerts zum Anschaffungskostenmodell eine sachgerechtere Darstellung zur Folge hat.

32 Der vorliegende Standard verlangt von allen Unternehmen die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, sei es zum Zwecke der Bewertung (wenn das Unternehmen das Modell des beizulegenden Zeitwertes verwendet) oder der Angabe (wenn es sich für das Anschaffungskostenmodell entschieden hat). Obwohl ein Unternehmen nicht dazu verpflichtet ist, wird ihm empfohlen, den Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien auf der Grundlage einer Bewertung durch einen unabhängigen Gutachter, der eine entsprechende berufliche Qualifikation und aktuelle Erfahrungen mit der Lage und der Art der zu bewertenden Immobilien hat, zu bestimmen.

32A Ein Unternehmen kann

(a) entweder das Modell des beizulegenden Zeitwerts oder das Anschaffungskostenmodell für alle als Finanzinvestition gehaltene Immobilien wählen, die Verbindlichkeiten bedecken, aufgrund derer die Höhe der Rückzahlungen direkt von dem beizulegenden Zeitwert von bestimmten Vermögenswerten einschließlich von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien bzw. den Kapitalerträgen daraus bestimmt wird; und

(b) entweder das Modell des beizulegenden Zeitwerts oder das Anschaffungskostenmodell für alle anderen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien wählen, ungeachtet der in (a) getroffenen Wahl.

32B Einige Versicherer und andere Unternehmen unterhalten einen internen Immobilienfonds, der fiktive Anteilseinheiten ausgibt, die teilweise von Investoren in verbundenen Verträgen und teilweise vom Unternehmen gehalten werden. Paragraph 32A untersagt einem Unternehmen, die im Fonds gehaltenen Immobilien teilweise zu Anschaffungskosten und teilweise zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.

32C Wenn ein Unternehmen verschiedene Modelle für die beiden in Paragraph 32A beschriebenen Kategorien wählt, sind Verkäufe von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zwischen Beständen von Vermögenswerten, die nach verschiedenen Modellen bewertet werden, zum beizulegenden Zeitwert anzusetzen und die kumulativen Änderungen des beizulegenden Zeitwerts sind im Ergebnis zu erfassen. Wenn eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie von einem Bestand, für den das Modell des beizulegenden Zeitwerts verwendet wird, an einen Bestand, für den das Anschaffungskostenmodell verwendet wird, verkauft wird, wird demzufolge der beizulegende Zeitwert der Immobilie zum Zeitpunkt des Verkaufs als deren Anschaffungskosten angesehen.

Modell des beizulegenden Zeitwerts

33 Nach dem erstmaligen Ansatz hat ein Unternehmen, welches das Modell des beizulegenden Zeitwertes gewählt hat, alle als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien mit Ausnahme der in Paragraph 53 beschriebenen Fälle mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten.

34 Ist eine im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses geleaste Immobilie als Finanzinvestition gemäß Paragraph 6 eingestuft, besteht die in Paragraph 30 genannte Wahlfreiheit nicht, sondern es muss das Modell des beizulegenden Zeitwerts angewendet werden.

35 Ein Gewinn oder Verlust, der durch die Änderung des beizulegenden Zeitwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien entsteht, ist im Ergebnis der Periode zu berücksichtigen, in der er entstanden ist.

36 Der beizulegende Zeitwert von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien entspricht dem Preis, zu dem die Immobilien zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern getauscht werden könnten (siehe Paragraph 5). Der beizulegende Zeitwert schließt insbesondere geschätzte Preise aus, die durch Nebenabreden oder besondere Umstände erhöht oder gesenkt werden, z. B. untypische Finanzierungen, Sale-and-leaseback-Vereinbarungen oder besondere in Verbindung mit dem Verkauf gewährte Vergünstigungen oder Zugeständnisse.

37 Ein Unternehmen bestimmt den beizulegenden Zeitwert ohne Abzug der dem Unternehmen gegebenenfalls beim Verkauf oder bei einem anders gearteten Abgang entstehenden Transaktionskosten.

38 Der beizulegende Zeitwert von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien spiegelt die Marktbedingungen am Bilanzstichtag wider.

39 Der beizulegende Zeitwert bezieht sich auf einen bestimmten Zeitpunkt. Da sich die Marktbedingungen ändern können, kann der als beizulegender Zeitwert ausgewiesene Betrag bei einer Schätzung zu einem anderen Zeitpunkt falsch oder unangemessen sein. Die Definition des beizulegenden Zeitwerts geht zudem vom gleichzeitigen Austausch und der Erfüllung des Kaufvertrags ohne jede Preisänderung aus, die zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern vereinbart werden könnte, wenn Austausch und Erfüllung nicht gleichzeitig stattfinden.

40 Der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien berücksichtigt neben anderen Dingen die Mieterträge aus den gegenwärtigen Mietverhältnissen sowie angemessene und vertretbare Annahmen, die dem entsprechen, was sachverständige und vertragswillige Geschäftspartner für Mieterträge aus zukünftigen Mietverhältnissen nach den aktuellen Marktbedingungen annehmen würden. Außerdem gibt er auf einer ähnlichen Grundlage alle Mittelabflüsse (einschließlich Mietzahlungen und anderer Abflüsse) wider, die in Bezug auf die Immobilie zu erwarten sind. Einige dieser Mittelabflüsse sind als Verbindlichkeiten erfasst, während andere erst zu einem späteren Zeitpunkt im Abschluss ausgewiesen werden (z. B. regelmäßige Zahlungen wie Eventualmietzahlungen).

41 Paragraph 25 nennt die Grundlage für den erstmaligen Ansatz der Anschaffungskosten für ein Recht an einer geleasten Immobilie. Paragraph 33 schreibt erforderlichenfalls eine Neubewertung der geleasten Immobilie mit dem beizulegenden Zeitwert vor. Bei einem zu Marktpreisen abgeschlossenen Leasingverhältnis sollte der beizulegende Zeitwert eines Rechts an einer geleasten Immobilie zum Zeitpunkt des Erwerbs, abzüglich aller erwarteten Leasingzahlungen (einschließlich der Leasingzahlungen im Zusammenhang mit den erfassten Schulden), Null sein. Dieser beizulegende Zeitwert ändert sich nicht, unabhängig davon, ob geleaste Vermögenswerte und Schulden für Rechnungslegungszwecke mit dem beizulegenden Zeitwert oder mit dem Barwert der Mindestleasingzahlungen gemäß Paragraph 20 des IAS 17 angesetzt werden. Die Neubewertung eines geleasten Vermögenswerts von den Anschaffungskosten gemäß Paragraph 25 zum beizulegenden Zeitwert gemäß Paragraph 33 darf daher zu keinem anfänglichen Gewinn oder Verlust führen, sofern der beizulegende Zeitwert nicht zu verschiedenen Zeitpunkten ermittelt wird. Dies könnte dann der Fall sein, wenn nach dem ersten Ansatz das Modell des beizulegenden Zeitwerts gewählt wird.

42 Die Definition des beizulegenden Zeitwerts bezieht sich auf „sachverständige und vertragswillige Geschäftspartner". In diesem Zusammenhang bedeutet „sachverständig", dass sowohl der vertragswillige Käufer als auch der vertragswillige Verkäufer ausreichend über die Art und die Merkmale der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, ihre gegenwärtige und mögliche Nutzung und über die Marktbedingungen zum Bilanzstichtag informiert sind. Ein vertragswilliger Käufer ist jemand, der zum Kauf motiviert, aber nicht gezwungen ist. Ein solcher Käufer ist weder übereifrig noch entschlossen, um jeden Preis zu kaufen. Der angenommene Käufer würde keinen höheren Preis als den bezahlen, der von einem Markt, bestehend aus sachverständigen und vertragswilligen Käufern und Verkäufern, gefordert würde.

43 Ein vertragswilliger Verkäufer ist weder übereifrig noch zum Verkauf gezwungen, er ist weder bereit, zu jedem Preis zu verkaufen noch wird er einen unter den aktuellen Marktbedingungen als unvernünftig angesehenen Preis verlangen. Der vertragswillige Verkäufer ist daran interessiert, die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zu dem nach den Marktgegebenheiten bestmöglichen erzielbaren Preis zu verkaufen. Die tatsächlichen Verhältnisse des gegenwärtigen Eigentümers der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sind nicht Teil dieser Betrachtung, da der vertragswillige Verkäufer ein hypothetischer Eigentümer ist. (Ein vertragswilliger Verkäufer würde beispielsweise nicht die besondere steuerliche Situation des gegenwärtigen Immobilieneigentümers berücksichtigen.)

44 Die Definition des beizulegenden Zeitwerts bezieht sich auf Transaktionen zwischen unabhängigen Geschäftspartnern. Eine solche Transaktion ist ein Geschäftsabschluss zwischen Parteien, die keine besondere oder spezielle Beziehung zueinander haben, die marktuntypische Transaktionspreise begründet. Es ist zu unterstellen, dass die Transaktion zwischen einander nicht nahe stehenden, voneinander unabhängig handelnden Unternehmen stattfindet.

45 Den bestmöglichen substanziellen Hinweis für den beizulegenden Zeitwert erhält man durch auf einem aktiven Markt notierte aktuelle Preise ähnlicher Immobilien, die sich am gleichen Ort und im gleichen Zustand befinden und Gegenstand vergleichbarer Mietverhältnisse und anderer, mit den Immobilien zusammenhängender Verträge sind. Ein Unternehmen hat dafür Sorge zu tragen, jegliche Unterschiede hinsichtlich Art, Lage oder Zustand der Immobilien in den Vertragsbedingungen der Mietverhältnisse und in anderen, mit den Immobilien zusammenhängenden Verträgen festzustellen.

46 Liegen aktuelle Preise eines aktiven Markts in der nach Paragraph 45 verlangten Art nicht vor, berücksichtigt ein Unternehmen Informationen verschiedenster Quellen, einschließlich

(a) aktueller Preise eines aktiven Markts für Immobilien abweichender Art, anderen Zustands oder Standorts (oder solche, die abweichenden Leasingverhältnissen oder anderweitigen Verträgen unterliegen), die angepasst wurden, um diese Unterschiede widerzuspiegeln;

(b) der vor kurzem auf einem weniger aktiven Markt erzielten Preise für ähnliche Immobilien, die berichtigt wurden, um die Änderungen der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen seit dem Zeitpunkt der Transaktion, zu dem diese Preise erzielt wurden, widerzuspiegeln; und

(c) diskontierter Cashflow-Prognosen, die auf einer verlässlichen Schätzung von zukünftigen Cashflows beruhen, gestützt durch die Vertragsbedingungen bestehender Mietverhältnisse und anderer Verträge sowie durch (wenn möglich) externe substanzielle Hinweise wie aktuelle marktübliche Mieten für ähnliche Immobilien am gleichen Ort und im gleichen Zustand und für die Abzinsungssätze verwendet wurden, die die gegenwärtigen Bewertungen des Marktes hinsichtlich der Unsicherheit der Höhe und des zeitlichen Anfalls künftiger Cashflows widerspiegeln.

47 In einigen Fällen können die verschiedenen, im vorherigen Paragraphen aufgeführten Quellen zu unterschiedlichen Schlussfolgerungen bezüglich des beizulegenden Zeitwerte der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien führen. Ein Unternehmen hat die Gründe für diese Unterschiede zu berücksichtigen, um zum verlässlichsten Schätzwert innerhalb einer Bandbreite vernünftiger Abschätzungen des beizulegenden Zeitwertes zu gelangen.

48 Wenn ein Unternehmen eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie erstmals erwirbt (oder wenn eine bereits vorhandene Immobilie nach Abschluss der Erstellung oder Entwicklung erstmals als Finanzinvestition gehalten wird oder nach einer Nutzungsänderung), liegen in Ausnahmefällen eindeutige substanzielle Hinweise vor, dass die Bandbreite vernünftiger Schätzungen für den beizulegenden Zeitwert so groß und die Eintrittswahrscheinlichkeiten der verschiedenen Ergebnisse so schwierig zu ermitteln sind, dass die Zweckmäßigkeit der Verwendung eines einzelnen Schätzwerts für den beizulegenden Zeitwert bezweifelt werden muss. Dies kann darauf hindeuten, dass der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie nicht fortlaufend verlässlich bestimmt werden kann (siehe Paragraph 53).

49 Der beizulegende Zeitwert unterscheidet sich von dem in IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* definierten Nutzungswert. Der beizulegende Zeitwert spiegelt den Kenntnisstand und die Erwartungen sachverständiger und vertragswilliger Käufer und Verkäufer wider. Dagegen spiegelt der Nutzungswert die Erwartungen des Unternehmens wider, einschließlich der Auswirkungen unternehmensspezifischer Faktoren, die nur für das Unternehmen zutreffen können, nicht aber im Allgemeinen für Unternehmen anwendbar sind. Der beizulegende Zeitwert berücksichtigt beispielsweise nicht die folgenden Faktoren, soweit sie sachverständigen und vertragswilligen Käufern und Verkäufern nicht ohne Weiteres zur Verfügung stehen würden:

(a) den zusätzlichen Wert, der sich aus der Bildung eines Portfolios von Immobilien an unterschiedlichen Standorten ergibt;

(b) Synergieeffekte zwischen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien und anderen Vermögenswerten;

(c) Rechtsansprüche oder gesetzliche Einschränkungen, die lediglich für den gegenwärtigen Eigentümer gelten; und

(d) Steuervorteile oder Steuerbelastungen, die nur für den gegenwärtigen Eigentümer bestehen.

50 Bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien hat das Unternehmen Vermögenswerte und Schulden, die bereits als solche einzeln erfasst wurden, nicht erneut anzusetzen. Zum Beispiel:

(a) Ausstattungsgegenstände wie Aufzug oder Klimaanlage sind häufig ein integraler Bestandteil des Gebäudes und im Allgemeinen in den beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien mit einzubeziehen und nicht gesondert als Sachanlage zu erfassen;

(b) der beizulegende Zeitwert eines im möblierten Zustand vermieteten Bürogebäudes schließt im Allgemeinen den beizulegenden Zeitwert der Möbel mit ein, da die Mieteinnahmen sich auf das möblierte Bürogebäude beziehen. Sind Möbel im beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien enthalten, erfasst das Unternehmen die Möbel nicht als gesonderten Vermögenswert;

(c) der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien beinhaltet nicht im Voraus bezahlte oder abgegrenzte Mieten aus Operating-Leasingverhältnissen, da das Unternehmen diese als gesonderte Schuld oder gesonderten Vermögenswert erfasst;

(d) der beizulegende Zeitwert von geleasten als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien spiegelt die erwarteten Cashflows wider (einschließlich erwarteter Eventualmietzahlungen). Wurden bei der Bewertung einer Immobilie die erwarteten Zahlungen nicht berücksichtigt, müssen daher zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien für Rechnungslegungszwecke alle erfassten Schulden aus dem Leasingverhältnis wieder hinzugefügt werden.

51 Der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien spiegelt weder zukünftige Ausgaben zur Verbesserung oder Wertsteigerung noch den damit einhergehenden künftigen Nutzen wider.

52 In einigen Fällen erwartet ein Unternehmen, dass der Barwert der mit einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie verbundenen Auszahlungen (andere als die Auszahlungen, die sich auf erfasste Schulden beziehen) den Barwert der damit zusammenhängenden Einzahlungen übersteigt. Zur Beurteilung, ob eine Schuld anzusetzen und, wenn ja, wie diese zu bewerten ist, zieht ein Unternehmen IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* heran.

Unfähigkeit, den beizulegenden Zeitwert verlässlich zu ermitteln

53 Es besteht die widerlegbare Vermutung, dass ein Unternehmen in der Lage ist, den beizulegenden Zeitwert einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie fortwährend verlässlich zu bestimmen. In Ausnahmefällen liegen jedoch eindeutige substanzielle Hinweise dahingehend vor, dass ein Unternehmen, das eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie erstmals erwirbt (oder wenn eine bereits vorhandene Immobilie nach Abschluss der Erstellung oder Entwicklung erstmals als Finanzinvestition gehalten wird oder nach einer Nutzungsänderung), nicht in der Lage ist, den beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie fortlaufend verlässlich zu bestimmen. Dieses wird dann, aber nur dann der Fall sein, wenn vergleichbare Markttransaktionen selten und anderweitige zuverlässige Schätzungen für den beizulegenden Zeitwert (beispielsweise basierend auf diskontierten Cashflow-Prognosen) nicht verfügbar sind. In solchen Fällen hat ein Unternehmen die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nach dem Anschaffungskostenmodell in IAS 16 zu bewerten. Der Restwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie ist mit Null anzunehmen. Das Unternehmen hat IAS 16 bis zum Abgang der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie anzuwenden.

54 In den Ausnahmefällen, wenn ein Unternehmen aus den in dem vorherigen Paragraphen genannten Gründen gezwungen ist, eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie nach dem Anschaffungskostenmodell des IAS 16 zu bewerten, bewertet es seine gesamten sonstigen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zum beizulegenden Zeitwert. In diesen Fällen kann ein Unternehmen zwar für eine einzelne als Finanzinvestition gehaltene Immobilie das Anschaffungskostenmodell anwenden, hat jedoch für alle anderen Immobilien nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts zu bilanzieren.

55 Hat ein Unternehmen eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie bisher zum beizulegenden Zeitwert bewertet, hat es die Immobilie bis zu deren Abgang (oder bis zu dem Zeitpunkt, ab dem die Immobilie selbst genutzt oder für einen späteren Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit entwickelt wird) weiterhin zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, auch wenn vergleichbare Markttransaktionen seltener auftreten oder Marktpreise seltener verfügbar sind.

Anschaffungskostenmodell

56 Sofern sich ein Unternehmen nach dem erstmaligen Ansatz für das Anschaffungskostenmodell entscheidet, hat es seine gesamten als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nach den Vorschriften des IAS 16 für dieses Modell zu bewerten, ausgenommen solche, die gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden (oder zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehören). Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, die die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllen (oder zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehören), sind in Übereinstimmung mit IFRS 5 zu bewerten.

ÜBERTRAGUNGEN

57 Übertragungen in den oder aus dem Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sind dann, und nur dann vorzunehmen, wenn eine Nutzungsänderung vorliegt, die sich wie folgt belegen lässt:

(a) Beginn der Selbstnutzung als Beispiel für eine Übertragung von als Finanzinvestition gehaltenen zu vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien;

(b) Beginn der Entwicklung mit der Absicht des Verkaufs als Beispiel für eine Übertragung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien in das Vorratsvermögen;

(c) Ende der Selbstnutzung als Beispiel für eine Übertragung der von dem Eigentümer selbst genutzten Immobilie in den Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien;

(d) Beginn eines Operating-Leasingverhältnisses mit einer anderen Partei als Beispiel für eine Übertragung aus dem Vorratsvermögen in als Finanzinvestition gehaltene Immobilien; oder

(e) das Ende der Erstellung oder Entwicklung als Beispiel für eine Übertragung von Immobilien, die sich in der Erstellung oder Entwicklung befinden (geregelt in IAS 16), in die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien.

58 Nach Paragraph 57(b) ist ein Unternehmen dann, und nur dann, verpflichtet, Immobilien von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien in das Vorratsvermögen zu übertragen, wenn eine Nutzungsänderung vorliegt, die durch den Beginn der Entwicklung mit der Absicht des Verkaufs belegt wird. Trifft ein Unternehmen die Entscheidung, eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie ohne Entwicklung zu veräußern, behandelt es die Immobilie solange weiter als Finanzinvestition und nicht als Vorräte, bis sie ausgebucht (und damit aus der Bilanz entfernt) wird. In ähnlicher Weise wird, wenn ein Unternehmen beginnt, eine vorhandene als Finanzinvestition gehaltene Immobilie für die weitere zukünftige Nutzung als Finanzinvestition zu sanieren, diese weiterhin als Finanzinvestition eingestuft und während der Sanierung nicht in den Bestand der vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien umgegliedert.

59 Die Paragraphen 60-65 behandeln Fragen des Ansatzes und der Bewertung, die das Unternehmen bei der Anwendung des Modells des beizulegenden Zeitwerts für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien zu berücksichtigen hat. Wenn ein Unternehmen das Anschaffungskostenmodell anwendet, führen Übertragungen zwischen als Finanzinvestition gehaltenen, vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien oder Vorräten für Bewertungs- oder Angabezwecke weder zu einer Buchwertänderung der übertragenen Immobilien noch zu einer Veränderung ihrer Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

60 Bei einer Übertragung von als Finanzinvestition gehaltenen und zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Immobilien in den Bestand der vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien oder Vorräte entsprechen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Immobilien für die Folgebewertung gemäß IAS 16 oder IAS 2 deren beizulegendem Zeitwert zum Zeitpunkt der Nutzungsänderung.

61 Wird eine vom Eigentümer selbstgenutzte zu einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie, die zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, hat ein Unternehmen bis zu dem Zeitpunkt der Nutzungsänderung IAS 16 anzuwenden. Das Unternehmen hat einen zu diesem Zeitpunkt bestehenden Unterschiedsbetrag zwischen dem nach IAS 16 ermittelten Buchwert der Immobilien und dem beizulegenden Zeitwert in der selben Weise wie eine Neubewertung gemäß IAS 16 zu behandeln.

62 Bis zu dem Zeitpunkt, an dem eine vom Eigentümer selbstgenutzte Immobilie zu einer als Finanzinvestition gehaltenen und zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Immobilie wird, hat ein Unternehmen die Immobilie abzuschreiben und jegliche eingetretene Wertminderungsaufwendungen zu erfassen. Das Unternehmen hat einen zu diesem Zeitpunkt bestehenden Unterschiedsbetrag zwischen dem nach IAS 16 ermittelten Buchwert der Immobilien und dem beizulegenden Zeitwert in der selben Weise wie eine Neubewertung gemäß IAS 16 zu behandeln. Mit anderen Worten:

(a) jede auftretende Minderung des Buchwerts der Immobilie ist im Ergebnis zu erfassen. In dem Umfang, in dem jedoch ein der Immobilie zuzurechnender Betrag in der Neubewertungsrücklage eingestellt ist, ist die Abwertung gegen diese vorzunehmen;

(b) eine sich ergebende Erhöhung des Buchwerts ist folgendermaßen zu behandeln:

(i) soweit die Erhöhung einen früheren Wertminderungsaufwand für diese Immobilie aufhebt, ist die Erhöhung im Ergebnis zu erfassen. Der im Ergebnis erfasste Betrag darf den Betrag nicht übersteigen, der zur Aufstockung auf den Buchwert benötigt wird, der sich ohne die Erfassung des Wertminderungsaufwands (abzüglich mittlerweile vorgenommener Abschreibungen) ergeben hätte;

(ii) ein noch verbleibender Teil der Erhöhung wird direkt im Eigenkapital innerhalb der Neubewertungsrücklage erfasst. Bei einem anschließenden Abgang der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie kann die Neubewertungsrücklage unmittelbar in die Gewinnrücklagen umgebucht werden. Die Übertragung von der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklagen erfolgt nicht über die Gewinn- und Verlustrechnung.

63 Bei einer Übertragung von den Vorräten in die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die dann zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, ist ein zu diesem Zeitpunkt bestehender Unterschiedsbetrag zwischen dem beizulegenden Zeitwert der Immobilie und dem vorherigen Buchwert im Ergebnis zu erfassen.

64 Die bilanzielle Behandlung von Übertragungen aus den Vorräten in die als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die dann zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, entspricht der Behandlung einer Veräußerung von Vorräten.

65 Wenn ein Unternehmen die Erstellung oder Entwicklung einer selbst hergestellten und als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie abschließt, die dann zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, ist ein zu diesem Zeitpunkt bestehender Unterschiedsbetrag zwischen dem beizulegenden Zeitwert der Immobilie und dem vorherigen Buchwert im Ergebnis zu erfassen.

ABGÄNGE

66 Eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie ist bei ihrem Abgang oder dann, wenn sie dauerhaft nicht mehr genutzt werden soll und ein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen aus ihrem Abgang nicht mehr erwartet wird, auszubuchen (und damit aus der Bilanz zu entfernen).

67 Der Abgang einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie kann durch den Verkauf oder den Abschluss eines Finanzierungsleasingverhältnisses erfolgen. Bei der Bestimmung des Abgangszeitpunkts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien wendet das Unternehmen die Bedingungen des IAS 18 hinsichtlich der Erfassung von Erträgen aus dem Verkauf von Waren und Erzeugnissen an und berücksichtigt die diesbezüglichen Anwendungsleitlinien im Anhang zu IAS 18. IAS 17 ist beim Abgang infolge des Abschlusses eines Finanzierungsleasings oder einer Sale-and-leaseback-Transaktion anzuwenden.

68 Wenn ein Unternehmen gemäß dem Ansatz in Paragraph 16 die Kosten für die Ersetzung eines Teils einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie im Buchwert berücksichtigt, hat es den Buchwert des ersetzten Teils auszubuchen. Bei als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die nach dem Anschaffungskostenmodell bilanziert werden, kann es vorkommen, dass ein ersetztes Teil nicht gesondert abgeschrieben wurde. Sollte die Ermittlung des Buchwerts des ersetzten Teils für ein Unternehmen praktisch nicht durchführbar sein, kann es die Kosten für die Ersetzung als Anhaltspunkt für die Anschaffungskosten des ersetzten Teils zum Zeitpunkt seines Kaufs oder seiner Erstellung verwenden. Beim Modell des beizulegenden Zeitwertes spiegelt der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien unter Umständen bereits die Wertminderung des zu ersetzenden Teils wider. In anderen Fällen kann es schwierig sein zu erkennen, um wie viel der beizulegende Zeitwert für das ersetzte Teil gemindert werden sollte. Sollte eine Minderung des beizulegenden Zeitwertes für das ersetzte Teil praktisch nicht durchführbar sein, können alternativ die Kosten für die Ersetzung in den Buchwert des Vermögenswerts einbezogen werden. Anschließend erfolgt eine Neubewertung des beizulegenden Zeitwerts, wie sie bei Zugängen ohne eine Ersetzung erforderlich wäre.

69 Gewinne oder Verluste, die bei Stilllegung oder Abgang von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien entstehen, sind als Unterschiedsbetrag zwischen dem Nettoveräußerungserlös und dem Buchwert des Vermögenswerts zu bestimmen und in der Periode der Stilllegung bzw. des Abgangs im Ergebnis zu erfassen (es sei denn, dass IAS 17 bei Sale-and-leaseback-Transaktionen etwas anderes erfordert).

70 Das erhaltene Entgelt beim Abgang einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie ist zunächst mit dem beizulegenden Zeitwert zu erfassen. Insbesondere dann, wenn die Zahlung für eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie nicht sofort erfolgt, ist das erhaltene Entgelt beim Erstansatz in Höhe des Gegenwertes des Barpreises zu erfassen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag des Entgelts und dem Gegenwert bei Barzahlung wird als Zinsertrag gemäß IAS 18 nach der Effektivzinsmethode erfasst.

71 Ein Unternehmen wendet IAS 37 oder — soweit sachgerecht — andere Standards auf etwaige Schulden an, die nach dem Abgang einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie verbleiben.

72 Entschädigungen von Dritten für die Wertminderung, den Verlust oder die Aufgabe von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien sind bei Erhalt der Entschädigung im Ergebnis zu erfassen.

73 Wertminderungen oder der Verlust von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, damit verbundene Ansprüche auf oder Zahlungen von Entschädigung von Dritten und jeglicher nachfolgende Kauf oder nachfolgende Erstellung von Ersatzvermögenswerten stellen einzelne wirtschaftliche Ereignisse dar und sind gesondert wie folgt zu bilanzieren:

(a) Wertminderungen von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien werden gemäß IAS 36 erfasst;

(b) Stilllegungen oder Abgänge von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien werden gemäß den Paragraphen 66-71 des vorliegenden Standards erfasst;

(c) Entschädigungen von Dritten für die Wertminderung, den Verlust oder die Aufgabe von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien werden bei Erhalt der Entschädigung im Ergebnis erfasst; und

(d) die Kosten von Vermögenswerten, die in Stand gesetzt, als Ersatz gekauft oder erstellt wurden, werden gemäß den Paragraphen 20-29 des vorliegenden Standards ermittelt.

ANGABEN

Modell des beizulegenden Zeitwerts und Anschaffungskostenmodell

74 Die unten aufgeführten Angaben sind zusätzlich zu denen nach IAS 17 zu machen. Gemäß IAS 17 gelten für den Eigentümer einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie die Angabepflichten für einen Leasinggeber zu den von ihm abgeschlossenen Leasingverhältnissen. Ein Unternehmen, welches eine Immobilie im Rahmen eines Finanzierungs- oder Operating-Leasingverhältnisses als Finanzinvestition hält, macht die Angaben eines Leasingnehmers zu den Finanzierungsleasingverhältnissen sowie die Angaben eines Leasinggebers zu allen Operating-Leasingverhältnissen, die das Unternehmen abgeschlossen hat.

75 Folgende Angaben sind erforderlich:

(a) ob es das Modell des beizulegenden Zeitwerts oder das Anschaffungskostenmodell anwendet

(b) bei Anwendung des Modells des beizulegenden Zeitwerts, ob und unter welchen Umständen die im Rahmen von Operating-Leasingverhältnissen gehaltenen Immobilien als Finanzinvestition eingestuft und bilanziert werden;

(c) sofern eine Zuordnung Schwierigkeiten bereitet (siehe Paragraph 14), die vom Unternehmen verwendeten Kriterien, nach denen zwischen als Finanzinvestition gehaltenen, vom Eigentümer selbst genutzten und Immobilien, die zum Verkauf im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehalten werden, unterschieden wird;

(d) die Methoden und wesentlichen Annahmen, die bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien angewandt wurden, einschließlich einer Aussage, ob die Bestimmung des beizulegenden Zeitwertes durch Marktdaten unterlegt wurde oder aufgrund der Art der Immobilien und in Ermangelung vergleichbarer Marktdaten überwiegend auf anderen Faktoren (die das Unternehmen anzugeben hat) beruhte;

(e) das Ausmaß, in dem der beizulegende Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien (wie in den Abschlüssen bewertet oder angegeben) auf der Grundlage einer Bewertung durch einen unabhängigen Gutachter basiert, der eine entsprechende berufliche Qualifikation und aktuelle Erfahrungen mit der Lage und der Art der zu bewertenden, als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien hat. Hat eine solche Bewertung nicht stattgefunden, ist diese Tatsache anzugeben;

(f) die im Ergebnis erfassten Beträge für:

(i) Mieteinnahmen aus als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien;

(ii) direkte betriebliche Aufwendungen (einschließlich Reparaturen und Instandhaltung), die denjenigen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien direkt zurechenbar sind, mit denen während der Periode Mieteinnahmen erzielt wurden; und

(iii) direkte betriebliche Aufwendungen (einschließlich Reparaturen und Instandhaltung), die denjenigen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien direkt zurechenbar sind, mit denen während der Periode keine Mieteinnahmen erzielt wurden;

(iv) die kumulierte Änderung des beizulegenden Zeitwerts, die beim Verkauf einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie von einem Bestand von Vermögenswerten, in dem das Anschaffungskostenmodell verwendet wird, an einen Bestand, in dem das Modell des beizulegenden Zeitwerts verwendet wird, im Ergebnis erfasst wird (siehe Paragraph 32C);

(g) die Existenz und die Höhe von Beschränkungen hinsichtlich der Veräußerbarkeit von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien oder der Überweisung von Erträgen und Veräußerungserlösen;

(h) vertragliche Verpflichtungen, als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien zu kaufen, zu erstellen oder zu entwickeln, oder solche für Reparaturen, Instandhaltung oder Verbesserungen.

Modell des beizulegenden Zeitwerts

76 Zusätzlich zu den nach Paragraph 75 erforderlichen Angaben hat ein Unternehmen, welches das Modell des beizulegenden Zeitwerts gemäß den Paragraphen 33-55 anwendet, eine Überleitungsrechnung zu erstellen, die die Entwicklung des Buchwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zu Beginn und zum Ende der Periode zeigt und dabei Folgendes darstellt:

(a) Zugänge, wobei diejenigen Zugänge gesondert anzugeben sind, die auf einen Erwerb und die auf nachträgliche im Buchwert eines Vermögenswerts erfasste Anschaffungskosten entfallen;

(b) Zugänge, die aus dem Erwerb im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen resultieren;

(c) Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden oder zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehören, und andere Abgänge;

(d) Nettogewinne oder -verluste aus der Berichtigung des beizulegenden Zeitwerts;

(e) Nettoumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung von Abschlüssen in eine andere Darstellungswährung und aus der Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs in die Darstellungswährung des berichtenden Unternehmens;

(f) Übertragungen in den bzw. aus dem Bestand der Vorräte und der vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien; und

(g) andere Änderungen.

77 Wird die Bewertung einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie für die Abschlüsse erheblich angepasst, beispielsweise um wie in Paragraph 50 beschrieben einen erneuten Ansatz von Vermögenswerten oder Schulden zu vermeiden, die bereits als gesonderte Vermögenswerte und Schulden erfasst wurden, hat das Unternehmen eine Überleitungsrechnung zwischen der ursprünglichen Bewertung und der in den Abschlüssen enthaltenen angepassten Bewertung zu erstellen, in der der Gesamtbetrag aller erfassten zurückaddierten Leasingverpflichtungen und alle anderen wesentlichen Berichtigungen gesondert dargestellt ist.

78 In den in Paragraph 53 beschriebenen Ausnahmefällen, in denen ein Unternehmen als Finanzinvestition gehaltene Immobilien nach dem Anschaffungskostenmodell gemäß IAS 16 bewertet, hat die in Paragraph 76 vorgeschriebenen Überleitungsrechnung die Beträge dieser als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien getrennt von den Beträgen der anderen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien auszuweisen. Zusätzlich hat ein Unternehmen Folgendes anzugeben:

(a) eine Beschreibung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien;

(b) eine Erklärung, warum der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich bestimmt werden kann;

(c) wenn möglich, die Schätzungsbandbreite, innerhalb derer der beizulegende Zeitwert höchstwahrscheinlich liegt; und

(d) bei Abgang der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet wurden:

(i) den Umstand, dass das Unternehmen als Finanzinvestition gehaltene Immobilien veräußert hat, die nicht zum beizulegenden Zeitwert bewertet wurden;

(ii) den Buchwert dieser als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zum Zeitpunkt des Verkaufs; und

(iii) den als Gewinn oder Verlust erfassten Betrag.

Anschaffungskostenmodell

79 Zusätzlich zu den nach Paragraph 75 erforderlichen Angaben hat das Unternehmen, welches das Anschaffungskostenmodell gemäß Paragraph 56 anwendet, Folgendes anzugeben:

(a) die verwendeten Abschreibungsmethoden;

(b) die zugrunde gelegten Nutzungsdauern oder Abschreibungssätze;

(c) den Bruttobuchwert und die kumulierten Abschreibungen (zusammengefasst mit den kumulierten Wertminderungsaufwendungen) zu Beginn und zum Ende der Periode;

(d) eine Überleitungsrechnung, welche die Entwicklung des Buchwertes der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zu Beginn und zum Ende der gesamten Periode zeigt und dabei Folgendes darstellt:

(i) Zugänge, wobei diejenigen Zugänge gesondert anzugeben sind, welche auf einen Erwerb und welche auf als Vermögenswert erfasste nachträgliche Ausgaben entfallen;

(ii) Zugänge, die aus dem Erwerb im Rahmen von Unternehmenszusammenschlüssen resultieren;

(iii) Vermögenswerte, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden oder zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehören, und andere Abgänge;

(iv) Abschreibungen;

(v) den Betrag der Wertminderungsaufwendungen, der während der Periode gemäß IAS 36 erfasst wurde, und den Betrag an wieder aufgehobenen Wertminderungsaufwendungen;

(vi) Nettoumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung von Abschlüssen in eine andere Darstellungswährung und aus der Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs in die Darstellungswährung des berichtenden Unternehmens;

(vii) Übertragungen in den bzw. aus dem Bestand der Vorräte und der vom Eigentümer selbst genutzten Immobilien; und

(viii) sonstige Änderungen; sowie

(e) den beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien. In den in Paragraph 53 beschriebenen Ausnahmefällen, in denen ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien nicht verlässlich bestimmen kann, hat es Folgendes anzugeben:

(i) eine Beschreibung der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien;

(ii) eine Erklärung, warum der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann; und

(iii) wenn möglich, die Schätzungsbandbreite, innerhalb derer der beizulegende Zeitwert höchstwahrscheinlich liegt.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

Modell des beizulegenden Zeitwerts

80 Ein Unternehmen, das bisher IAS 40 (2000) angewandt hat und sich erstmals dafür entscheidet, einige oder alle im Rahmen von Operating-Leasingverhältnissen geleasten Immobilien als Finanzinvestition einzustufen und zu bilanzieren, hat die Auswirkung dieser Entscheidung als eine Berichtigung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen in der Periode zu erfassen, in der die Entscheidung erstmals getroffen wurde. Ferner:

(a) hat das Unternehmen früher (im Abschluss oder anderweitig) den beizulegenden Zeitwert dieser Immobilien in vorhergehenden Perioden veröffentlicht und war der beizulegende Zeitwert auf einer Grundlage ermittelt, die den Anforderungen der Definition des beizulegenden Zeitwerts in Paragraph 5 und den Anwendungsleitlinien der Paragraphen 36-52 genügt, wird dem Unternehmen empfohlen, aber nicht vorgeschrieben:

(i) den Eröffnungsbilanzwert der Gewinnrücklagen für die früheste ausgewiesene Periode, für die der beizulegende Zeitwert veröffentlicht wurde, anzupassen; sowie

(ii) die Vergleichsinformationen für diese Perioden anzupassen; und

(b) hat das Unternehmen früher keine der unter a) beschriebenen Informationen veröffentlicht, sind die Vergleichsinformationen nicht anzupassen und ist diese Tatsache anzugeben.

81 Dieser Standard schreibt eine andere Behandlung als nach IAS 8 vor. Nach IAS 8 sind Vergleichsinformationen anzupassen, es sei denn, dies ist in der Praxis nicht durchführbar.

82 Wenn ein Unternehmen zum ersten Mal diesen Standard anwendet, umfasst die Berichtigung des Eröffnungsbilanzwertes der Gewinnrücklagen die Umgliederung aller Beträge, die für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien in der Neubewertungsrücklage erfasst wurden.

Anschaffungskostenmodell

83 IAS 8 ist auf alle Änderungen der Rechnungslegungsmethoden anzuwenden, die vorgenommen werden, wenn ein Unternehmen diesen Standard zum ersten Mal anwendet und sich für das Anschaffungskostenmodell entscheidet. Zu den Auswirkungen einer Änderung der Rechnungslegungsmethoden gehört auch die Umgliederung aller Beträge, die für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien in der Neubewertungsrücklage erfasst wurden.

84 Die Anforderungen der Paragraphen 27-29 bezüglich der erstmaligen Bewertung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die durch einen Tausch von Vermögenswerten erworben werden, sind nur prospektiv auf künftige Transaktionen anzuwenden.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

85 Dieser Standard ist erstmals in der ersten jährlichen Periode, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnt, anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Perioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

RÜCKNAHME VON IAS 40 (2000)

86 Der vorliegende Standard ersetzt IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* (herausgegeben 2000).

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 41

Landwirtschaft

ZIELSETZUNG

Die Zielsetzung dieses Standards ist die Regelung der Bilanzierung, der Darstellung im Abschluss und der Angabepflichten für landwirtschaftliche Tätigkeit.

ANWENDUNGSBEREICH

1 Dieser Standard ist für die Rechnungslegung über folgende Punkte anzuwenden, wenn sie mit einer landwirtschaftlichen Tätigkeit im Zusammenhang stehen:

(a) biologische Vermögenswerte;

(b) landwirtschaftliche Erzeugnisse zum Zeitpunkt der Ernte; und

(c) Zuwendungen der öffentlichen Hand, die von den Paragraphen 34-35 behandelt werden.

2 Dieser Standard ist nicht anwendbar auf:

(a) Grundstücke, die im Zusammenhang mit landwirtschaftlicher Tätigkeit stehen (siehe IAS 16, *Sachanlagen*, und IAS 40, *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien*); und

(b) immaterielle Vermögenswerte, die mit landwirtschaftlicher Tätigkeit im Zusammenhang stehen (siehe IAS 38, *Immaterielle Vermögenswerte*).

3 Dieser Standard auf landwirtschaftliche Erzeugnisse, welche die Produkte der biologischen Vermögenswerte des Unternehmens darstellen, nur zum Zeitpunkt der Ernte anzuwenden. Danach ist IAS 2 *Vorräte* oder ein anderer anwendbarer Standard anzuwenden. Dementsprechend behandelt dieser Standard nicht die Verarbeitung landwirtschaftlicher Erzeugnisse nach der Ernte, beispielsweise die Verarbeitung von Trauben zu Wein durch den Winzer, der die Trauben selbst angebaut hat. Obwohl diese Verarbeitung eine logische und natürliche Ausdehnung landwirtschaftlicher Tätigkeit sein kann, und die stattfindenden Vorgänge eine gewisse Ähnlichkeit zur biologischen Transformation aufweisen können, fällt eine solche Verarbeitung nicht in die in diesem Standard zugrund gelegte Definition der landwirtschaftlichen Tätigkeit.

4 Die folgende Tabelle enthält Beispiele von biologischen Vermögenswerten, landwirtschaftlichen Erzeugnissen und Produkten, die das Ergebnis der Verarbeitung nach der Ernte darstellen:

Biologische Vermögenswerte	Landwirtschaftliche Erzeugnisse	Produkte aus Weiterverarbeitung
Schafe	Wolle	Garne, Teppiche
Bäume einer Waldflur	Gefällte Baumstämme	Bauholz, Nutzholz
Pflanzen	Baumwolle	Fäden, Kleidung
	Geerntete Zuckerrohre	Zucker
Milchvieh	Milch	Käse
Schweine	Rümpfe geschlachteter Tiere	Würste, geräucherte Schinken
Büsche	Blätter	Tee, getrockneter Tabak
Weinstöcke	Weintrauben	Wein
Obstbäume	Gepflücktes Obst	Verarbeitetes Obst

DEFINITIONEN

Definitionen, die mit der Landwirtschaft im Zusammenhang stehen

5 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Landwirtschaftliche Tätigkeit ist das Management der absatzbestimmten biologischen Transformation biologischer Vermögenswerte in landwirtschaftliche Erzeugnisse oder in zusätzliche biologische Vermögenswerte durch ein Unternehmen.

Landwirtschaftliches Erzeugnis ist das geerntete Produkt der biologischen Vermögenswerte des Unternehmens.

Ein *biologischer Vermögenswert* ist ein lebendes Tier oder eine lebende Pflanze.

Die *biologische Transformation* umfasst den Prozess des Wachstums, des Rückgangs, der Fruchtbringung und der Vermehrung, welcher qualitative oder quantitative Änderungen eines biologischen Vermögenswerts verursacht.

Eine *Gruppe biologischer Vermögenswerte* ist die Zusammenfassung gleichartiger lebender Tiere oder Pflanzen.

Ernte ist die Abtrennung des Erzeugnisses von dem biologischen Vermögenswert oder das Ende der Lebensprozesse eines biologischen Vermögenswerts.

6 Die landwirtschaftliche Tätigkeit deckt eine breite Spanne von Tätigkeiten ab, zum Beispiel Viehzucht, Forstwirtschaft, jährliche oder kontinuierliche Ernte, Kultivierung von Obstgärten und Plantagen, Blumenzucht und Aquakultur (einschließlich Fischzucht). Innerhalb dieser Vielfalt bestehen bestimmte gemeinsame Merkmale:

(a) *Fähigkeit zur Änderung*. Lebende Tiere und Pflanzen sind zur biologischen Transformation fähig;

(b) *Management der Änderung*. Das Management fördert die biologische Transformation durch Verbesserung oder zumindest Stabilisierung der Bedingungen, die für die Durchführung des Prozesses notwendig sind (beispielsweise Nahrungssituation, Feuchtigkeit, Temperatur, Fruchtbarkeit und Helligkeit). Ein solches Management unterscheidet die landwirtschaftliche Tätigkeit von anderen Tätigkeiten. Beispielsweise ist die Nutzung unbewirtschafteter Ressourcen (wie Hochseefischen und Entwaldung) keine landwirtschaftliche Tätigkeit; und

(c) *Bewertung der Änderung*. Als routinemäßige Managementfunktion wird die durch biologische Transformation herbeigeführte Änderung der Qualität (beispielsweise genetische Eigenschaften, Dichte, Reife, Fettgehalt, Proteingehalt und Faserstärke) oder Quantität (beispielsweise Nachkommenschaft, Gewicht, Kubikmeter, Faserlänge oder –dicke und die Anzahl von Keimen) bewertet und überwacht.

7 Biologische Transformationen führen zu folgenden Formen von Ergebnissen:

(a) Änderungen des Vermögenswerts durch (i) Wachstum (eine Zunahme der Quantität oder Verbesserung der Qualität eines Tieres oder einer Pflanze), (ii) Rückgang (eine Abnahme der Quantität oder Verschlechterung der Qualität eines Tieres oder einer Pflanze), oder (iii) Vermehrung (Erzeugung zusätzlicher lebender Tiere oder Pflanzen); oder

(b) Fruchtbringung von landwirtschaftlichen Erzeugnissen wie Latex, Teeblätter, Wolle und Milch.

Allgemeine Definitionen

8 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Ein *aktiver Markt* ist ein Markt, der die nachstehenden Bedingungen kumulativ erfüllt:

(a) die auf dem Markt gehandelten Produkte sind homogen;

(b) vertragswillige Käufer und Verkäufer können in der Regel jederzeit gefunden werden; und

(c) Preise stehen der Öffentlichkeit zur Verfügung.

Der *Buchwert* ist der Betrag, mit dem ein Vermögenswert in der Bilanz erfasst wird.

Der *beizulegende Zeitwert* ist der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.

Zuwendungen der öffentlichen Hand sind definiert in IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand*.

9 Der beizulegende Zeitwert eines Vermögenswerts basiert auf seinem gegenwärtigen Ort und Zustand. Daraus geht hervor, dass beispielsweise der beizulegende Zeitwert eines Rinds auf einem Hof dem jeweiligen Marktpreis des Rinds abzüglich der Transportkosten und anderer Kosten, die durch das Angebot des Rindes auf diesem Markt entstehen, entspricht.

ANSATZ UND BEWERTUNG

10 Ein Unternehmen hat biologische Vermögenswerte und landwirtschaftliche Erzeugnisse dann, und nur dann, anzusetzen, wenn

(a) das Unternehmen den Vermögenswert aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit beherrscht; und

(b) es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen ein mit dem Vermögenswert verbundener künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließen wird; und

(c) der beizulegende Zeitwert oder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswerts verlässlich bewertet werden können.

11 Bei landwirtschaftlichen Tätigkeiten kann die Beherrschung beispielsweise durch das rechtliche Eigentum an einem Rind und durch das Brandzeichen oder eine andere Markierung, die bei Erwerb, Geburt oder Entwöhnung des Kalbes von der Mutterkuh angebracht wurde, bewiesen werden. Der künftige Nutzen wird gewöhnlich durch die Bewertung der wesentlichen körperlichen Eigenschaften ermittelt.

12 Ein biologischer Vermögenswert ist beim erstmaligen Ansatz und an jedem Bilanzstichtag zu seinem beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten zu bewerten; davon ausgenommen ist der in Paragraph 30 beschriebene Fall, in dem der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich bewertet werden kann.

13 Landwirtschaftliche Erzeugnisse, die von den biologischen Vermögenswerten des Unternehmens geerntet werden, sind zum Zeitpunkt der Ernte mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten zu bewerten. Zu diesem Zeitpunkt stellt eine solche Bewertung die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die Anwendung von IAS 2 *Vorräte* oder einem anderen anwendbaren Standard dar.

14 Die Verkaufskosten schließen Provisionen an Makler und Händler, Abgaben an Aufsichtsbehörden und Warenterminbörsen sowie Verkehrsteuern und Zölle ein. Nicht zu den Verkaufskosten gehören Transport und andere notwendige Kosten, um Vermögenswerte einem Markt zuzuführen.

15 Die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts für einen biologischen Vermögenswert oder ein landwirtschaftliches Erzeugnis kann vereinfacht werden durch die Gruppierung von biologischen Vermögenswerten oder landwirtschaftlichen Erzeugnissen nach wesentlichen Eigenschaften, beispielsweise nach Alter oder Qualität. Ein Unternehmen wählt die Eigenschaften danach aus, welche auf dem Markt als Preisgrundlage herangezogen werden.

16 Unternehmen schließen oft Verträge ab, um ihre biologischen Vermögenswerte oder landwirtschaftlichen Erzeugnisse zu einem späteren Zeitpunkt zu verkaufen. Die Vertragspreise sind nicht notwendigerweise für die Ermittlung des beizulegenden Zeitwertes relevant, da der beizulegende Zeitwert die gegenwärtige Marktsituation widerspiegelt, in welcher ein vertragswilliger Käufer und Verkäufer eine Geschäftsbeziehung eingehen. Demnach ist der beizulegende Zeitwert eines biologischen Vermögenswerts oder eines landwirtschaftlichen Erzeugnisses aufgrund der Existenz eines Vertrags nicht anzupassen. In einigen Fällen kann der Vertrag über den Verkauf eines biologischen Vermögenswerts oder landwirtschaftlichen Erzeugnisses ein belastender Vertrag sein, wie in IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* definiert. IAS 37 wird auf belastende Verträge angewandt.

17 Wenn für einen biologischen Vermögenswert oder ein landwirtschaftliches Erzeugnis ein aktiver Markt existiert, ist der notierte Preis in diesem Markt die angemessene Grundlage für die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts für diesen Vermögenswert. Wenn ein Unternehmen Zugang zu verschiedenen aktiven Märkten hat, nutzt das Unternehmen den relevantesten Markt. Wenn beispielsweise ein Unternehmen Zugang zu zwei aktiven Märkten hat, würde es den bestehenden Preis in dem Markt zu Grunde legen, der voraussichtlich genutzt wird.

18 Wenn ein aktiver Markt nicht existiert, legt ein Unternehmen — sofern vorhanden — einen oder mehrere der folgenden Punkte für die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts zu Grunde:

(a) den jüngsten Markttransaktionspreis, vorausgesetzt, dass keine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen zwischen dem Transaktionszeitpunkt und dem Bilanzstichtag eingetreten ist;

(b) Marktpreise für ähnliche Vermögenswerte mit Anpassungen, um die Unterschiede widerzuspiegeln; und

(c) Branchen-Benchmarks, wie der Wert einer Obstplantage, ausgedrückt durch Exportkisten, Scheffel oder Hektar, und der Wert der Rinder, ausgedrückt durch Kilogramm Fleisch.

19 In einigen Fällen können die in Paragraph 18 aufgeführten Informationsquellen verschiedene Schlussfolgerungen für den beizulegenden Zeitwert eines biologischen Vermögenswertes oder eines landwirtschaftlichen Erzeugnisses nahe legen. Ein Unternehmen berücksichtigt die Gründe für diese Unterschiede, um innerhalb einer relativ engen Bandbreite vernünftiger Schätzungen die verlässlichste Schätzung für den beizulegenden Zeitwert zu erhalten.

20 Unter gewissen Umständen können marktbestimmte Preise oder Werte nicht für einen biologischen Vermögenswert in seinem gegenwärtigen Zustand verfügbar sein. Unter diesen Umständen nutzt ein Unternehmen für die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts den Barwert der erwarteten Netto-Cashflows eines Vermögenswerts abgezinst mit einem aktuellen marktbestimmten Vorsteuer-Zinssatz.

21 Die Zielsetzung der Berechnung des Barwerts der erwarteten Netto-Cashflows ist die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts eines biologischen Vermögenswerts an seinem gegenwärtigen Ort und in seinem gegenwärtigen Zustand. Ein Unternehmen berücksichtigt dies bei der Ermittlung eines angemessenen Abzinsungssatzes und bei der Schätzung der voraussichtlichen Netto-Cashflows. Der gegenwärtige Zustand eines biologischen Vermögenswerts schließt jede Werterhöhung durch zusätzliche biologische Transformationen und künftige Aktivitäten des Unternehmens, wie solche, die mit der Steigerung künftiger biologischer Transformationen, Ernten und Verkäufe im Zusammenhang stehen, aus.

22 Ein Unternehmen berücksichtigt nicht die Cashflows für die Finanzierung der Vermögenswerte, für Steuern oder für die Wiederherstellung biologischer Vermögenswerte nach der Ernte (beispielsweise die Kosten für die Wiederanpflanzung von Bäumen einer Waldflur nach der Abholzung).

23 Mit der Zustimmung zu einem unabhängigen Transaktionspreis berücksichtigen sachverständige, vertragswillige Käufer und Verkäufer die Möglichkeit von Schwankungen der Cashflows. Daraus folgt, dass der beizulegende Zeitwert die Möglichkeit solcher Schwankungen widerspiegelt. Daher berücksichtigt ein Unternehmen die Erwartungen über mögliche Schwankungen der Cashflows entweder in den erwarteten Cashflows, dem Abzinsungssatz oder in einer Kombination der beiden. Bei der Ermittlung des Abzinsungssatzes geht ein Unternehmen von Annahmen aus, die mit denen für die Schätzung der erwarteten Cashflows übereinstimmen, um die Wirkung einer doppelten oder fehlenden Berücksichtigung einiger Annahmen zu vermeiden.

24 Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten können manchmal dem beizulegenden Zeitwert näherungsweise entsprechen, insbesondere wenn:

(a) geringe biologische Transformationen seit der erstmaligen Kostenverursachung stattgefunden haben (beispielsweise unmittelbar vor dem Bilanzstichtag gepflanzte Obstbaumsämlinge); oder

(b) der Einfluss der biologischen Transformation auf den Preis voraussichtlich nicht wesentlich ist (beispielsweise das Anfangswachstum in einem 30jährigen Produktionszyklus eines Kiefernbestandes).

25 Biologische Vermögenswerte sind oft körperlich mit dem Grundstück verbunden (beispielsweise Bäume in einer Waldflur). Möglicherweise besteht kein eigenständiger Markt für biologische Vermögenswerte, die mit dem Grundstück verbunden sind, jedoch ein aktiver Markt für kombinierte Vermögenswerte, d. h. für biologische Vermögenswerte, für unbestellte Grundstücke und für Bodenverbesserungen als ein Bündel. Ein Unternehmen kann die Informationen über die kombinierten Vermögenswerte zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts der biologischen Vermögenswerte nutzen. Beispielsweise kann zur Erzielung des beizulegenden Zeitwerts der biologischen Vermögenswerte der beizulegende Zeitwert des unbestellten Grundstückes und der Bodenverbesserungen von dem beizulegenden Zeitwert der kombinierten Vermögenswerte abgezogen werden.

Gewinne und Verluste

26 Ein Gewinn oder Verlust, der beim erstmaligen Ansatz eines biologischen Vermögenswerts zum beizulegenden Zeitwert abzüglich geschätzter Verkaufskosten und durch eine Änderung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der geschätzten Verkaufskosten eines biologischen Vermögenswertes entsteht, ist in das Ergebnis der Periode einzubeziehen, in der er entstanden ist.

27 Ein Verlust kann beim erstmaligen Ansatz eines biologischen Vermögenswerts entstehen, weil bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der geschätzten Verkaufskosten eines biologischen Vermögenswerts die geschätzten Verkaufskosten abgezogen werden. Ein Gewinn kann beim erstmaligen Ansatz eines biologischen Vermögenswerts entstehen, wenn beispielsweise ein Kalb geboren wird.

28 Ein Gewinn oder Verlust, der beim erstmaligen Ansatz von landwirtschaftlichen Erzeugnissen zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten entsteht, ist in das Ergebnis der Periode einzubeziehen, in der er entstanden ist.

29 Ein Gewinn oder Verlust kann beim erstmaligen Ansatz von landwirtschaftlichen Erzeugnissen als Folge der Ernte entstehen.

Unfähigkeit, den beizulegenden Zeitwert verlässlich zu ermitteln

30 Es wird angenommen, dass der beizulegende Zeitwert für einen biologischen Vermögenswert verlässlich bestimmt werden kann. Diese Annahme kann jedoch lediglich beim erstmaligen Ansatz eines biologischen Vermögenswerts widerlegt werden, für den marktbestimmte Preise oder Werte nicht vorhanden sind und für den alternative Schätzungen des beizulegenden Zeitwertes als eindeutig nicht verlässlich gelten. In einem solchen Fall ist dieser biologische Vermögenswert mit seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich aller kumulierten Abschreibungen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen zu bewerten. Sobald der beizulegende Zeitwert eines solchen biologischen Vermögenswerts verlässlich ermittelbar wird, hat ein Unternehmen ihn zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten zu bewerten. Der beizulegende Zeitwert gilt als verlässlich ermittelbar, sobald ein langfristiger biologischer Vermögenswert gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllt (oder in eine als zur Veräußerung gehalten eingestufte Veräußerungsgruppe aufgenommen wird).

31 Die Annahme in Paragraph 30 kann lediglich beim erstmaligen Ansatz widerlegt werden. Ein Unternehmen, das früher einen biologischen Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten bewertet hat, fährt mit der Bewertung des biologischen Vermögenswerts zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten bis zum Abgang fort.

32 In jedem Fall bewertet ein Unternehmen landwirtschaftliche Erzeugnisse zum Zeitpunkt der Ernte zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten. Dieser Standard folgt der Auffassung, dass der beizulegende Zeitwert der landwirtschaftlichen Erzeugnisse zum Zeitpunkt der Ernte immer verlässlich bewertet werden kann.

33 Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, der kumulierten Abschreibungen und der kumulierten Wertminderungsaufwendungen berücksichtigt ein Unternehmen IAS 2 *Vorräte* IAS 16 *Sachanlagen* und IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten*.

ZUWENDUNGEN DER ÖFFENTLICHEN HAND

34 Eine unbedingte Zuwendung der öffentlichen Hand, die mit einem biologischen Vermögenswert im Zusammenhang steht, der zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten bewertet wird, ist nur dann als Ertrag zu erfassen, wenn die Zuwendung der öffentlichen Hand einforderbar wird.

35 Wenn eine Zuwendung der öffentlichen Hand, einschließlich einer Zuwendung der öffentlichen Hand für die Nichtausübung einer bestimmten landwirtschaftlichen Tätigkeit, die mit einem biologischen Vermögenswert im Zusammenhang steht, der zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten bewertet wird, bedingt ist, hat ein Unternehmen die Zuwendung der öffentlichen Hand nur dann als Ertrag zu erfassen, wenn die mit der Zuwendung der öffentlichen Hand verbundenen Bedingungen eingetreten sind.

36 Die Bedingungen für Zuwendungen der öffentlichen Hand sind vielfältig. Beispielsweise kann eine Zuwendung der öffentlichen Hand verlangen, dass ein Unternehmen eine bestimmte Fläche fünf Jahre bewirtschaftet und die Rückzahlung aller Zuwendungen der öffentlichen Hand fordern, wenn weniger als fünf Jahre bewirtschaftet wird. In diesem Fall wird die Zuwendung der öffentlichen Hand nicht als Ertrag erfasst, bis die fünf Jahre vergangen sind. Wenn die Zuwendung der öffentlichen Hand es jedoch erlaubt, einen Teil der Zuwendung der öffentlichen Hand aufgrund des Zeitablaufes zu behalten, erfasst das Unternehmen die Zuwendung der öffentlichen Hand zeitproportional als Ertrag.

37 Wenn eine Zuwendung der öffentlichen Hand mit einem biologischen Vermögenswert im Zusammenhang steht, der zu seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich aller kumulierten Abschreibungen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen bewertet wird (siehe Paragraph 30), wird IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand* angewandt.

38 Dieser Standard schreibt eine andere Behandlung als IAS 20 vor, wenn eine Zuwendung der öffentlichen Hand mit einem biologischen Vermögenswert im Zusammenhang steht, der zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten bewertet wird, oder wenn eine Zuwendung der öffentlichen Hand die Nichtausübung einer bestimmten landwirtschaftlichen Tätigkeit verlangt. IAS 20 wird lediglich auf eine Zuwendung der öffentlichen Hand angewandt, die mit einem biologischen Vermögenswert im Zusammenhang steht, der zu seinen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich aller kumulierten Abschreibungen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen bewertet wird.

ANGABEN

39 [gestrichen]

Allgemeines

40 Ein Unternehmen hat den Gesamtbetrag des Gewinns oder Verlusts anzugeben, der während der laufenden Periode beim erstmaligen Ansatz biologischer Vermögenswerte und landwirtschaftlicher Erzeugnisse und durch die Änderung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der geschätzten Verkaufskosten der biologischen Vermögenswerte entsteht.

41 Ein Unternehmen hat jede Gruppe von biologischen Vermögenswerten zu beschreiben.

42 Die nach Paragraph 41 geforderten Angaben können in Form verbaler oder wertmäßiger Beschreibungen erfolgen.

43 Einem Unternehmen wird empfohlen, eine wertmäßige Beschreibung jeder Gruppe von biologischen Vermögenswerten zur Verfügung zu stellen, erforderlichenfalls unterschieden nach verbrauchbaren und produzierenden biologischen Vermögenswerten oder nach reifen und unreifen biologischen Vermögenswerten. Beispielsweise kann ein Unternehmen den Buchwert von verbrauchbaren biologischen Vermögenswerten und von produzierenden biologischen Vermögenswerten nach Gruppen angeben. Ein Unternehmen kann weiterhin diese Buchwerte nach reifen und unreifen Vermögenswerten aufteilen. Diese Unterscheidungen stellen Informationen zur Verfügung, die hilfreich sein können, um den zeitlichen Anfall künftiger Cashflows abschätzen zu können. Ein Unternehmen gibt die Grundlage für solche Unterscheidungen an.

44 Verbrauchbare biologische Vermögenswerte sind solche, die als landwirtschaftliche Erzeugnisse geerntet oder als biologische Vermögenswerte verkauft werden sollen. Beispiele für verbrauchbare biologische Vermögenswerte sind der Viehbestand für die Fleischproduktion, der Viehbestand für den Verkauf, Fische in Farmen, Getreide wie Mais und Weizen sowie Bäume, die als Nutzholz wachsen. Produzierende biologische Vermögenswerte unterscheiden sich von verbrauchbaren biologischen Vermögenswerten; z. B. Viehbestand, der für die Milchproduktion gehalten wird, Weinstöcke, Obstbäume sowie Bäume, die der Brennholzgewinnung dienen, während der Baum erhalten bleibt. Produzierende biologische Vermögenswerte sind keine landwirtschaftlichen Erzeugnisse, vielmehr sind sie selbstregenerierend.

45 Biologische Vermögenswerte können entweder als reife oder als unreife biologische Vermögenswerte klassifiziert werden. Reife biologische Vermögenswerte sind solche, die den Erntegrad erlangt haben (für verbrauchbare biologische Vermögenswerte) oder gewöhnliche Ernten tragen können (für produzierende biologische Vermögenswerte).

46 Wenn nicht an anderer Stelle innerhalb von Informationen, die mit dem Abschluss veröffentlicht werden, angegeben, hat ein Unternehmen Folgendes zu beschreiben:

(a) die Art seiner Tätigkeiten, die mit jeder Gruppe von biologischen Vermögenswerten verbunden sind; und

(b) nicht finanzielle Maßgrößen oder Schätzungen für die körperlichen Mengen von

(i) jeder Gruppe von biologischen Vermögenswerten des Unternehmens zum Periodenende; und

(ii) Produktionsmengen landwirtschaftlicher Erzeugnisse während der Periode.

47 Ein Unternehmen hat die Methoden und wesentlichen Annahmen anzugeben, die bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts jeder Gruppe landwirtschaftlicher Erzeugnisse zum Erntezeitpunkt und jeder Gruppe biologischer Vermögenswerte angewandt werden.

48 Ein Unternehmen hat den zum Erntezeitpunkt ermittelten beizulegenden Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten der landwirtschaftlichen Erzeugnisse, die während der Periode geerntet wurden, anzugeben.

49 Folgende Angaben sind erforderlich:

(a) die Existenz und die Buchwerte biologischer Vermögenswerte, mit denen ein beschränktes Eigentumsrecht verbunden ist, und die Buchwerte biologischer Vermögenswerte, die als Sicherheit für Verbindlichkeiten begeben sind;

(b) der Betrag von Verpflichtungen für die Entwicklung oder den Erwerb von biologischen Vermögenswerten; und

(c) Finanzrisikomanagementstrategien, die mit der landwirtschaftlichen Tätigkeit im Zusammenhang stehen.

50 Ein Unternehmen hat eine Überleitungsrechnung der Änderungen des Buchwerts der biologischen Vermögenswerte zwischen dem Beginn und dem Ende der Berichtsperiode anzugeben. Die Überleitungsrechnung hat zu enthalten:

(a) den Gewinn oder Verlust aufgrund von Änderungen der beizulegenden Zeitwerte abzüglich der geschätzten Verkaufskosten;

(b) Erhöhungen infolge von Käufen;

(c) Verringerungen, die Verkäufen und biologischen Vermögenswerten, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden (oder zu einer als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Veräußerungsgruppe gehören), zuzurechnen sind;

(d) Verringerungen infolge der Ernte;

(e) Erhöhungen, die aus Unternehmenszusammenschlüssen resultieren;

(f) Nettoumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung von Abschlüssen in eine andere Darstellungswährung und aus der Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs in die Darstellungswährung des berichtenden Unternehmens; und

(g) sonstige Änderungen.

51 Der beizulegende Zeitwert abzüglich der geschätzten Verkaufskosten eines biologischen Vermögenswertes kann sich infolge von körperlichen Änderungen und infolge von Preisänderungen auf dem Markt ändern. Eine gesonderte Angabe von körperlichen Änderungen und von Preisänderungen ist nützlich, um die Ertragskraft der Berichtsperiode und die Zukunftsaussichten zu beurteilen, insbesondere wenn ein Produktionszyklus länger als ein Jahr dauert. In solchen Fällen wird einem Unternehmen empfohlen, den im Periodenergebnis enthaltenen Betrag der Änderung des beizulegenden Zeitwertes abzüglich der geschätzten Verkaufskosten aufgrund von körperlichen Änderungen und aufgrund von Preisänderungen je Gruppe oder auf andere Weise anzugeben. Diese Informationen sind grundsätzlich weniger nützlich, wenn der Produktionszyklus weniger als ein Jahr dauert (beispielsweise bei der Hühnerzucht oder dem Getreideanbau).

52 Biologische Transformationen führen vielen Arten der körperlichen Änderung — Wachstum, Rückgang, Fruchtbringung und Vermehrung –, welche sämtlich beobachtbar und bewertbar sind. Jede dieser körperlichen Änderungen hat einen unmittelbaren Bezug zu künftigen wirtschaftlichen Nutzen. Eine Änderung des beizulegenden Zeitwerts eines biologischen Vermögenswerts aufgrund der Ernte ist ebenfalls eine körperliche Änderung.

53 Landwirtschaftliche Tätigkeit ist häufig klimatischen, krankheitsbedingten und anderen natürlichen Risiken ausgesetzt. Tritt ein Ereignis ein, durch das ein wesentlicher Ertrags- bzw. Aufwandsposten entsteht, sind die Art und der Betrag dieses Postens gemäß IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* auszuweisen. Beispiele für solche Ereignisse sind das Ausbrechen einer Viruserkrankung, eine Überschwemmung, starke Dürre oder Frost sowie eine Insektenplage.

Zusätzliche Angaben für biologische Vermögenswerte, wenn der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich bewertet werden kann

54 Wenn ein Unternehmen biologische Vermögenswerte am Periodenende zu ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich aller kumulierten Abschreibungen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen (siehe Paragraph 30) bewertet, hat ein Unternehmen für solche biologischen Vermögenswerte anzugeben:

(a) eine Beschreibung der biologischen Vermögenswerte;

(b) eine Erklärung, warum der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich bemessen werden kann;

(c) sofern möglich eine Schätzungsbandbreite, innerhalb welcher der beizulegende Zeitwert höchstwahrscheinlich liegt;

(d) die verwendete Abschreibungsmethode;

(e) die verwendeten Nutzungsdauern oder Abschreibungssätze; und

(f) den Bruttobuchwert und die kumulierten Abschreibungen (zusammengefasst mit den kumulierten Wertminderungsaufwendungen) zu Beginn und zum Ende der Periode.

55 Wenn ein Unternehmen während der Berichtsperiode biologische Vermögenswerte zu ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich aller kumulierten Abschreibungen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen (siehe Paragraph 30) bewertet, hat ein Unternehmen jeden bei Ausscheiden solcher biologischen Vermögenswerte erfassten Gewinn oder Verlust anzugeben. Die in Paragraph 50 geforderte Überleitungsrechnung hat die Beträge gesondert anzugeben, die mit solchen biologischen Vermögenswerten im Zusammenhang stehen. Die Überleitungsrechnung hat zusätzlich die folgenden Beträge, die mit diesen biologischen Vermögenswerten im Zusammenhang stehen, im Periodenergebnis zu berücksichtigen:

(a) Wertminderungsaufwendungen;

(b) Wertaufholungen aufgrund früherer Wertminderungsaufwendungen; und

(c) Abschreibungen.

56 Wenn der beizulegende Zeitwert der biologischen Vermögenswerte während der Berichtsperiode verlässlich ermittelbar wird, die früher zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich aller kumulierten Abschreibungen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen bewertet wurden, hat ein Unternehmen für diese biologischen Vermögenswerte anzugeben:

(a) eine Beschreibung der biologischen Vermögenswerte;

(b) eine Begründung, warum der beizulegende Zeitwert verlässlich ermittelbar wurde; und

(c) die Auswirkung der Änderung.

Zuwendungen der öffentlichen Hand

57 Ein Unternehmen hat folgende mit der in diesem Standard abgedeckten landwirtschaftlichen Tätigkeit in Verbindung stehenden Punkte anzugeben:

(a) die Art und das Ausmaß der im Abschluss erfassten öffentlichen Zuwendungen der öffentlichen Hand;

(b) unerfüllte Bedingungen und andere Haftungsverhältnisse, die im Zusammenhang mit Zuwendungen der öffentlichen Hand stehen; und

(c) wesentliche zu erwartende Verringerungen des Umfangs der Zuwendungen der öffentlichen Hand.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

58 Dieser Standard ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2003 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2003 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

59 Dieser Standard enthält keine besonderen Übergangsvorschriften. Die erstmalige Anwendung dieses Standards wird gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* behandelt.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 1

Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards

ZIELSETZUNG

1 Die Zielsetzung dieses IFRS ist es sicherzustellen, dass der *erste IFRS-Abschluss* eines Unternehmens und dessen Zwischenberichte, die sich auf eine Periode innerhalb des Berichtszeitraums dieses ersten Abschlusses beziehen, hochwertige Informationen enthalten, die

(a) für Abschlussadressaten transparent und über alle dargestellten Perioden hinweg vergleichbar sind,

(b) einen geeigneten Ausgangspunkt für die Rechnungslegung nach *International Financial Reporting Standards (IFRS)* darstellen; und

(c) zu Kosten erstellt werden können, die den Nutzen für Abschlussadressaten nicht übersteigen.

ANWENDUNGSBEREICH

2 Ein Unternehmen muss diesen IFRS in

(a) seinem ersten IFRS-Abschluss; und

(b) ggf. jedem Zwischenbericht, den es gemäß IAS 34 *Zwischenberichterstattung* erstellt und der sich auf eine Periode innerhalb des Berichtszeitraums dieses ersten IFRS-Abschlusses bezieht, anwenden.

3 Der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens ist der erste Abschluss des Geschäftsjahres, in welchem das Unternehmen die IFRS durch eine ausdrückliche und uneingeschränkte Bestätigung in diesem Abschluss der Übereinstimmung mit IFRS anwendet. Ein Abschluss nach IFRS ist der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens, falls dieses beispielsweise

(a) seinen aktuellsten vorherigen Abschluss

(i) nach nationalen Vorschriften, die nicht in jeder Hinsicht mit IFRS übereinstimmen;

(ii) in allen Einzelheiten entsprechend den IFRS, jedoch ohne eine ausdrückliche und uneingeschränkte Bestätigung der Übereinstimmung mit IFRS innerhalb des Abschlusses;

(iii) mit einer ausdrücklichen Bestätigung der Übereinstimmung mit einigen, jedoch nicht allen IFRS;

(iv) nach nationalen, von IFRS abweichenden Vorschriften unter Verwendung individueller IFRS zur Berücksichtigung von Posten, für die keine nationalen Vorgaben bestanden; oder

(v) nach nationalen Vorschriften mit einer Überleitung einiger Beträge auf nach IFRS ermittelte Beträge erstellt hat;

(b) nur zur internen Nutzung einen Abschluss nach IFRS erstellt hat, ohne diesen den Eigentümern des Unternehmens oder sonstigen externen Abschlussadressaten zur Verfügung zu stellen;

(c) für Konsolidierungszwecke eine Konzernberichterstattung nach IFRS erstellt hat, ohne einen kompletten Abschluss gemäß Definition in IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* zu erstellen; oder

(d) für frühere Perioden keine Abschlüsse veröffentlicht hat.

4 Dieser IFRS ist anzuwenden, falls ein Unternehmen zum ersten Mal IFRS anwendet. Er muss nicht angewandt werden, falls ein Unternehmen beispielsweise

(a) keine weiteren Abschlüsse nach nationalen Vorschriften veröffentlicht und in der Vergangenheit solche Abschlüsse sowie zusätzliche Abschlüsse mit einer ausdrücklichen und uneingeschränkten Bestätigung der Übereinstimmung mit IFRS veröffentlicht hat;

(b) im vorigen Jahr Abschlüsse nach nationalen Vorschriften erstellt hat, die eine ausdrückliche und uneingeschränkte Bestätigung der Übereinstimmung mit IFRS enthalten; oder

(c) im vorigen Jahr Abschlüsse veröffentlicht hat, die eine ausdrückliche und uneingeschränkte Bestätigung der Übereinstimmung mit IFRS enthalten, selbst wenn die Abschlussprüfer für diese Abschlüsse einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt haben.

5 Dieser IFRS gilt nicht für Änderungen der Rechnungslegungsmethoden eines Unternehmens, das IFRS bereits anwendet. Solche Änderungen werden in

(a) Bestimmungen hinsichtlich der Änderungen von Rechnungslegungsmethoden in IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler;* und

(b) spezifischen Übergangsvorschriften anderer IFRS behandelt.

ERFASSUNG UND BEWERTUNG

IFRS-Eröffnungsbilanz

6 Zum *Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS* muss ein Unternehmen eine *IFRS-Eröffnungsbilanz* erstellen. Diese stellt den Ausgangspunkt seiner Rechnungslegung nach IFRS dar. Ein Unternehmen braucht seine IFRS-Eröffnungsbilanz in seinem ersten IFRS-Abschluss nicht darzustellen.

Rechnungslegungsmethoden

7 Ein Unternehmen hat in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz und für alle innerhalb seines ersten IFRS-Abschlusses dargestellten Perioden einheitliche Rechnungslegungsmethoden anzuwenden. Diese Rechnungslegungsmethoden müssen allen IFRS entsprechen, die am Berichtsstichtag für seinen ersten IFRS-Abschluss gelten (mit Ausnahme der in den Paragraphen 13-34B, 36A-36C und 37 genannten Fälle).

8 Ein Unternehmen darf keine unterschiedlichen, früher geltenden IFRS-Versionen anwenden. Ein neuer, noch nicht verbindlicher IFRS darf von einem Unternehmen angewandt werden, falls eine frühere Anwendung zulässig ist.

Beispiel: Einheitliche Anwendung der neuesten IFRS-Versionen

Hintergrund

Der Berichtsstichtag des IFRS-Abschlusses von Unternehmen A ist der 31. Dezember 2005. Unternehmen A entschließt sich, in diesem Abschluss lediglich Vergleichsinformationen für ein Jahr darzustellen (siehe Paragraph 36). Der Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS ist daher der Beginn des Geschäftsjahres am 1. Januar 2004 (oder entsprechend dem Geschäftsjahresende am 31. Dezember 2003). Unternehmen A veröffentlichte seinen Abschluss jedes Jahr zum 31. Dezember (bis einschließlich zum 31. Dezember 2004) nach den *vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen*.

Anwendung der Vorschriften

Unternehmen A muss die IFRS anwenden, die für Perioden gelten, die am 31. Dezember 2005 enden, und zwar:

(a) bei der Erstellung seiner IFRS-Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2004; und

(b) bei der Erstellung und Darstellung seiner Bilanz zum 31. Dezember 2005 (einschließlich der Vergleichszahlen für 2004), seiner Gewinn- und Verlustrechnung, der Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals und der Kapitalflussrechnung für das Jahr bis zum 31. Dezember 2005 (einschließlich Vergleichszahlen für 2004) sowie der Angaben (einschließlich Vergleichsinformationen für 2004).

Falls ein neuer IFRS noch nicht verbindlich ist, aber eine frühere Anwendung zulässt, darf Unternehmen A diesen IFRS in seinem ersten IFRS-Abschluss anwenden, ist dazu jedoch nicht verpflichtet.

9 Die Übergangsvorschriften anderer IFRS gelten für Änderungen der Rechnungslegungsmethoden eines Unternehmens, das IFRS bereits anwendet. Sie gelten nicht für den Übergang eines *erstmaligen Anwenders* auf IFRS, mit Ausnahme der in den Paragraphen 25D, 34A und 34B beschriebenen Regelungen.

10 Mit Ausnahme der in den Paragraphen 13-34B und 36A-36C beschriebenen Fälle ist ein Unternehmen in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz dazu verpflichtet

(a) alle Vermögenswerte und Schulden anzusetzen, deren Ansatz nach den IFRS vorgeschrieben ist;

(b) keine Posten als Vermögenswerte oder Schulden anzusetzen, falls die IFRS deren Ansatz nicht erlauben;

(c) alle Posten umzugliedern, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als eine bestimmte Kategorie Vermögenswert, Schuld oder Bestandteil des Eigenkapitals angesetzt wurden, nach den IFRS jedoch eine andere Kategorie Vermögenswert, Schuld oder Bestandteil des Eigenkapitals darstellen; und

(d) die IFRS bei der Bewertung aller angesetzten Vermögenswerte und Schulden anzuwenden.

11 Die Rechnungslegungsmethoden, die ein Unternehmen in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz verwendet, können sich von den Methoden der zum selben Zeitpunkt verwendeten vorherigen Rechnungslegungsgrundsätze unterscheiden. Die sich ergebenden Berichtigungen resultieren aus Ereignissen und Geschäftsvorfällen vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS. Ein Unternehmen hat solche Berichtigungen daher zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS direkt in den Gewinnrücklagen (oder, falls angemessen, in einer anderen Eigenkapitalkategorie) zu erfassen.

12 Dieser IFRS legt zwei Arten von Ausnahmen vom Grundsatz fest, dass die IFRS-Eröffnungsbilanz eines Unternehmens mit den Vorschriften aller IFRS übereinstimmen muss:

(a) Die Paragraphen 13-25G und 36A-36C befreien von einigen Vorschriften anderer IFRS.

(b) Die Paragraphen 26-34B verbieten die retrospektive Anwendung einiger Aspekte anderer IFRS.

Befreiungen von anderen IFRS

13 Ein Unternehmen kann eine oder mehrere der folgenden Befreiungen in Anspruch nehmen:

(a) Unternehmenszusammenschlüsse (Paragraph 15);

(b) *beizulegender Zeitwert* oder Neubewertung als *Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten* (Paragraphen 16-19);

(c) Leistungen an Arbeitnehmer (Paragraphen 20 und 20A);

(d) kumulierte Umrechnungsdifferenzen (Paragraphen 21 und 22);

(e) zusammengesetzte Finanzinstrumente (Paragraph 23);

(f) Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen (Paragraphen 24 und 25);

(g) Einstufung von früher angesetzten Finanzinstrumenten (Paragraph 25A);

(h) anteilsbasierte Vergütungen (Paragraphen 25B und 25C);

(i) Versicherungsverträge (Paragraph 25D);

(j) in den Sachanlagen enthaltene Kosten für die Entsorgung (Paragraph 25E);

(k) Leasingverhältnisse (Paragraph 25F) und

(l) Bewertung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten beim erstmaligen Ansatz mit dem beizulegenden Zeitwert (Paragraph 25G).

Ein Unternehmen darf diese Befreiungen nicht analog auf andere Sachverhalte anwenden.

14 Einige der folgenden Befreiungen beziehen sich auf den beizulegenden Zeitwert. IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* erläutert, wie beizulegende Zeitwerte identifizierbarer Vermögenswerte und Schulden ermittelt werden, die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben wurden. Ein Unternehmen muss für die Ermittlung der beizulegenden Zeitwerte die entsprechenden Erläuterungen dieses IFRS anwenden, solange kein anderer IFRS spezifischere Anwendungsleitlinien hinsichtlich der Ermittlung beizulegender Zeitwerte für den jeweiligen Vermögenswert oder die Schuld enthält. Diese beizulegenden Zeitwerte müssen die Gegebenheiten des Zeitpunkts wiedergeben, für den sie ermittelt wurden.

Unternehmenszusammenschlüsse

15 Für Unternehmenszusammenschlüsse, die ein Unternehmen vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS erfasst hat, sind die Vorschriften aus Anhang B anzuwenden.

Beizulegender Zeitwert oder Neubewertung als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten

16 Ein Unternehmen kann eine Sachanlage zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zu ihrem beizulegenden Zeitwert bewerten und diesen beizulegenden Zeitwert als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten an diesem Datum verwenden.

17 Ein erstmaliger Anwender darf eine am oder vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgenommene Neubewertung einer Sachanlage als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Zeitpunkt der Neubewertung ansetzen, falls die Neubewertung zum Zeitpunkt ihrer Ermittlung weitgehend vergleichbar war mit

(a) dem beizulegenden Zeitwert; oder

(b) den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach IFRS, angepasst beispielsweise zur Berücksichtigung von Veränderungen eines allgemeinen oder spezifischen Preisindex.

18 Die Wahlrechte der Paragraphen 16 und 17 gelten auch für

(a) als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, falls sich ein Unternehmen zur Verwendung des Anschaffungskostenmodells in IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* entschließt; und

(b) immaterielle Vermögenswerte, die folgende Kriterien erfüllen:

(i) die Ansatzkriterien aus IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* (einschließlich einer verlässlichen Bewertung der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten); und

(ii) die Kriterien aus IAS 38 zur Neubewertung (einschließlich der Existenz eines aktiven Markts).

Ein Unternehmen darf diese Wahlrechte nicht für andere Vermögenswerte oder Schulden verwenden.

19 Ein erstmaliger Anwender kann gemäß den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen für alle oder einen Teil seiner Vermögenswerte und Schulden einen als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert ermittelt haben, indem er sie wegen eines Ereignisses wie einer Privatisierung oder eines Börsengangs zu ihrem beizulegenden Zeitwert dieses bestimmten Datums bewertete. Solche ereignisgesteuerten Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert dürfen von dem Unternehmen im Rahmen der IFRS zum Datum der Bewertung als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet werden.

Leistungen an Arbeitnehmer

20 Nach IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* kann ein Unternehmen einen „Korridor"-Ansatz verwenden, bei dem einige versicherungsmathematische Gewinne und Verluste nicht erfasst werden. Die retrospektive Anwendung dieses Ansatzes setzt voraus, dass ein Unternehmen die kumulierten versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste seit Beginn des Plans bis zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS in erfasste bzw. nicht erfasste Gewinne und Verluste aufteilt. Ein erstmaliger Anwender darf jedoch die gesamten zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS kumulierten versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste erfassen, selbst wenn er für spätere versicherungsmathematische Gewinne und Verluste den Korridor-Ansatz verwendet. Falls ein erstmaliger Anwender von diesem Wahlrecht Gebrauch macht, muss er dies für alle Pläne tun.

20A Ein Unternehmen kann die gemäß Paragraph 120A(p) des IAS 19 erforderlichen Beträge angeben, da die Beträge für jede Bilanzierungsperiode prospektiv seit dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS ermittelt werden.

Kumulierte Umrechnungsdifferenzen

21 IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* verlangt, dass ein Unternehmen

(a) bestimmte Umrechnungsdifferenzen als gesonderten Bestandteil des Eigenkapitals klassifiziert; und

(b) bei der Veräußerung eines ausländischen Geschäftsbetriebs die kumulierten Umrechnungsdifferenzen für diesen ausländischen Geschäftsbetrieb (einschließlich Gewinnen und Verlusten aus damit eventuell zusammenhängenden Sicherungsgeschäften) als Gewinn oder Verlust aus der Veräußerung erfasst.

22 Ein erstmaliger Anwender muss diese Bestimmungen jedoch nicht für kumulierte Umrechnungsdifferenzen erfüllen, die zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS bestanden. Falls ein erstmaliger Anwender diese Befreiung in Anspruch nimmt,

(a) wird angenommen, dass die kumulierten Umrechnungsdifferenzen für alle ausländischen Geschäftsbetriebe zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS null betragen; und

(b) darf der Gewinn oder Verlust aus einer Weiterveräußerung eines ausländischen Geschäftsbetriebs keine vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS entstandenen Umrechnungsdifferenzen enthalten und muss die nach diesem Datum entstandenen Umrechnungsdifferenzen berücksichtigen.

Zusammengesetzte Finanzinstrumente

23 IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* verlangt, dass zusammengesetzte Finanzinstrumente beim erstmaligen Ansatz in gesonderte Schuld- und Eigenkapitalkomponenten aufgeteilt werden. Falls keine Schuldkomponente mehr ausstehend ist, umfasst die retrospektive Anwendung von IAS 32 eine Aufteilung in zwei Eigenkapitalkomponenten. Der erste Bestandteil wird in den Gewinnrücklagen erfasst und stellt die kumulierten Zinsen dar, die für die Schuldkomponente anfielen. Der andere Bestandteil stellt die ursprüngliche Eigenkapitalkomponente dar. Falls die Schuldkomponente zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS jedoch nicht mehr aussteht, muss ein erstmaliger Anwender nach diesem IFRS keine Aufteilung in zwei Bestandteile vornehmen.

Vermögenswerte und Schulden von Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen

24 Falls ein Tochterunternehmen nach seinem Mutterunternehmen ein erstmaliger Anwender wird, muss das Tochterunternehmen in seinem Abschluss seine Vermögenswerte und Schulden entweder

(a) zu den Buchwerten bewerten, die basierend auf dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS des Mutterunternehmens in dem Konzernabschluss des Mutterunternehmens angesetzt worden wären, falls keine Konsolidierungsanpassungen und keine Berichtigungen wegen der Auswirkungen des Unternehmenszusammenschlusses, in dessen Rahmen das Mutterunternehmen das Tochterunternehmen erwarb, vorgenommen worden wären; oder

(b) zu den Buchwerten bewerten, die aufgrund der weiteren Vorschriften dieses IFRS, basierend auf dem Zeitpunkt des Übergangs des Tochterunternehmens auf IFRS vorgeschrieben wären. Diese Buchwerte können sich von den in (a) beschriebenen unterscheiden,

(i) falls die Befreiungen in diesem IFRS zu Bewertungen führen, die vom Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS abhängig sind; bzw.

(ii) falls die im Abschluss des Tochterunternehmens verwendeten Rechnungslegungsmethoden sich von denen des Konzernabschlusses unterscheiden. Beispielsweise kann das Tochterunternehmen das Anschaffungskostenmodell gemäß IAS 16 *Sachanlagen* als Rechnungslegungsmethode anwenden, während der Konzern das Modell der Neubewertung anwenden kann.

Ein ähnliches Wahlrecht steht einem assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen zu, das nach einem Unternehmen, das maßgeblichen Einfluss über es besitzt oder es gemeinschaftlich führt, zu einem erstmaligen Anwender wird.

25 Falls ein Unternehmen jedoch nach seinem Tochterunternehmen (oder assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen) ein erstmaliger Anwender wird, muss das Unternehmen in seinem Konzernabschluss die Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens (oder des assoziierten Unternehmens oder des Gemeinschaftsunternehmens) nach Durchführung von Anpassungen im Rahmen der Konsolidierung, der Equity-Methode und der Auswirkungen des Unternehmenszusammenschlusses, im Rahmen dessen das Unternehmen das Tochterunternehmen erwarb, zu denselben Buchwerten wie in dem Abschluss des Tochterunternehmens (oder assoziierten Unternehmens oder Gemeinschaftsunternehmens) bewerten. Falls ein Mutterunternehmen entsprechend für seinen Einzelabschluss früher oder später als für seinen Konzernabschluss ein erstmaliger Anwender wird, muss es seine Vermögenswerte und Schulden, abgesehen von Konsolidierungsanpassungen, in beiden Abschlüssen identisch bewerten.

Einstufung von früher angesetzten Finanzinstrumenten

25A Gemäß IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* kann ein finanzieller Vermögenswert beim erstmaligen Ansatz als zur Veräußerung verfügbar eingestuft werden oder ein Finanzinstrument (sofern es bestimmte Kriterien erfüllt) als finanzieller Vermögenswert oder finanzielle Verbindlichkeit, der/die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, eingestuft werden.. Ungeachtet dieser Bestimmung kommen in den folgenden Situationen Ausnahmen zur Anwendung:

(a) Jedes Unternehmen darf eine Einstufung als zur Veräußerung verfügbar zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vornehmen;

(b) *bei einem Unternehmen, das seinen ersten IFRS-Abschluss für ein Geschäftsjahr veröffentlicht, das am oder nach dem 1. September 2006 beginnt* — ein solches Unternehmen darf zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS jeden finanziellen Vermögenswert bzw. jede finanzielle Verbindlichkeit als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einstufen, sofern der Vermögenswert bzw. die Verbindlichkeit zu diesem Zeitpunkt die Kriterien in Paragraph 9(b)(i), 9(b)(ii) oder 11A des IAS 39 erfüllt;

(c) *bei einem Unternehmen, das seinen ersten IFRS-Abschluss für ein Geschäftsjahr veröffentlicht, das am oder nach dem 1. Januar 2006 und vor dem 1. September 2006 beginnt* — ein solches Unternehmen darf zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS jeden finanziellen Vermögenswert bzw. jede finanzielle Verbindlichkeit als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einstufen, sofern der Vermögenswert bzw. die Verbindlichkeit zu diesem Zeitpunkt die Kriterien in Paragraph 9(b)(i), 9(b)(ii) oder 11A des IAS 39 erfüllt. Erfolgt die Umstellung auf IFRS vor dem 1. September 2005, braucht diese Einstufung erst zum 1. September 2005 abgeschlossen zu werden und kann auch finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten umfassen, die zwischen dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS und dem 1. September 2005 angesetzt wurden;

(d) *bei einem Unternehmen, das seinen ersten IFRS-Abschluss für ein Geschäftsjahr veröffentlicht, das vor dem 1. Januar 2006 beginnt, und die Paragraphen 11A, 48A, AG4B-AG4K, AG33A und AG33B sowie die im Jahr 2005 vorgenommenen Änderungen der Paragraphen 9, 12 und 13 des IAS 39 anwendet — ein solches Unternehmen darf zu Beginn der ersten IFRS-Berichtsperiode jeden finanziellen Vermögenswert bzw. jede finanzielle Verbindlichkeit, der/die zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen für eine Einstufung gemäß diesen neuen und geänderten Paragraphen erfüllt, als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet einstufen*. Beginnt die erste IFRS-Berichtsperiode des Unternehmens vor dem 1. September 2005, braucht diese Einstufung erst zum 1. September 2005 vorgenommen zu werden und kann auch finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten umfassen, die zwischen dem Beginn der betreffenden Berichtsperiode und dem 1. September 2005 angesetzt wurden. Passt das Unternehmen die Vergleichsinformationen für IAS 39 an, sind diese Informationen für die zu Beginn der ersten IFRS-Berichtsperiode designierte(n) finanziellen Vermögenswerte, finanziellen Verbindlichkeiten oder Gruppe von finanziellen Vermögenswerten, finanziellen Verbindlichkeiten oder beiden anzupassen. Eine solche Anpassung der Vergleichsinformationen ist nur dann vorzunehmen, wenn die eingestuften Posten oder Gruppen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS bzw. bei einem Erwerb nach dem Übergang auf IFRS zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes die in Paragraph 9(b)(i), 9(b)(ii) oder 11A des IAS 39 genannten Kriterien für eine derartige Einstufung erfüllt hätten;

(e) *bei einem Unternehmen, das seinen ersten IFRS-Abschluss für ein Geschäftsjahr veröffentlicht, das vor dem 1. September 2006 beginnt* — ungeachtet Paragraph 91 des IAS 39 ist bei allen finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten, die gemäß Unterparagraph (c) oder (d) als erfolgswirksam zum beizulegenden

Zeitwert bewertet eingestuft werden und bisher im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften als Grundgeschäft designiert waren, diese Designation zum gleichen Zeitpunkt aufzuheben, zu dem ihre Einstufung als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet erfolgt.

Anteilsbasierte Vergütungen

25B Obwohl ein Erstanwender nicht dazu verpflichtet ist, wird ihm empfohlen, IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* auf Eigenkapitalinstrumente anzuwenden, die am oder vor dem 7. November 2002 gewährt wurden. Ein Erstanwender kann IFRS 2 freiwillig auch auf Eigenkapitalinstrumente anwenden, die nach dem 7. November 2002 gewährt wurden, sofern diese Gewährung vor (a) dem Tag der Umstellung auf IFRS oder (b) dem 1. Januar 2005 — je nachdem, welcher Zeitpunkt früher lag — erfolgte. Eine freiwillige Anwendung des IFRS 2 auf solche Eigenkapitalinstrumente ist jedoch nur dann zulässig, wenn das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert dieser Eigenkapitalinstrumente, der zum Bewertungsstichtag laut Definition in IFRS 2 ermittelt wurde, veröffentlicht hat. Alle gewährten Eigenkapitalinstrumente, auf die IFRS 2 keine Anwendung findet (also alle bis einschließlich 7. November 2002 zugeteilten Eigenkapitalinstrumente), unterliegen trotzdem den Angabepflichten gemäß den Paragraphen 44 und 45 des IFRS 2. Ändert ein Erstanwender die Vertragsbedingungen für gewährte Eigenkapitalinstrumente, auf die IFRS 2 nicht angewandt worden ist, ist das Unternehmen nicht zur Anwendung der Paragraphen 26-29 des IFRS 2 verpflichtet, wenn diese Änderung vor (a) dem Tag der Umstellung auf IFRS oder (b) dem 1. Januar 2005 — je nachdem, welcher Zeitpunkt früher lag — erfolgte.

25C Obwohl ein Erstanwender nicht dazu verpflichtet ist, wird ihm empfohlen, IFRS 2 auf Schulden für anteilsbasierte Vergütungen anzuwenden, die vor dem Tag der Umstellung auf IFRS beglichen wurden. Außerdem wird einem Erstanwender, obwohl er nicht dazu verpflichtet ist, empfohlen, IFRS 2 auf Schulden anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2005 beglichen wurden. Bei Schulden, auf die IFRS 2 angewandt wird, ist ein Erstanwender nicht zu einer Anpassung der Vergleichsinformationen verpflichtet, soweit sich diese Informationen auf eine Berichtsperiode oder einen Zeitpunkt vor dem 7. November 2002 beziehen.

Versicherungsverträge

25D Ein Erstanwender kann die Übergangsvorschriften von IFRS 4 *Versicherungsverträge* anwenden. IFRS 4 beschränkt Änderungen der Rechnungslegungsmethoden für Versicherungsverträge und schließt Änderungen, die von Erstanwendern durchgeführt wurden, mit ein.

In den Anschaffungskosten von Sachanlagen enthaltene Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen

25E IFRIC 1 *Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen* fordert, dass spezifizierte Änderungen einer Rückstellung für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder ähnliche Verpflichtungen zu den Anschaffungskosten des dazugehörigen Vermögenswerts hinzugefügt oder davon abgezogen werden; der berichtigte Abschreibungsbetrag des Vermögenswerts wird dann prospektiv über seine verbleibende Nutzungsdauer abgeschrieben. Ein Erstanwender braucht diese Anforderungen für Änderungen solcher Rückstellungen, die vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS auftraten, nicht anzuwenden. Wenn ein Erstanwender diese Ausnahme nutzt, hat er

(a) zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS die Rückstellung gemäß IAS 37 zu bewerten;

(b) sofern die Rückstellung im Anwendungsbereich von IFRIC 1 liegt, den Betrag, der in den Anschaffungskosten des zugehörigen Vermögenswerts beim ersten Auftreten der Verpflichtung enthalten gewesen wäre, zu schätzen, indem die Rückstellung zu dem Zeitpunkt unter Einsatz seiner bestmöglichen Schätzung des/der historisch risikobereinigten Abzinsungssatzes/sätze diskontiert wird, die für diese Rückstellung für die dazwischen liegenden Perioden angewandt worden wären; und

(c) zum Übergangszeitpunkt auf IFRS die kumulierte Abschreibung auf den Betrag auf Grundlage der laufenden Schätzung der Nutzungsdauer des Vermögenswertss unter Anwendung der vom Unternehmen gemäß IFRS eingesetzten Abschreibungsmethode zu berechnen.

Leasingverhältnisse

25F Ein Erstanwender kann die Übergangsvorschriften von IFRIC 4 *Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält*, anwenden. Demzufolge kann ein Erstanwender feststellen, ob eine zum Übergangszeitpunkt zu IFRS bestehende Vereinbarung ein Leasingverhältnis aufgrund der zu diesem Zeitpunkt bestehenden Tatsachen und Umstände enthält.

Bewertung finanzieller Vermögenswerte oder finanzieller Verbindlichkeiten zum beizulegenden Zeitwert

25G Unbeschadet der Bestimmungen in den Paragraphen 7 und 9 kann ein Unternehmen die Vorschriften im letzten Satz von Paragraph A76 und in Paragraph A76A des IAS 39 alternativ auf eine der beiden folgenden Arten anwenden:

(a) prospektiv auf Transaktionen, die nach dem 25. Oktober 2002 abgeschlossen wurden; oder

(b) prospektiv auf Transaktionen, die nach dem 1. Januar 2004 abgeschlossen wurden.

Ausnahmen zur retrospektiven Anwendung anderer IFRS

26 Dieser IFRS verbietet die retrospektive Anwendung einiger Aspekte anderer IFRS hinsichtlich

(a) der Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten (Paragraphen 27 und 27A);

(b) der Bilanzierung von Sicherungsgeschäften (Paragraphen 28-30);

(c) Schätzungen (Paragraphen 31-34); und

(d) als zur Veräußerung gehalten klassifizierten Vermögenswerten und aufgegebenen Geschäftsbereichen (Paragraphen 34A und 34B).

Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten

27 Ein erstmaliger Anwender hat die Ausbuchungsvorschriften in IAS 39 prospektiv für Transaktionen, die am oder nach dem 1. Januar 2004 auftreten, anzuwenden, es sei denn Paragraph 27A lässt etwas anderes zu. Mit anderen Worten: Falls ein erstmaliger Anwender nicht derivative finanzielle Vermögenswerte oder nicht derivative finanzielle Verbindlichkeiten nach seinen vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen infolge einer vor dem 1. Januar 2004 stattgefundenen Transaktion ausgebucht hat, ist ein Ansatz der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten nach IFRS nicht gestattet (es sei denn, ein Ansatz ist aufgrund einer späteren Transaktion oder eines späteren Ereignisses möglich).

27A Ungeachtet Paragraph 27 kann ein Unternehmen die Ausbuchungsvorschriften in IAS 39 rückwirkend ab einem vom Unternehmen beliebig zu wählenden Datum anwenden, sofern die benötigten Informationen, um IAS 39 auf infolge vergangener Transaktionen ausgebuchte finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten anzuwenden, zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung dieser Transaktionen vorlagen.

Bilanzierung von Sicherungsgeschäften

28 Wie in IAS 39 gefordert, muss ein Unternehmen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS:

(a) alle derivativen Finanzinstrumente zu ihrem beizulegenden Zeitwert bewerten; und

(b) alle aus derivativen Finanzinstrumenten entstandenen abgegrenzten Verluste und Gewinne, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen wie Vermögenswerte oder Schulden ausgewiesen wurden, ausbuchen.

29 Die IFRS-Eröffnungsbilanz eines Unternehmens darf kein Sicherungsgeschäft enthalten, das die Kriterien für eine Bilanzierung von Sicherungsgeschäften nach IAS 39 nicht erfüllt (zum Beispiel viele Sicherungsgeschäften, bei denen das Sicherungsinstrument ein Kassainstrument oder eine geschriebene Option ist, bei denen das gesicherte Grundgeschäft eine Nettoposition darstellt oder bei denen das Sicherungsgeschäft durch eine bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestition gegen Zinsrisiken absichert). Falls ein Unternehmen jedoch nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen eine Nettoposition als gesichertes Grundgeschäft eingestuft hatte, darf es innerhalb dieser Nettoposition einen Einzelposten als ein gesichertes Grundgeschäft nach IFRS einstufen, falls es diesen Schritt spätestens zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vornimmt.

30 Wenn ein Unternehmen vor dem Zeitpunkt des Übergangs zu IFRS eine Transaktion als ein Sicherungsgeschäft bestimmt hat, das Sicherungsgeschäft jedoch nicht die Bilanzierungsbedingungen für Sicherungsgeschäfte in IAS 39 erfüllt, hat das Unternehmen die Paragraphen 91 und 101 von IAS 39 (überarbeitet 2003) anzuwenden, um die Bilanzierung des Sicherungsgeschäfts einzustellen. Vor dem Zeitpunkt des Übergangs zu IFRS eingegangene Transaktionen dürfen nicht rückwirkend als Sicherungsgeschäfte bezeichnet werden.

Schätzungen

31 Zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS müssen nach IFRS vorgenommene Schätzungen eines Unternehmens mit Schätzungen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen zu demselben Zeitpunkt (nach Anpassungen zur Berücksichtigung unterschiedlicher Rechnungslegungsmethoden) übereinstimmen, es sei denn, es liegen objektive Hinweise vor, dass diese Schätzungen fehlerhaft waren.

32 Ein Unternehmen kann nach dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS Informationen zu Schätzungen erhalten, die es nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgenommen hatte. Nach Paragraph 31 muss ein Unternehmen diese Informationen wie nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag im Sinne von IAS 10 *Ereignisse nach dem Bilanzstichtag* behandeln. Der Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS eines Unternehmens sei beispielsweise der 1. Januar 2004. Am 15. Juli 2004 werden neue Informationen bekannt, die eine Korrektur der am 31. Dezember 2003 nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgenommenen Schätzungen notwendig machen. Das Unternehmen darf diese neuen Informationen in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz nicht berücksichtigen (es sei denn, die Schätzungen müssen wegen unterschiedlicher Rechnungslegungsmethoden angepasst werden oder es bestehen objektive Hinweise, dass sie fehlerhaft waren). Stattdessen hat das Unternehmen die neuen Informationen in seiner Gewinn- und Verlustrechnung (oder ggf. in anderen Veränderungen des Eigenkapitals) des Geschäftsjahres zum 31. Dezember 2004 zu berücksichtigen.

33 Ein Unternehmen muss unter Umständen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS Schätzungen nach IFRS vornehmen, die für diesen Zeitpunkt nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht vorgeschrieben waren. Um mit IAS 10 übereinzustimmen, müssen diese Schätzungen nach IFRS die Gegebenheiten zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS wiedergeben. Insbesondere Schätzungen von Marktpreisen, Zinssätzen oder Wechselkursen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS müssen den Marktbedingungen dieses Zeitpunkts entsprechen.

34 Die Paragraphen 31-33 gelten für die IFRS-Eröffnungsbilanz. Sie gelten auch für Vergleichsperioden, die in dem ersten IFRS-Abschluss eines Unternehmens dargestellt werden. In diesem Fall werden die Verweise auf den Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS durch Verweise auf das Ende der Vergleichsperiode ersetzt.

Als zur Veräußerung gehaltene klassifizierte Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche

34A IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* schreibt die prospektive Anwendung auf langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) vor, welche die Kriterien für eine Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten nach dem Inkrafttreten des IFRS erfüllen, sowie auf Geschäftsbereiche, welche die Kriterien für eine Klassifizierung als aufgegebene Geschäftsbereiche nach dem Inkrafttreten des IFRS 5 erfüllen. IFRS 5 gestattet eine Anwendung der Vorschriften des IFRS auf alle langfristigen Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens die Kriterien für eine Klassifizierung als zur Veräußerung gehalten erfüllen, sowie auf Geschäftsbereiche, welche die Kriterien für eine Klassifizierung als aufgegebene Geschäftsbereiche erfüllen, sofern die Bewertungen und anderen notwendigen Informationen zur Anwendung des IFRS zu dem Zeitpunkt durchgeführt bzw. eingeholt wurden, zu dem diese Kriterien ursprünglich erfüllt wurden.

34B Ein Unternehmen, das vor dem 1. Januar 2005 auf IFRS umstellt, hat die Übergangsbestimmungen des IFRS 5 anzuwenden. Erfolgt die Umstellung auf IFRS am oder nach dem 1. Januar 2005, ist IFRS 5 retrospektiv anzuwenden.

DARSTELLUNG UND ANGABEN

35 Mit Ausnahme der in den Paragraphen 36A-37 beschriebenen Fälle enthält dieser IFRS keine Befreiungen von den Darstellungs- und Angabepflichten anderer IFRS.

Vergleichsinformationen

36 Um IAS 1 zu entsprechen, muss der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens Vergleichsinformationen nach IFRS von mindestens einem Jahr enthalten.

Befreiung von der Vorschrift, Vergleichsinformationen für IAS 39 und IFRS 4 anzupassen

36A Ein Unternehmen, das vor dem 1. Januar 2006 IFRS anwendet, hat in seinem ersten IFRS-Abschluss Vergleichsinformationen von mindestens einem Jahr vorzulegen, die jedoch nicht mit IAS 32, IAS 39 oder IFRS 4 übereinstimmen müssen. Ein Unternehmen, das Vergleichsinformationen vorlegt, die im ersten Jahr des Übergangs nicht mit IAS 32, IAS 39 oder IFRS 4 übereinstimmen, hat

(a) für Finanzinstrumente im Anwendungsbereich von IAS 32 und IAS 39 und für Versicherungsverträge im Anwendungsbereich von IFRS 4 die Ansatz- und Bewertungsvorschriften seiner früheren Rechnungslegungsgrundsätze für Finanzinstrumente anzuwenden;

(b) diese Tatsache zusammen mit der zur Vorbereitung der Informationen benutzten Grundlage anzugeben; und

(c) die Art der Hauptanpassungen anzugeben, die zur Übereinstimmung der Informationen mit IAS 32, IAS 39 und IFRS 4 führen würden. Das Unternehmen muss diese Anpassungen nicht quantifizieren. Das Unternehmen hat jedoch jede Anpassung zwischen der Bilanz am Berichtsstichtag der Vergleichsberichtsperiode (d. h. die Bilanz, die Vergleichsinformationen gemäß den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen einschließt) und der Bilanz zu Beginn der *ersten IFRS-Berichtsperiode* (d. h. die erste Periode, in der mit IAS 32, IAS 39 und IFRS 4 übereinstimmende Informationen eingeschlossen sind) so zu behandeln, wie dies aus einer Änderung der Rechnungslegungsmethoden hervorgeht und die im Paragraph 28(a)-(e) und (f)(i) von IAS 8 geforderten Angaben darzulegen. Paragraph 28(f)(i) wird nur auf die in der Bilanz am Berichtsstichtag der Vergleichsperiode ausgewiesenen Beträge angewandt.

Im Falle eines Unternehmens, das sich dazu entschließt, nicht mit IAS 32, IAS 39 und IFRS 4 übereinstimmende Vergleichsinformationen vorzulegen, bedeutet die Bezugnahme auf den „Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS“ — nur im Falle dieser Standards — die Bezugnahme auf den Beginn der ersten IFRS-Berichtsperiode. Diese Unternehmen müssen IAS 1 Paragraph 15(c) beachten und dementsprechend zusätzliche Angaben bereitstellen, wenn die Anforderungen in den IFRS nicht ausreichen, um es den Abschlussadressaten zu ermöglichen, die Auswirkungen von einzelnen Geschäftsvorfällen oder Ereignissen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu verstehen.

Befreiung von der Pflicht zur Vorlage von Vergleichsinformationen gemäß IFRS 6

36B Ein Unternehmen, das vor dem 1. Januar 2006 IFRS anwendet und sich für eine Anwendung von IFRS 6 *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen* vor dem 1. Januar 2006 entscheidet, braucht in seinem ersten IFRS-Abschluss die von IFRS 6 geforderten Vergleichsinformationen nicht vorzulegen.

Befreiung von der Pflicht zur Vorlage von Vergleichsinformationen gemäß IFRS 7

36C Ein Unternehmen, das vor dem 1. Januar 2006 IFRS anwendet und sich dazu entschließt, IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* in seinem ersten IFRS-Abschluss anzuwenden, braucht in diesem Abschluss die von IFRS 7 geforderten Vergleichsinformationen nicht vorzulegen.

Nicht mit IFRS übereinstimmende Vergleichsinformationen und Zusammenfassungen historischer Daten

37 Einige Unternehmen veröffentlichen Zusammenfassungen ausgewählter historischer Daten für Perioden vor der ersten Periode, für die sie umfassende Vergleichsinformationen nach IFRS bekannt geben. Nach diesem IFRS müssen solche Zusammenfassungen nicht die Ansatz- und Bewertungsvorschriften der IFRS erfüllen. Des Weiteren stellen einige Unternehmen Vergleichsinformationen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen und nach IAS 1 vorgeschriebene Vergleichsinformationen dar. In Abschlüssen mit Zusammenfassungen historischer Daten oder Vergleichsinformationen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen muss ein Unternehmen

(a) die vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen entsprechenden Informationen deutlich als nicht nach IFRS erstellt kennzeichnen; und

(b) die wichtigsten Anpassungsarten angeben, die für eine Übereinstimmung mit IFRS notwendig wären. Eine Quantifizierung dieser Anpassungen muss das Unternehmen nicht vornehmen.

Erläuterung des Übergangs auf IFRS

38 Ein Unternehmen muss erläutern, wie sich der Übergang von vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen auf IFRS auf seine dargestellte Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie seinen Cashflow ausgewirkt hat.

Überleitungsrechnungen

39 Um Paragraph 38 zu entsprechen, muss der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens folgende Bestandteile enthalten:

(a) Überleitungen des nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesenen Eigenkapitals auf das Eigenkapital nach IFRS für:

(i) den Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS; und

(ii) das Ende der letzten Periode, die in dem letzten, nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellten Abschluss eines Geschäftsjahres des Unternehmens dargestellt wurde;

(b) eine Überleitung des Periodenergebnisses, das im letzten Abschluss nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesen wurde, auf das Periodenergebnis derselben Periode nach IFRS; und

(c) falls das Unternehmen bei der Erstellung seiner IFRS-Eröffnungsbilanz zum ersten Mal Wertminderungsaufwendungen erfasst oder aufgehoben hat, die Angaben nach IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten*, die notwendig gewesen wären, falls das Unternehmen diese Wertminderungsaufwendungen oder Wertaufholungen in der Periode erfasst hätte, die zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS beginnt.

40 Die nach Paragraph 39(a) und (b) vorgeschriebenen Überleitungsrechnungen müssen ausreichend detailliert sein, damit die Adressaten die wesentlichen Anpassungen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung nachvollziehen können. Falls ein Unternehmen im Rahmen seiner vorherigen Rechnungslegungsgrundsätze eine Kapitalflussrechnung veröffentlicht hat, muss es auch die wesentlichen Anpassungen der Kapitalflussrechnung erläutern.

41 Falls ein Unternehmen auf Fehler aufmerksam wird, die im Rahmen der vorherigen Rechnungslegungsgrundsätze entstanden sind, ist in den nach Paragraph 39(a) und (b) vorgeschriebenen Überleitungsrechnungen die Korrektur solcher Fehler von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden abzugrenzen.

42 IAS 8 behandelt keine Änderungen der Rechnungslegungsmethoden, die durch die erstmalige Anwendung der IFRS in einem Unternehmen auftreten. In IAS 8 vorgeschriebene Angaben über Änderungen der Rechnungslegungsmethoden gelten daher nicht für den ersten IFRS-Abschluss eines Unternehmens.

43 Falls ein Unternehmen für frühere Perioden keine Abschlüsse veröffentlichte, muss es in seinem ersten IFRS-Abschluss darauf hinweisen.

Bestimmung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten

43A Ein Unternehmen kann einen früher angesetzten finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit als einen finanziellen Vermögenswert oder eine finanzielle Verbindlichkeit, der/die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, oder einen finanziellen Vermögenswert als zur Veräußerung verfügbar gemäß Paragraph 25A bestimmen. In diesem Fall hat das Unternehmen den beizulegenden Zeitwert der in jede Kategorie eingestuften finanziellen Vermögenswerte und finanziellen Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt der Einstufung sowie deren Klassifizierung und den Buchwert aus den vorhergehenden Abschlüssen anzugeben.

Verwendung des beizulegenden Zeitwerts als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten

44 Falls ein Unternehmen in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz für eine Sachanlage, eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie oder einen immateriellen Vermögenswert (siehe Paragraphen 16 und 18) den beizulegenden Zeitwert als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet, sind in dem ersten IFRS-Abschluss des Unternehmens für jeden einzelnen Bilanzposten der IFRS-Eröffnungsbilanz folgende Angaben zu machen:

(a) die Summe dieser beizulegender Zeitwerte; und

(b) die Gesamtanpassung der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesenen Buchwerte.

Zwischenberichte

45 Um Paragraph 38 zu entsprechen, muss ein Unternehmen, falls es einen Zwischenbericht nach IAS 34 veröffentlicht, der einen Teil der in seinem ersten IFRS-Abschluss erfassten Periode abdeckt, zusätzlich zu den Vorschriften aus IAS 34 die folgenden Maßgaben erfüllen:

(a) Falls das Unternehmen für die entsprechende Zwischenberichtsperiode des unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahres ebenfalls einen Zwischenbericht veröffentlicht hat, muss jeder dieser Zwischenberichte folgende Überleitungsrechnungen enthalten:

(i) Überleitung des nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelten Eigenkapitals zum Ende der entsprechenden Zwischenberichtsperiode auf das Eigenkapital nach IFRS zum selben Zeitpunkt; und

(ii) Überleitung des nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelten Periodenergebnisses der entsprechenden Zwischenberichtsperiode (zur aktuellen und zur vom Beginn des Geschäftsjahres an bis zum Zwischenberichtstermin fortgeführten Zwischenberichtsperiode) auf das nach IFRS ermittelte Periodenergebnis dieser Periode.

(b) Zusätzlich zu den nach (a) erforderlichen Überleitungsrechnungen muss der erste Zwischenbericht eines Unternehmens nach IAS 34, der einen Teil der in seinem ersten IFRS-Abschluss erfassten Periode abdeckt, die in 39(a) und (b) beschriebenen Überleitungsrechnungen (ergänzt um die in den Paragraphen 40 und 41 enthaltenen Einzelheiten) oder einen Querverweis auf ein anderes veröffentlichtes Dokument enthalten, das diese Überleitungsrechnungen beinhaltet.

46 IAS 34 schreibt Mindestangaben vor, die auf der Annahme basieren, dass die Adressaten der Zwischenberichte auch Zugriff auf die aktuellsten Abschlüsse eines Geschäftsjahres haben. IAS 34 schreibt jedoch auch vor, dass ein Unternehmen „alle Ereignisse oder Geschäftsvorfälle anzugeben hat, die für ein Verständnis der aktuellen Zwischenberichtsperiode wesentlich sind". Falls ein erstmaliger Anwender in seinem letzten Abschluss eines Geschäftsjahres nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen daher keine Informationen veröffentlicht hat, die zum Verständnis der aktuellen Zwischenberichtsperioden notwendig sind, muss sein Zwischenbericht diese Informationen offen legen oder einen Querverweis auf ein anderes veröffentlichtes Dokument beinhalten, das diese enthält.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

47 Ein Unternehmen hat diesen IFRS anzuwenden, falls der Zeitraum seines ersten IFRS-Abschlusses am 1. Januar 2004 oder später beginnt. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Falls der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens eine vor dem 1. Januar 2004 beginnende Periode umfasst und das Unternehmen diesen IFRS anstatt SIC-8 *Erstmalige Anwendung der IAS als primäre Grundlage der Rechnungslegung* verwendet, hat es diese Tatsache anzugeben.

47A Die Änderungen in den Paragraphen 13(j) und 25E sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. September 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Falls ein Unternehmen IFRIC 1 für eine frühere Berichtsperiode anwendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

47B Die Änderungen in den Paragraphen 13(k) und 25F sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Falls ein Unternehmen IFRIC 4 für eine frühere Berichtsperiode anwendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

47C Die Änderungen in Paragraph 36B sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Falls ein Unternehmen IFRS 6 für eine frühere Berichtsperiode anwendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

47D Die Änderungen in Paragraph 20A sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Falls ein Unternehmen IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer: versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, gemeinschaftlich verwaltete Pläne und Angaben* für eine frühere Periode anwendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

47E Die Änderungen der Paragraphen 13(l) und 25(G) sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Falls ein Unternehmen IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung — Übergangsvorschriften und erstmaliger Ansatz von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten* für eine frühere Periode anwendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

Anhang A

Definitionen

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS	Der Beginn der frühesten Periode, für die ein Unternehmen in seinem **ersten IFRS-Abschluss** vollständige Vergleichsinformationen nach IFRS veröffentlicht.
Als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzter Wert	Ein Wert, der zu einem bestimmten Datum als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet wird. Anschließende Abschreibungen gehen davon aus, dass das Unternehmen den Ansatz des Vermögenswertss oder der Schuld ursprünglich an diesem bestimmten Datum vorgenommen hatte und dass seine Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert entsprachen.
beizulegender Zeitwert	Der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern unter marktüblichen Bedingungen ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.
Erster IFRS-Abschluss	Der erste Abschluss eines Geschäftsjahres, in dem ein Unternehmen die **International Financial Reporting Standards (IFRS)** durch eine ausdrückliche und uneingeschränkte Bestätigung der Übereinstimmung mit den IFRS anwendet.
erste IFRS-Berichtsperiode	Die am **Berichtsstichtag** des **ersten IFRS-Abschlusses** eines Unternehmens endende Berichtsperiode.
Erstmaliger Anwender	Ein Unternehmen, das seinen **ersten IFRS-Abschluss** darstellt.
International Financial Reporting Standards (IFRS)	Durch den International Accounting Standards Board (IASB) verabschiedete Standards und Interpretationen. Sie umfassen: (a) International Financial Reporting Standards; (b) International Accounting Standards und (c) Interpretationen des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) bzw. des ehemaligen Standing Interpretations Committee (SIC).
IFRS-Eröffnungsbilanz	Die (veröffentlichte oder unveröffentlichte) Bilanz eines Unternehmens zum **Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS.**
Vorherige Rechnungslegungsgrundsätze	Die Rechnungslegungsbasis eines **erstmaligen Anwenders** unmittelbar vor der Anwendung der IFRS.
Berichtsstichtag	Das Ende der letzten, durch einen Abschluss oder einen Zwischenbericht abgedeckten Periode.

Anhang B

Unternehmenszusammenschlüsse

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

B1 Ein erstmaliger Anwender kann beschließen, IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* nicht retrospektiv auf vergangene Unternehmenszusammenschlüsse (Unternehmenszusammenschlüsse, die vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS stattfanden) anzuwenden. Falls ein erstmaliger Anwender einen Unternehmenszusammenschluss jedoch berichtigt, um die Übereinstimmung mit IFRS 3 herzustellen, muss er alle späteren Unternehmenszusammenschlüsse anpassen und ebenfalls IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* (überarbeitet 2004) und IAS 38 *immaterielle Vermögenswerte* (überarbeitet 2004) von demselben Zeitpunkt an anwenden. Wenn ein erstmaliger Anwender sich beispielsweise entschließt, einen Unternehmenszusammenschluss zu berichtigen, der am 30. Juni 2002 stattfand, muss er alle Unternehmenszusammenschlüsse anpassen, die zwischen dem 30. Juni 2002 und dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vollzogen wurden, und ebenso IAS 36 (überarbeitet 2004) sowie IAS 38 (überarbeitet 2004) ab dem 30. Juni 2002 anwenden.

B1A Ein Unternehmen braucht IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* (überarbeitet 2003) nicht retrospektiv auf Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert und den Geschäfts- und Firmenwert anzuwenden, die sich aus Unternehmenszusammenschlüssen ergeben, die vor dem Zeitpunkt der Umstellung auf die IFRS stattgefunden haben. Wendet ein Unternehmen IAS 21 retrospektiv auf derartige Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert und den Geschäfts- und Firmenwert an, sind diese als Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens und nicht als Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens zu behandeln. Der Geschäfts- oder Firmenwert und die Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert sind daher bereits in der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens angegeben, oder es handelt sich um nicht monetäre Fremdwährungsposten, die mit dem nach den bisherigen Rechnungslegungsstandards anzuwendenden Wechselkurs umgerechnet werden.

B1B Ein Unternehmen kann den IAS 21 retrospektiv auf Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert und den Geschäfts- oder Firmenwert anwenden im Zusammenhang mit

(a) allen Unternehmenszusammenschlüssen, die vor dem Tag der Umstellung auf die IFRS stattgefunden haben; oder

(b) allen Unternehmenszusammenschlüssen, die das Unternehmen zur Erfüllung von IFRS 3 gemäß Paragraph B1 oben anpassen möchte.

B2 Falls ein erstmaliger Anwender IFRS 3 nicht retrospektiv auf einen vergangenen Unternehmenszusammenschluss anwendet, hat dies für den Unternehmenszusammenschluss folgende Auswirkungen:

(a) Der erstmalige Anwender muss dieselbe Klassifizierung (als Erwerb durch den rechtlichen Erwerber oder umgekehrten Unternehmenserwerb durch das im rechtlichen Sinne erworbene Unternehmen oder Interessenzusammenführung) wie in seinem Abschluss nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vornehmen.

(b) Der erstmalige Anwender muss zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS alle im Rahmen eines vergangenen Unternehmenszusammenschlusses erworbenen Vermögenswerte oder übernommenen Schulden ansetzen, bis auf

(i) einige finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Schulden, die nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgebucht wurden (siehe Paragraph 27); und

(ii) Vermögenswerte, einschließlich Geschäfts- oder Firmenwert, und Schulden, die in der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen erstellten Konzernbilanz des erwerbenden Unternehmens nicht zum Ansatz kamen und auch nach IFRS in der Einzelbilanz des erworbenen Unternehmens die Ansatzkriterien nicht erfüllen würden (siehe Paragraph B2(f)-B2(i)).

Sich ergebende Änderungen muss der erstmalige Anwender durch Anpassung der Gewinnrücklagen (oder, falls angemessen, einer anderen Eigenkapitalkategorie) erfassen, es sei denn, die Änderung beruht auf dem Ansatz eines immateriellen Vermögenswerts, der bisher Bestandteil des Postens Geschäfts- oder Firmenwert war (siehe Paragraph B2(g)(i)).

(c) Der erstmalige Anwender muss in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz alle nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen bilanzierten Posten, welche die Ansatzkriterien eines Vermögenswertss oder einer Schuld nach IFRS nicht erfüllen, ausbuchen. Die sich ergebenden Änderungen sind durch den erstmaligen Anwender wie folgt zu erfassen:

(i) Es kann sein, dass der erstmalige Anwender einen in der Vergangenheit stattgefundenen Unternehmenszusammenschluss als Erwerb klassifiziert und einen Posten als immateriellen Vermögenswert bilanziert hat, der die Ansatzkriterien eines Vermögenswerts nach IAS 38 nicht erfüllt. Dieser Posten (und, falls vorhanden, die damit zusammenhängenden latenten Steuern und Minderheitsanteile) ist auf den Geschäfts- oder Firmenwert umzugliedern (es sei denn, der Geschäfts- oder Firmenwert wurde nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen direkt mit dem Eigenkapital verrechnet (siehe Paragraph B2 (g)(i) und B2(i)).

(ii) Alle sonstigen sich ergebenden Änderungen sind durch den erstmaligen Anwender in den Gewinnrücklagen zu erfassen. ([1])

(d) Die IFRS verlangen eine Folgebewertung einiger Vermögenswerte und Schulden, die nicht auf historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten, sondern zum Beispiel auf dem beizulegenden Zeitwert basiert. Der erstmalige Anwender muss diese Vermögenswerte und Schulden in seiner Eröffnungsbilanz selbst dann auf dieser Basis bewerten, falls sie im Rahmen eines vergangenen Unternehmenszusammenschlusses erworben oder übernommen wurden. Jegliche dadurch entstehende Veränderungen des Buchwerts sind durch Anpassung der Gewinnrücklagen (oder, falls angemessen, einer anderen Eigenkapitalkategorie) anstatt durch Korrektur des Geschäfts- oder Firmenwerts zu erfassen.

(e) Der unmittelbar nach dem Unternehmenszusammenschluss nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelte Buchwert von im Rahmen dieses Unternehmenszusammenschlusses erworbenen Vermögenswerten und übernommenen Schulden ist nach IFRS als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu diesem Zeitpunkt festzulegen. Falls die IFRS zu einem späteren Zeitpunkt eine auf Anschaffungs- und Herstellungskosten basierende Bewertung dieser Vermögenswerte und Schulden verlangen, stellt dieser als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzte Wert ab dem Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses die Basis der auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten basierenden Abschreibungen dar.

([1]) Solche Änderungen enthalten Umgliederungen von oder auf immaterielle Vermögenswerte, falls der Geschäfts- oder Firmenwert nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht als Vermögenswert bilanziert wurde. Dies ist der Fall, wenn das Unternehmen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen (a) den Geschäfts- oder Firmenwert direkt mit dem Eigenkapital verrechnet oder (b) den Unternehmenszusammenschluss nicht als Erwerb behandelt hat.

(f) Falls ein im Rahmen eines vergangenen Unternehmenszusammenschlusses erworbener Vermögenswert oder eine übernommene Schuld nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht bilanziert wurde, beträgt der als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der IFRS-Eröffnungsbilanz angesetzte Wert nicht null. Stattdessen muss der Erwerber den Vermögenswert oder die Schuld in seiner Konzernbilanz ansetzen und so bewerten, wie es nach den IFRS in der Bilanz des erworbenen Unternehmens vorgeschrieben wäre. Zur Veranschaulichung: Falls der Erwerber in vergangenen Unternehmenszusammenschlüssen erworbene Finanzierungs-Leasingverhältnisse nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht aktiviert hatte, muss er diese Leasingverhältnisse in seinem Konzernabschluss so aktivieren, wie es IAS 17 *Leasingverhältnisse* für die Bilanz nach IFRS des erworbenen Unternehmens vorschreiben würde. Falls im Gegensatz dazu Vermögenswerte oder Schulden nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen Bestandteil des Geschäfts- oder Firmenwerts waren, nach IFRS 3 jedoch gesondert bilanziert worden wären, verbleiben diese Vermögenswerte oder Schulden im Geschäfts- oder Firmenwert, es sei denn, die IFRS würden ihren Ansatz im Einzelabschluss des erworbenen Unternehmens verlangen.

(g) Der Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts in der Eröffnungsbilanz nach IFRS entspricht nach Durchführung der folgenden drei Anpassungen dem Buchwert nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS:

(i) Wenn es der obige Paragraph B2(c)(i) verlangt, muss der erstmalige Anwender den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts erhöhen, falls er einen Posten umgliedert, der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen als immaterieller Vermögenswert angesetzt wurde. Falls der erstmalige Anwender nach Paragraph B2(f) analog einen immateriellen Vermögenswert bilanzieren muss, der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen Bestandteil des aktivierten Geschäfts- oder Firmenwerts war, muss der erstmalige Anwender den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts entsprechend vermindern (und, falls angebracht, latente Steuern und Minderheitsanteile korrigieren).

(ii) Es kann sein, dass eine Bedingung, von der der Erwerbspreis für einen vergangenen Unternehmenszusammenschluss abhängt, vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS eingetreten ist. Falls eine verlässliche Schätzung der Berichtigung dieses Entgelts vorgenommen werden kann und die Zahlung wahrscheinlich ist, muss der erstmalige Anwender den Geschäfts- oder Firmenwert um diesen Betrag korrigieren. Analog muss der erstmalige Anwender den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts korrigieren, falls eine früher erfasste Berichtigung dieses Entgelts nicht mehr verlässlich bewertet werden kann oder seine Zahlung nicht mehr wahrscheinlich ist.

(iii) Unabhängig davon, ob Anzeichen für eine Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts vorliegen, muss der erstmalige Anwender IAS 36 anwenden, um zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS den Geschäfts- oder Firmenwert auf eine Wertminderung zu überprüfen und daraus resultierende Wertminderungsaufwendungen in den Gewinnrücklagen (oder, falls nach IAS 36 vorgeschrieben, in den Neubewertungsrücklagen) zu erfassen. Die Überprüfung auf Wertminderungen hat auf den Gegebenheiten zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS zu basieren.

(h) Weitere Berichtigungen des Buchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts sind zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS nicht gestattet. Der erstmalige Anwender darf beispielsweise den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts nicht berichtigen, um

(i) laufende, im Rahmen des Unternehmenszusammenschlusses erworbene Forschungs- und Entwicklungskosten herauszurechnen (es sei denn, der damit zusammenhängende immaterielle Vermögenswert würde die Ansatzkriterien nach IAS 38 in der Bilanz des erworbenen Unternehmens erfüllen);

(ii) frühere Amortisationen des Geschäfts- oder Firmenwerts zu berichtigen;

(iii) Berichtigungen des Geschäfts- oder Firmenwerts zu stornieren, die nach IFRS 3 nicht gestattet wären, jedoch nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen aufgrund von Anpassungen von Vermögenswerten und Schulden zwischen dem Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses und dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS vorgenommen wurden.

(i) Falls der erstmalige Anwender den Geschäfts- oder Firmenwert im Rahmen der vorherigen Rechnungslegungsgrundsätze mit dem Eigenkapital verrechnet hat,

(i) darf er diesen Geschäfts- oder Firmenwert in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz nicht ansetzen. Des Weiteren darf er diesen Geschäfts- oder Firmenwert nicht ergebniswirksam erfassen, falls er das Tochterunternehmen veräußert oder falls eine Wertminderung der in das Tochterunternehmen vorgenommenen Finanzinvestition auftritt;

(ii) sind Berichtigungen aus dem Eintreten einer Bedingung, von der der Erwerbspreis abhängt, in den Gewinnrücklagen zu erfassen.

(j) Es kann sein, dass der erstmalige Anwender keine Konsolidierung eines im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworbenen Tochterunternehmens nach seinen vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen vorgenommen hat (zum Beispiel weil es durch das Mutterunternehmen nach den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen nicht als Tochterunternehmen eingestuft war oder das Mutterunternehmen

keinen Konzernabschluss erstellt hatte). Der erstmalige Anwender hat die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden des Tochterunternehmens so anzupassen, wie es die IFRS für die Bilanz des Tochterunternehmens vorschreiben würden. Der als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS angesetzte Wert entspricht beim Geschäfts- oder Firmenwert der Differenz zwischen:

(i) dem Anteil des Mutterunternehmens an diesen angepassten Buchwerten; und

(ii) den im Einzelabschluss des Mutterunternehmens bilanzierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in das Tochterunternehmen vorgenommenen Finanzinvestition.

(k) Die Bewertung von Minderheitsanteilen und latenten Steuern folgt aus der Bewertung der anderen Vermögenswerte und Schulden. Die oben erwähnten Berichtigungen bilanzierter Vermögenswerte und Schulden wirken sich daher auf Minderheitsanteile und latente Steuern aus.

B3 Die Befreiung für vergangene Unternehmenszusammenschlüsse gilt auch für in der Vergangenheit erworbene Anteile an assoziierten Unternehmen und an Gemeinschaftsunternehmen. Des Weiteren gilt das nach Paragraph B1 gewählte Datum entsprechend für alle derartigen Akquisitionen.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 2

Anteilsbasierte Vergütung

ZIELSETZUNG

1 Die Zielsetzung dieses IFRS ist die Regelung der Bilanzierung von *anteilsbasierten Vergütungen*. Insbesondere schreibt er einem Unternehmen vor, die Auswirkungen anteilsbasierter Vergütungen in seinem Ergebnis und seiner Vermögens- und Finanzlage zu berücksichtigen; dies schließt die Aufwendungen aus der Gewährung von *Aktienoptionen* an Mitarbeiter ein.

ANWENDUNGSBEREICH

2 Dieser IFRS ist bei der Bilanzierung aller anteilsbasierten Vergütungen anzuwenden. Hierzu zählen:

(a) *anteilsbasierte Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente*, bei denen das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erhält und im Gegenzug *Eigenkapitalinstrumente* des Unternehmens (einschließlich Aktien oder Aktienoptionen) hingibt,

(b) *anteilsbasierte Vergütungen mit Barausgleich*, bei denen das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erhält und im Gegenzug beim Lieferanten dieser Güter oder Dienstleistungen Schulden eingeht, deren Höhe vom Kurs (oder Wert) der Anteile oder anderer Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens abhängig ist, und

(c) Transaktionen, bei denen das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erhält oder erwirbt und das Unternehmen oder der Lieferant dieser Güter oder Dienstleistungen die Wahl hat, ob der Ausgleich in bar (oder in anderen Vermögenswerten) oder durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten erfolgen soll,

soweit in den Paragraphen 5 und 6 nichts anderes angegeben ist.

3 Im Sinne dieses IFRS stellt die Übertragung von Eigenkapitalinstrumenten eines Unternehmens durch seine Anteilseigner an andere Parteien,, die Güter oder Dienstleistungen an das Unternehmen (einschließlich Mitarbeiter) geliefert haben, eine anteilsbasierte Vergütung dar, sofern die Übertragung nicht eindeutig für einen anderen Zweck als die Bezahlung der an das Unternehmen gelieferten Güter oder Dienstleistungen bestimmt ist. Dies gilt auch für die Übertragung von Eigenkapitalinstrumenten des Mutterunternehmens oder anderer Unternehmen in derselben Unternehmensgruppe an Parteien, die Güter oder Dienstleistungen an das Unternehmen geliefert haben.

4 Im Sinne dieses IFRS stellt eine Transaktion mit einem Mitarbeiter (oder einer anderen Partei) in seiner bzw. ihrer Eigenschaft als Inhaber von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens keine anteilsbasierte Vergütung dar. Gewährt ein Unternehmen beispielsweise allen Inhabern einer bestimmten Gattung seiner Eigenkapitalinstrumente das Recht, weitere Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens zu einem Preis zu erwerben, der unter dem beizulegenden Zeitwert dieser Eigenkapitalinstrumente liegt, und wird einem Mitarbeiter nur deshalb ein solches Recht eingeräumt, weil er Inhaber von Eigenkapitalinstrumenten der betreffenden Gattung ist, unterliegt die Gewährung oder Ausübung dieses Rechts nicht den Vorschriften dieses IFRS.

5 Wie in Paragraph 2 ausgeführt, ist dieser IFRS auf anteilsbasierte Vergütungen anzuwenden, bei denen ein Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erwirbt oder erhält. Güter schließen Vorräte, Verbrauchsgüter, Sachanlagen, immaterielle Vermögenswerte und andere nicht finanzielle Vermögenswerte ein. Dieser IFRS gilt jedoch nicht für Transaktionen, bei denen ein Unternehmen Güter als Teil des bei einem Unternehmenszusammenschluss gemäß IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* erworbenen Nettovermögens erhält. Daher fallen Eigenkapitalinstrumente, die bei einem Unternehmenszusammenschluss im Austausch für die Beherrschung über das erworbene Unternehmen ausgegeben werden, nicht in den Anwendungsbereich dieses IFRS. Dagegen sind Eigenkapitalinstrumente, die Mitarbeitern des erworbenen Unternehmens in ihrer Eigenschaft als Mitarbeiter (beispielsweise als Gegenleistung für ihr Verbleiben im Unternehmen) gewährt werden, in den Anwendungsbereich dieses IFRS eingeschlossen. Ähnliches gilt für die Aufhebung, Ersetzung oder sonstige Änderung *anteilsbasierter Vergütungsvereinbarungen* infolge eines Unternehmenszusammenschlusses oder einer anderen Eigenkapitalrestrukturierung, die ebenfalls in Übereinstimmung mit diesem IFRS zu bilanzieren sind.

6 Dieser IFRS ist nicht auf anteilsbasierte Vergütungen anzuwenden, bei denen das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen im Rahmen eines Vertrags erhält oder erwirbt, der in den Anwendungsbereich der Paragraphen 8-10 von IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* (überarbeitet 2003) ([1]) oder der Paragraphen 5-7 von IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* (überarbeitet 2003) fällt.

([1]) Der Titel des IAS 32 wurde 2005 geändert.

ERFASSUNG

7 Die gegen eine anteilsbasierte Vergütung erhaltenen oder erworbenen Güter oder Dienstleistungen sind zu dem Zeitpunkt anzusetzen, zu dem die Güter erworben oder die Dienstleistungen erhalten wurden. Das Unternehmen hat eine entsprechende Eigenkapitalerhöhung darzustellen, wenn die Güter oder Dienstleistungen gegen eine anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente erhalten wurden, oder eine Schuld anzusetzen, wenn die Güter oder Dienstleistungen gegen eine anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich erworben wurden.

8 Kommen die gegen eine anteilsbasierte Vergütung erhaltenen oder erworbenen Güter oder Dienstleistungen nicht für einen Ansatz als Vermögenswert in Betracht, sind sie als Aufwand zu erfassen.

9 In der Regel entsteht ein Aufwand aus dem Verbrauch von Gütern oder Dienstleistungen. Beispielsweise werden Dienstleistungen normalerweise sofort verbraucht; in diesem Fall wird zum Zeitpunkt der Leistungserbringung durch die Vertragspartei ein Aufwand erfasst. Güter können über einen Zeitraum verbraucht oder, wie bei Vorräten, zu einem späteren Zeitpunkt verkauft werden; in diesem Fall wird ein Aufwand zu dem Zeitpunkt erfasst, zu dem die Güter verbraucht oder verkauft werden. Manchmal ist es jedoch erforderlich, bereits vor dem Verbrauch oder Verkauf der Güter oder Dienstleistungen einen Aufwand zu erfassen, da sie nicht für den Ansatz als Vermögenswert in Betracht kommen. Beispielsweise könnte ein Unternehmen in der Forschungsphase eines Projekts Güter zur Entwicklung eines neuen Produkts erwerben. Diese Güter sind zwar nicht verbraucht worden, erfüllen jedoch unter Umständen nicht die Kriterien für einen Ansatz als Vermögenswert nach dem einschlägigen IFRS.

ANTEILSBASIERTE VERGÜTUNGEN MIT AUSGLEICH DURCH EIGENKAPITALINSTRUMENTE

Überblick

10 Bei anteilsbasierten Vergütungen, die durch Eigenkapitalinstrumente beglichen werden, sind die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen und die entsprechende Erhöhung des Eigenkapitals direkt mit dem beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen anzusetzen, es sei denn, dass dieser nicht verlässlich geschätzt werden kann. Kann der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen nicht verlässlich geschätzt werden, ist deren Wert und die entsprechende Eigenkapitalerhöhung indirekt unter Bezugnahme auf ([1]) den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente zu ermitteln.

11 Zur Erfüllung der Bestimmungen von Paragraph 10 bei Transaktionen mit *Mitarbeitern und anderen, die ähnliche Leistungen erbringen* ([2]) ist der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Leistungen unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente zu ermitteln, da es in der Regel nicht möglich ist, den beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Leistungen verlässlich zu schätzen, wie in Paragraph 12 näher erläutert wird. Für die Bewertung der Eigenkapitalinstrumente ist der beizulegende Zeitwert am *Tag der Gewährung* heranzuziehen.

12 Aktien, Aktienoptionen oder andere Eigenkapitalinstrumente werden Mitarbeitern normalerweise als Teil ihres Vergütungspakets zusätzlich zu einem Bargehalt und anderen Sonderleistungen gewährt. Im Regelfall ist es nicht möglich, die für bestimmte Bestandteile des Vergütungspakets eines Mitarbeiters erhaltenen Leistungen direkt zu bewerten. Oftmals kann auch der beizulegende Zeitwert des gesamten Vergütungspakets nicht unabhängig bestimmt werden, ohne direkt den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente zu ermitteln. Darüber hinaus werden Aktien oder Aktienoptionen manchmal im Rahmen einer Erfolgsbeteiligung und nicht als Teil der Grundvergütung gewährt, beispielsweise um die Mitarbeiter zum Verbleib im Unternehmen zu motivieren oder ihren Einsatz bei der Verbesserung des Unternehmensergebnisses zu honorieren. Mit der Gewährung von Aktien oder Aktienoptionen zusätzlich zu anderen Vergütungsformen bezahlt das Unternehmen ein zusätzliches Entgelt für den Erhalt zusätzlicher Leistungen. Der beizulegende Zeitwert dieser zusätzlichen Leistungen ist wahrscheinlich schwer zu schätzen. Aufgrund der Schwierigkeit, den beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Leistungen direkt zu ermitteln, ist der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Arbeitsleistungen unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente zu bestimmen.

13 Zur Anwendung der Bestimmungen von Paragraph 10 auf Transaktionen mit anderen Parteien als Mitarbeitern gilt die widerlegbare Vermutung, dass der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen verlässlich geschätzt werden kann. Der beizulegende Zeitwert ist an dem Tag zu ermitteln, an dem das Unternehmen die Güter erhält oder die Vertragspartei ihre Leistung erbringt. Sollte das Unternehmen diese Vermutung in seltenen Fällen widerlegen, weil es den beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen nicht verlässlich schätzen kann, sind die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen und die entsprechende Erhöhung des Eigenkapitals indirekt unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente an dem Tag, an dem die Güter erhalten oder Leistungen erbracht wurden, zu bewerten.

Transaktionen, bei denen Dienstleistungen erhalten werden

14 Sind die gewährten Eigenkapitalinstrumente sofort *ausübbar*, ist die Vertragspartei nicht an eine bestimmte Dienstzeit gebunden, bevor sie einen uneingeschränkten Anspruch an diesen Eigenkapitalinstrumenten erwirbt. Sofern kein

([1]) In diesem IFRS wird die Formulierung „unter Bezugnahme auf" und nicht „zum" verwendet, weil die Bewertung der Transaktion letztlich durch Multiplikation des beizulegenden Zeitwerts der gewährten Eigenkapitalinstrumente an dem in Paragraph 11 bzw. 13 angegebenen Tag (je nach Sachlage) mit der Anzahl der ausübbaren Eigenkapitalinstrumente, wie in Paragraph 19 erläutert, erfolgt.

([2]) Im verbleibenden Teil dieses IFRS schließen alle Bezugnahmen auf Mitarbeiter auch andere Personen, die ähnliche Leistungen erbringen, ein.

gegenteiliger substanzieller Hinweis vorliegt, ist von der Annahme auszugehen, dass die von der Vertragspartei als Entgelt für die Eigenkapitalinstrumente zu erbringenden Leistungen bereits erhalten wurden. In diesem Fall sind die erhaltenen Leistungen am Tag der Gewährung in voller Höhe mit einer entsprechenden Erhöhung des Eigenkapitals zu erfassen.

15 Ist die Ausübung der gewährten Eigenkapitalinstrumente von der Ableistung einer bestimmten Dienstzeit abhängig, ist von der Annahme auszugehen, dass die von der Vertragspartei als Entgelt für die Eigenkapitalinstrumente zu erbringenden Leistungen künftig im Laufe des *Erdienungszeitraums* erhalten werden. Diese Leistungen sind jeweils zum Zeitpunkt ihrer Erbringung während des Erdienungszeitraums mit einer einhergehenden Eigenkapitalerhöhung zu erfassen. Zum Beispiel:

(a) Wenn einem Arbeitnehmer Aktienoptionen unter der Bedingung eines dreijährigen Verbleibs im Unternehmen gewährt werden, ist zu unterstellen, dass die vom Arbeitnehmer als Entgelt für die Aktienoptionen zu erbringenden Leistungen künftig im Laufe dieses dreijährigen Erdienungszeitraums erhalten werden.

(b) Wenn einem Arbeitnehmer Aktienoptionen mit der Auflage gewährt werden, eine bestimmte Erfolgsbedingung zu erfüllen und so lange im Unternehmen zu bleiben, bis diese Bedingung eingetreten ist, und die Länge des Erdienungszeitraums je nach dem Zeitpunkt der Erfüllung der Erfolgsbedingung variiert, ist zu unterstellen, dass die vom Arbeitnehmer als Entgelt für die Aktienoptionen zu erbringenden Dienstleistungen künftig im Laufe des erwarteten Erdienungszeitraums erhalten werden. Die Dauer des erwarteten Erdienungszeitraums ist am Tag der Gewährung nach dem wahrscheinlichsten Eintreten der Erfolgsbedingung zu schätzen. Handelt es sich bei der Erfolgsbedingung um eine *Marktbedingung*, muss die geschätzte Dauer des erwarteten Erdienungszeitraums mit den bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der gewährten Optionen verwendeten Annahmen übereinstimmen und darf später nicht mehr geändert werden. Ist die Erfolgsbedingung keine Marktbedingung, hat das Unternehmen die geschätzte Dauer des Erdienungszeitraums bei Bedarf zu korrigieren, wenn spätere Informationen darauf hindeuten, dass die Länge des Erdienungszeitraums von den bisherigen Schätzungen abweicht.

Transaktionen, die unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente bewertet werden

Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts der gewährten Eigenkapitalinstrumente

16 Bei Transaktionen, die unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente bewertet werden, ist der beizulegende Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente am *Bewertungsstichtag* anhand der Marktpreise (sofern verfügbar) unter Berücksichtigung der besonderen Konditionen, zu denen die Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden, (vorbehaltlich der Bestimmungen der Paragraphen 19-22) zu ermitteln.

17 Stehen keine Marktpreise zur Verfügung, ist der beizulegende Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente mit einer Bewertungstechnik zu bestimmen, bei der geschätzt wird, welchen Preis die betreffenden Eigenkapitalinstrumente am Bewertungsstichtag bei einer Transaktion zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Parteien unter marktüblichen Bedingungen erzielt hätten. Die Bewertungstechnik muss den allgemein anerkannten Bewertungsverfahren zur Ermittlung der Preise von Finanzinstrumenten entsprechen und alle Faktoren und Annahmen berücksichtigen, die sachverständige, vertragswillige Marktteilnehmer bei der Preisfestlegung in Erwägung ziehen würden (vorbehaltlich der Bestimmungen der Paragraphen 19-22).

18 Anhang B enthält weitere Leitlinien für die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts von Aktien und Aktienoptionen, wobei vor allem auf die üblichen Vertragsbedingungen bei der Gewährung von Aktien oder Aktienoptionen an Mitarbeiter eingegangen wird.

Behandlung der Ausübungsbedingungen

19 Die Gewährung von Eigenkapitalinstrumenten kann an die Erfüllung bestimmter *Ausübungsbedingungen* gekoppelt sein. Beispielswiese ist die Zusage von Aktien oder Aktienoptionen an einen Mitarbeiter in der Regel davon abhängig, dass er eine bestimmte Zeit im Unternehmen verbleibt. Manchmal sind auch Erfolgsbedingungen zu erfüllen, wie z. B. die Erzielung eines bestimmten Gewinnwachstums oder eine bestimmte Steigerung des Aktienkurses des Unternehmens. Im Gegensatz zu den Marktbedingungen fließen die Ausübungsbedingungen nicht in die Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der Aktien oder Aktienoptionen am Bewertungsstichtag ein. Statt dessen sind die Ausübungsbedingungen durch Anpassung der Anzahl der in die Bestimmung des Transaktionsbetrags einbezogenen Eigenkapitalinstrumente zu berücksichtigen, so dass der für die Güter oder Dienstleistungen, die als Entgelt für die gewährten Eigenkapitalinstrumente erhalten werden, angesetzte Betrag letztlich auf der Anzahl der schließlich ausübbaren Eigenkapitalinstrumente beruht. Dementsprechend wird auf kumulierter Basis kein Betrag für erhaltene Güter oder Dienstleistungen erfasst, wenn die gewährten Eigenkapitalinstrumente wegen der Nichterfüllung einer Ausübungsbedingung, beispielsweise beim Ausscheiden eines Mitarbeiters vor der festgelegten Dienstzeit oder Nichterreichen einer Leistungsvorgabe, vorbehaltlich der Bestimmungen von Paragraph 21 nicht ausgeübt werden können.

20 Zur Anwendung der Bestimmungen von Paragraph 19 ist für die während des Erdienungszeitraums erhaltenen Güter oder Dienstleistungen ein Betrag anzusetzen, der auf der bestmöglichen Schätzung der Anzahl der erwarteten ausübbaren Eigenkapitalinstrumente basiert, wobei diese Schätzung bei Bedarf zu korrigieren ist, wenn spätere

Informationen darauf hindeuten, dass die Anzahl der erwarteten ausübbaren Eigenkapitalinstrumente von den bisherigen Schätzungen abweicht. Am Tag der ersten Ausübungsmöglichkeit ist die Schätzung vorbehaltlich der Bestimmungen von Paragraph 21 an die Anzahl der schließlich ausübbaren Eigenkapitalinstrumente anzugleichen.

21 Bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts gewährter Eigenkapitalinstrumente sind die Marktbedingungen zu berücksichtigen, wie beispielsweise ein Zielkurs, an den die Ausübung (oder Ausübbarkeit) geknüpft ist. Daher hat das Unternehmen bei der Gewährung von Eigenkapitalinstrumenten, die Marktbedingungen unterliegen, die von einer Vertragspartei erhaltenen Güter oder Dienstleistungen unabhängig vom Eintreten dieser Marktbedingungen zu erfassen, sofern die Vertragspartei alle anderen Ausübungsbedingungen erfüllt (etwa die Leistungen eines Mitarbeiters, der die vertraglich festgelegte Zeit im Unternehmen verblieben ist).

Behandlung von Reload-Eigenschaften

22 Bei Optionen mit *Reload-Eigenschaften* ist die Reload-Eigenschaft bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts der am Bewertungsstichtag gewährten Optionen nicht zu berücksichtigen. Stattdessen ist eine *Reload-Option* zu dem Zeitpunkt als neu gewährte Option zu verbuchen, zu dem sie später gewährt wird.

Nach dem Tag der ersten Ausübungsmöglichkeit

23 Nachdem die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen gemäß den Paragraphen 10-22 mit einer entsprechenden Eigenkapitalerhöhung erfasst wurden, dürfen nach dem Tag der ersten Ausübungsmöglichkeit keine weiteren Änderungen am Gesamtwert des Eigenkapitals mehr vorgenommen werden. Beispielsweise darf die Erfassung eines Betrags für von einem Mitarbeiter erbrachte Leistungen nicht rückgängig gemacht werden, wenn die ausübbaren Eigenkapitalinstrumente später verwirkt oder, im Falle von Aktienoptionen, die Optionen nicht ausgeübt werden. Diese Vorschrift schließt jedoch nicht die Möglichkeit einer Umbuchung innerhalb des Eigenkapitals, also eine Umbuchung von einem Eigenkapitalposten in einen anderen, aus.

Wenn der beizulegende Zeitwert der Eigenkapitalinstrumente nicht verlässlich geschätzt werden kann

24 Die Vorschriften in den Paragraphen 16-23 sind anzuwenden, wenn eine anteilsbasierte Vergütung unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente zu bewerten ist. In seltenen Fällen kann ein Unternehmen nicht in der Lage sein, den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente gemäß den Bestimmungen der Paragraphen 16-22 am Bewertungsstichtag verlässlich zu schätzen. Ausschließlich in diesen seltenen Fällen hat das Unternehmen stattdessen

(a) die Eigenkapitalinstrumente mit ihrem *inneren Wert* anzusetzen, und zwar erstmals zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen die Güter erhält oder die Vertragspartei die Dienstleistung erbringt, und anschließend an jedem Berichtsstichtag sowie am Tag der endgültigen Erfüllung, wobei etwaige Änderungen des inneren Werts erfolgswirksam zu erfassen sind. Bei der Gewährung von Aktienoptionen gilt die anteilsbasierte Vergütungsvereinbarung als endgültig erfüllt, wenn die Optionen ausgeübt bzw. verwirkt werden (z. B. durch Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses) oder verfallen (z. B. nach Ablauf der Ausübungsfrist);

(b) die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen auf Basis der Anzahl der schließlich ausübbaren oder (falls zutreffend) ausgeübten Eigenkapitalinstrumente anzusetzen. Bei Anwendung dieser Vorschrift auf Aktienoptionen sind beispielsweise die während des Erdienungszeitraums erhaltenen Güter oder Dienstleistungen gemäß den Paragraphen 14 und 15, mit Ausnahme der Bestimmungen in Paragraph 15(b) in Bezug auf das Vorliegen einer Marktbedingung, zu erfassen. Der Betrag, der für die während des Erdienungszeitraums erhaltenen Güter oder Dienstleistungen angesetzt wird, richtet sich nach der Anzahl der erwartungsgemäß ausübbaren Aktienoptionen. Diese Schätzung ist bei Bedarf zu korrigieren, wenn spätere Informationen darauf hindeuten, dass die erwartete Anzahl der ausübbaren Aktienoptionen von den bisherigen Schätzungen abweicht. Am Tag der ersten Ausübungsmöglichkeit ist die Schätzung an die Anzahl der schließlich ausübbaren Eigenkapitalinstrumente anzugleichen. Nach dem Tag der ersten Ausübungsmöglichkeit ist der für erhaltene Güter oder Dienstleistungen erfasste Betrag zurückzubuchen, wenn die Aktienoptionen später verwirkt werden oder nach Ablauf der Ausübungsfrist verfallen.

25 Für Unternehmen, die nach Paragraph 24 bilanzieren, sind die Vorschriften in den Paragraphen 26-29 nicht anzuwenden, da etwaige Änderungen der Vertragsbedingungen, zu denen die Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden, bei der in Paragraph 24 beschriebenen Methode des inneren Werts bereits berücksichtigt werden. Für die Erfüllung gewährter Eigenkapitalinstrumente, die nach Paragraph 24 bewertet wurden, gilt jedoch:

(a) Tritt die Erfüllung während des Erdienungszeitraums ein, hat das Unternehmen die Erfüllung als vorgezogene Ausübungsmöglichkeit zu berücksichtigen und daher den Betrag, der ansonsten für die im restlichen Erdienungszeitraum erhaltenen Leistungen erfasst worden wäre, sofort zu erfassen.

(b) Alle zum Zeitpunkt der Erfüllung geleisteten Zahlungen sind als Rückkauf von Eigenkapitalinstrumenten, also als Abzug vom Eigenkapital, zu bilanzieren. Davon ausgenommen ist der Anteil des gezahlten Betrags, der den am Tag des Rückkaufs ermittelten beizulegenden Zeitwert der rückgekauften Eigenkapitalinstrumente übersteigt und als Aufwand zu erfassen ist.

Änderungen der Vertragsbedingungen, zu denen die Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden, einschließlich Annullierungen und Erfüllungen

26 Es ist denkbar, dass ein Unternehmen die Vertragsbedingungen für die Gewährung der Eigenkapitalinstrumente ändert. Beispielsweise könnte es den Ausübungspreis für gewährte Mitarbeiteroptionen senken (also den Optionspreis neu festsetzen), wodurch sich der beizulegende Zeitwert dieser Optionen erhöht. Die Bestimmungen in den Paragraphen 27-29 für die Bilanzierung der Auswirkungen solcher Änderungen sind im Kontext anteilsbasierter Vergütungen mit Mitarbeitern formuliert. Sie gelten jedoch auch für anteilsbasierte Vergütungen mit anderen Parteien als Mitarbeitern, die unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente erfasst werden. Im letzten Fall beziehen sich alle in den Paragraphen 27-29 enthaltenen Verweise auf den Tag der Gewährung stattdessen auf den Tag, an dem das Unternehmen die Güter erhält oder die Vertragspartei die Dienstleistung erbringt.

27 Die erhaltenen Leistungen sind mindestens mit dem am Tag der Gewährung ermittelten beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente zu erfassen, es sei denn, diese Eigenkapitalinstrumente sind nicht ausübbar, weil am Tag der Gewährung eine vereinbarte Ausübungsbedingung (außer einer Marktbedingung) nicht erfüllt war. Dies gilt unabhängig von etwaigen Änderungen der Vertragsbedingungen, zu denen die Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden, oder einer Annullierung oder Erfüllung der gewährten Eigenkapitalinstrumente. Außerdem hat ein Unternehmen die Auswirkungen von Änderungen zu erfassen, die den gesamten beizulegenden Zeitwert der anteilsbasierten Vergütungsvereinbarung erhöhen oder mit einem anderen Nutzen für den Mitarbeiter verbunden sind. Leitlinien für die Anwendung dieser Vorschrift sind in Anhang B zu finden.

28 Bei einer Annullierung (ausgenommen einer Annullierung durch Verwirkung, weil die Ausübungsbedingungen nicht erfüllt wurden) oder Erfüllung gewährter Eigenkapitalinstrumente während des Erdienungszeitraums gilt Folgendes:

(a) Das Unternehmen hat die Annullierung oder Erfüllung als vorgezogene Ausübungsmöglichkeit zu behandeln und daher den Betrag, der ansonsten für die im restlichen Erdienungszeitraum erhaltenen Leistungen erfasst worden wäre, sofort zu erfassen.

(b) Alle Zahlungen, die zum Zeitpunkt der Annullierung oder Erfüllung an den Mitarbeiter geleistet werden, sind als Rückkauf eines Eigenkapitalanteils, also als Abzug vom Eigenkapital, zu bilanzieren. Davon ausgenommen ist der Anteil des gezahlten Betrags, der den am Tag des Rückkaufs ermittelten beizulegenden Zeitwert der rückgekauften Eigenkapitalinstrumente übersteigt und als Aufwand zu erfassen ist.

(c) Wenn einem Arbeitnehmer neue Eigenkapitalinstrumente gewährt werden und das Unternehmen am Tag der Gewährung dieser neuen Eigenkapitalinstrumente angibt, dass die neuen Eigenkapitalinstrumente als Ersatz für die annullierten Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden, sind die als Ersatz gewährten Eigenkapitalinstrumente auf gleiche Weise wie eine Änderung der ursprünglich gewährten Eigenkapitalinstrumente in Übereinstimmung mit Paragraph 27 und den Leitlinien in Anhang B zu bilanzieren. Der gewährte zusätzliche beizulegende Zeitwert entspricht der Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der als Ersatz bestimmten Eigenkapitalinstrumente und dem beizulegenden Nettozeitwert der annullierten Eigenkapitalinstrumente am Tag, an dem die Ersatzinstrumente gewährt wurden. Der beizulegende Nettozeitwert der annullierten Eigenkapitalinstrumente ergibt sich aus ihrem beizulegenden Zeitwert unmittelbar vor der Annullierung, abzüglich des Betrags einer etwaigen Zahlung, die zum Zeitpunkt der Annullierung der Eigenkapitalinstrumente an den Mitarbeiter geleistet wurde und die gemäß (b) oben als Abzug vom Eigenkapital zu bilanzieren ist. Neue Eigenkapitalinstrumente, die nach Angabe des Unternehmens nicht als Ersatz für die annullierten Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden, sind als neue gewährte Eigenkapitalinstrumente zu bilanzieren.

29 Beim Rückkauf von ausgeübten Eigenkapitalinstrumenten sind die an den Mitarbeiter geleisteten Zahlungen als Abzug vom Eigenkapital zu bilanzieren. Davon ausgenommen ist der Anteil des gezahlten Betrags, der den am Tag des Rückkaufs ermittelten beizulegenden Zeitwert der rückgekauften Eigenkapitalinstrumente übersteigt und als Aufwand zu erfassen ist.

ANTEILSBASIERTE VERGÜTUNGEN MIT BARAUSGLEICH

30 Bei anteilsbasierten Vergütungen, die in bar abgegolten werden, sind die erworbenen Güter oder Dienstleistungen und die entstandene Schuld mit dem beizulegenden Zeitwert der Schuld zu erfassen. Bis zur Begleichung der Schuld ist der beizulegende Zeitwert der Schuld zu jedem Berichtsstichtag und am Erfüllungstag neu zu bestimmen und sind alle Änderungen des beizulegenden Zeitwerts erfolgswirksam zu erfassen.

31 Ein Unternehmen könnte seinen Mitarbeitern z. B. als Teil ihres Vergütungspakets Wertsteigerungsrechte gewähren, mit denen sie einen Anspruch auf eine künftige Barvergütung (anstelle eines Eigenkapitalinstruments) erwerben, die an den Kursanstieg der Aktien dieses Unternehmens gegenüber einem bestimmten Basiskurs über einen bestimmten Zeitraum gekoppelt ist. Eine andere Möglichkeit der Gewährung eines Anspruchs auf den Erhalt einer künftigen Barvergütung besteht darin, den Mitarbeitern ein Bezugsrecht auf Aktien (einschließlich zum Zeitpunkt der Ausübung der Aktienoptionen auszugebender Aktien) einzuräumen, die entweder rückkaufpflichtig sind (beispielsweise bei Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses) oder nach Wahl des Mitarbeiters eingelöst werden können.

32 Das Unternehmen hat zu dem Zeitpunkt, zu dem die Mitarbeiter ihre Leistung erbringen, die erhaltenen Leistungen und gleichzeitig eine Schuld zur Abgeltung dieser Leistungen zu erfassen. Einige Wertsteigerungsrechte sind beispielsweise sofort ausübbar, so dass der Mitarbeiter nicht an die Ableistung einer bestimmten Dienstzeit gebunden ist, bevor er einen Anspruch auf die Barvergütung erwirbt. Sofern kein gegenteiliger substanzieller Hinweis vorliegt, ist zu unterstellen, dass die von den Mitarbeitern als Entgelt für die Wertsteigerungsrechte zu erbringenden Leistungen erhalten wurden. Dementsprechend hat das Unternehmen die erhaltenen Leistungen und die daraus entstehende Schuld sofort zu erfassen. Ist die Ausübung der Wertsteigerungsrechte von der Ableistung einer bestimmten Dienstzeit abhängig, sind die erhaltenen Leistungen und die daraus entstehende Schuld zu dem Zeitpunkt zu erfassen, zu dem die Leistungen von den Mitarbeitern während dieses Zeitraums erbracht wurden.

33 Die Schuld ist bei der erstmaligen Erfassung und zu jedem Berichtsstichtag bis zu ihrer Begleichung mit dem beizulegenden Zeitwert der Wertsteigerungsrechte anzusetzen. Hierzu ist ein Optionspreismodell anzuwenden, das die Vertragsbedingungen, zu denen die Wertsteigerungsrechte gewährt wurden, und den Umfang der bisher von den Mitarbeitern abgeleisteten Dienstzeit berücksichtigt.

ANTEILSBASIERTE VERGÜTUNGEN MIT WAHLWEISEM BARAUSGLEICH ODER AUSGLEICH DURCH EIGENKAPITALINSTRUMENTE

34 Bei anteilsbasierten Vergütungen, bei denen das Unternehmen oder die Gegenpartei vertraglich die Wahl haben, ob die Transaktion in bar (oder in anderen Vermögenswerten) oder durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten abgegolten wird, ist die Transaktion bzw. sind deren Bestandteile als anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich zu bilanzieren, sofern und soweit für das Unternehmen eine Verpflichtung zum Ausgleich in bar oder in anderen Vermögenswerten besteht, bzw. als anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente, sofern und soweit keine solche Verpflichtung vorliegt.

Anteilsbasierte Vergütungen mit Erfüllungswahlrecht bei der Gegenpartei

35 Lässt ein Unternehmen der Gegenpartei die Wahl, ob eine anteilsbasierte Vergütung in bar [1] oder durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten beglichen werden soll, liegt die Gewährung eines zusammengesetzten Finanzinstruments vor, das aus einer Schuldkomponente (dem Recht der Gegenpartei auf Barvergütung) und einer Eigenkapitalkomponente (dem Recht der Gegenpartei auf einen Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente anstelle von flüssigen Mitteln) besteht. Bei Transaktionen mit anderen Parteien als Mitarbeitern, bei denen der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Güter und Dienstleistungen direkt ermittelt wird, ist die Eigenkapitalkomponente des zusammengesetzten Finanzinstruments als Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen und dem beizulegenden Zeitwert der Schuldkomponente zum Zeitpunkt des Empfangs der Güter oder Dienstleistungen anzusetzen.

36 Bei anderen Transaktionen, einschließlich Transaktionen mit Mitarbeitern, ist der beizulegende Zeitwert des zusammengesetzten Finanzinstruments zum Bewertungsstichtag unter Berücksichtigung der Vertragsbedingungen zu bestimmen, zu denen die Rechte auf Barausgleich oder Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden.

37 Zur Anwendung von Paragraph 36 ist zunächst der beizulegende Zeitwert der Schuldkomponente und im Anschluss daran der beizulegende Zeitwert der Eigenkapitalkomponente zu ermitteln — wobei zu berücksichtigen ist, dass die Gegenpartei beim Erhalt des Eigenkapitalinstruments ihr Recht auf Barvergütung verwirkt. Der beizulegende Zeitwert des zusammengesetzten Finanzinstruments entspricht der Summe der beizulegenden Zeitwerte der beiden Komponenten. Anteilsbasierte Vergütungen, bei denen die Gegenpartei die Form der Erfüllung frei wählen kann, sind jedoch häufig so strukturiert, dass beide Erfüllungsalternativen den gleichen beizulegenden Zeitwert haben. Die Gegenpartei könnte beispielsweise die Wahl zwischen dem Erhalt von Aktienoptionen oder in bar abgegoltenen Wertsteigerungsrechten haben. In solchen Fällen ist der beizulegende Zeitwert der Eigenkapitalkomponente gleich Null, d. h. der beizulegende Zeitwert des zusammengesetzten Finanzinstruments entspricht dem der Schuldkomponente. Umgekehrt ist der beizulegende Zeitwert der Eigenkapitalkomponente in der Regel größer als Null, wenn sich die beizulegenden Zeitwerte der Erfüllungsalternativen unterscheiden. In diesem Fall ist der beizulegende Zeitwert des zusammengesetzten Finanzinstruments größer als der beizulegende Zeitwert der Schuldkomponente.

[1] In den Paragraphen 35-43 schließen alle Verweise auf Barmittel auch andere Vermögenswerte des Unternehmens ein.

38 Die erhaltenen oder erworbenen Güter oder Dienstleistungen sind entsprechend ihrer Klassifizierung als Schuld- oder Eigenkapitalkomponente des zusammengesetzten Finanzinstruments getrennt auszuweisen. Für die Schuldkomponente sind zu dem Zeitpunkt, zu dem die Gegenpartei die Güter liefert oder Leistungen erbringt, die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen und gleichzeitig eine Schuld zur Begleichung dieser Güter oder Dienstleistungen gemäß den für anteilsbasierte Vergütungen mit Barausgleich geltenden Vorschriften (Paragraph 30-33) zu erfassen. Für die Eigenkapitalkomponente (falls vorhanden) sind zu dem Zeitpunkt, zu dem die Gegenpartei die Güter liefert oder Leistungen erbringt, die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen und gleichzeitig eine Schuld zur Begleichung dieser Güter oder Dienstleistungen gemäß den für anteilsbasierte Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente geltenden Vorschriften (Paragraph 10-29) zu erfassen.

39 Am Erfüllungstag ist die Schuld mit dem beizulegenden Zeitwert neu zu bewerten. Erfolgt der Ausgleich nicht in bar, sondern durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten, ist die Schuld als Entgelt für die ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente direkt ins Eigenkapital umzubuchen.

40 Erfolgt der Ausgleich in bar anstatt durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten, gilt die Schuld mit dieser Zahlung als vollständig beglichen. Alle vorher erfassten Eigenkapitalkomponenten bleiben im Eigenkapital. Durch ihre Entscheidung für einen Barausgleich verwirkt die Gegenpartei das Recht auf den Erhalt von Eigenkapitalinstrumenten. Diese Vorschrift schließt jedoch nicht die Möglichkeit einer Umbuchung innerhalb des Eigenkapitals, also eine Umbuchung von einem Eigenkapitalposten in einen anderen, aus.

Anteilsbasierte Vergütungen mit Erfüllungswahlrecht beim Unternehmen

41 Bei anteilsbasierten Vergütungen, die dem Unternehmen das vertragliche Wahlrecht einräumen, ob der Ausgleich in bar oder durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten erfolgen soll, hat das Unternehmen zu bestimmen, ob eine gegenwärtige Verpflichtung zum Barausgleich besteht, und die anteilsbasierte Vergütung entsprechend abzubilden. Eine gegenwärtige Verpflichtung zum Barausgleich liegt dann vor, wenn die Möglichkeit eines Ausgleichs durch Eigenkapitalinstrumente keinen wirtschaftlichen Gehalt hat (z. B. weil dem Unternehmen die Ausgabe von Aktien gesetzlich verboten ist) oder der Barausgleich eine vergangene betriebliche Praxis oder erklärte Richtlinie des Unternehmens war oder das Unternehmen im Allgemeinen einen Barausgleich vornimmt, wenn die Gegenpartei diese Form des Ausgleichs wünscht.

42 Hat das Unternehmen eine gegenwärtige Verpflichtung zum Barausgleich, ist die Transaktion gemäß den Vorschriften für anteilsbasierte Vergütungen mit Barausgleich (Paragraph 30-33) zu bilanzieren.

43 Liegt eine solche Verpflichtung nicht vor, ist die Transaktion gemäß den Vorschriften für anteilsbasierte Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente (Paragraph 10-29) zu bilanzieren. Bei der Erfüllung kommen folgende Regelungen zur Anwendung:

(a) Entscheidet sich das Unternehmen für einen Barausgleich, ist die Barvergütung mit Ausnahme der unter (c) unten beschriebenen Fälle als Rückkauf von Eigenkapitalanteilen, also als Abzug vom Eigenkapital, zu behandeln.

(b) Entscheidet sich das Unternehmen für einen Ausgleich durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten, ist mit Ausnahme der unter (c) unten beschriebenen Fälle keine weitere Buchung erforderlich (außer ggf. eine Umbuchung von einem Eigenkapitalposten in einen anderen).

(c) Wählt das Unternehmen die Form des Ausgleichs mit dem am Erfüllungstag höheren beizulegenden Zeitwert, ist ein zusätzlicher Aufwand für den Überschussbetrag zu erfassen, d. h. für die Differenz zwischen der Höhe der Barvergütung und dem beizulegenden Zeitwert der Eigenkapitalinstrumente, die sonst ausgegeben worden wären, bzw., je nach Sachlage, der Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert der ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente und dem Barbetrag, der sonst gezahlt worden wäre.

ANGABEN

44 Ein Unternehmen hat Informationen anzugeben, die Art und Ausmaß der in der Berichtsperiode bestehenden anteilsbasierten Vergütungsvereinbarungen für den Abschlussadressaten nachvollziehbar machen.

45 Um dem Grundsatz in Paragraph 44 Rechnung zu tragen, sind mindestens folgende Angaben erforderlich:

(a) eine Beschreibung der einzelnen Arten von anteilsbasierten Vergütungsvereinbarungen, die während der Berichtsperiode in Kraft waren, einschließlich der allgemeinen Vertragsbedingungen jeder Vereinbarung, wie Ausübungsbedingungen, maximale Anzahl gewährter Optionen und Form des Ausgleichs (ob in bar oder durch Eigenkapitalinstrumente). Ein Unternehmen mit substanziell ähnlichen Arten von anteilsbasierten Vergütungsvereinbarungen kann diese Angaben zusammenfassen, soweit zur Erfüllung des Grundsatzes in Paragraph 44 keine gesonderte Darstellung der einzelnen Vereinbarungen notwendig ist;

(b) Anzahl und gewichteter Durchschnitt der Ausübungspreise der Aktienoptionen für jede der folgenden Gruppen von Optionen:

(i) zu Beginn der Berichtsperiode ausstehende Optionen;

(ii) in der Berichtsperiode gewährte Optionen;

(iii) in der Berichtsperiode verwirkte Optionen;

(iv) in der Berichtsperiode ausgeübte Optionen;

(v) in der Berichtsperiode verfallene Optionen;

(vi) am Ende der Berichtsperiode ausstehende Optionen; und

(vii) am Ende der Berichtsperiode ausübbare Optionen;

(c) bei in der Berichtsperiode ausgeübten Optionen der gewichtete Durchschnittsaktienkurs am Tag der Ausübung. Wurden die Optionen während der Berichtsperiode regelmäßig ausgeübt, kann stattdessen der gewichtete Durchschnittsaktienkurs der Berichtsperiode herangezogen werden;

(d) für die am Ende der Berichtsperiode ausstehenden Optionen die Bandbreite an Ausübungspreisen und der gewichtete Durchschnitt der restlichen Vertragslaufzeit. Ist die Bandbreite der Ausübungspreise sehr groß, sind die ausstehenden Optionen in Bereiche zu unterteilen, die zur Beurteilung der Anzahl und des Zeitpunktes der möglichen Ausgabe zusätzlicher Aktien und des bei Ausübung dieser Optionen realisierbaren Barbetrags geeignet sind.

46 Ein Unternehmen hat Informationen anzugeben, die den Abschlussadressaten deutlich machen, wie der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen oder der beizulegende Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente in der Berichtsperiode bestimmt wurde.

47 Wurde der beizulegende Zeitwert der im Austausch für Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens erhaltenen Güter oder Dienstleistungen indirekt unter Bezugnahme auf den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente bemessen, hat das Unternehmen zur Erfüllung des Grundsatzes in Paragraph 46 mindestens folgende Angaben zu machen:

(a) für in der Berichtsperiode gewährte Aktienoptionen der gewichtete Durchschnitt der beizulegenden Zeitwerte dieser Optionen am Bewertungsstichtag sowie Angaben darüber, wie dieser beizulegende Zeitwert ermittelt wurde, einschließlich:

(i) das verwendete Optionspreismodell und die in dieses Modell einfließenden Daten, einschließlich gewichteter Durchschnittsaktienkurs, Ausübungspreis, erwartete Volatilität, Laufzeit der Option, erwartete Dividenden, risikoloser Zinssatz und andere in das Modell einfließende Parameter, einschließlich verwendete Methode und die zugrunde gelegten Annahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen einer erwarteten frühzeitigen Ausübung;

(ii) wie die erwartete Volatilität bestimmt wurde. Hierzu gehören auch erläuternde Angaben, inwieweit die erwartete Volatilität auf der historischen Volatilität beruht; und

(iii) ob und auf welche Weise andere Ausstattungsmerkmale der Optionsgewährung, wie z. B. eine Marktbedingung, in die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts einbezogen wurden;

(b) für andere in der Berichtsperiode gewährte Eigenkapitalinstrumente (keine Aktienoptionen) die Anzahl und der gewichtete Durchschnitt der beizulegenden Zeitwerte dieser Eigenkapitalinstrumente am Bewertungsstichtag sowie Angaben darüber, wie dieser beizulegende Zeitwert ermittelt wurde, einschließlich:

(i) wenn der beizulegende Zeitwert nicht anhand eines beobachtbaren Marktpreises ermittelt wurde, auf welche Weise er bestimmt wurde;

(ii) ob und auf welche Weise erwartete Dividenden bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts berücksichtigt wurden; und

(iii) ob und auf welche Weise andere Ausstattungsmerkmale der gewährten Eigenkapitalinstrumente in die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts eingeflossen sind;

(c) für anteilsbasierte Vergütungen, die in der Berichtsperiode geändert wurden:

(i) eine Erklärung, warum diese Änderungen vorgenommen wurden;

(ii) der zusätzliche beizulegende Zeitwert, der (infolge dieser Änderungen) gewährt wurde; und

(iii) ggf. Angaben darüber, wie der gewährte zusätzliche beizulegende Zeitwert unter Beachtung der Vorschriften von (a) und (b) oben bestimmt wurde.

48 Wurden die in der Berichtsperiode erhaltenen Güter oder Dienstleistungen direkt zum beizulegenden Zeitwert angesetzt, ist anzugeben, wie der beizulegende Zeitwert bestimmt wurde, d. h. ob er anhand eines Marktpreises für die betreffenden Güter oder Dienstleistungen ermittelt wurde.

49 Hat das Unternehmen die Vermutung in Paragraph 13 widerlegt, hat es diese Tatsache anzugeben und zu begründen, warum es zu einer Widerlegung dieser Vermutung kam.

50 Ein Unternehmen hat Informationen anzugeben, die den Abschlussadressaten die Auswirkungen anteilsbasierter Vergütungen auf das Periodenergebnis und die Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens verständlich machen.

51 Um dem Grundsatz in Paragraph 50 Rechnung zu tragen, sind mindestens folgende Angaben erforderlich:

(a) der in der Berichtsperiode erfasste Gesamtaufwand für anteilsbasierte Vergütungen, bei denen die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen nicht für eine Erfassung als Vermögenswert in Betracht kamen und daher sofort aufwandswirksam verbucht wurden. Dabei ist der Anteil am Gesamtaufwand, der auf anteilsbasierte Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente entfällt, gesondert auszuweisen;

(b) für Schulden aus anteilsbasierten Vergütungen:

(i) der Gesamtbuchwert am Ende der Berichtsperiode und

(ii) der gesamte innere Wert der Schulden am Ende der Berichtsperiode, bei denen das Recht der Gegenpartei auf Erhalt von flüssigen Mitteln oder anderen Vermögenswerten zum Ende der Berichtsperiode ausübbar war (z. B. ausübbare Wertsteigerungsrechte).

52 Sind die Angabepflichten dieses IFRS zur Erfüllung der Grundsätze in den Paragraphen 44, 46 und 50 nicht ausreichend, hat das Unternehmen zusätzliche Angaben zu machen, die zu einer Erfüllung dieser Grundsätze führen.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

53 Bei anteilsbasierten Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente ist dieser IFRS auf Aktien, Aktienoptionen und andere Eigenkapitalinstrumente anzuwenden, die nach dem 7. November 2002 gewährt wurden und zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses IFRS noch nicht ausübbar waren.

54 Es wird empfohlen, aber nicht vorgeschrieben, diesen IFRS auf andere gewährte Eigenkapitalinstrumente anzuwenden, sofern das Unternehmen den am Bewertungsstichtag bestimmten beizulegenden Zeitwert dieser Eigenkapitalinstrumente veröffentlicht hat.

55 Bei allen gewährten Eigenkapitalinstrumenten, auf die dieser IFRS angewendet wird, ist eine Anpassung der Vergleichsinformationen und ggf. des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen für die früheste dargestellte Berichtsperiode vorzunehmen.

56 Alle gewährten Eigenkapitalinstrumente, auf die dieser IFRS keine Anwendung findet (also alle bis einschließlich 7. November 2002 zugeteilten Eigenkapitalinstrumente), unterliegen dennoch den Angabepflichten gemäß Paragraph 44 und 45.

57 Ändert ein Unternehmen nach Inkrafttreten dieses IFRS die Vertragsbedingungen für gewährte Eigenkapitalinstrumente, auf die dieser IFRS nicht angewendet worden ist, sind dennoch für die Bilanzierung derartiger Änderungen die Paragraphen 26-29 maßgeblich.

58 Der IFRS ist rückwirkend auf Schulden aus anteilsbasierten Vergütungen anzuwenden, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses IFRS bestanden. Für diese Schulden ist eine Anpassung der Vergleichsinformationen vorzunehmen. Hierzu gehört auch eine Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen in der frühesten dargestellten Berichtsperiode, für die die Vergleichsinformationen angepasst worden sind. Eine Pflicht zur Anpassung der Vergleichsinformationen besteht allerdings nicht für Informationen, die sich auf eine Berichtsperiode oder einen Tag vor dem 7. November 2002 beziehen.

59 Es wird empfohlen, aber nicht vorgeschrieben, den IFRS rückwirkend auf andere Schulden aus anteilsbasierten Vergütungen anzuwenden, wie beispielsweise auf Schulden, die in einer Berichtsperiode beglichen wurden, für die Vergleichsinformationen aufgeführt sind.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

60 Dieser IFRS ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen den IFRS für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

Anhang A

Definitionen

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich	Eine **anteilsbasierte Vergütung**, bei der das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erhält und im Gegenzug die Verpflichtung eingeht, dem Lieferanten dieser Güter oder Dienstleistungen flüssige Mittel oder andere Vermögenswerte zu übertragen, deren Höhe vom Kurs (oder Wert) der Aktien oder anderer **Eigenkapitalinstrumente** des Unternehmens abhängig ist.
Mitarbeiter und andere, die ähnliche Leistungen erbringen	Personen, die persönliche Leistungen für das Unternehmen erbringen und die (a) rechtlich oder steuerlich als Mitarbeiter gelten, (b) für das Unternehmen auf dessen Anweisung tätig sind wie Personen, die rechtlich oder steuerlich als Mitarbeiter gelten, oder (c) ähnliche Leistungen wie Mitarbeiter erbringen. Der Begriff umfasst beispielsweise das gesamte Management, d. h. alle Personen, die für die Planung, Leitung und Überwachung der Tätigkeiten des Unternehmens zuständig und verantwortlich sind, einschließlich Non-Executive Directors.
Eigenkapital- instrument	Ein Vertrag, der einen Residualanspruch an den Vermögenswerten nach Abzug aller dazugehörigen Schulden begründet. ([1])
gewährtes Eigenkapital instrument	Das vom Unternehmen im Rahmen einer **anteilsbasierten Vergütung** übertragene (bedingte oder uneingeschränkte) Recht an einem **Eigenkapitalinstrument** des Unternehmens.
anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapital instrumente	Eine **anteilsbasierte Vergütung**, bei der das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erhält und im Gegenzug **Eigenkapitalinstrumente** des Unternehmens (einschließlich Aktien oder **Aktien optionen**) hingibt.
beizulegender Zeitwert	Der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern unter marktüblichen Bedingungen ein Vermögenswert getauscht, eine Schuld beglichen oder ein **gewährtes Eigenkapitalinstrument** getauscht werden könnte.
Tag der Gewährung	Tag, an dem das Unternehmen und eine andere Partei (einschließlich ein Mitarbeiter) eine **anteilsbasierte Vergütungsvereinbarung** treffen, worunter der Zeitpunkt zu verstehen ist, zu dem das Unternehmen und die Gegenpartei ein gemeinsames Verständnis über die Vertragsbedingungen der Vereinbarung erlangt haben. Am Tag der Gewährung verleiht das Unternehmen der Gegenpartei das Recht auf den Erhalt von flüssigen Mitteln, anderen Vermögenswerten oder **Eigenkapitalinstrumenten** des Unternehmens, das ggf. an die Erfüllung bestimmter **Ausübungsbedingung**en geknüpft ist. Unterliegt diese Vereinbarung einem Genehmigungsverfahren (z. B. durch die Anteilseigner), entspricht der Tag der Gewährung dem Tag, an dem die Genehmigung erteilt wurde.
innerer Wert	Die Differenz zwischen dem **beizulegenden Zeitwert** der Aktien, zu deren Zeichnung oder Erhalt die Gegenpartei (bedingt oder uneingeschränkt) berechtigt ist, und (gegebenenfalls) dem von der Gegenpartei für diese Aktien zu entrichtenden Betrag. Beispielsweise hat eine **Aktienoption** mit einem Ausübungspreis von WE 15 ([2]) bei einer Aktie mit einem **beizulegenden Zeitwert** von WE 20 einen inneren Wert von WE 5.
Marktbedingung	Eine Bedingung für den Ausübungspreis, den Übergang des Rechtsanspruchs an oder die Ausübungsmöglichkeit von **Eigenkapitalinstrumenten**, die mit dem Marktpreis der **Eigenkapitalinstrumente** des Unternehmens in Zusammenhang stehen, wie beispielsweise die Erzielung eines bestimmten Aktienkurses oder eines bestimmten **inneren Werts** einer **Aktienoption** oder die Erreichung eines bestimmten Erfolgsziels, das auf dem Marktkurs der **Eigenkapitalinstrumente** des Unternehmens gegenüber einem Index von Marktpreisen der **Eigenkapitalinstrumente** anderer Unternehmen basiert.
Bewertungsstichtag	Tag, an dem der **beizulegende Zeitwert** der gewährten **Eigenkapitalinstrumente** für die Zwecke dieses Standards bestimmt wird. Bei Transaktionen mit **Mitarbeitern und anderen, die ähnliche Leistungen erbringen**, ist der Bewertungsstichtag der **Tag der Gewährung**. Bei Transaktionen mit anderen Parteien als Mitarbeitern (und Personen, die ähnliche Leistungen erbringen) ist der Bewertungsstichtag der Tag, an dem das Unternehmen die Güter erhält oder die Gegenpartei die Leistungen erbringt.

([1]) Im *Rahmenkonzept* ist eine Schuld definiert als eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, die aus Ereignissen der Vergangenheit entsteht und deren Erfüllung für das Unternehmen erwartungsgemäß mit einem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist (z. B. einem Abfluss von Zahlungsmitteln oder anderen Vermögenswerten).

([2]) In diesem Anhang werden Geldbeträge in „Währungseinheiten" (WE) angegeben.

Reload-Eigenschaft	Ausstattungsmerkmal, das eine automatische Gewährung zusätzlicher **Aktienoptionen** vorsieht, wenn der Optionsinhaber bei der Ausübung vorher gewährter Optionen den Ausübungspreis mit den Aktien des Unternehmens und nicht in bar begleicht.
Reload-Option	Eine neue **Aktienoption**, die gewährt wird, wenn der Ausübungspreis einer früheren **Aktienoption** mit einer Aktie beglichen wird.
anteilsbasierte Vergütungsvereinbarung	Eine Vereinbarung zwischen dem Unternehmen und einer anderen Partei (einschließlich einem Mitarbeiter), eine **anteilsbasierte Vergütung** vorzunehmen, welche die andere Partei — ggf. unter dem Vorbehalt der Erfüllung bestimmter **Ausübungsbedingungen** — zum Erhalt von flüssigen Mitteln oder anderen Vermögenswerten des Unternehmens, deren Höhe vom Kurs der Aktien oder anderer **Eigenkapitalinstrumente** des Unternehmens abhängig ist, oder zum Erhalt von **Eigenkapitalinstrumenten** des Unternehmens berechtigt.
anteilsbasierte Vergütung	Ein Geschäftsvorfall, bei dem das Unternehmen Güter oder Dienstleistungen erhält und im Gegenzug **Eigenkapitalinstrumente** des Unternehmens (einschließlich Aktien oder **Aktienoptionen**) hingibt oder Güter oder Dienstleistungen erwirbt und dafür gegenüber dem Lieferanten dieser Güter oder Dienstleistungen eine Schuld eingeht, deren Höhe vom Kurs der Aktien oder anderer **Eigenkapitalinstrumente** des Unternehmens abhängig ist.
Aktienoption	Ein Vertrag, der den Inhaber berechtigt, aber nicht verpflichtet, die Aktien des Unternehmens während eines bestimmten Zeitraums zu einem festen oder bestimmbaren Preis zu kaufen.
ausübbar werden	Einen festen Rechtsanspruch erwerben. Im Rahmen einer **anteilsbasierten Vergütungsvereinbarung** wird das Recht einer Gegenpartei auf den Erhalt von flüssigen Mitteln, Vermögenswerten oder **Eigenkapitalinstrumenten** des Unternehmens bei Erfüllung bestimmter **Ausübungsbedingungen** ausübbar.
Ausübungsbedingungen	Die Bedingungen, die die Gegenpartei erfüllen muss, um im Rahmen einer **anteilsbasierten Vergütungsvereinbarung** einen Rechtsanspruch auf den Erhalt von flüssigen Mitteln, anderen Vermögenswerten oder **Eigenkapitalinstrumenten** des Unternehmens zu erwerben. Die Ausübungsbedingungen umfassen Dienstbedingungen, bei denen die andere Partei eine bestimmte Dienstzeit ableisten muss, und Leistungsbedingungen, die die Erfüllung bestimmter Erfolgsziele erfordern (wie z. B. eine bestimmte Steigerung des Unternehmensgewinns innerhalb eines bestimmten Zeitraums).
Erdienungszeitraum	Zeitraum, in dem alle festgelegten **Ausübungsbedingungen** einer **anteilsbasierten Vergütungsvereinbarung** erfüllt werden müssen.

Anhang B

Anleitungen zur Anwendung

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der gewährten Eigenkapitalinstrumente

B1 Die Paragraphen B2-B41 dieses Anhangs behandeln die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts von gewährten Aktien und Aktienoptionen, wobei vor allem auf die üblichen Vertragsbedingungen bei der Gewährung von Aktien oder Aktienoptionen an Mitarbeiter eingegangen wird. Sie sind daher nicht erschöpfend. Da sich die nachstehenden Erläuterungen in erster Linie auf an Mitarbeiter gewährte Aktien und Aktienoptionen beziehen, wird außerdem unterstellt, dass der beizulegende Zeitwert der Aktien oder Aktienoptionen am Tag der Gewährung bestimmt wird. Viele der nachfolgend angeschnittenen Punkte (wie etwa die Bestimmung der erwarteten Volatilität) gelten jedoch auch im Kontext einer Schätzung des beizulegenden Zeitwerts von Aktien oder Aktienoptionen, die anderen Parteien als Mitarbeitern zum Zeitpunkt des Empfangs der Güter durch das Unternehmen oder der Leistungserbringung durch die Gegenpartei gewährt werden.

Aktien

B2 Bei der Gewährung von Aktien an Mitarbeiter ist der beizulegende Zeitwert der Aktien anhand des Marktpreises der Aktien des Unternehmens (bzw. eines geschätzten Marktpreises, wenn die Aktien des Unternehmens nicht öffentlich gehandelt werden) unter Berücksichtigung der Vertragsbedingungen, zu denen die Aktien gewährt wurden (ausgenommen Ausübungsbedingungen, die gemäß Paragraph 19-21 nicht in die Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts einfließen), zu ermitteln.

B3 Hat der Mitarbeiter beispielsweise während des Erdienungszeitraums keinen Anspruch auf den Bezug von Dividenden, ist dieser Faktor bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der gewährten Aktien zu berücksichtigen. Gleiches gilt, wenn die Aktien nach dem Tag der ersten Ausübungsmöglichkeit Übertragungsbeschränkungen unterliegen, allerdings nur insoweit die Beschränkungen nach der Ausübbarkeit einen Einfluss auf den Preis haben, den ein sachverständiger, vertragswilliger Marktteilnehmer für diese Aktie zahlen würde. Werden die Aktien zum Beispiel aktiv in einem hinreichend entwickelten, liquiden Markt gehandelt, haben Übertragungsbeschränkungen nach dem Tag der ersten Ausübungsmöglichkeit nur eine geringe oder überhaupt keine Auswirkung auf den Preis, den ein sachverständiger, vertragswilliger Marktteilnehmer für diese Aktien zahlen würde. Übertragungsbeschränkungen oder andere Beschränkungen während des Erdienungszeitraums sind bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der gewährten Aktien am Tag der Gewährung nicht zu berücksichtigen, weil diese Beschränkungen im Vorhandensein von Ausübungsbedingungen begründet sind, die gemäß Paragraph 19-21 bilanziert werden.

Aktienoptionen

B4 Bei der Gewährung von Aktienoptionen an Mitarbeiter stehen in vielen Fällen keine Marktpreise zur Verfügung, weil die gewährten Optionen Vertragsbedingungen unterliegen, die nicht für gehandelte Optionen gelten. Gibt es keine gehandelten Optionen mit ähnlichen Vertragsbedingungen, ist der beizulegende Zeitwert der gewährten Optionen mithilfe eines Optionspreismodells zu schätzen.

B5 Das Unternehmen hat Faktoren zu berücksichtigen, die sachverständige, vertragswillige Marktteilnehmer bei der Auswahl des anzuwendenden Optionspreismodells in Betracht ziehen würden. Viele Mitarbeiteroptionen haben beispielsweise eine lange Laufzeit, sind normalerweise vom Tag, an dem alle Ausübungsbedingungen erfüllt sind, bis zum Ende der Optionslaufzeit ausübbar und werden oft frühzeitig ausgeübt. Alle diese Faktoren müssen bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts der Optionen am Tag der Gewährung berücksichtigt werden. Bei vielen Unternehmen schließt dies die Verwendung der Black-Scholes-Merton-Formel aus, die nicht die Möglichkeit einer Ausübung vor Ende der Optionslaufzeit zulässt und die Auswirkungen einer erwarteten frühzeitigen Ausübung nicht adäquat wiedergibt. Außerdem ist darin nicht vorgesehen, dass sich die erwartete Volatilität und andere in das Modell einfließende Parameter während der Laufzeit einer Option ändern können. Unter Umständen treffen die vorstehend genannten Faktoren jedoch nicht auf Aktienoptionen zu, die eine relativ kurze Vertragslaufzeit haben oder innerhalb einer kurzen Frist nach Erfüllung der Ausübungsbedingungen ausgeübt werden müssen. In solchen Fällen kann die Black-Scholes-Merton-Formel ein Ergebnis liefern, das sich im Wesentlichen mit dem eines flexibleren Optionspreismodells deckt.

B6 Alle Optionspreismodelle berücksichtigen mindestens die folgenden Faktoren:

(a) den Ausübungspreis der Option;

(b) die Laufzeit der Option;

(c) den aktuellen Kurs der zugrunde liegenden Aktien;

(d) die erwartete Volatilität des Aktienkurses;

(e) die erwarteten Dividenden auf die Aktien (falls zutreffend); und

(f) den risikolosen Zins für die Laufzeit der Option.

B7 Darüber hinaus sind andere Faktoren zu berücksichtigen, die sachverständige, vertragswillige Marktteilnehmer bei der Preisfestlegung in Betracht ziehen würden (ausgenommen Ausübungsbedingungen und Reload-Eigenschaften, die gemäß Paragraph 19-22 nicht in die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts einfließen).

B8 Beispielsweise können an Mitarbeiter gewährte Aktienoptionen normalerweise in bestimmten Zeiträumen nicht ausgeübt werden (z. B. während des Erdienungszeitraums oder in von den Aufsichtsbehörden festgelegten Fristen). Dieser Faktor ist zu berücksichtigen, wenn das verwendete Optionspreismodell ansonsten von der Annahme ausginge, dass die Option während ihrer Laufzeit jederzeit ausübbar wäre. Verwendet ein Unternehmen dagegen ein Optionspreismodell, das Optionen bewertet, die erst am Ende der Optionslaufzeit ausgeübt werden können, ist für den Umstand, dass während des Erdienungszeitraums (oder in anderen Zeiträumen während der Optionslaufzeit) keine Ausübung möglich ist, keine Berichtigung vorzunehmen, weil das Modell bereits davon ausgeht, dass die Optionen in diesen Zeiträumen nicht ausgeübt werden können.

B9 Ein ähnlicher, bei Mitarbeiteraktienoptionen häufig anzutreffender Faktor ist die Möglichkeit einer frühzeitigen Optionsausübung, beispielsweise weil die Option nicht frei übertragbar ist oder der Mitarbeiter bei seinem Ausscheiden alle ausübbaren Optionen ausüben muss. Die Auswirkungen einer erwarteten frühzeitigen Ausübung sind gemäß den Ausführungen in Paragraph B16-B21 zu berücksichtigen.

B10 Faktoren, die ein sachverständiger, vertragswilliger Marktteilnehmer bei der Festlegung des Preises einer Aktienoption (oder eines anderen Eigenkapitalinstruments) nicht berücksichtigen würde, sind bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts gewährter Aktienoptionen (oder anderer Eigenkapitalinstrumente) nicht zu berücksichtigen. Beispielsweise sind bei der Gewährung von Aktienoptionen an Mitarbeiter Faktoren, die aus Sicht des einzelnen Mitarbeiters den Wert der Option beeinflussen, für die Schätzung des Preises, den ein sachverständiger, vertragswilliger Marktteilnehmer festlegen würde, unerheblich.

In Optionspreismodelle einfließende Daten

B11 Bei der Schätzung der erwarteten Volatilität und Dividenden der zugrunde liegenden Aktien lautet das Ziel, einen Näherungswert für die Erwartungen zu ermitteln, die sich in einem aktuellen Marktkurs oder verhandelten Tauschkurs für die Option widerspiegeln würden. Gleiches gilt für die Schätzung der Auswirkungen einer frühzeitigen Ausübung von Mitarbeiteraktienoptionen, bei denen das Ziel lautet, einen Näherungswert für die Erwartungen zu ermitteln, die eine außenstehende Partei mit Zugang zu detaillierten Informationen über das Ausübungsverhalten der Mitarbeiter anhand der am Tag der Gewährung verfügbaren Informationen hätte.

B12 Häufig dürfte es eine Bandbreite vernünftiger Einschätzungen in Bezug auf künftige Volatilität, Dividenden und Ausübungsverhalten geben. In diesem Fall ist durch Gewichtung der einzelnen Beträge innerhalb der Bandbreite nach der Wahrscheinlichkeit ihres Eintretens ein Erwartungswert zu berechnen.

B13 Zukunftserwartungen beruhen im Allgemeinen auf vergangenen Erfahrungen und werden angepasst, wenn sich die Zukunft bei vernünftiger Betrachtungsweise voraussichtlich anders als die Vergangenheit entwickeln wird. In einigen Fällen können bestimmbare Faktoren darauf hindeuten, dass unbereinigte historische Erfahrungswerte ein relativ schlechter Anhaltspunkt für künftige Entwicklungen sind. Wenn zum Beispiel ein Unternehmen mit zwei völlig unterschiedlichen Geschäftsbereichen denjenigen Bereich verkauft, der mit deutlich geringeren Risiken behaftet war, ist die vergangene Volatilität für eine vernünftige Einschätzung der Zukunft unter Umständen nicht aussagekräftig.

B14 In anderen Fällen stehen keine historischen Daten zur Verfügung. So wird ein erst kürzlich an der Börse eingeführtes Unternehmen nur wenige oder überhaupt keine Daten über die Volatilität seines Aktienkurses haben. Nicht notierte und neu notierte Unternehmen werden weiter unten behandelt.

B15 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass ein Unternehmen seine Schätzungen in Bezug auf Volatilität, Ausübungsverhalten und Dividenden nicht einfach auf historische Daten gründen darf, ohne zu berücksichtigen, inwieweit die vergangenen Erfahrungen bei vernünftiger Betrachtungsweise für künftige Prognosen verwendbar sind.

Erwartete frühzeitige Ausübung

B16 Mitarbeiter üben Aktienoptionen aus einer Vielzahl von Gründen oft frühzeitig aus. Beispielsweise sind Mitarbeiteraktienoptionen in der Regel nicht übertragbar. Dies veranlasst die Mitarbeiter häufig zu einer frühzeitigen Ausübung ihrer Aktienoptionen, weil dies für sie die einzige Möglichkeit ist, ihre Position zu realisieren. Außerdem sind ausscheidende Mitarbeiter oftmals verpflichtet, ihre ausübbaren Optionen innerhalb eines kurzen Zeitraums auszuüben, da sie sonst verfallen. Dieser Faktor führt ebenfalls zu einer frühzeitigen Ausübung von Mitarbeiteraktienoptionen. Als weitere Faktoren für eine frühzeitige Ausübung sind Risikoscheu und mangelnde Vermögensdiversifizierung zu nennen.

B17 Die Methode zur Berücksichtigung der Auswirkungen einer erwarteten frühzeitigen Ausübung ist von der Art des angewendeten Optionspreismodells abhängig. Beispielsweise könnte hierzu ein Schätzwert der voraussichtlichen Optionslaufzeit verwendet werden (die bei einer Mitarbeiteraktienoption dem Zeitraum vom Tag der Gewährung bis zum Tag der voraussichtlichen Optionsausübung entspricht), der als Parameter in ein Optionspreismodell (z. B. die Black-Scholes-Merton-Formel) einfließt. Alternativ dazu könnte eine erwartete frühzeitige Ausübung in einem Binomial- oder ähnlichen Optionspreismodell abgebildet werden, das die Vertragslaufzeit als Parameter verwendet.

B18 Bei der Ermittlung des Schätzwerts für eine frühzeitige Ausübung sind folgende Faktoren zu berücksichtigen:

(a) die Länge des Erdienungszeitraums, da die Aktienoption im Regelfall erst nach Ablauf des Erdienungszeitraums ausgeübt werden kann. Die Bestimmung der Auswirkungen einer erwarteten frühzeitigen Ausübung auf die Bewertung basiert daher auf der Annahme, dass die Optionen ausübbar werden. Die Auswirkungen der Ausübungsbedingungen werden in den Paragraphen 19-21 behandelt;

(b) der durchschnittliche Zeitraum, den ähnliche Optionen in der Vergangenheit ausstehend waren;

(c) der Kurs der zugrunde liegenden Aktien. Vergangene Erfahrungen können darauf hindeuten, dass Mitarbeiter ihre Optionen meist dann ausüben, wenn der Aktienkurs ein bestimmtes Niveau über dem Ausübungspreis erreicht hat;

(d) der Rang des Mitarbeiters innerhalb der Organisation. Beispielsweise könnten Mitarbeiter in höheren Positionen erfahrungsgemäß dazu tendieren, ihre Optionen später auszuüben als Mitarbeiter in niedrigeren Positionen (in Paragraph B21 wird darauf näher eingegangen);

(e) voraussichtliche Volatilität der zugrunde liegenden Aktien. Im Durchschnitt könnten Mitarbeiter dazu tendieren, Aktienoptionen auf Aktien mit großer Schwankungsbreite früher auszuüben als auf Aktien mit geringer Volatilität.

B19 Wie in Paragraph B17 ausgeführt, könnte zur Berücksichtigung der Auswirkungen einer frühzeitigen Ausübung ein Schätzwert der erwarteten Optionslaufzeit verwendet werden, der als Parameter in ein Optionspreismodell einfließt. Bei der Schätzung der erwarteten Laufzeit von Aktienoptionen, die einer Gruppe von Mitarbeitern gewährt wurden, könnte diese Schätzung auf einem annähernd gewichteten Durchschnitt der erwarteten Laufzeit für die gesamte Mitarbeitergruppe oder auf einem annähernd gewichteten Durchschnitt der Laufzeiten für Untergruppen von Mitarbeitern innerhalb dieser Gruppe basieren, die anhand detaillierterer Daten über das Ausübungsverhalten der Mitarbeiter ermittelt werden (weitere Ausführungen siehe unten).

B20 Die Aufteilung gewährter Optionen in Mitarbeitergruppen mit einem relativ homogenen Ausübungsverhalten dürfte von großer Bedeutung sein. Der Wert einer Option stellt keine lineare Funktion der Optionslaufzeit dar; er nimmt mit fortschreitender Dauer der Laufzeit immer weniger zu. Ein Beispiel hierfür ist eine Option mit zweijähriger Laufzeit, die — wenn alle anderen Annahmen identisch sind — zwar mehr, jedoch nicht doppelt so viel wert ist wie eine Option mit einjähriger Laufzeit. Dies bedeutet, dass der gesamte beizulegende Zeitwert der gewährten Aktienoptionen bei einer Berechnung des geschätzten Optionswerts anhand einer einzigen gewichteten Durchschnittslaufzeit, die ganz unterschiedliche Einzellaufzeiten umfasst, zu hoch angesetzt würde. Eine solche Überbewertung kann durch die Aufteilung der gewährten Optionen in mehrere Gruppen, deren gewichtete Durchschnittslaufzeit eine relativ geringe Bandbreite an Laufzeiten umfasst, reduziert werden.

B21 Ähnliche Überlegungen sind bei der Verwendung eines Binomial- oder ähnlichen Modells anzustellen. Beispielsweise könnten die vergangenen Erfahrungen eines Unternehmens, das Mitarbeiteroptionen in allen Hierarchieebenen gewährt, darauf hindeuten, dass Führungskräfte in hohen Positionen ihre Optionen länger behalten als Mitarbeiter im mittleren Management und dass Mitarbeiter in unteren Positionen ihre Optionen meist früher als jede andere Gruppe ausüben. Außerdem könnten Mitarbeiter, denen empfohlen oder vorgeschrieben wird, eine Mindestanzahl an Eigenkapitalinstrumenten, einschließlich Optionen, ihres Arbeitgebers zu halten, ihre Optionen im Durchschnitt später ausüben als Mitarbeiter, die keiner derartigen Bestimmung unterliegen. In diesen Fällen führt die Aufteilung der Optionen in Empfängergruppen mit einem relativ homogenen Ausübungsverhalten zu einer richtigeren Schätzung des gesamten beizulegenden Zeitwerts der gewährten Aktienoptionen.

Erwartete Volatilität

B22 Die erwartete Volatilität ist eine Kennzahl für das Schwankungsmaß von Kursen innerhalb eines bestimmten Zeitraums. In Optionspreismodellen wird als Volatilitätskennzahl die auf Jahresbasis umgerechnete Standardabweichung der stetigen Rendite der Aktie über einen bestimmten Zeitraum verwendet. Die Volatilität wird normalerweise auf ein Jahr bezogen angegeben, was einen Vergleich unabhängig von der in der Berechnung verwendeten Zeitspanne (z. B. tägliche, wöchentliche oder monatliche Kursbeobachtungen) ermöglicht.

B23 Die (positive oder negative) Rendite einer Aktie in einem bestimmten Zeitraum gibt an, in welchem Umfang der Anteilseigner von Dividenden und einer Steigerung (oder einem Rückgang) des Aktienkurses profitiert hat.

B24 Die erwartete auf Jahresbasis umgerechnete Volatilität einer Aktie entspricht der Bandbreite, in welche die stetige jährliche Rendite zirka zwei Drittel der Zeit voraussichtlich fallen wird. Wenn beispielsweise eine Aktie mit einer voraussichtlichen stetigen Rendite von 12 % eine Volatilität von 30 % aufweist, bedeutet dies, dass die Wahrscheinlichkeit, dass die Rendite der Aktie in einem Jahr zwischen - 18 % (12 % - 30 %) und 42 % (12 % + 30 %) liegt, rund zwei Drittel beträgt. Beträgt der Aktienkurs am Jahresbeginn WE 100 und werden keine Dividenden ausgeschüttet, liegt der Aktienkurs ungefähr zwei Drittel der Zeit am Jahresende voraussichtlich zwischen WE 83,53 (WE 100 × $e^{-0,18}$) und WE 152,20 (WE 100 × $e^{0,42}$).

B25 Bei der Schätzung der erwarteten Volatilität sind folgende Faktoren zu berücksichtigen:

(a) die implizite Volatilität, die sich gegebenenfalls aus gehandelten Aktienoptionen auf die Aktien oder andere gehandelte Instrumente des Unternehmens mit Optionseigenschaften (wie etwa wandelbare Schuldinstrumente), ergibt;

(b) die historische Volatilität des Aktienkurses im jüngsten Zeitraum, der im Allgemeinen der erwarteten Optionslaufzeit (unter Berücksichtigung der restlichen Vertragslaufzeit der Option und der Auswirkungen einer erwarteten frühzeitigen Ausübung) entspricht;

(c) der Zeitraum, seit dem die Aktien des Unternehmens öffentlich gehandelt werden. Ein neu notiertes Unternehmen hat im Vergleich zu ähnlichen Unternehmen, die bereits länger notiert sind, oftmals eine höhere historische Volatilität. Weitere Anwendungsleitlinien werden weiter unten gegeben;

(d) die Tendenz der Volatilität, wieder zu ihrem Mittelwert, also ihrem langjährigen Durchschnitt, zurückzukehren, und andere Faktoren, die darauf hinweisen, dass sich die erwartete künftige Volatilität von der vergangenen Volatilität unterscheiden könnte. War der Aktienkurs eines Unternehmens in einem bestimmbaren Zeitraum aufgrund eines gescheiterten Übernahmeangebots oder einer umfangreichen Restrukturierung extremen Schwankungen unterworfen, könnte dieser Zeitraum bei der Berechnung der historischen jährlichen Durchschnittsvolatilität außer acht gelassen werden;

(e) angemessene, regelmäßige Intervalle bei den Kursbeobachtungen. Die Kursbeobachtungen müssen von Periode zu Periode stetig durchgeführt werden. Beispielsweise könnte ein Unternehmen die Wochenschlusskurse und Wochenhöchststände verwenden; nicht zulässig ist es dagegen, in einigen Wochen den Schlusskurs und in anderen Wochen den Höchstkurs zu verwenden. Außerdem müssen die Kursbeobachtungen in der gleichen Währung wie der Ausübungspreis angegeben werden.

Neu notierte Unternehmen

B26 Wie in Paragraph B25 ausgeführt, hat ein Unternehmen die historische Volatilität des Aktienkurses im jüngsten Zeitraum zu berücksichtigen, der im Allgemeinen der erwarteten Optionslaufzeit entspricht. Besitzt ein neu notiertes Unternehmen nicht genügend Informationen über die historische Volatilität, sollte es die historische Volatilität dennoch bezogen auf den längsten Zeitraum berechnen, für den Handelsdaten verfügbar sind. Denkbar wäre auch, die historische Volatilität ähnlicher Unternehmen nach einer vergleichbaren Zeit der Börsennotierung heranzuziehen. Beispielsweise könnte ein Unternehmen, das erst seit einem Jahr an der Börse notiert ist und Optionen mit einer voraussichtlichen Laufzeit von fünf Jahren gewährt, die Struktur und das Ausmaß der historischen Volatilität von Unternehmen der gleichen Branche in den ersten sechs Jahren, in denen die Aktien dieser Unternehmen öffentlich gehandelt wurden, in Betracht ziehen.

Nicht notierte Unternehmen

B27 Ein nicht notiertes Unternehmen kann bei der Schätzung der erwarteten Volatilität nicht auf historische Daten zurückgreifen. Stattdessen gibt es andere Faktoren zu berücksichtigen, auf die nachfolgend näher eingegangen wird.

B28 In einigen Fällen könnte ein nicht notiertes Unternehmen, das regelmäßig Optionen oder Aktien an Mitarbeiter (oder andere Parteien) ausgibt, einen internen Markt für seine Aktien eingerichtet haben. Bei der Schätzung der erwarteten Volatilität könnte dann die Volatilität dieser Aktienkurse berücksichtigt werden.

B29 Alternativ könnte die erwartete Volatilität anhand der historischen oder impliziten Volatilität vergleichbarer notierter Unternehmen, für die Informationen über Aktienkurse oder Optionspreise zur Verfügung stehen, geschätzt werden. Dies wäre angemessen, wenn das Unternehmen den Wert seiner Aktien auf Grundlage der Aktienkurse vergleichbarer notierter Unternehmen bestimmt hat.

B30 Hat das Unternehmen zur Schätzung des Werts seiner Aktien nicht die Aktienkurse vergleichbarer notierter Unternehmen herangezogen, sondern statt dessen eine andere Bewertungsmethode verwendet, könnte daraus in Übereinstimmung mit dieser Bewertungsmethode eine Schätzung der erwarteten Volatilität abgeleitet werden. Beispielsweise könnte die Bewertung der Aktien auf Basis des Nettovermögens oder Periodenüberschusses erfolgen. In diesem Fall könnte die erwartete Volatilität der Nettovermögenswerte oder Periodenüberschüsse in Betracht gezogen werden.

Erwartete Dividenden

B31 Ob erwartete Dividenden bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwertss gewährter Aktien oder Optionen zu berücksichtigen sind, hängt davon ab, ob die Gegenpartei Anspruch auf Dividenden oder ausschüttungsgleiche Beträge hat.

B32 Wenn Mitarbeitern beispielsweise Optionen gewährt wurden und sie zwischen dem Tag der Gewährung und dem Tag der Ausübung Anspruch auf Dividenden auf die zugrunde liegenden Aktien oder ausschüttungsgleiche Beträge haben (die bar ausgezahlt oder mit dem Ausübungspreis verrechnet werden), sind die gewährten Optionen so zu bewerten, als würden auf die zugrunde liegenden Aktien keine Dividenden ausgeschüttet, d. h. die Höhe der erwarteten Dividenden muss Null sein.

B33 Auf gleiche Weise ist bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts gewährter Mitarbeiteroptionen am Tag der Gewährung keine Berichtigung für erwartete Dividenden notwendig, wenn die Mitarbeiter während des Erdienungszeitraums einen Anspruch auf Dividendenzahlungen haben.

B34 Haben die Mitarbeiter dagegen während des Erdienungszeitraums (bzw. im Falle einer Option vor der Ausübung) keinen Anspruch auf Dividenden oder ausschüttungsgleiche Beträge, sind bei der Bewertung der Anrechte auf den Bezug von Aktien oder Optionen am Tag der Gewährung die erwarteten Dividenden zu berücksichtigen. Dies bedeutet, dass bei der Verwendung eines Optionspreismodells die erwarteten Dividenden in die Schätzung des beizulegenden Zeitwerts einer gewährten Option einzubeziehen sind. Bei der Schätzung des beizulegenden Zeitwerts einer gewährten Aktie ist dieser um den Barwert der während des Erdienungszeitraums voraussichtlich zahlbaren Dividenden zu verringern.

B35 Optionspreismodelle verlangen im Allgemeinen die Angabe der erwarteten Dividendenrendite. Die Modelle lassen sich jedoch so modifizieren, dass statt einer Rendite ein erwarteter Dividendenbetrag verwendet wird. Ein Unternehmen kann die erwartete Rendite oder den erwarteten Dividendenbetrag verwenden. Im letzteren Fall sind die Dividendenerhöhungen der Vergangenheit zu berücksichtigen. Hat ein Unternehmen seine Dividenden beispielsweise bisher im Allgemeinen um rund 3 % pro Jahr erhöht, darf bei der Schätzung des Optionswerts kein fester Dividendenbetrag über die gesamte Laufzeit der Option angenommen werden, sofern es keine substanziellen Hinweise zur Stützung dieser Annahme gibt.

B36 Im Allgemeinen sollte die Annahme über erwartete Dividenden auf öffentlich zugänglichen Informationen beruhen. Ein Unternehmen, das keine Dividenden ausschüttet und keine künftigen Ausschüttungen beabsichtigt, hat von einer erwarteten Dividendenrendite von Null auszugehen. Ein junges aufstrebendes Unternehmen, das in der Vergangenheit keine Dividenden gezahlt hat, könnte jedoch mit dem Beginn von Dividendenausschüttungen während der erwarteten Laufzeit der Mitarbeiteraktienoptionen rechnen. Diese Unternehmen könnten einen Durchschnitt aus ihrer bisherigen Dividendenrendite (Null) und dem Mittelwert der Dividendenrendite einer sinnvollen Vergleichsgruppe verwenden.

Risikoloser Zins

B37 Normalerweise ist der risikolose Zins die derzeit verfügbare implizite Rendite auf Nullkupon-Staatsanleihen des Landes, in dessen Währung der Ausübungspreis ausgedrückt wird, mit einer Restlaufzeit, die der erwarteten Laufzeit der zu bewertenden Option (auf Grundlage der vertraglichen Restlaufzeit der Option und unter Berücksichtigung der Auswirkungen einer erwarteten frühzeitigen Ausübung) entspricht. Falls solche Staatsanleihen nicht vorhanden sind oder Umstände darauf hindeuten, dass die implizite Rendite auf Nullkupon-Staatsanleihen nicht den risikolosen Zins wiedergibt (zum Beispiel in Hochinflationsländern), muss unter Umständen ein geeigneter Ersatz verwendet werden. Bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts einer Option mit einer Laufzeit, die der erwarteten Laufzeit der zu bewertenden Option entspricht, ist ebenfalls ein geeigneter Ersatz zu verwenden, wenn die Marktteilnehmer den risikolosen Zins üblicherweise anhand dieses Ersatzes und nicht anhand der impliziten Rendite von Nullkupon-Staatsanleihen bestimmen.

Auswirkungen auf die Kapitalverhältnisse

B38 Normalerweise werden gehandelte Aktienoptionen von Dritten und nicht vom Unternehmen verkauft. Bei Ausübung dieser Aktienoptionen liefert der Verkäufer die Aktien an den Optionsinhaber, die dann von bestehenden Anteilseignern gekauft werden. Die Ausübung gehandelter Aktienoptionen hat daher keinen Verwässerungseffekt.

B39 Werden die Aktienoptionen dagegen vom Unternehmen verkauft, werden bei der Ausübung dieser Optionen neue Aktien ausgegeben (entweder tatsächlich oder ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach, falls vorher zurückgekaufte und gehaltene eigene Aktien verwendet werden). Da die Aktien zum Ausübungspreis und nicht zum aktuellen Marktpreis am Tag der Ausübung ausgegeben werden, könnte diese tatsächliche oder potenzielle Verwässerung einen Rückgang des Aktienkurses bewirken, so dass der Optionsinhaber bei der Ausübung keinen so großen Gewinn wie bei der Ausübung einer ansonsten gleichartigen gehandelten Option ohne Verwässerung des Aktienkurses erzielt.

B40 Ob dies eine wesentliche Auswirkung auf den Wert der gewährten Aktienoptionen hat, ist von verschiedenen Faktoren abhängig, wie etwa der Anzahl der bei Ausübung der Optionen neu ausgegebenen Aktien im Verhältnis zur Anzahl der bereits im Umlauf befindlichen Aktien. Außerdem könnte der Markt, wenn er die Gewährung von Optionen bereits erwartet, die potenzielle Verwässerung bereits in den Aktienkurs am Tag der Gewährung eingepreist haben.

B41 Das Unternehmen hat jedoch zu prüfen, ob der mögliche Verwässerungseffekt einer künftigen Ausübung der gewährten Aktienoptionen unter Umständen einen Einfluss auf den geschätzten beizulegenden Zeitwert zum Tag der Gewährung hat. Die Optionspreismodelle können zur Berücksichtigung dieses potenziellen Verwässerungseffekts entsprechend angepasst werden.

Änderungen von anteilsbasierten Vergütungsvereinbarungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente

B42 Paragraph 27 schreibt vor, dass ungeachtet etwaiger Änderungen von den Vertragsbedingungen, zu denen die Eigenkapitalinstrumente gewährt wurden, oder einer Annullierung oder Erfüllung der gewährten Eigenkapitalinstrumente als Mindestanforderung die erhaltenen Leistungen, die zum beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente am Tag der Gewährung bewertet wurden, zu erfassen sind, es sei denn, diese Eigenkapitalinstrumente sind aufgrund der Nichterfüllung einer am Tag der Gewährung vereinbarten Ausübungsbedingung (außer einer Marktbedingung) nicht ausübbar. Außerdem hat ein Unternehmen die Auswirkungen von Änderungen zu erfassen, die den gesamten beizulegenden Zeitwert der anteilsbasierten Vergütungsvereinbarung erhöhen oder mit einem anderen Nutzen für den Arbeitnehmer verbunden sind.

B43 Zur Anwendung der Bestimmungen von Paragraph 27 gilt:

(a) Wenn durch eine Änderung der unmittelbar vor und nach dieser Änderung ermittelte beizulegende Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente zunimmt (z. B. durch Verringerung des Ausübungspreises), ist der gewährte zusätzliche beizulegende Zeitwert in die Berechnung des Betrags einzubeziehen, der für die als Entgelt für die gewährten Eigenkapitalinstrumente erhaltenen Leistungen erfasst wird. Der gewährte zusätzliche beizulegende Zeitwert ergibt sich aus der Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert des geänderten Eigenkapitalinstruments und dem des ursprünglichen Eigenkapitalinstruments, die beide am Tag der Änderung geschätzt werden. Erfolgt die Änderung während des Erdienungszeitraums, ist zusätzlich zu dem Betrag, der auf dem beizulegenden Zeitwert der ursprünglichen Eigenkapitalinstrumente am Tag der Gewährung basiert und der über den restlichen ursprünglichen Erdienungszeitraum zu erfassen ist, der gewährte zusätzliche beizulegende Zeitwert in den Betrag einzubeziehen, der für ab dem Tag der Änderung bis zum Tag der ersten Ausübungsmöglichkeit der geänderten Eigenkapitalinstrumente erhaltene Leistungen erfasst wird. Erfolgt die Änderung nach dem Tag der ersten Ausübungsmöglichkeit, ist der gewährte zusätzliche beizulegende Zeitwert sofort zu erfassen bzw. über den Erdienungszeitraum, wenn der Mitarbeiter eine zusätzliche Dienstzeit ableisten muss, bevor er einen uneingeschränkten Anspruch auf die geänderten Eigenkapitalinstrumente erwirbt.

(b) Auf gleiche Weise ist bei einer Änderung, bei der die Anzahl der gewährten Eigenkapitalinstrumente erhöht wird, der zum Zeitpunkt der Änderung beizulegende Zeitwert der zusätzlich gewährten Eigenkapitalinstrumente bei der Ermittlung des Betrags gemäß den Bestimmungen unter (a) oben zu berücksichtigen, der für Leistungen erfasst wird, die als Entgelt für die gewährten Eigenkapitalinstrumente erhalten werden. Erfolgt die Änderung beispielsweise während des Erdienungszeitraums, ist zusätzlich zu dem Betrag, der auf dem beizulegenden Zeitwert der ursprünglich gewährten Eigenkapitalinstrumente am Tag der Gewährung basiert und der über den restlichen ursprünglichen Erdienungszeitraum zu erfassen ist, der beizulegende Zeitwert der zusätzlich gewährten Eigenkapitalinstrumente in den Betrag einzubeziehen, der für ab dem Tag der Änderung bis zum Tag der ersten Ausübungsmöglichkeit der geänderten Eigenkapitalinstrumente erhaltene Leistungen erfasst wird.

(c) Werden die Ausübungsbedingungen zugunsten des Mitarbeiters geändert, beispielsweise durch Verkürzung des Erdienungszeitraums oder durch Änderung oder Streichung einer Erfolgsbedingung (außer einer Marktbedingung, deren Änderungen gemäß (a) oben zu bilanzieren sind), sind bei Anwendung der Bestimmungen der Paragraphen 19-21 die geänderten Ausübungsbedingungen zu berücksichtigen.

B44 Werden die Vertragsbedingungen der gewährten Eigenkapitalinstrumente auf eine Weise geändert, die eine Minderung des gesamten beizulegenden Zeitwerts der anteilsbasierten Vergütungsvereinbarung zur Folge hat oder mit keinem anderen Nutzen für den Mitarbeiter verbunden ist, sind die als Entgelt für die gewährten Eigenkapitalinstrumente erhaltenen Leistungen trotzdem weiterhin so zu bilanzieren, als hätte diese Änderung nicht stattgefunden (außer es handelt sich um eine Annullierung einiger oder aller gewährten Eigenkapitalinstrumente, die gemäß Paragraph 28 zu behandeln ist). Zum Beispiel:

(a) Wenn infolge einer Änderung der unmittelbar vor und nach der Änderung ermittelte beizulegende Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente abnimmt, hat das Unternehmen diese Minderung nicht zu berücksichtigen, sondern weiterhin den Betrag anzusetzen, der für die als Entgelt für die Eigenkapitalinstrumente erhaltenen Leistungen, bemessen nach dem beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente am Tag der Gewährung, erfasst wurde.

(b) Führt die Änderung dazu, dass einem Mitarbeiter eine geringere Anzahl von Eigenkapitalinstrumenten gewährt wird, ist diese Herabsetzung gemäß den Bestimmungen von Paragraph 28 als Annullierung des betreffenden Anteils der gewährten Eigenkapitalinstrumente zu bilanzieren.

(c) Werden die Ausübungsbedingungen zuungunsten des Mitarbeiters geändert, beispielsweise durch Verlängerung des Erdienungszeitraums oder durch Änderung oder Aufnahme einer zusätzlichen Erfolgsbedingung (außer einer Marktbedingung, deren Änderungen gemäß (a) oben zu bilanzieren sind), sind bei Anwendung der Bestimmungen der Paragraphen 19-21 die geänderten Ausübungsbedingungen nicht zu berücksichtigen.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 3

Unternehmenszusammenschlüsse

ZIELSETZUNG

1 Die Zielsetzung dieses IFRS ist es, die Rechnungslegung eines Unternehmens bei einem *Unternehmenszusammenschluss* darzulegen. Es wird insbesondere festgelegt, dass alle Unternehmenszusammenschlüsse unter Anwendung der Erwerbsmethode zu bilanzieren sind. Der Erwerber setzt daher *zum Erwerbszeitpunkt* die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und *Eventualverbindlichkeiten* des erworbenen Unternehmens zu ihren *beizulegenden Zeitwerten* an sowie auch den *Geschäfts- oder Firmenwert*, der danach nicht planmäßig abgeschrieben, sondern vielmehr auf Wertminderung überprüft wird.

ANWENDUNGSBEREICH

2 Für die Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen müssen die Unternehmen den vorliegenden IFRS anwenden außer in den in Paragraph 3 beschriebenen Fällen.

3 Dieser IFRS ist nicht anwendbar auf:

(a) Unternehmenszusammenschlüsse, bei denen separate Unternehmen oder *Geschäftsbetriebe* zusammengeführt werden, um ein *Gemeinschaftsunternehmen* zu gründen;

(b) *Unternehmenszusammenschlüsse, an denen Unternehmen oder Geschäftsbetriebe unter gemeinschaftlicher Führung beteiligt sind;*

(c) Unternehmenszusammenschlüsse, an denen zwei oder mehrere *Gegenseitigkeitsunternehmen* beteiligt sind;

(d) Unternehmenszusammenschlüsse, bei denen separate Unternehmen oder Geschäftsbetriebe zusammengeführt werden, um nur rein vertraglich ein *berichtendes Unternehmen* zu gründen, ohne Eigentumsanteile zu erhalten (z. B. Zusammenschlüsse, bei denen separate Unternehmen nur vertraglich zusammengeführt werden, um ein Unternehmen mit zweifacher Notierung zu gründen).

Identifizierung eines Unternehmenszusammenschlusses

4 Ein Unternehmenszusammenschluss ist die Zusammenführung von separaten Unternehmen oder Geschäftsbetrieben zu einem berichtenden Unternehmen. Das Ergebnis fast aller Unternehmenszusammenschlüsse ist, dass ein Unternehmen, der Erwerber, die *Beherrschung* über ein oder mehrere andere Unternehmen, das erworbene Unternehmen, übernimmt. Übernimmt ein Unternehmen die Beherrschung über ein oder mehrere Unternehmen, die keine Geschäftsbetriebe darstellen, handelt es sich bei der Zusammenführung dieser Art von Unternehmen nicht um einen Unternehmenszusammenschluss. Erwirbt ein Unternehmen eine Gruppe von Vermögenswerten oder Nettovermögen, die kein Unternehmen bildet, hat es die Anschaffungskosten für die Gruppe zwischen den einzelnen identifizierbaren Vermögenswerten und Schulden der Gruppe auf der Grundlage ihrer relativen beizulegenden Zeitwerte zum Erwerbszeitpunkt aufzuteilen.

5 Ein Unternehmenszusammenschluss kann auf unterschiedliche Arten aufgrund rechtlicher, steuerlicher oder anderer Motive vorgenommen werden. Dabei kann es zum Erwerb des Eigenkapitals eines Unternehmens durch ein anderes Unternehmen, zum Erwerb des gesamten Nettovermögens eines anderen Unternehmens, zur Übernahme der Schulden eines andern Unternehmens oder zum Erwerb von Teilen des Nettovermögens eines anderen Unternehmens, die zusammen einen Geschäftsbetrieb oder mehrere Geschäftsbetriebe bilden, kommen. Ein Unternehmenszusammenschluss kann durch die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten, die Übertragung von Zahlungsmitteln, Zahlungsmitteläquivalenten oder anderen Vermögenswerten oder eine Kombination der Vorgenannten erfolgen. Die Transaktion kann zwischen den Anteilseignern der sich zusammenschließenden Unternehmen oder zwischen einem Unternehmen und den Anteilseignern eines anderen Unternehmens abgewickelt werden. Der Zusammenschluss kann zur Gründung eines neuen Unternehmens, das die Beherrschung über die sich zusammenschließenden Unternehmen oder das übertragene Nettovermögen erlangt, oder zur Restrukturierung von einem oder mehreren der sich zusammenschließenden Unternehmen führen.

6 Beim Unternehmenszusammenschluss kann es zu einer Mutter-Tochter-Beziehung kommen, in der das erwerbende Unternehmen das *Mutterunternehmen* und das erworbene Unternehmen ein *Tochterunternehmen* des Erwerbers ist. Unter solchen Bedingungen hat der Erwerber diesen IFRS in seinem Konzernabschluss anzuwenden. Das Mutterunternehmen nimmt seinen Anteil am erworbenen Unternehmen als Anteil an einem Tochterunternehmen in jedem von ihm veröffentlichten Einzelabschluss auf (siehe IAS 27 *Konzern- und Einzelabschlüsse*).

7 Ein Unternehmenszusammenschluss kann den Erwerb des Nettovermögens, inklusive eines Geschäfts- oder Firmenwerts, eines anderen Unternehmens umfassen, ohne dass das Eigenkapital des anderen Unternehmens erworben wird. Ein solcher Zusammenschluss führt nicht zu einer Mutter-Tochter-Beziehung.

8 Die Definition eines Unternehmenszusammenschlusses und damit auch der Anwendungsbereich des vorliegenden IFRS umfasst Unternehmenszusammenschlüsse, in denen ein Unternehmen die Beherrschung über ein anderes Unternehmen erlangt, wobei der Zeitpunkt der Erlangung der Beherrschung (d. h. Erwerbszeitpunkt) nicht mit dem oder den Zeitpunkten des Erwerbs der Eigentumsanteile (d. h. den *Tauschzeitpunkt(en)*) übereinstimmt. Diese Situation kann sich beispielsweise ergeben, wenn ein Beteiligungsunternehmen eine Aktienrückkauf-Vereinbarung mit einigen seiner Investoren eingeht und daraus eine Änderung der Beherrschung des Beteiligungsunternehmens resultiert.

9 Dieser IFRS bestimmt nicht die Rechnungslegung von Partnerunternehmen für Anteile an Gemeinschaftsunternehmen (siehe IAS 31 *Anteile an Gemeinschaftsunternehmen*).

Unternehmenszusammenschlüsse von Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung

10 Ein Unternehmenszusammenschluss von Unternehmen oder Geschäftsbetrieben unter gemeinsamer Beherrschung ist ein Zusammenschluss, in dem letztlich alle sich zusammenschließenden Unternehmen oder Geschäftsbetriebe von derselben Partei oder denselben Parteien sowohl vor als auch nach dem Unternehmenszusammenschluss beherrscht werden, und diese Beherrschung nicht vorübergehender Natur ist.

11 Von einer Gruppe von Personen wird angenommen, dass sie ein Unternehmen beherrscht, wenn sie aufgrund vertraglicher Vereinbarungen gemeinsam die Möglichkeit hat, dessen Finanz- und Geschäftspolitik zu bestimmen, um aus dessen Geschäftstätigkeiten Nutzen zu ziehen. Daher ist ein Unternehmenszusammenschluss vom Anwendungsbereich des vorliegenden IFRS ausgenommen, wenn dieselbe Gruppe von Personen aufgrund vertraglicher Vereinbarungen die endgültige gemeinsame Möglichkeit hat, die Finanz- und Geschäftspolitik von jedem der sich zusammenschließenden Unternehmen zu bestimmen, um aus deren Geschäftstätigkeiten Nutzen zu ziehen, und wenn diese endgültige gemeinsame Befugnis nicht nur vorübergehender Natur ist.

12 Ein Unternehmen kann durch eine Person oder eine Gruppe von Personen, die gemäß einer vertraglichen Vereinbarung gemeinsam handeln, beherrscht werden, und es ist möglich, dass diese Person bzw. Gruppe von Personen nicht den Rechnungslegungsvorschriften der IFRS unterliegt. Daher ist es für sich zusammenschließende Unternehmen nicht erforderlich, bei einem Unternehmenszusammenschluss in denselben Konzernabschluss einbezogen zu werden, um als eine Einheit von Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung betrachtet zu werden.

13 Die Höhe der *Minderheitsanteile*, die an jedem der sich zusammenschließenden Unternehmen vor und nach dem Unternehmenszusammenschluss bestehen, ist für die Bestimmung, ob der Zusammenschluss Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung umfasst, nicht relevant. Ebenso ist die Tatsache, dass eines der sich zusammenschließenden Unternehmen ein gemäß IAS 27 nicht in den Konzernabschluss der Unternehmensgruppe einbezogenes Tochterunternehmen ist, nicht relevant für die Bestimmung, ob ein Unternehmenszusammenschluss Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung einschließt.

BILANZIERUNGSMETHODE

14 Alle Unternehmenszusammenschlüsse sind mithilfe der Erwerbsmethode zu bilanzieren.

15 Die Erwerbsmethode betrachtet einen Unternehmenszusammenschluss aus der Perspektive des sich zusammenschließenden Unternehmens, das als Erwerber identifiziert wurde. Der Erwerber erwirbt Nettovermögen und setzt die erworbenen Vermögenswerte sowie die übernommenen Schulden und Eventualverbindlichkeiten an, einschließlich derer, die das erworbene Unternehmen vorher nicht angesetzt hat. Die Bewertung der Vermögenswerte und Schulden des erwerbenden Unternehmens wird nicht von der Transaktion beeinflusst, noch werden irgendwelche zusätzlichen Vermögenswerte oder Schulden des erwerbenden Unternehmens als eine Folge der Transaktion angesetzt, da sie nicht Gegenstand der Transaktion sind.

ANWENDUNG DER ERWERBSMETHODE

16 Die Anwendung der Erwerbsmethode umfasst folgende Schritte:

(a) Identifizierung eines Erwerbers;

(b) Ermittlung der Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses; und

(c) Verteilung der Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses auf die erworbenen Vermögenswerte sowie die übernommenen Schulden und Eventualverbindlichkeiten zum Erwerbszeitpunkt.

Identifizierung des Erwerbers

17 Bei allen Unternehmenszusammenschlüssen ist ein Erwerber zu identifizieren. Der Erwerber ist das sich zusammenschließende Unternehmen, das die Beherrschung über die anderen Unternehmen oder Geschäftsbetriebe erlangt.

18 Da die Erwerbsmethode einen Unternehmenszusammenschluss aus Sicht eines Erwerbers betrachtet, wird vorausgesetzt, dass eine der Transaktions-Parteien als der Erwerber identifiziert werden kann.

19 Beherrschung ist die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens oder eines Geschäftsbetriebs zu bestimmen, um aus dessen Tätigkeiten Nutzen zu ziehen. Es wird angenommen, dass ein sich zusammenschließendes Unternehmen die Beherrschung über ein anderes sich zusammenschließendes Unternehmen erlangt hat, wenn es mehr als die Hälfte der Stimmrechte des anderen Unternehmens erwirbt, es sei denn, es kann nachgewiesen werden, dass ein solcher Besitz nicht zur Beherrschung des Unternehmens führt. Auch wenn eines der sich zusammenschließenden Unternehmen nicht mehr als die Hälfte der Stimmrechte des anderen Unternehmens übernimmt, könnte es die Beherrschung über dieses andere Unternehmen erlangt haben, wenn es als Folge des Zusammenschlusses die Möglichkeit erlangt:

(a) über mehr als die Hälfte der Stimmrechte des anderen Unternehmens kraft einer mit anderen Investoren geschlossenen Vereinbarung zu verfügen; oder

(b) die Finanz- und Geschäftspolitik des anderen Unternehmens gemäß einer Satzung oder einer Vereinbarung zu bestimmen; oder

(c) die Mehrheit der Mitglieder des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans oder eines gleichwertigen Leitungsgremiums des anderen Unternehmens zu ernennen oder abzuberufen; oder

(d) die Mehrheit der Stimmen bei Sitzungen des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans oder eines gleichwertigen Leitungsgremiums des anderen Unternehmens zu bestimmen.

20 Auch wenn es manchmal schwierig sein kann, einen Erwerber zu identifizieren, lassen sich dafür im Normalfall Anhaltspunkte finden. Zum Beispiel:

(a) ist der beizulegende Zeitwert eines der sich zusammenschließenden Unternehmen bedeutend größer als der des anderen Unternehmens, wird voraussichtlich das Unternehmen mit dem größeren beizulegenden Zeitwert der Erwerber sein;

(b) ist der Unternehmenszusammenschluss durch einen Tausch von Eigenkapitalinstrumenten mit Stimmrechten gegen Zahlungsmittel oder andere Vermögenswerte zustande gekommen, wird voraussichtlich das Unternehmen, das Zahlungsmittel und andere Vermögenswerte liefert, der Erwerber sein; und

(c) führt der Unternehmenszusammenschluss dazu, dass das Management eines der sich zusammenschließenden Unternehmen die Möglichkeit hat, das Management des entstandenen zusammengeschlossenen Unternehmens zu bestimmen, wird voraussichtlich das Unternehmen mit einer solchen Dominanz seines Managements der Erwerber sein.

21 Bei einem Unternehmenszusammenschluss, der durch einen Tausch von Eigenkapitalanteilen zustande kommt, ist in der Regel das Unternehmen der Erwerber, das Eigenkapitalanteile emittiert. Es sind jedoch alle sachdienlichen Tatsachen und Umstände für die Entscheidung in Betracht zu ziehen, welches der sich zusammenschließenden Unternehmen die Möglichkeit hat, die Finanz- und Geschäftspolitik des anderen Unternehmens (oder der anderen Unternehmen) so zu bestimmen, um aus dessen (oder deren) Geschäftstätigkeit Nutzen zu ziehen. Bei einigen Unternehmenszusammenschlüssen, die allgemein als umgekehrte Unternehmenserwerbe bezeichnet werden, ist der Erwerber das Unternehmen, dessen Eigenkapitalanteile erworben wurden, und das emittierende Unternehmen ist das erworbene Unternehmen. Das könnte beispielsweise in den Fällen zutreffen, in denen ein nicht börsennotiertes Unternehmen sich von einem kleineren börsennotiertem Unternehmen „erwerben" lässt, um auf diese Weise eine Börsennotierung zu erhalten. Auch wenn das emittierende, nicht börsennotierte Unternehmen rechtlich betrachtet als Mutterunternehmen und das börsennotierte Unternehmen als Tochterunternehmen angesehen wird, ist das rechtliche Tochterunternehmen der Erwerber, wenn es die Möglichkeit hat, die Finanz- und Geschäftspolitik des rechtlichen Mutterunternehmens zu bestimmen, um Nutzen aus dessen Geschäftstätigkeiten zu ziehen. Im Allgemeinen ist das größere Unternehmen der Erwerber; die einen Unternehmenszusammenschluss umgebenden Tatschen und Umstände zeigen jedoch manchmal, dass ein kleineres Unternehmen ein größeres Unternehmen erwirbt. Die Anwendungsleitlinien zur Bilanzierung umgekehrter Unternehmenserwerbe sind im Anhang B in den Paragraphen B1-B15 aufgeführt.

22 Wird zur Durchführung eines Unternehmenszusammenschlusses ein neues Unternehmen gegründet, um Eigenkapitalinstrumente zu emittieren, ist eines der sich zusammenschließenden Unternehmen, das vor dem Zusammenschluss bestand, aufgrund der verfügbaren Hinweise als der Erwerber zu identifizieren.

23 Dies gilt auch, wenn ein Unternehmenszusammenschluss mehr als zwei sich zusammenschließende Unternehmen umfasst, dann ist eines der sich zusammenschließenden Unternehmen, das vor dem Zusammenschluss bestand, aufgrund der verfügbaren Hinweise als Erwerber zu identifizieren. Bei der Bestimmung des Erwerbers ist in solchen Fällen u. a. zu berücksichtigen, welches der sich zusammenschließenden Unternehmen den Zusammenschluss veranlasst hat, und ob die Vermögenswerte oder Erträge eines der sich zusammenschließenden Unternehmen die der anderen signifikant übersteigen.

Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses

24 Die Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses sind von dem Erwerber als Summe zu ermitteln aus:

(a) den zum Tauschzeitpunkt gültigen beizulegenden Zeitwerten der entrichteten Vermögenswerte, der eingegangenen oder übernommenen Schulden und der von dem Erwerber emittierten Eigenkapitalinstrumente im Austausch gegen die Beherrschung des erworbenen Unternehmens; zuzüglich

(b) aller dem Unternehmenszusammenschluss direkt zurechenbaren Kosten.

25 Der Erwerbszeitpunkt ist jener Zeitpunkt, an dem der Erwerber tatsächlich die Beherrschung über das erworbene Unternehmen übernimmt. Erfolgt dies durch eine einzige Tauschtransaktion, ist der Tauschzeitpunkt mit dem Erwerbszeitpunkt identisch. Ein Unternehmenszusammenschluss kann jedoch mehrere Tauschtransaktionen umfassen, wenn er beispielsweise in mehreren Schritten durch sukzessiven Aktienerwerb durchgeführt wird. In diesem Fall:

(a) entsprechen die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses der Summe der Anschaffungskosten der einzelne Transaktionen; und

(b) entspricht der Tauschzeitpunkt dem Zeitpunkt jeder einzelnen Tauschtransaktion (d. h. der Zeitpunkt, zu dem jede einzelne Investition im Abschluss des Erwerbers angesetzt wird), während der Erwerbszeitpunkt der Zeitpunkt ist, an dem der Erwerber die Beherrschung über das erworbene Unternehmen erlangt.

26 Von dem Erwerber im Austausch gegen die Beherrschung des erworbenen Unternehmens entrichtete Vermögenswerte und eingegangene oder übernommene Schulden müssen gemäß Paragraph 24 zu ihrem beizulegenden Zeitwert zum Tauschzeitpunkt bewertet werden. Werden die Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses vollständig oder zum Teil erst später beglichen, ist der beizulegende Zeitwert des zurückgestellten Teilbetrags zu bestimmen, indem die ausstehenden Beträge auf ihren Barwert am Tauschzeitpunkt abgezinst werden; dabei sind die bei der Abrechnung vermutlich anfallenden Zu- oder Abschläge zu berücksichtigt.

27 Der zum Tauschzeitpunkt veröffentlichte Börsenkurs eines notierten Eigenkapitalinstruments stellt den besten Anhaltspunkt für dessen beizulegenden Zeitwert dar und ist, außer in äußerst seltenen Fällen, zu verwenden. Andere Anhaltspunkte und Bewertungsmethoden sind nur in den äußerst seltenen Fällen in Betracht zu ziehen, in denen der Erwerber nachweisen kann, dass der zum Tauschzeitpunkt veröffentlichte Börsenkurs ein unzuverlässiger Indikator für den beizulegenden Zeitwert ist und dass die anderen Anhaltspunkte und Bewertungsmethoden einen verlässlicheren Maßstab für den beizulegenden Zeitwert des Eigenkapitalinstruments darstellen. Der zum Tauschzeitpunkt veröffentlichte Börsenkurs ist nur dann ein unzuverlässiger Indikator, wenn er von der Enge des Marktes beeinflusst wurde. Ist der zum Tauschzeitpunkt veröffentlichte Börsenkurs ein unzuverlässiger Indikator oder gibt es keinen veröffentlichten Börsenkurs für die von dem Erwerber ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente, könnte der beizulegende Zeitwert dieser Finanzinstrumente beispielsweise geschätzt werden. Dabei wird entweder auf den proportionalen Anteil der ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente am beizulegenden Zeitwert des erwerbenden Unternehmens oder auf den proportionalen Anteil am beizulegenden Zeitwert des erworbenen Unternehmens Bezug genommen, abhängig davon, welcher Wert eindeutiger zu ermitteln ist. Der zum Tauschzeitpunkt gültige beizulegende Zeitwert der monetären Vermögenswerte, die den Anteilseignern des erworbenen Unternehmens als eine Alternative zu Eigenkapitalinstrumenten gegeben wurden, kann auch einen Hinweis auf den gesamten beizulegenden Zeitwert liefern, der von dem Erwerber im Austausch gegen die Beherrschung des erworbenen Unternehmens entrichtet wurde. In jedem Fall sind alle Aspekte des Unternehmenszusammenschlusses, inklusive wichtiger Faktoren, welche die Verhandlungen beeinflusst haben, zu berücksichtigen. Weitere Anleitungen zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts von Eigenkapitalinstrumenten sind in IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* aufgeführt.

28 Die Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses umfassen die Schulden, die von dem Erwerber im Austausch gegen die Beherrschung des erworbenen Unternehmens eingegangen oder übernommen wurden. Künftige Verluste oder sonstige Kosten, die voraussichtlich in Folge eines Zusammenschlusses entstehen werden, gehören nicht zu den von dem Erwerber im Austausch gegen die Beherrschung über das erworbene Unternehmen eingegangenen oder übernommenen Schulden und sind daher nicht in die Anschaffungskosten eines Zusammenschlusses einzubeziehen.

29 Die Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses umfassen alle dem Zusammenschluss direkt zurechenbaren Kosten, wie Honorare für Wirtschaftsprüfer, Rechtsberater, Gutachter und für andere im Zusammenhang mit dem Zusammenschluss tätigen Berater. Allgemeine Verwaltungskosten, einschließlich der Kosten für den Unterhalt einer Akquisitionsabteilung, sowie andere Kosten, die nicht direkt dem zu bilanzierenden Unternehmenszusammenschluss zugeordnet werden können, dürfen nicht in die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses einbezogen werden: Sie sind erfolgswirksam als Aufwand zu erfassen.

30 Die Kosten für die Aufnahme und Ausgabe finanzieller Verbindlichkeiten sind ein integraler Teil der Transaktion der Ausgabe von Verbindlichkeiten, sie sind jedoch dem Zusammenschluss nicht direkt zurechenbar, und zwar auch dann nicht, wenn die Verbindlichkeiten emittiert werden, um den Unternehmenszusammenschluss durchzuführen. Unternehmen dürfen daher diese Kosten nicht in die Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses einbeziehen. Gemäß IAS 39 sind diese Kosten bei der erstmaligen Bewertung der Verbindlichkeit zu berücksichtigen.

31 In gleicher Weise sind die Kosten für die Emission von Eigenkapitalinstrumenten ein integraler Teil der Aktienemissions-Transaktion, sie sind jedoch nicht dem Zusammenschluss direkt zurechenbar, und zwar auch dann nicht, wenn die Eigenkapitalinstrumente emittiert werden, um den Unternehmenszusammenschluss durchzuführen. Unternehmen dürfen daher diese Kosten nicht in die Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses einbeziehen. Gemäß IAS 32 *Finanzinstrumente: Angaben* verringern diese Kosten den Erlös aus der Aktienemission.

Anpassungen der Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses abhängig von künftigen Ereignissen

32 Wenn die Vereinbarung über einen Unternehmenszusammenschluss vorsieht, dass die Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses abhängig von künftigen Ereignissen angepasst werden, hat der Erwerber den Anpassungsbetrag in die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses zum Erwerbszeitpunkt mit einzubeziehen, wenn die Anpassung *wahrscheinlich* ist und verlässlich bewertet werden kann.

33 Die Vereinbarung über einen Unternehmenszusammenschluss kann Anpassungen der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses enthalten, die von einem oder mehreren künftigen Ereignissen abhängen. Die Anpassung könnte beispielsweise von einem bestimmten Erfolgsniveau, welches in Zukunft beizubehalten oder zu erreichen ist, oder von einem beizubehaltenden Börsenkurs der ausgegebenen Finanzinstrumente abhängig sein. Im Regelfall ist es möglich, den Betrag einer solchen Anpassung zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung des Zusammenschlusses zu schätzen, ohne die Verlässlichkeit der Information zu beeinträchtigen, obwohl eine gewisse Unsicherheit besteht. Treten die künftigen Ereignisse nicht ein oder muss die Schätzung revidiert werden, so sind die Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses entsprechend anzupassen.

34 Sieht die Vereinbarung über einen Unternehmenszusammenschluss eine solche Anpassung vor, wird diese Anpassung dennoch nicht in die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung des Zusammenschlusses einbezogen, wenn sie entweder nicht wahrscheinlich ist oder nicht verlässlich bewertet werden kann. Wenn die Anpassung nachträglich wahrscheinlich wird und verlässlich bewertet werden kann, ist das zusätzliche Entgelt als eine Anpassung der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses zu behandeln.

35 Unter gewissen Umständen wird vom Erwerber verlangt, als Kompensation eine nachträgliche Zahlung an den Verkäufer zu entrichten, wenn sich der Wert der für die Beherrschung des erworbenen Unternehmens vom Erwerber entrichteten Vermögenswerte, ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente oder eingegangenen bzw. übernommenen Schulden reduziert hat. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn der Erwerber den Börsenkurs der im Rahmen der Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses ausgegebenen Eigenkapital- oder Schuldinstrumente garantiert und von ihm verlangt wird, zusätzliche Eigenkapital- oder Schuldinstrumente zu emittieren, um die ursprünglich festgesetzten Anschaffungskosten auszugleichen. In solchen Fällen werden die Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses nicht erhöht. Im Falle von Eigenkapitalinstrumenten wird der beizulegende Zeitwert der zusätzlichen Zahlung durch eine gleichwertige Reduzierung des Werts, der den ursprünglich ausgegebenen Finanzinstrumenten zugewiesen wurde, kompensiert. Im Falle von Schuldinstrumenten stellt die zusätzliche Zahlung ein verringertes Aufgeld oder einen zusätzlichen Abschlag auf die ursprüngliche Ausgabe der Schuldinstrumente dar.

Verteilung der Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses auf die erworbenen Vermögenswerte sowie die übernommenen Schulden und Eventualverbindlichkeiten

36 Zum Erwerbszeitpunkt hat der Erwerber die Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses zu verteilen, indem er die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens, die die Ansatzkriterien in Paragraph 37 erfüllen, zu ihren zu dem Zeitpunkt gültigen beizulegenden Zeitwerten ansetzt, mit Ausnahme der langfristigen Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die gemäß IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* als zur Veräußerung gehalten eingestuft sind, und die zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten anzusetzen sind. Jegliche Differenz zwischen den Anschaffungskosten für den Unternehmenszusammenschluss und dem Anteil des Erwerbers an dem beizulegenden Nettozeitwert der auf die Weise angesetzten identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten ist gemäß den Paragraphen 51-57 zu bilanzieren.

37 Die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens sind vom Erwerber zum Erwerbszeitpunkt nur dann getrennt anzusetzen, wenn sie die folgenden Kriterien zu dem Zeitpunkt erfüllen:

(a) im Falle eines Vermögenswerts, der kein *immaterieller Vermögenswert* ist, ist es wahrscheinlich, dass damit verbundener künftiger wirtschaftlicher Nutzen dem Erwerber zufließen wird und sein beizulegender Zeitwert verlässlich bestimmt werden kann;

(b) im Falle einer Schuld, mit Ausnahme einer Eventualverbindlichkeit, ist es wahrscheinlich, dass ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung der Verpflichtung erforderlich ist und ihr beizulegender Zeitwert verlässlich bestimmt werden kann;

(c) im Falle eines immateriellen Vermögenswerts oder einer Eventualverbindlichkeit kann der beizulegende Zeitwert verlässlich bestimmt werden.

38 In der Gewinn- und Verlustrechnung des Erwerbers sind die Gewinne und Verluste des erworbenen Unternehmens ab dem Erwerbszeitpunkt einzubeziehen, indem die Erträge und Aufwendungen des erworbenen Unternehmens auf Grundlage der Anschaffungskosten des Erwerbers für den Unternehmenszusammenschluss ermittelt werden. Zum Beispiel ermittelt sich der Abschreibungsaufwand der abschreibungsfähigen Vermögenswerte des erworbenen Unternehmens ab dem Erwerbszeitpunkt in der Gewinn- und Verlustrechnung des Erwerbers auf Basis der beizulegenden Zeitwerte dieser abschreibungsfähigen Vermögenswerte zum Erwerbszeitpunkt, d. h. auf Basis ihren Anschaffungskosten aus Sicht des Erwerbers.

39 Die Anwendung der Erwerbsmethode beginnt zum Erwerbszeitpunkt, d. h. dem Zeitpunkt, an dem der Erwerber tatsächlich die Beherrschung über das erworbene Unternehmen erlangt. Da Beherrschung die Möglichkeit ist, die Finanz- und Geschäftpolitik eines Unternehmens oder eines Geschäftsbetriebs zu bestimmen, um Nutzen aus den Geschäftstätigkeiten zu ziehen, ist es nicht notwendig, dass eine rechtliche Transaktion abgeschlossen sein muss, bevor der Erwerber die Beherrschung erlangt. Alle sachdienlichen Tatsachen und Umstände in Zusammenhang mit einem Unternehmenszusammenschluss sind für die Beurteilung in Betracht zu ziehen, ab wann der Erwerber die Beherrschung erlangt.

40 Da der Erwerber die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens, welche die Ansatzkriterien in Paragraph 37 erfüllen, zu den jeweiligen beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt ansetzt, wird jeder Minderheitsanteil an dem erworbenen Unternehmen zu dem den Minderheitsgesellschaftern zuzuordnenden Anteil an dem beizulegenden Nettozeitwert dieser Posten bemessen. Die Paragraphen B16 und B17 in Anhang B geben Hinweise zur Bestimmung der beizulegenden Zeitwerte der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens zum Zweck der Verteilung der Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses.

Identifizierbare Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens

41 Im Rahmen der Verteilung der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses setzt der Erwerber gemäß Paragraph 36 nur die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens separat an, die zum Erwerbsdatum bereits bestanden und die Ansatzkriterien in Paragraph 37 erfüllen. Deswegen:

(a) hat der Erwerber die Schulden für die Beendigung oder Verringerung der Aktivitäten des erworbenen Unternehmens im Rahmen der Verteilung der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses nur dann anzusetzen, wenn das erworbene Unternehmen zum Erwerbszeitpunkt eine Schuld für Restrukturierungen gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* angesetzt hat; und

(b) hat der Erwerber bei der Verteilung der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses die Schulden für künftige Verluste oder sonstige erwartete Kosten, die in Folge des Unternehmenszusammenschlusses entstehen, nicht anzusetzen.

42 Eine Zahlung, beispielsweise an seine Arbeitnehmer oder Lieferanten, zu der ein Unternehmen vertraglich für den Fall verpflichtet ist, dass es in einem Unternehmenszusammenschluss erworben wird, ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, die solange als eine Eventualverbindlichkeit angesehen wird, bis es wahrscheinlich ist, dass ein Unternehmenszusammenschluss stattfinden wird. Gemäß IAS 37 wird die vertragliche Verpflichtung dieses Unternehmen als eine Schuld angesetzt, wenn ein Unternehmenszusammenschluss wahrscheinlich ist und die Schuld verlässlich bewertet werden kann. Wird der Unternehmenszusammenschluss durchgeführt, ist diese Schuld des erworbenen Unternehmens vom Erwerber im Rahmen der Verteilung der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses anzusetzen.

43 Ein Restrukturierungsplan eines erworbenen Unternehmens, dessen Durchführung an die Bedingung gebunden ist, dass es in einem Unternehmenszusammenschluss erworben wird, stellt jedoch unmittelbar vor dem Unternehmenszusammenschluss keine gegenwärtige Verpflichtung des erworbenen Unternehmens dar. Es stellt unmittelbar vor dem Unternehmenszusammenschluss auch keine Eventualverbindlichkeit des erworbenen Unternehmens dar, da es sich hierbei nicht um eine mögliche Verpflichtung aus einem vergangenen Ereignis handelt, deren Existenz durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse, die nicht vollständig unter der Kontrolle des erworbenen Unternehmens stehen, bedingt ist. Eine Schuld für derartige Restrukturierungspläne ist daher nicht vom Erwerber im Rahmen der Verteilung der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses anzusetzen.

44 Die gemäß Paragraph 36 angesetzten identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden umfassen alle Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens, die der Erwerber erwirbt oder übernimmt, einschließlich aller seiner finanziellen Vermögenswerte und finanziellen Verbindlichkeiten. Dazu könnten auch Vermögenswerte und Schulden gehören, die vorher in den Abschlüssen des erworbenen Unternehmens nicht angesetzt waren, z. B. weil sie vor dem Erwerb nicht die Ansatzkriterien erfüllten. Zum Beispiel ist ein steuerlicher Nutzen aus steuerlichen Verlusten des erworbenen Unternehmens, der vor dem Unternehmenszusammenschluss von dem erworbenen Unternehmen nicht angesetzt war, gemäß Paragraph 36 als ein identifizierbarer Vermögenswert anzusetzen, wenn die Wahrscheinlichkeit besteht, dass der Erwerber künftig steuerliche Gewinne haben wird, die mit dem nicht bilanzierten steuerlichen Nutzen verrechnet werden können.

Immaterielle Vermögenswerte des erworbenen Unternehmens

45 Gemäß Paragraph 37 setzt der Erwerber einen immateriellen Vermögenswert des erworbenen Unternehmens zum Erwerbszeitpunkt nur dann separat an, wenn er der in IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* enthaltenen Definition eines immateriellen Vermögenswerts entspricht und sein beizulegender Zeitwert verlässlich bewertet werden kann. Das bedeutet, dass das erwerbende Unternehmen ein aktives Forschungs- und Entwicklungsprojekt des erworbenen Unternehmens als einen vom Geschäfts- oder Firmenwert getrennten Vermögenswert ansetzt, wenn das Projekt die Definition eines immateriellen Vermögenswerts erfüllt und sein beizulegender Zeitwert verlässlich bestimmt werden kann. IAS 38 enthält Hinweise zur Bestimmung, ob der beizulegende Zeitwert eines immateriellen Vermögenswerts, der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurde, verlässlich bestimmt werden kann.

46 Ein nicht monetärer Vermögenswert ohne physische Substanz muss identifizierbar sein, um die Definition eines immateriellen Vermögenswerts zu erfüllen. Gemäß IAS 38 erfüllt ein Vermögenswert die Definitionskriterien in Bezug auf die Identifizierbarkeit eines immateriellen Vermögenswerts nur dann, wenn

(a) er separierbar ist, d. h. er kann vom Unternehmen getrennt und verkauft, übertragen, lizenziert, vermietet oder getauscht werden. Dies kann einzeln oder in Verbindung mit einem Vertrag, einem Vermögenswert oder einer Schuld erfolgen; oder

(b) er aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten entsteht, unabhängig davon, ob diese Rechte vom Unternehmen oder von anderen Rechten und Verpflichtungen übertragbar oder separierbar sind.

Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens

47 Paragraph 37 präzisiert, dass der Erwerber eine Eventualverbindlichkeit des erworbenen Unternehmens im Rahmen der Verteilung der Anschaffungskosten für einen Unternehmenszusammenschluss nur dann getrennt ansetzt, wenn ihr beizulegender Zeitwert verlässlich bewertet werden kann. Wenn ihr beizulegender Zeitwert nicht verlässlich bewertet werden kann,

(a) wirkt sich dies auf den als Geschäfts- oder Firmenwert angesetzten oder nach Paragraph 56 bilanzierten Betrag aus; und

(b) hat der Erwerber die Informationen über diese Eventualverbindlichkeit gemäß den Angabepflichten von IAS 37 anzugeben.

Paragraph B16(l) in Anhang B enthält Hinweise zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts einer Eventualverbindlichkeit.

48 Nach dem erstmaligen Ansatz hat der Erwerber Eventualverbindlichkeiten, die gemäß Paragraph 36 getrennt angesetzt wurden, zu dem höheren der nachstehenden Werte zu bewerten:

(a) dem Betrag, der gemäß IAS 37 angesetzt werden würde, und

(b) dem erstmalig angesetzten Betrag abzüglich der gemäß IAS 18 *Erträge* erfassten kumulativen Abschreibung, wenn zutreffend.

49 Die Anforderungen aus Paragraph 48 sind nicht auf Verträge anzuwenden, die gemäß IAS 39 bilanziert werden. Aus dem Anwendungsbereich von IAS 39 ausgeschlossene Kreditzusagen, die indes keine Zusagen für Kredite unter dem Marktzinssatz sind, werden als Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens bilanziert, wenn es zum Erwerbszeitpunkt nicht wahrscheinlich ist, dass ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung der Verpflichtung erforderlich ist, oder wenn der Betrag der Verpflichtung nicht verlässlich genug bewertet werden kann. Eine solche Kreditzusage wird gemäß Paragraph 37 im Rahmen der Verteilung der Anschaffungskosten für einen Unternehmenszusammenschluss nur dann getrennt ansetzt, wenn ihr beizulegender Zeitwert verlässlich bewertet werden kann.

50 Eventualverbindlichkeiten, die im Rahmen der Verteilung der Anschaffungskosten für einen Unternehmenszusammenschluss getrennt angesetzt werden, sind vom Anwendungsbereich des IAS 37 ausgeschlossen. Der Erwerber hat jedoch die Informationen über diese Eventualverbindlichkeiten gemäß den Angabepflichten des IAS 37 für jede Klasse von Rückstellungen anzugeben.

Geschäfts- oder Firmenwert

51 Zum Erwerbsdatum hat der Erwerber:

(a) den bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert als Vermögenswert anzusetzen; und

(b) erstmalig diesen Geschäfts- oder Firmenwert zu seinen Anschaffungskosten zu bewerten, die sich als der Überschuss der Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses über den vom Erwerber gemäß Paragraph 36 angesetzten Anteil an dem beizulegenden Nettozeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten darstellen.

52 Der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbene Geschäfts- oder Firmenwert stellt die Zahlung dar, die der Erwerber in der Erwartung künftigen wirtschaftlichen Nutzens aus Vermögenswerten, die nicht einzeln identifiziert oder getrennt angesetzt werden können, geleistet hat.

53 Sofern die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden oder Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens die Kriterien für den getrennten Ansatz zum Erwerbszeitpunkt in Paragraph 37 nicht erfüllen, wirkt sich dies auf den als Geschäfts- oder Firmenwert angesetzten (oder gemäß Paragraph 56 bilanzierten) Betrag aus. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der Geschäfts- oder Firmenwert nach dem Ansatz der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens in Höhe der verbleibenden Kosten des Unternehmenszusammenschlusses bewertet wird.

54 Nach dem erstmaligen Ansatz hat der Erwerber den bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert zu den Anschaffungskosten abzüglich aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen zu bewerten.

55 Ein Geschäfts- oder Firmenwert, der bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurde, darf nicht abgeschrieben werden. Stattdessen hat der Erwerber ihn gemäß IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* auf Wertminderung zu prüfen, und zwar einmal jährlich oder häufiger, falls Ereignisse oder veränderte Umstände darauf hinweisen, dass eine Wertminderung stattgefunden haben könnte.

Überschuss des Anteils des Erwerbers an dem beizulegenden Nettozeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens über die Anschaffungskosten

56 Übersteigt der Anteil des Erwerbers an der Summe der beizulegenden Zeitwerte der gemäß Paragraph 36 angesetzten identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten die Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses, hat der Erwerber:

(a) die Identifizierung und Bewertung der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens sowie die Bemessung der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses erneut zu beurteilen; und

(b) den nach der erneuten Beurteilung noch verbleibenden Überschuss sofort erfolgswirksam zu erfassen.

57 Ein gemäß Paragraph 56 erfasster Gewinn kann aus einer oder mehreren der folgenden Komponenten bestehen:

(a) Fehler bei der Bemessung der beizulegenden Zeitwerte entweder der Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses oder der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden oder Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens. Potenzielle Ursachen für solche Fehler sind möglicherweise die beim erworbenen Unternehmen im Zusammenhang mit dem Unternehmenszusammenschluss künftig anfallenden Kosten, welche nicht korrekt im beizulegenden Zeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden oder Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens widergespiegelt waren.

(b) eine Bestimmung eines Rechnungslegungsstandards, erworbene identifizierbare Nettovermögenswerte zu einem anderen Wert als dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten, der jedoch so behandelt wird, als sei er der beizulegende Zeitwert, um die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses zu verteilen. Die Hinweise in Anhang B zur Bestimmung der beizulegenden Zeitwerte der identifizierbaren Vermögenswerte und Schulden des erworbenen Unternehmens verlangen beispielsweise, dass der den Steueransprüchen und Steuerschulden zugeordnete Betrag nicht abgezinst ist.

(c) ein Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert.

Sukzessiver Unternehmenszusammenschluss

58 Ein Unternehmenszusammenschluss kann mehrere Tauschtransaktionen umfassen, beispielsweise wenn er in mehreren Stufen durch sukzessiven Aktienerwerb durchgeführt wird. In einem solchen Fall ist jede Transaktion vom Erwerber getrennt zu behandeln, wobei zu jedem Tauschzeitpunkt die Anschaffungskosten der Transaktion und die Informationen zum beizulegenden Zeitwert benutzt werden, um den Betrag eines jeden mit der Transaktion verbundenen Geschäfts- oder Firmenwerts zu bestimmen. Dieses Vorgehen führt zu einem stufenweisen Vergleich der Kosten der einzelnen Anteilserwerbe mit dem prozentualen Anteil des Erwerbers am beizulegenden Zeitwert der erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens zum Zeitpunkt des jeweiligen Schrittes.

59 Wenn ein Unternehmenszusammenschluss mehr als eine Tauschtransaktion umfasst, können die beizulegenden Zeitwerte der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten zum Zeitpunkt jeder Tauschtransaktion unterschiedlich sein. Dadurch dass

(a) die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens zu ihren beizulegenden Zeitwerten zum Zeitpunkt jeder Tauschtransaktion fiktiv neu bewertet werden, um den Betrag jedes mit der jeweiligen Transaktion verbundenen Geschäfts- oder Firmenwerts zu bestimmen; und

(b) die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens dann vom Erwerber zu ihren beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt angesetzt werden müssen,

stellt jede Anpassung dieser beizulegenden Zeitwerte in Bezug auf den vorher gehaltenen Anteil des Erwerbers eine Neubewertung dar, die auch als solche zu bilanzieren ist. Da diese Neubewertung aus dem erstmaligen vom Erwerber durchgeführten Ansatz der Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens entsteht, bedeutet dies jedoch nicht, dass der Erwerber sich dafür entschieden hat, eine Rechnungslegungsmethode der Neubewertung dieser Posten nach erstmaligem Ansatz gemäß IAS 16 *Sachanlagen* z. B. anzuwenden.

60 Bevor die Bedingungen eines Unternehmenszusammenschlusses erfüllt sind, kann eine Transaktion auch als ein Anteil an einem assoziierten Unternehmen betrachtet und dann mittels der Equity-Methode gemäß IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* zu bilanziert werden. In diesem Fall sind die beizulegenden Zeitwerte der identifizierbaren Netto-Vermögenswerte des assoziierten Unternehmens zum Zeitpunkt jeder früheren Tauschtransaktion unter Anwendung der Equity-Methode zu bestimmen.

Vorläufige Bestimmung der erstmaligen Bilanzierung

61 Die erstmalige Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses umfasst die Identifizierung sowie die Bestimmung der beizulegenden Zeitwerte, die den identifizierbaren Vermögenswerten, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens zugewiesen werden, und der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses.

62 Wenn die erstmalige Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses nur vorläufig am Ende der Berichtsperiode, in der der Zusammenschluss stattfand, bestimmt werden kann, weil entweder die den identifizierbaren Vermögenswerten, Schulden oder Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens zuzuweisenden beizulegenden Zeitwerte oder die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses nur vorläufig bestimmt werden können, hat der Erwerber den Zusammenschluss mittels dieser vorläufigen Werte zu bilanzieren. Der Erwerber hat alle Berichtigungen dieser vorläufigen Werte zur Fertigstellung der erstmaligen Bilanzierung wie folgt anzusetzen:

(a) innerhalb von zwölf Monaten nach dem Erwerbszeitpunkt; und

(b) ab dem Erwerbszeitpunkt. Deswegen:

(i) ist der Buchwert angesetzter oder aufgrund der Fertigstellung der erstmaligen Bilanzierung angepasster identifizierbarer Vermögenswerte, Schulden oder Eventualverbindlichkeiten so zu berechnen, als ob ihr beizulegender Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt von diesem Zeitpunkt an angesetzt worden wäre;

(ii) ist der Geschäfts- oder Firmenwert oder jeglicher Gewinn, der gemäß Paragraph 56 erfasst wurde, ab dem Erwerbszeitpunkt um den Betrag zu korrigieren, der der Anpassung des beizulegenden Zeitwerts der angesetzten oder angepassten identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden oder Eventualverbindlichkeiten zum Erwerbszeitpunkt entspricht;

(iii) sind Vergleichsinformationen für Berichtsperioden vor Fertigstellung der erstmaligen Bilanzierung des Zusammenschlusses so darzustellen, als wäre die erstmalige Bilanzierung zum Erwerbszeitpunkt fertig gestellt worden. Dazu gehören auch alle weiteren Abschreibungen oder sonstigen erfolgswirksamen Auswirkungen aufgrund der Fertigstellung der erstmaligen Bilanzierung.

Anpassungen nach der Fertigstellung der erstmaligen Bilanzierung

63 Mit Ausnahme der Darlegungen in den Paragraphen 33, 34 und 65 sind Anpassungen der erstmaligen Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen nach deren Fertigstellung nur anzusetzen, um Fehler gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* zu korrigieren. Anpassungen der erstmaligen Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen nach deren Fertigstellung sind nicht anzusetzen, wenn diese auf Änderungen von Schätzungen beruhen. Gemäß IAS 8 ist die Auswirkung einer Änderung von Schätzwerten in der laufenden Berichtsperiode und in künftigen Berichtsperioden erfolgswirksam zu erfassen.

64 IAS 8 verlangt von einem Unternehmen, die Korrektur eines Fehlers rückwirkend zu bilanzieren und den Abschluss so darzustellen, als wäre der Fehler nie aufgetreten, indem die Vergleichsinformationen des/der früheren Berichtszeitraums/-räume, in dem/denen der Fehler auftrat, angepasst werden. Daher ist der Buchwert von aufgrund der Korrektur eines Fehlers angesetzten oder angepassten identifizierbaren Vermögenswerten, Schulden oder Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens so zu berechnen, als ob ihr beizulegender Zeitwert oder angepasster beizulegender Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt von diesem Zeitpunkt an angesetzt worden wäre. Der Geschäfts- oder Firmenwert oder jeglicher Gewinn, der gemäß Paragraph 56 in einer früheren Periode erfasst wurde, ist mit einem Betrag rückwirkend anzupassen, der dem beizulegenden Zeitwert (oder der Anpassung des beizulegenden Zeitwerts) der angesetzten (oder angepassten) identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden oder Eventualverbindlichkeiten zum Erwerbszeitpunkt entspricht.

Ansatz latenter Steueransprüche nach Fertigstellung der erstmaligen Bilanzierung

65 Wenn der potenzielle Nutzen eines ertragsteuerlichen Verlustvortrags oder anderer latenter Steueransprüche des erworbenen Unternehmens, der zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses nicht die Kriterien für einen gesonderten Ansatz nach Paragraph 37 erfüllte, nachträglich jedoch realisiert wurde, hat der Erwerber diesen Nutzen als Ertrag gemäß IAS 12 *Ertragsteuern* zu erfassen. Zusätzlich hat der Erwerber:

(a) den Buchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts auf den Betrag zu verringern, der angesetzt worden wäre, wenn der latente Steueranspruch ab dem Erwerbszeitpunkt als ein identifizierbarer Vermögenswert bilanziert worden wäre; und

(b) die Verringerung des Nettobuchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts als Aufwand zu erfassen.

Diese Vorgehensweise darf jedoch weder zur Bildung eines Überschusses nach Paragraph 56 führen, noch darf dadurch der Betrag eines zuvor nach Paragraph 56 erfassten Gewinns erhöht werden.

ANGABEN

66 Ein Erwerber hat Informationen offen zu legen, durch die die Abschlussadressaten die Art und finanziellen Auswirkungen der Unternehmenszusammenschlüsse beurteilen können, die erfolgten:

(a) während der Berichtsperiode;

(b) nach dem Bilanzstichtag, jedoch vor der Genehmigung zur Veröffentlichung des Abschlusses.

67 Zur Durchführung des Grundsatzes in Paragraph 66(a) hat der Erwerber für jeden in der betreffenden Berichtsperiode erfolgten Unternehmenszusammenschluss die folgenden Angaben zu machen:

(a) Namen und Beschreibungen der zusammengeschlossenen Unternehmen oder Geschäftsbetriebe;

(b) den Erwerbszeitpunkt;

(c) den Prozentsatz der erworbenen Eigenkapitalinstrumente mit Stimmrecht;

(d) die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses und eine Beschreibung der Bestandteile dieser Anschaffungskosten, einschließlich aller dem Zusammenschluss direkt zurechenbaren Kosten. Wenn Eigenkapitalinstrumente im Rahmen der Anschaffungskosten ausgegeben wurden oder auszugeben sind, sind auch folgende Angaben zu machen:

(i) die Anzahl der ausgegebenen oder noch auszugebenden Eigenkapitalinstrumente; und

(ii) der beizulegende Zeitwert dieser Finanzinstrumente und die Grundlage für dessen Bestimmung. Wenn zum Tauschzeitpunkt für diese Finanzinstrumente kein veröffentlichter Börsenkurs vorhanden ist, sind die wesentlichen Annahmen, die zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts geführt haben, anzugeben. Gab es zum Tauschzeitpunkt einen veröffentlichten Börsenkurs, der jedoch nicht als Grundlage für die Bestimmung der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses benutzt wurde, ist diese Tatsache anzugeben, zusammen mit den Gründen, weshalb der veröffentlichte Börsenkurs nicht benutzt wurde; der Methode und den wesentlichen Annahmen, die zur Zuordnung eines Werts zu den Eigenkapitalinstrumenten führten; und dem Gesamtbetrag der Differenz zwischen dem zugeordneten Wert und dem veröffentlichten Börsenkurs der Eigenkapitalinstrumente;

(e) Details zu allen Geschäftsbereichen, die das Unternehmen als Folge des Zusammenschlusses aufgeben will;

(f) die für jede Klasse von Vermögenswerten, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens zum Erwerbszeitpunkt angesetzten Beträge und die gemäß IFRS unmittelbar vor dem Zusammenschluss bestimmten Buchwerte jeder dieser Klassen, sofern die Angaben hierzu nicht praktisch undurchführbar sind. Wenn solche Angaben praktisch undurchführbar sind, ist diese Tatsache zusammen mit einer Erklärung, warum dies der Fall ist, anzugeben;

(g) der Betrag eines jeden gemäß Paragraph 56 erfolgswirksam erfassten Überschusses und der Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung, in dem der Überschuss erfasst wurde;

(h) eine Beschreibung der Faktoren, die zu den Anschaffungskosten beitrugen, die zum Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts führten — eine Beschreibung jedes immateriellen Vermögenswerts, der nicht gesondert vom Geschäfts- oder Firmenwert angesetzt wurde sowie eine Erklärung, warum der beizulegende Zeitwert des immateriellen Vermögenswerts nicht verlässlich bewertet werden konnte — oder eine Beschreibung der Art jedes Überschusses, der gemäß Paragraph 56 erfolgwirksam erfasst wurde;

(i) der Betrag des Gewinns oder Verlusts des erworbenen Unternehmens seit dem Erwerbszeitpunkt, der im Periodenergebnis des erwerbenden Unternehmens enthalten ist, es sei denn diese Angabe ist praktisch undurchführbar. Wenn solche Angaben praktisch undurchführbar sind, ist diese Tatsache zusammen mit einer Erklärung, warum dies der Fall ist, anzugeben.

68 Die Informationen, deren Angaben von Paragraph 67 verlangt werden, sind für Unternehmenszusammenschlüsse, die während der Berichtsperiode stattfanden und einzeln betrachtet unwesentlich sind, zusammengefasst anzugeben.

69 Wenn die erstmalige Bilanzierung für einen Unternehmenszusammenschluss, der während der Berichtsperiode stattfand, nur vorläufig, wie in Paragraph 62 beschrieben, festgestellt wurde, so ist auch diese Tatsache zusammen mit einer Erklärung, warum dies der Fall ist, anzugeben.

70 Zur Durchführung des Grundsatzes in Paragraph 66(a) hat der Erwerber die folgenden Angaben zu machen, es sei denn solche Angaben sind undurchführbar:

(a) die Umsätze des zusammengeschlossenen Unternehmens für die Berichtsperiode, unter Annahme, dass der Erwerbszeitpunkt für alle Unternehmenszusammenschlüsse innerhalb dieser Periode am Anfang dieser Berichtsperiode läge;

(b) der Gewinn oder Verlust des zusammengeschlossenen Unternehmens für die Berichtsperiode, unter Annahme, dass der Erwerbszeitpunkt für alle Unternehmenszusammenschlüsse innerhalb dieser Periode am Anfang dieser Berichtsperiode läge.

Wenn die Angabe dieser Informationen undurchführbar ist, ist diese Tatsache zusammen mit einer Erklärung, warum dies der Fall ist, anzugeben.

71 Zur Durchführung des Grundsatzes in Paragraph 66(b) hat der Erwerber für jeden Unternehmenszusammenschluss, der nach dem Bilanzstichtag jedoch vor der Genehmigung zur Veröffentlichung des Abschlusses stattfand, die in Paragraph 67 vorgeschriebenen Informationen anzugeben, es sei denn, solche Angaben sind undurchführbar. Wenn die Angabe einer dieser Informationen undurchführbar ist, ist diese Tatsache zusammen mit einer Erklärung, warum dies der Fall ist, anzugeben.

72 Ein Erwerber hat Angaben zu machen, durch die die Abschlussadressaten die finanziellen Auswirkungen von Gewinnen, Verlusten, Fehlerkorrekturen und anderen Anpassungen, die in der laufenden Berichtsperiode erfasst wurden und sich auf Unternehmenszusammenschlüsse der laufenden Periode oder früherer Perioden beziehen, beurteilen können.

73 Zur Durchführung des Grundsatzes in Paragraph 72 hat der Erwerber die folgenden Angaben zu machen:

(a) den Betrag jedes in der laufenden Periode erfassten Gewinnes oder Verlustes mit einer Erläuterung, der

(i) sich auf die in einem Unternehmenszusammenschluss, der in der laufenden oder einer früheren Periode stattfand, erworbenen Vermögenswerte oder übernommenen Schulden oder Eventualschulden bezieht; und

(ii) von solchem Umfang, Art oder Häufigkeit ist, dass diese Angabe für das Verständnis der Ertragslage des zusammengeschlossenen Unternehmens relevant ist;

(b) die Beträge der in der laufenden Periode erfassten Berichtigungen der vorläufigen Werte mit Erläuterungen, wenn die erstmalige Bilanzierung für den Unternehmenszusammenschluss, der in der unmittelbar vorausgegangenen Periode stattfand, nur vorläufig am Ende jener Periode bestimmt wurde;

(c) die Informationen über Fehlerkorrekturen, deren Angabe von IAS 8 für alle identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden oder Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens oder für Änderungen der diesen Posten zugewiesenen Werte, die der Erwerber gemäß Paragraph 63 und 64 in der laufenden Periode erfasst, verlangt wird.

74 Ein Unternehmen hat Angaben zu machen, durch die die Abschlussadressaten Änderungen des Buchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts während der Berichtsperiode beurteilen können.

75 Zur Durchführung des Grundsatzes in Paragraph 74 hat das Unternehmen eine Überleitungsrechnung des Buchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts zu Beginn und zum Ende der Berichtsperiode zu erstellen, mit gesonderten Angaben über:

(a) den Bruttobetrag und die kumulierten Wertminderungsaufwendungen zu Beginn der Berichtsperiode;

(b) zusätzlichen Geschäfts- oder Firmenwert, der während der Berichtsperiode angesetzt wird, mit Ausnahme von dem Geschäfts- oder Firmenwert, der in einer Veräußerungsgruppe enthalten ist, die beim Erwerb die Kriterien zur Einstufung „als zur Veräußerung gehalten" gemäß IFRS 5 erfüllt;

(c) Berichtigungen aufgrund nachträglich gemäß Paragraph 65 erfasster latenter Steueransprüche während der Berichtsperiode;

(d) einen Geschäfts- oder Firmenwert, der in einer gemäß IFRS 5 als zur „Veräußerung gehalten" eingestuften Veräußerungsgruppe enthalten ist, und einen Geschäfts- oder Firmenwert, der während der Berichtsperiode ausgebucht wurde, ohne vorher zu einer als „zur Veräußerung gehalten" eingestuften Veräußerungsgruppe gehört zu haben;

(e) Wertminderungsaufwendungen, die während der Berichtsperiode gemäß IAS 36 erfasst wurden;

(f) Nettoumrechnungsdifferenzen, die während der Berichtsperiode gemäß IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* entstanden;

(g) andere Veränderungen des Buchwerts während der Berichtsperiode; und

(h) den Bruttobetrag und die kumulierten Wertminderungsaufwendungen zum Ende der Berichtsperiode.

76 Das Unternehmen macht gemäß IAS 36 Angaben über den erzielbaren Betrag und die Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts zusätzlich zu den Angaben, zu denen es durch Paragraph 75(e) verpflichtet ist.

77 Wenn in irgendeiner Situation die Informationen, die laut diesem IFRS offen gelegt werden müssen, nicht die in den Paragraphen 66, 72 und 74 dargelegten Zielsetzungen erfüllen, hat das Unternehmen die zur Erreichung der Zielsetzungen erforderlichen Angaben zu machen.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN UND ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

78 Mit Ausnahme der Bestimmungen in Paragraph 85 ist dieser IFRS auf die Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen mit *Datum des Vertragsabschlusses* am 31. März 2004 oder danach anzuwenden. Dieser IFRS ist auch auf die Bilanzierung folgender Posten anzuwenden:

(a) Geschäfts- oder Firmenwert, der aus einem Unternehmenszusammenschluss mit Datum des Vertragsabschlusses am 31. März 2004 oder danach entsteht; oder

(b) jeglichen Überschuss der Anteile des Erwerbers an dem beizulegenden Nettozeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens über die Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses mit Datum des Vertragsabschlusses am 31. März 2004 oder danach.

Zuvor angesetzter Geschäfts- oder Firmenwert

79 Vom Beginn der ersten Berichtsperiode des am 31. März 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres hat ein Unternehmen diesen IFRS auf den Geschäfts- oder Firmenwert prospektiv anzuwenden, der bei einem Unternehmenszusammenschluss mit Datum des Vertragsabschlusses vor dem 31. März 2004 erworben wurde, sowie auf einen Geschäfts- oder Firmenwert, der aus einem Anteil an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen entstand, der vor dem 31. März 2004 erlangt und mittels der Quotenkonsolidierung bilanziert wurde. Deswegen hat ein Unternehmen:

(a) vom Beginn der ersten Berichtsperiode des am 31. März 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres die planmäßige Abschreibung eines solchen Geschäfts- oder Firmenwerts einzustellen;

(b) zu Beginn der ersten Berichtsperiode des am 31. März 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres den Buchwert der damit verbundenen kumulierten Amortisationen mit einer entsprechenden Minderung des Geschäfts- oder Firmenwerts aufzurechnen; und

(c) vom Beginn der ersten Berichtsperiode des am 31. März 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres den Geschäfts- oder Firmenwert auf Wertminderung gemäß IAS 36 (überarbeitet 2004) zu überprüfen.

80 Hat ein Unternehmen zuvor den Geschäfts- oder Firmenwert als einen Abzug vom Eigenkapital ausgewiesen, darf es diesen Geschäfts- oder Firmenwert nicht erfolgswirksam erfassen, wenn es den gesamten Geschäftsbereich, auf den sich der Geschäfts- oder Firmenwert bezieht, oder einen Teil davon veräußert, oder wenn eine zahlungsmittelgenerierende Einheit, auf die sich der Geschäfts- oder Firmenwert bezieht, eine Wertminderung erleidet.

Zuvor angesetzter negativer Geschäfts- oder Firmenwert

81 Der Buchwert eines negativen Geschäfts- oder Firmenwerts zu Beginn der ersten Berichtsperiode des am 31. März 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres, der entweder aus

(a) einem Unternehmenszusammenschluss mit Datum des Vertragsabschlusses vor dem 31. März 2004 oder

(b) einem Anteil an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen, das vor dem 31. März 2004 übernommen und mittels der Quotenkonsolidierung bilanziert wurde,

entstanden ist, ist zu Beginn dieser Berichtsperiode auszubuchen unter Berücksichtigung einer entsprechenden Anpassung der Eröffnungsbilanzwerte der Gewinnrücklagen.

Zuvor angesetzte immaterielle Vermögenswerte

82 Der Buchwert eines als ein immaterieller Vermögenswert eingestuften Postens, der entweder

(a) bei einem Unternehmenszusammenschluss mit Datum des Vertragsabschlusses vor dem 31. März 2004 erworben wurde, oder

(b) aus einem Anteil an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen entstanden ist, das vor dem 31. März 2004 übernommen und mittels der Quotenkonsolidierung bilanziert wurde,

ist zu Beginn der ersten Berichtsperiode des am 31. März 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres als Geschäfts- oder Firmenwert neu einzustufen, sofern dieser immaterielle Vermögenswert zu dem Zeitpunkt nicht die Definitionskriterien der Identifizierbarkeit gemäß IAS 38 (überarbeitet 2004) erfüllt.

Nach der Equity-Methode bilanzierte Anteile

83 Für mittels der Equity-Methode bilanzierte Anteile, die am 31. März 2004 oder danach erworben wurden, hat ein Unternehmen diesen IFRS für die Bilanzierung folgender Posten anzuwenden:

(a) jeglichen erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert, der in dem Buchwert dieser Anteile enthalten ist. Deswegen ist die Amortisation dieses nominellen Geschäfts- oder Firmenwerts nicht in die Bestimmung des Anteils des Unternehmens an den Gewinnen oder Verlusten des Beteiligungsunternehmens einzuschließen;

(b) jeglichen Überschuss über die Anschaffungskosten der Finanzinvestition, der im Buchwert der Finanzinvestition des Anteils des Unternehmens am beizulegenden Nettozeitwert der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des Beteiligungsunternehmens enthalten ist. Deswegen hat ein Unternehmen diesen Überschuss als Ertrag in die Bestimmung des Anteils des Unternehmens an den Gewinnen oder Verlusten des Beteiligungsunternehmens in der Berichtsperiode, in der die Anteile erworben wurden, einzuschließen.

84 Für mittels der Equity-Methode bilanzierte Anteile, die vor dem 31. März 2004 erworben wurden:

(a) hat ein Unternehmen vom Beginn der ersten Berichtsperiode des am 31. März 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres diesen IFRS auf jeden erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert, der in dem Buchwert dieser Anteile enthalten ist, auf einer prospektiven Basis anzuwenden. Deswegen hat das Unternehmen von dem Zeitpunkt an die Einbeziehung der Amortisation dieses Geschäfts- oder Firmenwerts in die Bestimmung des Anteils des Unternehmens an den Gewinnen oder Verlusten des Beteiligungsunternehmens einzustellen;

(b) hat ein Unternehmen jeglichen negativen Geschäfts- oder Firmenwert, der in dem Buchwert dieser Anteile zu Beginn der ersten Berichtsperiode des am 31. März 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres enthalten ist, auszubuchen und gleichzeitig eine entsprechende Anpassung der Eröffnungsbilanzwerte der Gewinnrücklagen durchzuführen.

Begrenzte rückwirkende Anwendung

85 Ein Unternehmen darf die Regelungen dieses IFRS auf einen Geschäfts- oder Firmenwert, der zu einem beliebigen Zeitpunkt vor dem in den Paragraphen 78-84 beschriebenen Zeitpunkt des Inkrafttretens bestand oder danach erworben wurde, und auf Unternehmenszusammenschlüsse ab diesem Zeitpunkt anwenden, vorausgesetzt:

(a) die Bewertungen und sonstigen Informationen, die zur Anwendung von IFRS auf vergangene Unternehmenszusammenschlüsse benötigt werden, wurden zum Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierung dieser Zusammenschlüsse erhoben; und

(b) das Unternehmen wendet von demselben Zeitpunkt an auch IAS 36 (überarbeitet 2004) und IAS 38 (überarbeitet 2004) prospektiv an und das Unternehmen hat die Bewertungen und sonstigen Informationen, die zur Anwendung dieser Standards von diesem Zeitpunkt an benötigt werden, zuvor erhoben, so dass es nicht erforderlich ist, Schätzungen festzulegen, die zu einem früheren Zeitpunkt hätten gemacht werden müssen.

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

86 Dieser IFRS ersetzt IAS 22 *Unternehmenszusammenschlüsse* (herausgegeben 1998).

87 Dieser IFRS ersetzt die folgenden Interpretationen:

(a) SIC-9 *Unternehmenszusammenschlüsse — Klassifizierung als Unternehmenserwerbe oder Interessenzusammenführungen*;

(b) SIC-22 *Unternehmenszusammenschlüsse — Nachträgliche Anpassung der ursprünglich erfassten beizulegenden Zeitwerte und des Geschäfts- oder Firmenwerts*; und

(c) SIC-28 *Unternehmenszusammenschlüsse — „Tauschzeitpunkt" und beizulegender Zeitwert von Eigenkapitalinstrumenten*.

Anhang A

Definitionen

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

Erwerbszeitpunkt	Der Zeitpunkt, an dem das erwerbende Unternehmen tatsächlich die **Beherrschung** über das erworbene Unternehmen erhält.
Datum des Vertragsabschlusses	Das Datum, an dem der grundlegende Vertrag zwischen den sich zusammenschließenden Parteien geschlossen wird und, im Falle von börsennotierten Unternehmen, öffentlich bekannt gegeben wird. Im Falle einer feindlichen Übernahme wird der Tag, an dem eine ausreichende Anzahl von Eigentümern des erworbenen Unternehmens das Angebot des erwerbenden Unternehmens angenommen hat, damit das erwerbende Unternehmen die **Beherrschung** über das erworbene Unternehmen erlangen kann, als der früheste Zeitpunkt eines grundlegenden Vertragsabschlusses zwischen den sich zusammenschließenden Parteien angesehen.
Geschäftsbetrieb	Eine integrierte Gruppe von Tätigkeiten und Vermögenswerten, die mit dem Ziel geführt und geleitet werden: (a) den Investoren Dividenden zu zahlen; oder (b) niedrigere Kosten oder sonstigen wirtschaftlichen Nutzen den Versicherungsnehmern oder Teilnehmern direkt und anteilig zukommen zu lassen. Ein Geschäftsbetrieb besteht im Allgemeinen aus Ressourceneinsatz, darauf anzuwendenden Verfahren und den daraus resultierenden Leistungen, die gegenwärtig oder künftig verwendet werden, um Erträge zu erwirtschaften. Wenn ein **Geschäfts- oder Firmenwert** zu einer übertragenen Gruppe von Aktivitäten und Vermögenswerten gehört, ist die übertragene Gruppe als ein Geschäftsbetrieb anzusehen.
Unternehmenszusammenschluss	Die Zusammenführung von getrennten Unternehmen oder **Geschäftsbetrieben** zu einem **berichtenden Unternehmen**.
Unternehmenszusammenschluss, an dem Unternehmen oder Geschäftsbetriebe unter gemeinschaftlicher Führung beteiligt sind	Ein **Unternehmenszusammenschluss**, in dem letztendlich alle sich zusammenschließenden Unternehmen oder Geschäftsbetriebe von derselben Partei oder denselben Parteien sowohl vor als auch nach dem Unternehmenszusammenschluss **beherrscht** werden, und diese **Beherrschung** nicht nur vorübergehender Natur ist.
Eventualverbindlichkeit	Eventualverbindlichkeit hat die Bedeutung, die ihr von IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* gegeben wurde, d. h.: (a) eine mögliche Verpflichtung, die aus vergangenen Ereignissen resultiert und deren Existenz durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse erst noch bestätigt wird, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Unternehmens stehen, oder (b) eine gegenwärtige Verpflichtung, die auf vergangenen Ereignissen beruht, jedoch nicht erfasst wird, weil: (i) ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen mit der Erfüllung dieser Verpflichtung nicht **wahrscheinlich** ist, oder (ii) die Höhe der Verpflichtung nicht ausreichend verlässlich geschätzt werden kann.
Beherrschung	Beherrschung ist die Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens oder eines **Geschäftsbetriebs** zu bestimmen, um aus den Tätigkeiten Nutzen zu ziehen.
Tauschzeitpunkt	Erfolgt ein **Unternehmenszusammenschluss** durch eine einzige Tauschtransaktion, ist der Tauschzeitpunkt mit dem **Erwerbszeitpunkt** identisch. Wenn ein **Unternehmenszusammenschluss** mehrere Tauschtransaktionen umfasst, wenn er beispielsweise in Stufen durch sukzessiven Anteilserwerb erfolgt, dann ist der Tauschzeitpunkt der Zeitpunkt, zu dem jede einzelne Finanzinvestition im Abschluss des Erwerbers angesetzt wird.

beizulegender Zeitwert	Der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern unter marktüblichen Bedingungen ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.
Geschäfts- oder Firmenwert	Künftiger wirtschaftlicher Nutzen aus Vermögenswerten, die nicht einzeln identifiziert und separat angesetzt werden können.
immaterielle Vermögenswerte	Immaterieller Vermögenswert hat die Bedeutung, die ihm von IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* gegeben wurde, d. h. ein identifizierbarer, nicht monetärer Vermögenswert ohne physische Substanz.
Gemeinschaftsunternehmen	Gemeinschaftsunternehmen hat die Bedeutung, die ihm von IAS 31 *Anteile an Gemeinschaftsunternehmen* gegeben wurde, d. h. eine vertragliche Vereinbarung, in der zwei oder mehrere Parteien eine wirtschaftliche Tätigkeit durchführen, die einer gemeinschaftlichen Führung unterliegt.
Minderheitsanteil	Der Teil des Ergebnisses und des Nettovermögens eines **Tochterunternehmens**, der auf Anteile des Eigenkapitals entfällt, die nicht direkt vom Mutterunternehmen oder nicht indirekt über andere **Tochterunternehmen** vom **Mutterunternehmen** gehalten werden.
Gegenseitigkeitsunternehmen	Ein Unternehmen, bei dem es sich nicht um ein Unternehmen im Besitz der Anleger handelt, wie beispielsweise ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit oder ein genossenschaftliches Unternehmen, das niedrigere Kosten oder sonstigen wirtschaftlichen Nutzen seinen Versicherungsnehmern oder Teilnehmern direkt und anteilig zukommen lässt.
Mutterunternehmen	Ein Unternehmen, das ein oder mehrere **Tochterunternehmen** hat.
wahrscheinlich	Es spricht mehr dafür als dagegen.
berichtendes Unternehmen	Ein Unternehmen, dessen Adressaten sich auf die allgemeinen Abschlüsse des Unternehmens im Hinblick auf Informationen verlassen, die ihnen für ihre Entscheidungsfindung über die Verteilung der Ressourcen nützlich sein werden. Ein berichtendes Unternehmen kann ein einzelnes Unternehmen sein oder eine Unternehmensgruppe aus einem **Mutterunternehmen** und allen seinen **Tochterunternehmen**.
Tochterunternehmen	Ein Unternehmen, einschließlich eines Unternehmens ohne eigene Rechtspersönlichkeit, wie eine Personengesellschaft, das von einem anderen Unternehmen (als **Mutterunternehmen** bezeichnet) **beherrscht** wird.

Anhang B

Ergänzungen zu Anwendungen

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

Umgekehrter Unternehmenserwerb

B1 Wie in Paragraph 21 vermerkt, ist bei einigen Unternehmenszusammenschlüssen, die allgemein als umgekehrte Unternehmenserwerbe bezeichnet werden, der Erwerber das Unternehmen, dessen Eigenkapitalanteile erworben wurden, und das emittierende Unternehmen ist das erworbene Unternehmen. Das könnte beispielsweise in den Fällen zutreffen, wo ein nicht börsennotiertes Unternehmen sich von einem kleineren börsennotiertem Unternehmen „erwerben" lässt, um auf diese Weise eine Börsennotierung zu erhalten. Auch wenn das emittierende, nicht börsennotierte Unternehmen rechtlich betrachtet als Mutterunternehmen und das börsennotierte Unternehmen als Tochterunternehmen angesehen wird, ist das rechtliche Tochterunternehmen der Erwerber, wenn es die Möglichkeit hat, die Finanz- und Geschäftspolitik des rechtlichen Mutterunternehmens zu bestimmen, um Nutzen aus dessen Geschäftstätigkeiten zu ziehen.

B2 Ein Unternehmen hat die Leitlinien der Paragraphen B3-B15 für die Bilanzierung eines umgekehrten Unternehmenserwerbs anzuwenden.

B3 Die Bilanzierung eines umgekehrten Unternehmenserwerbs bestimmt die Aufteilung der Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses zum Erwerbszeitpunkt und ist nicht auf Transaktionen nach dem Zusammenschluss anzuwenden.

Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses

B4 Wenn Eigenkapitalinstrumente als Teil der Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses emittiert werden, verlangt Paragraph 24, dass die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses den beizulegenden Zeitwert dieser Eigenkapitalinstrumente zum Tauschzeitpunkt enthalten. Paragraph 27 beschreibt, dass bei Fehlen eines verlässlichen veröffentlichten Börsenkurses der beizulegende Zeitwert des Eigenkapitalinstruments geschätzt werden kann unter Bezugnahme des beizulegenden Zeitwerts des erwerbenden Unternehmens bzw. des beizulegenden Zeitwerts des erworbenen Unternehmens, je nach dem, welcher Wert eindeutiger zu ermitteln ist.

B5 Bei einem umgekehrten Unternehmenserwerb wird angenommen, dass die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses von dem rechtlichen Tochterunternehmen (d. h. dem Erwerber für Bilanzierungszwecke) in Form von Eigenkapitalinstrumenten getragen wurden, die an die Eigentümer des rechtlichen Mutterunternehmens (d. h. des erworbenen Unternehmens für Bilanzierungszwecke) ausgegeben wurden. Wenn der veröffentlichte Börsenkurs der Eigenkapitalinstrumente des rechtlichen Tochterunternehmens zur Bestimmung der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses benutzt wird, ist eine Berechnung zur Bestimmung der Anzahl der Eigenkapitalinstrumente durchzuführen, die das rechtliche Tochterunternehmen emittieren müsste, um den gleichen Prozentsatz an Eigentumsanteilen des zusammengeschlossenen Unternehmens an die Eigentümer des rechtlichen Mutterunternehmens zu liefern, wie sie an dem zusammengeschlossenen Unternehmen in Folge des umgekehrten Unternehmenserwerbs haben. Der beizulegende Zeitwert der so berechneten Anzahl der Eigenkapitalinstrumente stellt die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses dar.

B6 Ist der beizulegende Zeitwert der Eigenkapitalinstrumente des rechtlichen Tochterunternehmens im Übrigen nicht eindeutig zu bestimmen, so ist der gesamte beizulegende Zeitwert aller vor dem Unternehmenszusammenschluss ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente des rechtlichen Mutterunternehmens als Basis für die Bestimmung der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses zu nehmen.

Aufstellung und Darstellung von Konzernabschlüssen

B7 Nach einem umgekehrten Unternehmenserwerb aufgestellte Konzernabschlüsse sind unter dem Namen des rechtlichen Mutterunternehmens zu veröffentlichen, jedoch mit einem Vermerk im Anhang, dass es sich hierbei um eine Fortführung des Abschlusses des rechtlichen Tochterunternehmens handelt (d. h. des Erwerbers für Bilanzierungszwecke). Da solche Konzernabschlüsse eine Fortführung der Abschlüsse des rechtlichen Tochterunternehmens darstellen:

(a) sind in diesen Konzernabschlüssen die Vermögenswerte und Schulden des rechtlichen Tochterunternehmens zu ihren vor dem Zusammenschluss gültigen Buchwerten anzusetzen und zu bewerten.

(b) sind die in diesen Konzernabschlüssen ausgewiesenen Gewinnrücklagen und sonstigen Kapitalguthaben gleich den Gewinnrücklagen und sonstigen Kapitalguthaben des rechtlichen Tochterunternehmens unmittelbar vor dem Zusammenschluss.

(c) ist der in diesen Konzernabschlüssen angesetzte Betrag für ausgegebene Eigenkapitalinstrumente auf die Weise zu bestimmen, dass dem unmittelbar vor dem Unternehmenszusammenschluss gezeichneten Eigenkapital des rechtlichen Tochterunternehmens die Anschaffungskosten des Zusammenschlusses, wie in den Paragraphen B4-B6 beschrieben, hinzugerechnet werden. Die in diesen Konzernabschlüssen erscheinende Eigenkapitalstruktur (d. h. die Anzahl und Art der ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente) hat jedoch die Eigenkapitalstruktur des rechtlichen Mutterunternehmens widerzuspiegeln, einschließlich der Eigenkapitalinstrumente, die von dem rechtlichen Mutterunternehmen zur Durchführung des Zusammenschlusses emittiert wurden.

(d) sind in diesen Konzernabschlüssen die Informationen des rechtlichen Tochterunternehmens als Vergleichsinformationen darzustellen.

B8 Die Bilanzierung umgekehrter Unternehmenserwerbe wird nur für Konzernabschlüsse angewendet. Deswegen wird in dem separaten Einzelabschluss des rechtlichen Mutterunternehmens (falls vorhanden) der Anteil an dem rechtlichen Tochterunternehmen gemäß den Anforderungen von IAS 27 in Bezug auf die Bilanzierung von Anteilen im separaten Einzelabschluss eines Anteilseigners bilanziert.

B9 Nach einem umgekehrten Unternehmenserwerb aufgestellte Konzernabschlüsse haben die beizulegenden Zeitwerte der Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des rechtlichen Mutterunternehmens (d. h. des erworbenen Unternehmens für Bilanzierungszwecke) widerzuspiegeln. Deswegen sind zur Verteilung der Anschaffungskosten des Unternehmenszusammenschlusses die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des rechtlichen Mutterunternehmens, die die Ansatzkriterien in Paragraph 37 erfüllen, mit ihren beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt zu bewerten. Jeglicher Überschuss der Anschaffungskosten des Zusammenschlusses über den Anteil des Erwerbers an dem beizulegenden Nettozeitwert dieser Posten ist gemäß den Paragraphen 51-55 zu behandeln. Jeder Überschuss des Anteils des Erwerbers an dem beizulegenden Nettozeitwert dieser Posten über den Anschaffungskosten des Zusammenschlusses ist gemäß Paragraph 56 zu behandeln.

Minderheitsanteile

B10 Manchmal gibt es bei einem umgekehrten Unternehmenserwerb Eigentümer von rechtlichen Tochterunternehmen, die ihre Eigenkapitalinstrumente nicht gegen Eigenkapitalinstrumente des rechtlichen Mutterunternehmens umtauschen. Obgleich das Unternehmen, an dem diese Eigentümer Eigenkapitalinstrumente halten, (das rechtliche Tochterunternehmen) ein anderes Unternehmen (das rechtliche Mutterunternehmen) erwarb, sind diese Eigentümer als Minderheitsanteile im Rahmen des Konzernabschlusses, der nach dem umgekehrten Unternehmenserwerb

aufgestellt wurde, zu behandeln. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Eigentümer des rechtlichen Tochterunternehmens, die ihre Eigenkapitalinstrumente nicht gegen Eigenkapitalinstrumente des rechtlichen Mutterunternehmens umtauschen, nur an den Ergebnissen und dem Nettovermögen des rechtlichen Tochterunternehmens beteiligt sind und nicht an den Ergebnissen und dem Nettovermögen des zusammengeschlossenen Unternehmens. Umgekehrt sind alle Eigentümer des rechtlichen Mutterunternehmens ungeachtet dessen, dass das rechtliche Mutterunternehmen als das erworbene Unternehmen anzusehen ist, an den Ergebnissen und dem Nettovermögen des zusammengeschlossenen Unternehmens beteiligt.

B11 Da die Vermögenswerte und Schulden des rechtlichen Tochterunternehmens zu ihren vor dem Zusammenschluss gültigen Buchwerten im Konzernabschluss angesetzt und bewertet werden, haben die Minderheitsanteile die entsprechenden Anteile der Minderheitsanteilseigner an den vor dem Zusammenschluss gültigen Buchwerten der Netto-Vermögenswerte des rechtlichen Tochterunternehmens widerzuspiegeln.

Ergebnis je Aktie

B12 Wie in Paragraph B7(c) beschrieben hat die Eigenkapitalstruktur, die in den nach einem Unternehmenserwerb aufgestellten Konzernabschlüssen erscheint, die Eigenkapitalstruktur des rechtlichen Mutterunternehmens widerzuspiegeln, einschließlich der Eigenkapitalinstrumente, die von dem rechtlichen Mutterunternehmen zur Durchführung des Zusammenschlusses emittiert wurden.

B13 Für die Ermittlung der durchschnittlich gewichteten Anzahl der während der Periode, in der der umgekehrte Unternehmenserwerb erfolgt, ausstehenden Stammaktien (der Nenner):

(a) ist die Anzahl der ausstehenden Stammaktien vom Beginn dieser Periode bis zum Erwerbszeitpunkt als die Anzahl der Stammaktien anzusehen, die von dem rechtlichen Mutterunternehmen für die Eigentümer des rechtlichen Tochterunternehmens emittiert wurden; und

(b) ist die Anzahl der ausstehenden Stammaktien vom Erwerbszeitpunkt bis zum Ende dieser Periode gleich der tatsächlichen Anzahl der ausstehenden Stammaktien des rechtlichen Mutterunternehmens während dieser Periode.

B14 Die unverwässerten Ergebnisse je Aktie sind für jede Vergleichsperiode vor dem Erwerbsdatum, die in den Konzernabschlüssen nach einem umgekehrten Unternehmenserwerb dargestellt ist, zu berechnen, indem das den Stammaktionären in der jeweiligen Periode zurechenbare Periodenergebnis des rechtlichen Tochterunternehmens durch die Anzahl der Stammaktien geteilt wird, die von dem rechtlichen Mutterunternehmen für die Eigentümer des rechtlichen Tochterunternehmens bei einem umgekehrten Unternehmenserwerb emittiert wurden.

B15 Die in den Paragraphen B13 und B14 dargestellten Berechnungen gehen davon aus, dass sich die Anzahl der von dem rechtlichen Tochterunternehmen emittierten Stammaktien in den Vergleichsperioden und in dem Zeitraum vom Beginn der Periode, in der der Unternehmenserwerb stattfand, bis zum Erwerbszeitpunkt nicht geändert hat. Die Ermittlung der Ergebnisse je Aktie ist entsprechend anzupassen, um die Auswirkungen einer Änderung der Anzahl der während diesen Perioden von dem rechtlichen Tochterunternehmen emittierten Stammaktien zu berücksichtigen.

Verteilung der Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses

B16 Dieser IFRS verlangt von einem erwerbenden Unternehmen, die identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens, die die relevanten Ansatzkriterien erfüllen, zu ihren beizulegenden Zeitwerten zum Erwerbszeitpunkt anzusetzen. Für die Verteilung der Anschaffungskosten eines Unternehmenszusammenschlusses hat der Erwerber die folgenden Wertmaßstäbe als beizulegende Zeitwerte zu behandeln:

(a) für Finanzinstrumente, die an einem aktiven Markt gehandelt werden, hat das erwerbende Unternehmen die aktuellen Börsenkurse anzusetzen;

(b) für Finanzinstrumente, die nicht an einem aktiven Markt gehandelt werden, hat das erwerbende Unternehmen die geschätzten Werte heranzuziehen, die Aspekte wie Kurs-Gewinn-Verhältnisse, Dividendenrenditen und erwartete Wachstumsraten von vergleichbaren Finanzinstrumenten von Unternehmen mit vergleichbaren Charakteristika berücksichtigen;

(c) für Forderungen, vorteilhafte Verträge und sonstige identifizierbare Vermögenswerte hat das erwerbende Unternehmen den Barwert von zu erhaltenden Beträgen anzusetzen, bei deren Bestimmung angemessene, derzeit gültige Marktzinsen zu Grunde zu legen sind, abzüglich der Wertberichtigungen für Uneinbringlichkeit und Eintreibungskosten, falls notwendig. Eine Diskontierung von kurzfristigen Forderungen, vorteilhaften Verträgen oder sonstigen identifizierbaren Vermögenswerten ist jedoch dann nicht erforderlich, wenn die Differenz zwischen Nominalwert und dem abgezinsten Wert unwesentlich ist;

(d) für Vorräte von:

(i) Fertigerzeugnissen und Handelswaren hat das erwerbende Unternehmen Verkaufspreise, abzüglich (1) der Kosten der Veräußerung und (2) einer vernünftigen Gewinnmarge für die Verkaufsbemühungen des Erwerbers in Anlehnung an den Gewinn für ähnliche Fertigerzeugnisse und Handelswaren, anzusetzen;

(ii) unfertigen Erzeugnissen hat das erwerbende Unternehmen die Verkaufspreise der Fertigerzeugnisse, abzüglich (1) der noch anfallenden Kosten bis zur Fertigstellung und (2) der Kosten der Veräußerung und (3) einer vernünftigen Gewinnmarge für die Fertigstellung des Produktes und die Verkaufsbemühungen in Anlehnung an den Gewinn für ähnliche Fertigerzeugnisse, anzusetzen; und

(iii) Rohstoffen hat das erwerbende Unternehmen die aktuellen Wiederbeschaffungskosten anzusetzen;

(e) für Grundstücke und Gebäude hat das erwerbende Unternehmen Marktwerte anzusetzen;

(f) für technische Anlagen und Betriebs- und Geschäftsausstattung hat das erwerbende Unternehmen Marktwerte anzusetzen, die im Normalfall durch Wertermittlung bestimmt werden. Gibt es aufgrund der speziellen Art der technischen Anlage und Betriebs- und Geschäftsausstattung und der seltenen Veräußerung solcher Gegenstände, ausgenommen als Teil eines fortbestehenden Geschäftsbereiches, keine auf dem Markt basierenden Anhaltspunkte für den beizulegenden Zeitwert, muss ein erwerbendes Unternehmen eventuell den beizulegenden Zeitwert unter Anwendung eines Ertragswertverfahrens oder einer Wiederbeschaffungswertmethode nach Berücksichtigung von Abschreibungen schätzen;

(g) für immaterielle Vermögenswerte hat das erwerbende Unternehmen den beizulegenden Zeitwert zu bestimmen:

(i) durch Rückgriff auf einen aktiven Markt, wie in IAS 38 definiert; oder

(ii) wenn kein aktiver Markt existiert, bildet der Betrag die Basis, den das erwerbende Unternehmen auf der Grundlage der besten verfügbaren Informationen bei Transaktionen zu marktüblichen Bedingungen zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern unter marktüblichen Bedingungen gezahlt hätte (siehe IAS 38 für weitere Anleitung zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts eines bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen immateriellen Vermögenswerts);

(h) für den Saldo aus dem für Leistungen an Arbeitnehmer angelegten Vermögen, abzüglich Schulden für leistungsorientierte Pläne, hat das erwerbende Unternehmen den Barwert einer leistungsorientierten Verpflichtung, abzüglich des beizulegenden Zeitwerts aller Vermögenswerte, die zur Deckung der Pläne angesetzt sind, anzusetzen. Ein Vermögenswert darf indes nur dann angesetzt werden, wenn es wahrscheinlich ist, dass der Vermögenswert dem erwerbenden Unternehmen in der Form von Rückerstattungen aus dem Plan oder in Form geminderter künftiger Beitragszahlungen zur Verfügung stehen wird;

(i) für Steueransprüche und Steuerschulden hat das erwerbende Unternehmen den Betrag des Steuervorteils, der sich aus steuerlichen Verlusten ergibt, oder die zu zahlenden Steuern hinsichtlich der Gewinne und Verluste gemäß IAS 12 anzusetzen, welche aus Sicht des zusammengeschlossenen Unternehmens zu beurteilen sind. Die Steueransprüche oder Steuerschulden werden, nachdem die Steuereffekte bei der Neubewertung der identifizierbaren Vermögenswerte, Schulden und Eventualverbindlichkeiten mit ihren beizulegenden Zeitwerten eingerechnet wurden, bestimmt und nicht abgezinst;

(j) für Verbindlichkeiten und Wechselverbindlichkeiten, langfristige Verbindlichkeiten, Schulden, Rückstellungen und sonstige fällige Leistungen hat das erwerbende Unternehmen die Barwerte anzusetzen, die unter Berücksichtigung angemessener, derzeit gültiger Marktzinsen aufgewendet werden müssten, um die Schulden zu begleichen. Eine Abzinsung kurzfristiger Schulden ist indes dann nicht notwendig, wenn der Unterschied zwischen dem Nominalwert und dem abgezinsten Betrag unwesentlich ist;

(k) für belastende Verträge und andere identifizierbare Schulden des erworbenen Unternehmens hat das erwerbende Unternehmen die Barwerte der Beträge anzusetzen, die aufgewendet werden müssten, um die Verpflichtungen zu erfüllen, wobei angemessene, derzeit gültige Marktzinsen zu Grunde gelegt werden;

(l) für Eventualverbindlichkeiten des erworbenen Unternehmens hat das erwerbende Unternehmen die Beträge anzusetzen, die eine dritte Partei berechnen würde, um diese Eventualverbindlichkeiten zu übernehmen. Ein solcher Betrag hat alle Erwartungen hinsichtlich möglicher Cashflows und nicht nur des einen wahrscheinlichsten oder des erwarteten Höchst- oder Mindest-Cashflows widerzuspiegeln.

B17 Einige der oben genannten Leitlinien schreiben vor, dass die beizulegenden Zeitwerte mittels Barwertmethoden geschätzt werden. Wenn die Leitlinie für einen bestimmten Posten nicht auf die Anwendung der Barwertmethode verweist, kann diese Methode dennoch für die Schätzung des beizulegenden Zeitwerts dieses Postens benutzt werden.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 4

Versicherungsverträge

ZIELSETZUNG

1 Zielsetzung dieses IFRS ist es, die Rechnungslegung für *Versicherungsverträge* für jedes Unternehmen, das solche Verträge im Bestand hält (in diesem IFRS als ein *Versicherer* bezeichnet), zu bestimmen, bis der Board die zweite Phase des Projekts über Versicherungsverträge abgeschlossen hat. Insbesondere fordert dieser IFRS:

(a) begrenzte Verbesserungen der Rechnungslegung des Versicherers für Versicherungsverträge.

(b) Angaben zur Identifizierung und Erläuterung der aus Versicherungsverträgen stammenden Beträge im Abschluss eines Versicherers, die den Abschlussadressaten helfen, den Betrag, den Zeitpunkt und die Unsicherheit der künftigen Cashflows aus Versicherungsverträgen zu verstehen.

ANWENDUNGSBEREICH

2 Dieser IFRS ist von einem Unternehmen anzuwenden auf:

(a) Versicherungsverträge (einschließlich *Rückversicherungsverträge*), die es im Bestand hält und Rückversicherungsverträge, die es nimmt;

(b) Finanzinstrumente mit einer *ermessensabhängigen Überschussbeteiligung*, die es im Bestand hält (siehe Paragraph 35). IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* verlangt Angaben zu Finanzinstrumenten, einschließlich der Finanzinstrumente, die solche Rechte beinhalten.

3 Dieser IFRS behandelt keine anderen Aspekte der Rechnungslegung von Versicherern, wie die Rechnungslegung für finanzielle Vermögenswerte, die Versicherer halten, und für finanzielle Verbindlichkeiten, die Versicherer begeben (siehe IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung*, IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung und IFRS 7*), außer in den in Paragraph 45 aufgeführten Übergangsvorschriften.

4 Dieser IFRS ist von einem Unternehmen nicht anzuwenden auf:

(a) Produktgewährleistungen, die direkt vom Hersteller, Groß- oder Einzelhändler gewährt werden (siehe IAS 18 *Umsatzerlöse* und IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*);

(b) Vermögenswerte und Verbindlichkeiten von Arbeitgebern aufgrund von Versorgungsplänen für Arbeitnehmer (siehe IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* und IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung*) und Verpflichtungen aus der Versorgungszusage, die unter leistungsorientierten Altersversorgungsplänen berichtet werden (siehe IAS 26 *Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen*);

(c) vertragliche Rechte oder vertragliche Verpflichtungen, die abhängig vom künftigen Gebrauch oder Gebrauchsrecht eines nicht-finanziellen Sachverhalts (z. B. Lizenzgebühren, Nutzungsentgelte, mögliche Leasingzahlungen und ähnliche Sachverhalte) sowie von der in einem Finanzierungsleasing eingebetteten Restwertgarantie eines Leasingnehmers sind (siehe IAS 17 *Leasingverhältnisse*, IAS 18 *Umsatzerlöse* und IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*);

(d) finanzielle Garantien, es sei denn, der Garantiegeber hat zuvor ausdrücklich erklärt, dass er solche Verträge als Versicherungsverträge betrachtet und auf Versicherungsverträge anwendbare Bilanzierungsmethoden verwendet hat. In einem solchen Fall kann der Garantiegeber wählen, ob er auf derartige finanzielle Garantien entweder IAS 39, IAS 32 und IFRS 7 oder diesen Standard anwendet. Der Garantiegeber kann diese Entscheidung für jeden Vertrag einzeln treffen, aber die für den jeweiligen Vertrag getroffene Entscheidung kann nicht revidiert werden;

(e) im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses zu zahlende oder ausstehende bedingte Entgelte (siehe IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*);

(f) *Erstversicherungsverträge*, die das Unternehmen nimmt (d. h. Erstversicherungsverträge, in denen das Unternehmen der *Versicherungsnehmer* ist). Ein *Zedent* indes hat diesen IFRS auf Rückversicherungsverträge anzuwenden, die er nimmt.

5 Zur Vereinfachung der Bezugnahme bezeichnet dieser IFRS jedes Unternehmen, das einen Versicherungsvertrag im Bestand hält, als einen Versicherer, unabhängig davon, ob der Halter für rechtliche Zwecke oder Aufsichtszwecke als Versicherer angesehen wird.

6 Ein Rückversicherungsvertrag ist eine Form eines Versicherungsvertrags. Dementsprechend gelten in diesem IFRS alle Hinweise auf Versicherungsverträge ebenso für Rückversicherungsverträge.

Eingebettete Derivate

7 IAS 39 verlangt von einem Unternehmen, einige eingebettete Derivate von ihrem Basisvertrag abzutrennen, zu ihrem *beizulegenden Zeitwert* zu bewerten und Änderungen des beizulegenden Zeitwerts erfolgswirksam zu berücksichtigen. IAS 39 ist auf Derivate anzuwenden, die in Versicherungsverträgen eingebettet sind, sofern das eingebettete Derivat nicht selbst ein Versicherungsvertrag ist.

8 Als eine Ausnahme von den Anforderungen in IAS 39 braucht ein Versicherer das Recht eines Versicherungsnehmers, einen Versicherungsvertrag zu einem festen Betrag zurückzukaufen (oder zu einem Betrag, der sich aus einem festen Betrag und einem Zinssatz ergibt) nicht abzutrennen und zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, auch dann nicht, wenn der Rückkaufswert vom Buchwert der Basis-*Versicherungsverbindlichkeit* abweicht. Die Anforderung in IAS 39 ist indes auf eine in Versicherungsverträgen enthaltene Verkaufsoption oder ein Rückkaufsrecht anzuwenden, wenn der Rückkaufswert sich infolge einer Änderung einer finanziellen Variablen (wie etwa ein Aktien- oder Warenpreis bzw. -index) oder einer nicht-finanziellen Variablen, die nicht für eine der Vertragsparteien spezifisch ist, verändert. Außerdem gilt diese Anforderung ebenso, wenn das Recht des Inhabers auf Ausübung einer Verkaufsoption oder eines Rückkaufsrechts von der Änderung einer solchen Variablen ausgelöst wird (z. B. eine Verkaufsoption kann ausgeübt werden, wenn ein Börsenindex einen bestimmten Stand erreicht).

9 Paragraph 8 gilt ebenso für Rückkaufs- oder entsprechende Beendigungsrechte im Fall von Finanzinstrumenten mit ermessensabhängiger Überschussbeteiligung.

Entflechtung von Einlagenkomponenten

10 Einige Versicherungsverträge enthalten sowohl eine Versicherungskomponente als auch eine *Einlagenkomponente*. In einigen Fällen muss oder darf ein Versicherer diese Komponenten *entflechten*:

(a) eine Entflechtung ist erforderlich, wenn die beiden folgenden Bedingungen erfüllt sind:

(i) der Versicherer kann die Einlagenkomponente (einschließlich aller eingebetteten Rückkaufsrechte) abgetrennt (d. h. ohne Berücksichtigung der Versicherungskomponente) bewerten;

(ii) ohne diese Voraussetzung würden die Rechnungslegungsmethoden des Versicherers nicht vorschreiben, alle Verpflichtungen und Rechte, die aus der Einlagenkomponente resultieren, anzusetzen;

(b) eine Entflechtung ist erlaubt, aber nicht vorgeschrieben, wenn der Versicherer die Einlagenkomponente abgetrennt, wie in (a)(i) beschrieben, bewerten kann, aber seine Rechnungslegungsmethoden den Ansatz aller Verpflichtungen und Rechte aus der Einlagenkomponente verlangen, ungeachtet der Grundsätze, die für die Bewertung dieser Rechte und Verpflichtungen verwendet werden;

(c) eine Entflechtung ist untersagt, wenn ein Versicherer die Einlagenkomponente nicht abgetrennt, wie in (a)(i) beschrieben, bewerten kann.

11 Nachstehend ein Beispiel für den Fall, dass die Rechnungslegungsmethoden eines Versicherers nicht verlangen, dass alle aus einer Einlagekomponente entstehenden Verpflichtungen angesetzt werden. Ein Zedent erhält eine Erstattung von Schäden von einem *Rückversicherer*, aber der Vertrag verpflichtet den Zedenten, die Erstattung in künftigen Jahren zurückzuzahlen. Diese Verpflichtung entstammt einer Einlagenkomponente. Wenn die Rechnungslegungsmethoden des Zedenten es andernfalls erlauben würden, die Erstattung als Erträge zu erfassen, ohne die daraus resultierende Verpflichtung anzusetzen, ist eine Entflechtung erforderlich.

12 Zur Entflechtung eines Vertrags hat ein Versicherer:

(a) diesen IFRS auf die Versicherungskomponente anzuwenden.

(b) IAS 39 auf die Einlagenkomponente anzuwenden.

ERFASSUNG UND BEWERTUNG

Vorübergehende Befreiung von der Anwendung einiger anderer IFRS

13 Die Paragraphen 10-12 von IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* legen die Kriterien fest, die ein Unternehmen zur Entwicklung der Rechnungslegungsmethode zu verwenden hat, wenn kein IFRS ausdrücklich für einen Sachverhalt anwendbar ist. Der vorliegende IFRS nimmt jedoch Versicherer von der Anwendung dieser Kriterien auf seine Rechnungslegungsmethoden für Folgendes aus:

(a) Versicherungsverträge, die er im Bestand hält (einschließlich zugehöriger Abschlusskosten und zugehöriger immaterieller Vermögenswerte, wie solche, die in den Paragraphen 31 und 32 beschrieben sind); und

(b) Rückversicherungsverträge, die er nimmt.

14 Trotzdem nimmt der vorliegende IFRS den Versicherer von einigen Auswirkungen der in den Paragraphen 10-12 von IAS 8 dargelegten Kriterien nicht aus. Ein Versicherer ist insbesondere verpflichtet,

(a) jede Rückstellung für eventuelle künftige Schäden nicht als Verbindlichkeit anzusetzen, wenn diese Schäden bei Versicherungsverträgen anfallen, die am Berichtsstichtag nicht bestehen (wie z. B. Großrisiken- und Schwankungsrückstellungen);

(b) den *Angemessenheitstest für Verbindlichkeiten,* wie in den Paragraphen 15-19 beschrieben, durchzuführen;

(c) eine Versicherungsverbindlichkeit (oder einen Teil einer Versicherungsverbindlichkeit) dann, und nur dann, aus seiner Bilanz auszubuchen, wenn diese getilgt ist — d. h. wenn die im Vertrag genannte Verpflichtung erfüllt oder gekündigt oder erloschen ist;

(d) Folgendes nicht zu saldieren:

(i) *Rückversicherungsvermögenswerte* mit den zugehörigen Versicherungsverbindlichkeiten; oder

(ii) Erträge oder Aufwendungen von Rückversicherungsverträgen mit den Aufwendungen oder Erträgen von den zugehörigen Versicherungsverträgen;

(e) zu berücksichtigen, ob seine Rückversicherungsvermögenswerte wertgemindert sind (siehe Paragraph 20).

Angemessenheitstest für Verbindlichkeiten

15 Ein Versicherer hat an jedem Berichtsstichtag unter Verwendung aktueller Schätzungen der künftigen Cashflows aufgrund seiner Versicherungsverträge einzuschätzen, ob seine angesetzten Versicherungsverbindlichkeiten angemessen sind. Zeigt die Einschätzung, dass der Buchwert seiner Versicherungsverbindlichkeiten (abzüglich der zugehörigen abgegrenzten Abschlusskosten und der zugehörigen immateriellen Vermögenswerte, wie die in den Paragraphen 31 und 32 behandelten) im Hinblick auf die geschätzten künftigen Cashflows unangemessen ist, ist der gesamte Fehlbetrag erfolgswirksam zu erfassen.

16 Wendet ein Versicherer einen Angemessenheitstest für Verbindlichkeiten an, der den spezifizierten Mindestanforderungen entspricht, schreibt dieser IFRS keine weiteren Anforderungen vor. Die Mindestanforderungen sind die Folgenden:

(a) Der Test berücksichtigt aktuelle Schätzungen aller vertraglichen Cashflows und aller zugehörigen Cashflows, wie Regulierungskosten und Cashflows, die aus enthaltenen Optionen und Garantien stammen.

(b) Zeigt der Test, dass die Verbindlichkeit unangemessen ist, wird der gesamte Fehlbetrag erfolgswirksam erfasst.

17 Verlangen die Rechnungslegungsmethoden eines Versicherers keinen Angemessenheitstest für Verbindlichkeiten, der die im Paragraph 16 beschriebenen Mindestanforderungen erfüllt, hat der Versicherer:

(a) den Buchwert der betreffenden Versicherungsverbindlichkeiten [1] festzustellen, der vermindert ist um den Buchwert von:

(i) allen zugehörigen abgegrenzten Abschlusskosten; und

(ii) allen zugehörigen immateriellen Vermögenswerten, wie diejenigen, die bei einem Unternehmenszusammenschluss oder der Übertragung eines Portfolios erworben wurden (siehe Paragraphen 31 und 32). Zugehörige Rückversicherungsvermögenswerte werden indes nicht berücksichtigt, da ein Versicherer diese gesondert bilanziert (siehe Paragraph 20);

(b) festzustellen, ob der in (a) beschriebene Betrag geringer als der Buchwert ist, der gefordert wäre, wenn die betreffende Versicherungsverbindlichkeit im Anwendungsbereich von IAS 37 läge. Wenn er geringer ist, hat der Versicherer die gesamte Differenz erfolgswirksam zu erfassen und den Buchwert der zugehörigen abgegrenzten Abschlusskosten oder der zugehörigen immateriellen Vermögenswerte zu vermindern bzw. den Buchwert der betreffenden Versicherungsverbindlichkeiten zu erhöhen.

18 Erfüllt der Angemessenheitstest für Verbindlichkeiten eines Versicherers die Mindestanforderungen aus Paragraph 16, wird der Test entsprechend der in ihm bestimmten Zusammenfassung von Verträgen angewendet. Wenn sein Angemessenheitstest für Verbindlichkeiten diese Mindestanforderungen nicht erfüllt, ist der in Paragraph 17 beschriebene Vergleich auf einen Teilbestand von Verträgen anzuwenden, die ungefähr ähnliche Risiken beinhalten und zusammen als ein einzelnes Portefeuille geführt werden.

19 Der im Paragraph 17(b) beschriebene Betrag (d. h. das Ergebnis der Anwendung von IAS 37) hat zukünftige Kapitalanlage-Margen (siehe Paragraphen 27-29) dann widerzuspiegeln und nur dann, wenn der in Paragraph 17(a) beschriebene Betrag auch diese Margen widerspiegelt.

[1] Die betreffenden Versicherungsverbindlichkeiten sind diejenigen Versicherungsverbindlichkeiten (und zugehörige abgegrenzte Abschlusskosten sowie zugehörige immaterielle Vermögenswerte), für die die Rechnungslegungsmethoden des Versicherers keinen Angemessenheitstest für Verbindlichkeiten verlangen, der die Mindestanforderungen aus Paragraph 16 erfüllt.

Wertminderung von Rückversicherungsvermögenswerten

20 Ist der Rückversicherungsvermögenswert eines Zedenten wertgemindert, hat der Zedent den Buchwert entsprechend zu reduzieren und diesen Wertminderungsaufwand erfolgswirksam zu erfassen. Ein Rückversicherungsvermögenswert ist dann und nur dann wertgemindert, wenn:

(a) ein objektiver substantieller Hinweis vorliegt, dass der Zedent als Folge eines nach dem erstmaligen Ansatz des Rückversicherungsvermögenswerts eingetretenen Ereignisses möglicherweise nicht alle ihm nach den Vertragsbedingungen zustehenden Beträge erhalten wird; und

(b) dieses Ereignis eine verlässlich bewertbare Auswirkung auf die Beträge hat, die der Zedent vom Rückversicherer erhalten wird.

Änderungen der Rechnungslegungsmethoden

21 Die Paragraphen 22-30 gelten sowohl für Änderungen, die ein Versicherer vornimmt, der bereits die IFRS verwendet als auch für Änderungen, die ein Versicherer vornimmt, wenn er die IFRS zum ersten Mal anwendet.

22 Ein Versicherer darf seine Rechnungslegungsmethoden für Versicherungsverträge dann und nur dann ändern, wenn diese Änderung den Abschluss für die wirtschaftliche Entscheidungsfindung der Adressaten relevanter macht, ohne weniger verlässlich zu sein, oder verlässlicher macht, ohne weniger relevant für jene Entscheidungsfindung zu sein. Ein Versicherer hat die Relevanz und Verlässlichkeit anhand der Kriterien von IAS 8 zu beurteilen.

23 Zur Rechtfertigung der Änderung seiner Rechnungslegungsmethoden für Versicherungsverträge hat ein Versicherer zu zeigen, dass die Änderung seinen Abschluss näher an die Erfüllung der Kriterien in IAS 8 bringt, wobei die Änderung eine vollständige Übereinstimmung mit jenen Kriterien nicht erreichen muss. Die folgenden besonderen Sachverhalte werden nachstehend erläutert:

(a) aktuelle Zinssätze (Paragraph 24);

(b) Fortführung bestehender Vorgehensweisen (Paragraph 25);

(c) Vorsicht (Paragraph 26);

(d) zukünftige Kapitalanlage-Margen (Paragraphen 27-29); und

(e) Schattenbilanzierung (Paragraph 30).

Aktuelle Marktzinssätze

24 Ein Versicherer darf, ohne dazu verpflichtet zu sein, seine Rechnungslegungsmethoden so ändern, dass er eine Neubewertung bestimmter Versicherungsverbindlichkeiten [1] vornimmt, um die aktuellen Marktzinssätze widerzuspiegeln, und er die Änderungen dieser Verbindlichkeiten erfolgswirksam erfasst. Dabei darf er auch Rechnungslegungsmethoden einführen, die andere aktuelle Schätzwerte und Annahmen für die Bewertung dieser Verbindlichkeiten fordern. Das Wahlrecht in diesem Paragraphen erlaubt einem Versicherer, seine Rechnungslegungsmethoden für bestimmte Verbindlichkeiten zu ändern, ohne diese Methoden konsequent auf alle ähnlichen Verbindlichkeiten anzuwenden, wie es andernfalls von IAS 8 verlangt würde. Wenn ein Versicherer Verbindlichkeiten für diese Wahl bestimmt, dann hat er die aktuellen Marktzinsen (und ggf. die anderen aktuellen Schätzwerte und Annahmen) konsequent in allen Perioden auf alle diese Verbindlichkeiten anzuwenden, bis sie erloschen sind.

Fortführung bestehender Vorgehensweisen

25 Ein Versicherer kann die folgenden Vorgehensweisen fortführen, aber die Einführung einer solchen erfüllt nicht Paragraph 22:

(a) Bewertung von Versicherungsverbindlichkeiten auf einer nicht abgezinsten Basis.

(b) Bewertung der vertraglichen Rechte auf künftige Kapitalanlage-Gebühren mit einem Betrag, der deren beizulegenden Zeitwert übersteigt, der durch einen Vergleich mit aktuellen Gebühren, die von anderen Marktteilnehmern für ähnliche Dienstleistungen erhoben werden, angenähert werden kann. Es ist wahrscheinlich, dass der beizulegende Zeitwert bei Begründung dieser vertraglichen Rechte den Anschaffungskosten entspricht, es sei denn die künftigen Kapitalanlage-Gebühren und die zugehörigen Kosten fallen aus dem Rahmen der Vergleichswerte im Markt.

[1] In diesem Paragraphen enthalten Versicherungsverbindlichkeiten zugehörige abgegrenzte Abschlusskosten und zugehörige immaterielle Vermögenswerte, wie die in den Paragraphen 31 und 32 beschriebenen.

(c) Der Gebrauch uneinheitlicher Rechnungslegungsmethoden für Versicherungsverträge (und zugehörige abgegrenzte Abschlusskosten und zugehörige immaterielle Vermögenswerte, sofern vorhanden) von Tochterunternehmen, abgesehen von denen, die durch Paragraph 24 erlaubt sind. Im Fall von uneinheitlichen Rechnungslegungsmethoden darf ein Versicherer sie ändern, sofern diese Änderung die Rechnungslegungsmethoden nicht noch uneinheitlicher macht und überdies die anderen Anforderungen in diesem IFRS erfüllt.

Vorsicht

26 Ein Versicherer braucht seine Rechnungslegungsmethoden für Versicherungsverträge nicht zu ändern, um übermäßige Vorsicht zu beseitigen. Bewertet ein Versicherer indes seine Versicherungsverträge bereits mit ausreichender Vorsicht, so hat er keine zusätzliche Vorsicht mehr einzuführen.

Zukünftige Kapitalanlage-Margen

27 Ein Versicherer braucht seine Rechnungslegungsmethoden für Versicherungsverträge nicht zu ändern, um die Berücksichtigung zukünftiger Kapitalanlage-Margen zu unterlassen. Es besteht jedoch eine widerlegbare Vermutung, dass der Abschluss eines Versicherers weniger relevant und verlässlich wird, wenn er eine Rechnungslegungsmethode einführt, die zukünftige Kapitalanlage-Margen bei der Bewertung von Versicherungsverträgen berücksichtigt, es sei denn diese Margen beeinflussen die vertraglichen Zahlungen. Zwei Beispiele von Rechnungslegungsmethoden, die diese Margen berücksichtigen, sind:

(a) Verwendung eines Abzinsungssatzes, der die geschätzten Erträge aus den Vermögenswerten des Versicherers berücksichtigt; oder

(b) Hochrechnung der Erträge aus diesen Vermögenswerten aufgrund einer geschätzten Verzinsung, Abzinsung dieser hochgerechneten Erträge mit einem anderen Zinssatz und Einschluss des Ergebnisses in die Bewertung der Verbindlichkeit.

28 Ein Versicherer kann die in Paragraph 27 beschriebene widerlegbare Vermutung dann und nur dann widerlegen, wenn die anderen Komponenten der Änderung der Rechnungslegungsmethoden die Relevanz und Verlässlichkeit seiner Abschlüsse genügend verbessern, um die Verschlechterung der Relevanz und Verlässlichkeit aufzuwiegen, die durch den Einschluss zukünftiger Kapitalanlage-Margen bewirkt wird. Man nehme beispielsweise an, dass die bestehenden Rechnungslegungsmethoden eines Versicherers für Versicherungsverträge übermäßig vorsichtige bei Vertragsabschluss festzusetzende Annahmen und einen von einer Regulierungsbehörde vorgeschriebenen Abzinsungssatz ohne direkten Bezug zu den Marktkonditionen vorsehen und einige enthaltene Optionen und Garantien ignorieren. Der Versicherer könnte seine Abschlüsse relevanter und nicht weniger verlässlich machen, wenn er zu umfassenden anleger-orientierten Grundsätzen der Rechnungslegung übergehen würde, die weit gebräuchlich sind und Folgendes vorsehen:

(a) aktuelle Schätzungen und Annahmen;

(b) eine vernünftige (aber nicht übermäßig vorsichtige) Marge, um das Risiko und die Ungewissheit zu berücksichtigen;

(c) Bewertungen, die sowohl den inneren Wert als auch den Zeitwert der enthaltenen Optionen und Garantien berücksichtigen; und

(d) einen aktuellen Marktabzinsungssatz, selbst wenn dieser Abzinsungssatz die geschätzten Erträge aus den Vermögenswerten des Versicherers berücksichtigt.

29 Bei einigen Bewertungsansätzen wird der Abzinsungssatz zur Bestimmung des Barwerts zukünftiger Gewinnmargen verwendet. Diese Gewinnmargen werden dann verschiedenen Perioden mittels einer Formel zugewiesen. Bei diesen Methoden beeinflusst der Abzinsungssatz die Bewertung der Verbindlichkeit nur indirekt. Insbesondere hat die Verwendung eines weniger geeigneten Abzinsungssatzes eine begrenzte oder keine Einwirkung auf die Bewertung der Verbindlichkeit bei Vertragsabschluss. Bei anderen Methoden bestimmt der Abzinsungssatz jedoch die Bewertung der Verbindlichkeit direkt. In letzterem Fall ist es höchst unwahrscheinlich, dass ein Versicherer die im Paragraphen 27 beschriebene widerlegbare Vermutung widerlegen kann, da die Einführung eines auf den Vermögenswerten basierenden Abzinsungssatzes einen signifikanteren Effekt hat.

Schattenbilanzierung

30 In einigen Bilanzierungsmodellen haben die realisierten Gewinne und Verluste der Vermögenswerte eines Versicherers einen direkten Effekt auf die Bewertung einiger oder aller seiner (a) Versicherungsverbindlichkeiten, (b) zugehörigen abgegrenzten Abschlusskosten und (c) zugehörigen immateriellen Vermögenswerte, wie die in den Paragraphen 31 und 32 beschriebenen. Ein Versicherer darf, ohne dazu verpflichtet zu sein, seine Rechnungslegungsmethoden so ändern, dass ein erfasster, aber nicht realisierter Gewinn oder Verlust aus einem Vermögenswert diese Bewertungen in der selben Weise beeinflussen kann, wie es ein realisierter Gewinn oder Verlust täte. Die zugehörige Berichtigung der Versicherungsverbindlichkeit (oder abgegrenzten Abschlusskosten oder immateriellen Vermögenswerte) sind dann und nur dann im Eigenkapital zu berücksichtigen, wenn die nicht realisierten Gewinne oder Verluste direkt im Eigenkapital berücksichtigt werden. Diese Vorgehensweise wird manchmal als „Schattenbilanzierung“ beschrieben.

Erwerb von Versicherungsverträgen durch Unternehmenszusammenschluss oder Portfolioübertragung

31 Im Einklang mit IFRS 3 hat ein Versicherer zum Erwerbszeitpunkt die von ihm in einem Unternehmenszusammenschluss übernommenen Versicherungsverbindlichkeiten und erworbenen *Versicherungsvermögenswerte* mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Ein Versicherer darf jedoch, ohne dazu verpflichtet zu sein, eine ausgeweitete Darstellung verwenden, die den beizulegenden Zeitwert der erworbenen Versicherungsverträge in zwei Komponenten aufteilt:

(a) eine Verbindlichkeit, die gemäß den Rechnungslegungsmethoden des Versicherers für von ihm gehaltene Versicherungsverträge bewertet wird; und

(b) einen immateriellen Vermögenswert, der die Differenz zwischen (i) dem beizulegenden Zeitwert der erworbenen vertraglichen Rechte und übernommenen vertraglichen Verpflichtungen aus Versicherungsverträgen und (ii) dem in (a) beschriebenen Betrag darstellt. Die Folgebewertung dieses Vermögenswerts hat im Einklang mit der Bewertung der zugehörigen Versicherungsverbindlichkeit zu erfolgen.

32 Ein Versicherer, der einen Bestand von Versicherungsverträgen erwirbt, kann die in Paragraph 31 beschriebene ausgeweitete Darstellung verwenden.

33 Die in den Paragraphen 31 und 32 beschriebenen immateriellen Vermögenswerte sind vom Anwendungsbereich von IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* und von IAS 38 ausgenommen. IAS 36 und IAS 38 sind jedoch auf Kundenlisten und Kundenbeziehungen anzuwenden, die die Erwartungen auf künftige Verträge beinhalten, die nicht in den Rahmen der vertraglichen Rechte und Verpflichtungen der Versicherungsverträge fallen, die zum Zeitpunkt des Unternehmenszusammenschlusses oder der Übertragung des Portfolios bestanden.

Ermessensabhängige Überschussbeteiligung

Ermessensabhängige Überschussbeteiligung in Versicherungsverträgen

34 Einige Versicherungsverträge enthalten sowohl eine ermessensabhängige Überschussbeteiligung als auch ein *garantiertes Element*. Der Versicherer eines solchen Vertrags:

(a) darf, ohne dazu verpflichtet zu sein, das garantierte Element getrennt von der ermessensabhängigen Überschussbeteiligung ansetzen. Wenn der Versicherer diese nicht getrennt ansetzt, hat er den gesamten Vertrag als eine Verbindlichkeit zu klassifizieren. Setzt der Versicherer sie getrennt an, dann ist das garantierte Element als eine Verbindlichkeit zu klassifizieren;

(b) hat, wenn er die ermessensabhängige Überschussbeteiligung getrennt vom garantierten Element ansetzt, diese entweder als eine Verbindlichkeit oder als eine gesonderte Komponente des Eigenkapitals zu klassifizieren. Dieser IFRS bestimmt nicht, wie der Versicherer festlegt, ob dieses Recht eine Verbindlichkeit oder Eigenkapital ist. Der Versicherer darf dieses Recht in eine Verbindlichkeit und Eigenkapitalkomponenten aufteilen und hat für diese Aufteilung eine einheitliche Rechnungslegungsmethode zu verwenden. Der Versicherer darf dieses Recht nicht als eine Zwischenkategorie klassifizieren, die weder Verbindlichkeit noch Eigenkapital ist;

(c) darf alle erhaltenen Beiträge als Erträge erfassen, ohne dabei einen Teil abzutrennen, der zur Eigenkapitalkomponente gehört. Die sich ergebenden Änderungen des garantierten Elements und des Anteils an der ermessensabhängigen Überschussbeteiligung, der als Verbindlichkeit klassifiziert ist, sind erfolgswirksam zu erfassen. Wenn ein Teil oder die gesamte ermessensabhängige Überschussbeteiligung als Eigenkapital klassifiziert ist, kann ein Teil des Gewinns oder Verlustes diesem Recht zugerechnet werden (auf dieselbe Weise wie ein Teil einem Minderheitsanteil zugerechnet werden kann). Der Versicherer hat den Teil eines Gewinns oder Verlustes, der einer Eigenkapitalkomponente einer ermessensabhängigen Überschussbeteiligung zuzurechnen ist, als Ergebnisverwendung und nicht als Aufwendungen oder Erträge zu erfassen (siehe IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*);

(d) hat für den Fall, dass ein eingebettetes Derivat im Vertrag enthalten ist, das in den Anwendungsbereich von IAS 39 fällt, IAS 39 auf dieses eingebettete Derivat anzuwenden;

(e) hat in jeder Hinsicht, soweit nichts anderes in den Paragraphen 14-20 und 34(a)-(d) aufgeführt ist, seine bestehenden Rechnungslegungsmethoden für solche Verträge fortzuführen, es sei denn er ändert seine Rechnungslegungsmethoden in Übereinstimmung mit den Paragraphen 21-30.

Ermessensabhängige Überschussbeteiligung in Finanzinstrumenten

35 Die Anforderungen in Paragraph 34 gelten ebenso für ein Finanzinstrument, das eine ermessensabhängige Überschussbeteiligung enthält. Ferner

(a) hat der Verpflichtete, wenn er die gesamte ermessensabhängige Überschussbeteiligung als eine Verbindlichkeit klassifiziert, den Angemessenheitstest für Verbindlichkeiten nach den Paragraphen 15-19 auf den ganzen Vertrag anzuwenden (d. h. sowohl auf das garantierte Element als auch auf die ermessensabhängige Überschussbeteiligung). Der Verpflichtete braucht den Betrag, der sich aus der Anwendung von IAS 39 auf das garantierte Element ergeben würde, nicht zu bestimmen;

(b) darf, wenn der Verpflichtete das Recht teilweise oder ganz als eine getrennte Komponente des Eigenkapitals klassifiziert, die für den ganzen Vertrag angesetzte Verbindlichkeit nicht kleiner als der Betrag sein, der sich bei

der Anwendung von IAS 39 auf das garantierte Element ergeben würde. Dieser Betrag beinhaltet den inneren Wert einer Option, den Vertrag zurückzukaufen, braucht jedoch nicht seinen Zeitwert zu beinhalten, wenn Paragraph 9 diese Option von der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert ausnimmt. Der Verpflichtete braucht den Betrag, der sich aus der Anwendung von IAS 39 auf das garantierte Element ergeben würde, weder anzugeben noch separat auszuweisen. Weiterhin braucht der Verpflichtete diesen Betrag nicht zu bestimmen, wenn die gesamte angesetzte Verbindlichkeit offensichtlich höher ist;

(c) darf der Verpflichtete weiterhin die Beiträge für diese Verträge als Erträge und die sich ergebende Erhöhung des Buchwerts der Verbindlichkeit als Aufwand erfassen, obwohl diese Verträge Finanzinstrumente sind;

(d) muss, wenngleich diese Verträge Finanzinstrumente sind, der Verpflichtete, der IFRS 7 Paragraph 20(b) auf Verträge mit einer ermessensabhängigen Überschussbeteiligung anwendet, die gesamten im Periodenergebnis erfassten Zinsaufwendungen angeben, braucht diese Zinsaufwendungen jedoch nicht mit der Effektivzinsmethode zu berechnen.

ANGABEN

Erläuterung der ausgewiesenen Beträge

36 Ein Versicherer hat Angaben zu machen, die die Beträge in seinem Abschluss, die aus Versicherungsverträgen stammen, identifizieren und erläutern.

37 Zur Erfüllung von Paragraph 36 hat der Versicherer folgende Angaben zu machen:

(a) seine Rechnungslegungsmethoden für Versicherungsverträge und zugehörige Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge und Aufwendungen;

(b) die angesetzten Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge und Aufwendungen (und, wenn zur Darstellung der Kapitalflussrechnung die direkte Methode verwendet wird, Cashflows), die sich aus Versicherungsverträgen ergeben. Wenn der Versicherer ein Zedent ist, hat er außerdem folgende Angaben zu machen:

(i) erfolgswirksam erfasste Gewinne und Verluste aus der Rückversicherungsnahme; und

(ii) wenn der Zedent die Gewinne und Verluste, die sich aus Rückversicherungsnahmen ergeben, abgrenzt und tilgt, die Tilgung für die Berichtsperiode und die ungetilgt verbleibenden Beträge am Anfang und Ende der Periode;

(c) das zur Bestimmung der Annahmen verwendete Verfahren, die die größte Auswirkung auf die Bewertung der unter (b) beschriebenen angesetzten Beträge haben. Sofern es durchführbar ist, hat ein Versicherer auch zahlenmäßige Angaben dieser Annahmen zu geben;

(d) die Auswirkung von Änderungen der zur Bewertung von Versicherungsvermögenswerten und Versicherungsverbindlichkeiten verwendeten Annahmen, wobei der Effekt jeder einzelnen Änderung, der sich wesentlich auf den Abschluss auswirkt, gesondert aufgezeigt wird;

(e) Überleitungsrechnungen der Änderungen der Versicherungsverbindlichkeiten, Rückversicherungsvermögenswerte und, sofern vorhanden, zugehöriger abgegrenzter Abschlusskosten.

Art und Ausmaß der Risiken, die sich aus Versicherungsverträgen ergeben

38 Ein Versicherer hat Angaben zu machen, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, Art und Ausmaß der Risiken, die sich aus Versicherungsverträgen ergeben, zu bewerten.

39 Zur Erfüllung von Paragraph 38 hat der Versicherer folgende Angaben zu machen:

(a) seine Ziele, Methoden und Prozesse bei der Steuerung der Risiken, die sich aus Versicherungsverträgen ergeben, und die zur Steuerung dieser Risiken eingesetzten Methoden;

(b) [gestrichen]

(c) Informationen über das *Versicherungsrisiko* (sowohl vor als auch nach dem Ausgleich des Risikos durch Rückversicherung), einschließlich Informationen über:

(i) die Sensitivität bezüglich des Versicherungsrisikos (siehe Paragraph 39A);

(ii) Konzentration von Versicherungsrisiken einschließlich einer Beschreibung der Art der Bestimmung von Konzentrationen durch das Management und Beschreibung der gemeinsamen Merkmale, durch die jede Konzentration identifiziert wird (z. B. Art des versicherten Ereignisses, geographischer Bereich oder Währung);

(iii) tatsächliche Schäden verglichen mit früheren Schätzungen (d. h. Schadenentwicklung). Die Angaben zur Schadenentwicklung gehen bis zu der Periode zurück, in der der erste wesentliche Schaden eingetreten ist, für den noch Ungewissheit über den Betrag und den Zeitpunkt der Schadenzahlung besteht, aber sie müssen nicht mehr als zehn Jahre zurückgehen. Ein Versicherer braucht diese Angaben nicht für Schäden zu machen, für die die Ungewissheit über den Betrag und den Zeitpunkt der Schadenzahlung üblicherweise innerhalb eines Jahres geklärt ist;

(d) Informationen über Ausfallrisiken, Liquiditätsrisiken und Marktrisiken, die IFRS 7, Paragraphen 31-42, fordern würde, wenn die Versicherungsverträge in den Anwendungsbereich von IFRS 7 fielen. Aber:

(i) ein Versicherer braucht die von Paragraph 39(a) des IFRS 7 geforderte Fälligkeitsanalyse nicht vorzulegen, wenn er stattdessen Angaben über den geschätzten Zeitpunkt der Nettomittelabflüsse aus den angesetzten Versicherungsverbindlichkeiten macht. Dies kann in Form einer Analyse geschehen, wobei der Zeitpunkt der in der Bilanz angesetzten Beträge geschätzt wird;

(ii) wendet ein Versicherer eine alternative Methode zur Steuerung der Sensitivität hinsichtlich der Marktbedingungen an, wie etwa eine Analyse des inhärenten Werts (Embedded Value Analyse), so kann er diese Sensitivitätsanalyse verwenden, um die Anforderungen des IFRS 7, Paragraph 40(a) zu erfüllen. Ein solcher Versicherer hat auch die in Paragraph 41 des IFRS 7 verlangten Angaben bereitzustellen.

(e) Informationen über Marktrisiken aus eingebetteten Derivaten, die in einem Basisversicherungsvertrag enthalten sind, wenn der Versicherer die eingebetteten Derivate nicht zum beizulegenden Zeitwert bewerten muss und dies auch nicht tut.

39A Ein Versicherer hat zur Erfüllung der Vorschrift in Paragraph 39(c)(i) entweder die Angaben unter (a) oder (b) zu machen:

(a) eine Sensitivitätsanalyse, aus der ersichtbar ist, wie das Periodenergebnis und Eigenkapital beeinflusst worden wären, wenn Änderungen der entsprechenden Risikovariablen, die zum Bilanzstichtag in angemessener Weise möglich gewesen wären, eingetreten wären; die Methoden und Annahmen zur Erstellung der Sensitivitätsanalyse; sowie sämtliche Änderungen der Methoden und Annahmen gegenüber früheren Perioden. Wendet indes ein Versicherer eine alternative Methode an, um die Sensitivität hinsichtlich Marktbedingungen zu steuern, wie beispielsweise die Analyse des inhärenten Werts (Embedded Value Analyse), kann er die Vorschrift erfüllen, indem er die alternative Sensitivitätsanalyse angibt und die in IFRS 7 Paragraph 41(a) geforderten Angaben macht;

(b) qualitative Informationen über die Sensitivität und Informationen über die Bestimmungen und Bedingungen von Versicherungsverträgen, die sich wesentlich auf den Betrag, den Zeitpunkt und die Ungewissheit der künftigen Zahlungsströme des Versicherers auswirken.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

40 Die Übergangsvorschriften in den Paragraphen 41-45 gelten sowohl für ein Unternehmen, das bereits IFRS anwendet, wenn es erstmals diesen IFRS anwendet, und für ein Unternehmen, das IFRS zum ersten Mal anwendet (Erstanwender).

41 Dieser IFRS ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diesen IFRS auf eine frühere Periode an, so ist dies anzugeben.

41A Durch *finanzielle Garantien* (Änderungen des IAS 39 und IFRS 4), die im August 2005 veröffentlicht wurden, wurden die Paragraphen 4(d), B18(g) und B19(f) geändert. Diese Änderungen sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Falls ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode anwendet, so hat es diese Tatsache anzugeben und die entsprechenden Änderungen des IAS 39 und IAS 32 ([1]) gleichzeitig anzuwenden.

Angaben

42 Ein Unternehmen braucht die Angabepflichten in diesem IFRS nicht auf Vergleichsinformationen anzuwenden, die sich auf vor dem 1. Januar 2005 beginnende Geschäftsjahre beziehen, mit Ausnahme der Angaben gemäß Paragraph 37(a) und (b) über Rechnungslegungsmethoden und angesetzte Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge und Aufwendungen (und Cashflows bei Verwendung der direkten Methode).

43 Wenn es undurchführbar ist, eine bestimmte Vorschrift der Paragraphen 10-35 auf Vergleichsinformationen anzuwenden, die sich auf Geschäftsjahre beziehen, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, hat ein Unternehmen dies anzugeben. Die Anwendung des Angemessenheitstests für Verbindlichkeiten (Paragraphen 15-19) auf solche Vergleichsinformationen könnte manchmal undurchführbar sein, aber es ist höchst unwahrscheinlich, dass es undurchführbar ist, andere Vorschriften der Paragraphen 10-35 bei solchen Vergleichsinformationen anzuwenden. IAS 8 erläutert den Begriff „undurchführbar".

([1]) Wenn ein Unternehmen IFRS 7 anwendet, wird der Verweis auf IAS 32 durch einen Verweis auf IFRS 7 ersetzt.

44 Bei der Anwendung des Paragraphen 39(c)(iii) braucht ein Unternehmen keine Informationen über Schadenentwicklung anzugeben, bei der der Schaden mehr als fünf Jahre vor dem Ende des ersten Geschäftsjahres, für das dieser IFRS angewendet wird, zurückliegt. Ist es überdies bei erstmaliger Anwendung dieses IFRS undurchführbar, Informationen über die Schadenentwicklung vor dem Beginn der frühesten Berichtsperiode bereit zu stellen, für die ein Unternehmen vollständige Vergleichsinformationen in Übereinstimmung mit diesem IFRS darlegt, so hat das Unternehmen dies anzugeben.

Neueinstufung von finanziellen Vermögenswerten

45 Wenn ein Versicherer seine Rechnungslegungsmethoden für Versicherungsverbindlichkeiten ändert, ist er berechtigt, jedoch nicht verpflichtet, einige oder alle seiner finanziellen Vermögenswerte als „erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet" einzustufen. Diese Neueinstufung ist erlaubt, wenn ein Versicherer bei der erstmaligen Anwendung dieses IFRS seine Rechnungslegungsmethoden ändert und wenn er nachfolgend Änderungen der Methoden durchführt, die von Paragraph 22 zugelassen sind. Diese Neueinstufung ist eine Änderung der Rechnungslegungsmethoden und IAS 8 ist anzuwenden.

Anhang A

Definitionen

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

Zedent	Der **Versicherungsnehmer** eines **Rückversicherungsvertrags**.
Einlagenkomponente	Eine vertragliche Komponente, die nicht als ein Derivat nach IAS 39 bilanziert wird und die in den Anwendungsbereich von IAS 39 fallen würde, wenn sie ein eigenständiger Vertrag wäre.
Erstversicherungsvertrag	Ein **Versicherungsvertrag**, der kein **Rückversicherungsvertrag** ist.
Ermessensabhängige Überschussbeteiligung	Ein vertragliches Recht, als Ergänzung zu **garantierten Leistungen** zusätzliche Leistungen zu erhalten: (a) die wahrscheinlich einen signifikanten Anteil an den gesamten vertraglichen Leistungen ausmachen; (b) deren Betrag oder Fälligkeit vertraglich im Ermessen des Verpflichteten liegt; und (c) die vertraglich beruhen auf: (i) dem Ergebnis eines bestimmten Bestands an Verträgen oder eines bestimmten Typs von Verträgen; (ii) den realisierten und/oder nicht realisierten Kapitalerträgen eines bestimmten Portefeuilles von Vermögenswerten, die vom Verpflichteten gehalten werden; oder (iii) dem Gewinn oder Verlust der Gesellschaft, des Sondervermögens oder der Unternehmenseinheit, die bzw. das den Vertrag im Bestand hält.
beizulegender Zeitwert	Der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern unter marktüblichen Bedingungen ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.
finanzielle Garantie	Ein Vertrag, aufgrund dessen der Garantiegeber zu bestimmten Zahlungen verpflichtet ist, um den Garantienehmer für einen Schaden zu entschädigen, den er erleidet, weil ein bestimmter Schuldner gemäß den ursprünglichen oder veränderten Bedingungen eines Schuldinstruments eine fällige Zahlung nicht leistet.
Finanzrisiko	Das Risiko einer möglichen künftigen Änderung von einem oder mehreren eines genannten Zinssatzes, Wertpapierkurses, Rohstoffpreises, Wechselkurses, Preis- oder Zinsindexes, Bonitätsratings oder Kreditindexes oder einer anderen Variablen, vorausgesetzt dass im Fall einer nicht-finanziellen Variablen die Variable nicht spezifisch für eine der Parteien des Vertrages ist.
garantierte Leistungen	Zahlungen oder andere Leistungen, auf die der jeweilige **Versicherungsnehmer** oder Investor einen unbedingten Anspruch hat, der nicht im Ermessen des Verpflichteten liegt.
garantiertes Element	Eine Verpflichtung, **garantierte Leistungen** zu erbringen, die in einem Vertrag mit **ermessensabhängiger Überschussbeteiligung** enthalten sind.
Versicherungs-vermögenswert	Ein Netto-Anspruch des **Versicherers** aus einem **Versicherungsvertrag**.

Versicherungsvertrag	Ein Vertrag, nach dem eine Partei (der **Versicherer**) ein signifikantes **Versicherungsrisiko** von einer anderen Partei (dem **Versicherungsnehmer**) übernimmt, indem sie vereinbart, dem Versicherungsnehmer eine Entschädigung zu leisten, wenn ein spezifiziertes ungewisses künftiges Ereignis (das **versicherte Ereignis**) den Versicherungsnehmer nachteilig betrifft. (Für die Hinweise zu dieser Definition siehe Anhang B.)
Versicherungsverbindlichkeit	Eine Netto-Verpflichtung des **Versicherers** aus einem **Versicherungsvertrag**.
Versicherungsrisiko	Ein Risiko, mit Ausnahme eines **Finanzrisikos**, das von demjenigen, der den Vertrag nimmt, auf denjenigen, der ihn hält, übertragen wird.
Versichertes Ereignis	Ein ungewisses künftiges Ereignis, das von einem **Versicherungsvertrag** gedeckt ist und ein **Versicherungsrisiko** bewirkt.
Versicherer	Die Partei, die nach einem **Versicherungsvertrag** eine Verpflichtung hat, den **Versicherungsnehmer** zu entschädigen, falls ein **versichertes Ereignis** eintritt.
Angemessenheitstest für Verbindlichkeiten	Eine Einschätzung, ob der Buchwert einer **Versicherungsverbindlichkeit** aufgrund einer Überprüfung der künftigen Cashflows erhöht (oder der Buchwert der zugehörigen abgegrenzten Abschlusskosten oder der zugehörigen immateriellen Vermögenswerte gesenkt) werden muss.
Versicherungsnehmer	Die Partei, die nach einem **Versicherungsvertrag** das Recht auf Entschädigung hat, falls ein **versichertes Ereignis** eintritt.
Rückversicherungsvermögenswerte	Ein Netto-Anspruch des **Zedenten** aus einem **Rückversicherungsvertrag**.
Rückversicherungsvertrag	Ein **Versicherungsvertrag**, den ein **Versicherer** (der **Rückversicherer**) hält, nach dem er einen anderen Versicherer (den **Zedenten**) für Schäden aus einem oder mehreren Verträgen, die der Zedent im Bestand hält, entschädigen muss.
Rückversicherer	Die Partei, die nach einem **Rückversicherungsvertrag** eine Verpflichtung hat, den **Zedenten** zu entschädigen, falls ein **versichertes Ereignis** eintritt.
entflechten	Bilanzieren der Komponenten eines Vertrages, als wären sie selbstständige Verträge.

Anhang B

Definition eines Versicherungsvertrags

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

B1 Dieser Anhang enthält Anwendungsleitlinien zur Definition eines Versicherungsvertrages in Anhang A. Er behandelt die folgenden Sachverhalte:

(a) den Begriff „ungewisses künftiges Ereignis“ (Paragraphen B2-B4);

(b) Naturalleistungen (Paragraphen B5-B7);

(c) Versicherungsrisiko und andere Risiken (Paragraphen B8-B17);

(d) Beispiele für Versicherungsverträge (Paragraphen B18-B21);

(e) signifikantes Versicherungsrisiko (Paragraphen B22-B28); und

(f) Änderungen im Umfang des Versicherungsrisikos (Paragraphen B29 und B30).

Ungewisses künftiges Ereignis

B2 Ungewissheit (oder Risiko) ist das Wesentliche eines Versicherungsvertrags. Dementsprechend besteht bei Abschluss eines Versicherungsvertrages mindestens bei einer der folgenden Fragen Ungewissheit:

(a) ob ein *versichertes Ereignis* eintreten wird;

(b) wann es eintreten wird; oder

(c) wie hoch die Leistung des Versicherers sein wird, wenn es eintritt.

B3 Bei einigen Versicherungsverträgen ist das versicherte Ereignis das Bekanntwerden eines Schadens während der Vertragslaufzeit, selbst wenn der Schaden die Folge eines Ereignisses ist, das vor Abschluss des Vertrages eintrat. In anderen Versicherungsverträgen ist das versicherte Ereignis ein Ereignis, das während der Vertragslaufzeit eintritt, selbst wenn der daraus resultierende Schaden nach Ende der Vertragslaufzeit bekannt wird.

B4 Einige Versicherungsverträge decken Ereignisse, die bereits eingetreten sind, aber deren finanzielle Auswirkung noch ungewiss ist. Ein Beispiel ist ein Rückversicherungsvertrag, der dem Erstversicherer Deckung für ungünstige Entwicklungen von Schäden gewährt, die bereits von den Versicherungsnehmern gemeldet wurden. Bei solchen Verträgen ist das versicherte Ereignis das Bekanntwerden der endgültigen Höhe dieser Schäden.

Naturalleistungen

B5 Einige Versicherungsverträge verlangen oder erlauben die Erbringung von Naturalleistungen. Beispielsweise kann ein Versicherer einen gestohlenen Gegenstand direkt ersetzen, statt dem Versicherungsnehmer eine Erstattung zu zahlen. Als weiteres Beispiel nutzt ein Versicherer eigene Krankenhäuser und medizinisches Personal, um medizinische Dienste zu leisten, die durch die Verträge zugesagt sind.

B6 Einige Dienstleistungsverträge gegen festes Entgelt, in denen der Umfang der Dienstleistung von einem ungewissen Ereignis abhängt, erfüllen die Definition eines Versicherungsvertrages in diesem IFRS, fallen jedoch in einigen Ländern nicht unter die Regulierungsvorschriften für Versicherungsverträge. Ein Beispiel ist ein Wartungsvertrag, in dem der Dienstleister sich verpflichtet, bestimmte Geräte nach einer Funktionsstörung zu reparieren. Das feste Dienstleistungsentgelt beruht auf der erwarteten Anzahl von Funktionsstörungen, aber es ist ungewiss, ob ein bestimmtes Gerät defekt sein wird. Die Funktionsstörung des Geräts betrifft dessen Betreiber nachteilig und der Vertrag entschädigt den Betreiber (durch eine Dienstleistung, nicht durch Geld). Ein anderes Beispiel ist ein Vertrag über einen Pannenservice für Automobile, in dem sich der Dienstleister verpflichtet, für eine feste jährliche Gebühr Pannenhilfe zu leisten oder den Wagen in eine nahegelegene Werkstatt zu schleppen. Der letztere Vertrag könnte die Definition eines Versicherungsvertrages sogar dann erfüllen, wenn sich der Dienstleister nicht verpflichtet, Reparaturen durchzuführen oder Teile zu ersetzen.

B7 Die Anwendung des vorliegenden IFRS auf die in Paragraph B6 beschriebenen Verträge ist wahrscheinlich nicht aufwändiger als die Anwendung von denjenigen IFRS, die gültig wären, wenn solche Verträge außerhalb des Anwendungsbereiches dieses IFRS lägen:

(a) Es ist unwahrscheinlich, dass es wesentliche Verbindlichkeiten für bereits eingetretene Funktionsstörungen und Pannen gibt.

(b) Wenn IAS 18 *Umsatzerlöse* gelten würde, würde der Dienstleister Erträge entsprechend dem Stand der Erfüllung (und gemäß anderen spezifizierten Kriterien) ansetzen. Diese Methode ist ebenso nach diesem IFRS akzeptabel, was dem Dienstleister erlaubt, (i) seine bestehenden Rechnungslegungsmethoden für diese Verträge weiterhin anzuwenden, sofern sie keine durch Paragraph 14 verbotenen Vorgehensweisen beinhalten, und (ii) seine Rechnungslegungsmethoden zu verbessern, wenn dies durch die Paragraphen 22-30 erlaubt ist.

(c) Der Dienstleister prüft, ob die Kosten zur Erfüllung seiner vertraglichen Verpflichtungen die im Voraus erhaltenen Erträge überschreiten. Hierzu wendet er den in den Paragraphen 15-19 dieses IFRS beschriebenen Angemessenheitstest für Verbindlichkeiten an. Würde dieser IFRS für diese Verträge nicht gelten, würde der Dienstleister zur Bestimmung, ob diese Verträge belastend sind, IAS 37 anwenden.

(d) Für diese Verträge ist es unwahrscheinlich, dass die Angabepflichten in diesem IFRS die von anderen IFRS geforderten Angaben signifikant erhöhen.

Unterscheidung zwischen Versicherungsrisiko und anderen Risiken

B8 Die Definition eines Versicherungsvertrages bezieht sich auf ein Versicherungsrisiko, das dieser IFRS als Risiko definiert, mit Ausnahme eines *Finanzrisikos*, das vom Nehmer eines Vertrages auf den Halter übertragen wird. Ein Vertrag, der den Halter ohne signifikantes Versicherungsrisiko einem Finanzrisiko aussetzt, ist kein Versicherungsvertrag.

B9 Die Definition von Finanzrisiko in Anhang A enthält eine Liste von finanziellen und nicht-finanziellen Variablen. Diese Liste umfasst auch nicht-finanzielle Variablen, die nicht spezifisch für eine Partei des Vertrages sind, so wie ein Index über Erdbebenschäden in einem bestimmten Gebiet oder ein Index über Temperaturen in einer bestimmten Stadt. Nicht-finanzielle Variablen, die spezifisch für eine Partei dieses Vertrages sind, so wie der Eintritt oder Nichteintritt eines Feuers, das einen Vermögenswert dieser Partei beschädigt oder zerstört, sind hier ausgeschlossen.

Außerdem ist das Risiko, dass sich der beizulegende Zeitwert eines nicht-finanziellen Vermögenswerts ändert, kein Finanzrisiko, wenn der beizulegende Zeitwert nicht nur Änderungen der Marktpreise für solche Vermögenswerte (eine finanzielle Variable) widerspiegelt, sondern auch den Zustand eines bestimmten nicht-finanziellen Vermögenswerts im Besitz einer Partei eines Vertrages (eine nicht-finanzielle Variable). Wenn beispielsweise eine Garantie des Restwerts eines bestimmten Autos den Garantiegeber dem Risiko von Änderungen des physischen Zustands des Autos aussetzt, ist dieses Risiko ein Versicherungsrisiko und kein Finanzrisiko.

B10 Einige Verträge setzen den Halter zusätzlich zu einem signifikanten Versicherungsrisiko einem Finanzrisiko aus. Zum Beispiel beinhalten viele Lebensversicherungsverträge sowohl die Garantie einer Mindestverzinsung für die Versicherungsnehmer (Finanzrisiko bewirkend) als auch die Zusage von Leistungen im Todesfall, die zu manchen Zeitpunkten den Stand des Versicherungskontos übersteigen (Versicherungsrisiko in Form von Sterblichkeitsrisiko bewirkend). Hierbei handelt es sich um Versicherungsverträge.

B11 Bei einigen Verträgen löst das versicherte Ereignis die Zahlung eines Betrages aus, der an einen Preisindex gekoppelt ist. Solche Verträge sind Versicherungsverträge, sofern die durch das versicherte Ereignis bedingte Zahlung signifikant sein kann. Ist beispielsweise eine Leibrente an einen Index der Lebenshaltungskosten gebunden, so wird ein Versicherungsrisiko übertragen, weil die Zahlung durch ein ungewisses Ereignis — dem Überleben des Leibrentners — ausgelöst wird. Die Kopplung an den Preisindex ist ein eingebettetes Derivat, gleichzeitig wird jedoch ein Versicherungsrisiko übertragen. Wenn die daraus folgende Übertragung von Versicherungsrisiko signifikant ist, erfüllt das eingebettete Derivat die Definition eines Versicherungsvertrages, in welchem Fall es nicht abgetrennt und zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden muss (siehe Paragraph 7 dieses IFRS).

B12 Die Definition von Versicherungsrisiko bezieht sich auf ein Risiko, das der Versicherer vom Versicherungsnehmer übernimmt. Mit anderen Worten ist Versicherungsrisiko ein vorher existierendes Risiko, das vom Versicherungsnehmer auf den Versicherer übertragen wird. Daher ist ein neues, durch den Vertrag entstandenes Risiko kein Versicherungsrisiko.

B13 Die Definition eines Versicherungsvertrages bezieht sich auf eine nachteilige Wirkung auf den Versicherungsnehmer. Die Definition begrenzt die Zahlung des Versicherers nicht auf einen Betrag, der der finanziellen Wirkung des nachteiligen Ereignisses entspricht. Zum Beispiel schließt die Definition „Neuwertversicherungen“ nicht aus, unter denen dem Versicherungsnehmer genügend gezahlt wird, damit dieser den geschädigten bisherigen Vermögenswert durch einen neuwertigen Vermögenswert ersetzen kann. Entsprechend beschränkt die Definition die Zahlung aufgrund eines Risikolebensversicherungsvertrages nicht auf den finanziellen Schaden, den die Angehörigen des Verstorbenen erleiden, noch schließt sie die Zahlung von vorher festgelegten Beträgen aus, um den Schaden zu bewerten, der durch Tod oder Unfall verursacht würde.

B14 Einige Verträge bestimmen eine Leistung, wenn ein spezifiziertes ungewisses Ereignis eintritt, aber schreiben nicht vor, dass als Vorbedingung für die Leistung eine nachteilige Auswirkung auf den Versicherungsnehmer erfolgt sein muss. Solch ein Vertrag ist kein Versicherungsvertrag, auch dann nicht wenn der Nehmer den Vertrag dazu benutzt, um eine zugrunde liegende Risikoposition auszugleichen. Benutzt der Nehmer beispielsweise ein Derivat, um eine zugrunde liegende nicht-finanzielle Variable abzusichern, die mit Cashflows von einem Vermögenswert des Unternehmens korreliert, so ist das Derivat kein Versicherungsvertrag, weil die Zahlung nicht davon abhängt, ob der Nehmer nachteilig durch die Minderung der Cashflows aus dem Vermögenswert betroffen ist. Umgekehrt bezieht sich die Definition eines Versicherungsvertrages auf ein ungewisses Ereignis, für das eine nachteilige Wirkung auf den Versicherungsnehmer eine vertragliche Voraussetzung für die Leistung ist. Diese vertragliche Voraussetzung verlangt vom Versicherer keine Überprüfung, ob das Ereignis tatsächlich eine nachteilige Wirkung verursacht hat, aber sie erlaubt dem Versicherer, eine Leistung zu verweigern, wenn er nicht überzeugt ist, dass das Ereignis eine nachteilige Wirkung verursacht hat.

B15 Storno- oder Bestandsfestigkeitsrisiko (d. h. das Risiko, dass die Gegenpartei den Vertrag früher oder später kündigt als bei der Preisfestsetzung des Vertrags vom Anbieter erwartet) ist kein Versicherungsrisiko, da die Leistung an die Gegenpartei nicht von einem ungewissen künftigen Ereignis abhängt, das die Gegenpartei nachteilig betrifft. Entsprechend ist ein Kostenrisiko (d. h. das Risiko von unerwarteten Erhöhungen der Verwaltungskosten, die mit der Verwaltung eines Vertrages, nicht jedoch der Kosten, die mit versicherten Ereignissen verbunden sind) kein Versicherungsrisiko, da eine unerwartete Erhöhung der Kosten die Gegenpartei nicht nachteilig betrifft.

B16 Deswegen ist ein Vertrag, der den Halter einem Storno-, Bestandsfestigkeits- oder Kostenrisiko aussetzt, kein Versicherungsvertrag, sofern er den Halter nicht auch einem Versicherungsrisiko aussetzt. Wenn jedoch der Halter dieses Vertrages dieses Risiko mithilfe eines zweiten Vertrages herabsetzt, in dem er einen Teil dieses Risikos auf eine andere Partei überträgt, so setzt dieser zweite Vertrag diese andere Partei einem Versicherungsrisiko aus.

B17 Ein Versicherer kann signifikantes Versicherungsrisiko nur dann vom Versicherungsnehmer übernehmen, wenn der Versicherer ein vom Versicherungsnehmer getrenntes Unternehmen ist. Im Falle eines Gegenseitigkeitsversicherers übernimmt dieser von jedem Versicherungsnehmer Risiken und erreicht mit diesen einen Portefeuilleausgleich. Obwohl die Versicherungsnehmer kollektiv das Portefeuillerisiko in ihrer Eigenschaft als Eigentümer tragen, übernimmt dennoch der Gegenseitigkeitsversicherer das Risiko des einzelnen Versicherungsvertrags.

Beispiele für Versicherungsverträge

B18 Bei den folgenden Beispielen handelt es sich um Versicherungsverträge, wenn das übertragene Versicherungsrisiko signifikant ist:

(a) Diebstahlversicherung oder Sachversicherung;

(b) Produkthaftpflicht-, Berufshaftpflicht-, allgemeine Haftpflicht- oder Rechtsschutzversicherung;

(c) Lebensversicherung und Beerdigungskostenversicherung (obwohl der Tod sicher ist, ist es ungewiss, wann er eintreten wird oder bei einigen Formen der Lebensversicherung, ob der Tod während der Versicherungsdauer eintreten wird);

(d) Leibrenten und Pensionsversicherungen (d. h. Verträge, die eine Entschädigung für das ungewisse künftige Ereignis — das Überleben des Leibrentners oder Pensionärs — zusagen, um den Leibrentner oder Pensionär zu unterstützen, einen bestimmten Lebensstandard aufrecht zu erhalten, der ansonsten nachteilig durch dessen Überleben beeinträchtigt werden würde);

(e) Erwerbsminderungsversicherung und Krankheitskostenversicherung;

(f) Bürgschaften, Kautionsversicherungen, Gewährleistungsbürgschaften und Bietungsbürgschaften (d. h. Verträge, die eine Entschädigung zusagen, wenn eine andere Partei eine vertragliche Verpflichtung nicht erfüllt, z. B. eine Verpflichtung ein Gebäude zu errichten);

(g) Kreditversicherung, die bestimmte Zahlungen zur Erstattung eines Schadens des Nehmers zusagt, den er erleidet, weil ein bestimmter Schuldner gemäß den ursprünglichen oder veränderten Bedingungen eines Schuldinstruments eine fällige Zahlung nicht leistet. Diese Verträge können verschiedene rechtliche Formen haben, wie die einer Garantie, einiger Arten von Akkreditiven, eines Verzugs-Kreditderivats oder eines Versicherungsvertrages. Wenngleich diese Verträge die Definition eines Versicherungsvertrages erfüllen, entsprechen sie jedoch auch der Definition einer finanziellen Garantie gemäß IAS 39 und fallen in den Anwendungsbereich des IAS 32 [1] und IAS 39, jedoch nicht dieses IFRS (siehe Paragraph 4(d)). Hat jedoch ein Garantiegeber finanzieller Garantien zuvor ausdrücklich erklärt, dass er solche Verträge als Versicherungsverträge betrachtet und auf Versicherungsverträge anwendbare Bilanzierungsmethoden verwendet, dann kann dieser Garantiegeber wählen, ob er auf solche finanziellen Garantien entweder IAS 39 und IAS 32 [1] oder diesen Standard anwendet;

(h) Produktgewährleistungen. Produktgewährleistungen, die von einer anderen Partei für vom Hersteller, Groß- oder Einzelhändler verkaufte Waren gewährt werden, fallen in den Anwendungsbereich dieses IFRS. Produktgewährleistungen, die hingegen direkt vom Hersteller, Groß- oder Einzelhändler gewährt werden, sind außerhalb des Anwendungsbereichs, weil sie in den Anwendungsbereich von IAS 18 und IAS 37 fallen;

(i) Rechtstitelversicherungen (d. h. Versicherung gegen die Aufdeckung von Mängeln eines Rechtstitels auf Grundeigentum, die bei Abschluss des Versicherungsvertrages nicht erkennbar waren). In diesem Fall ist die Aufdeckung eines Mangels eines Rechtstitels das versicherte Ereignis und nicht der Mangel als solcher;

(j) Reiseserviceversicherung (d. h. Entschädigung in bar oder in Form von Dienstleistungen an Versicherungsnehmer für Schäden, die sie während einer Reise erlitten haben). Die Paragraphen B6 und B7 erläutern einige Verträge dieser Art;

(k) Katastrophenbonds, die verringerte Zahlungen von Kapital, Zinsen oder beidem vorsehen, wenn ein bestimmtes Ereignis den Emittenten des Bonds nachteilig betrifft (ausgenommen wenn dieses bestimmte Ereignis kein signifikantes Versicherungsrisiko bewirkt, zum Beispiel wenn dieses Ereignis eine Änderung eines Zinssatzes oder Wechselkurses ist);

(l) Versicherungs-Swaps und andere Verträge, die eine Zahlung auf Basis von Änderungen der klimatischen, geologischen oder sonstigen physikalischen Variablen vorsehen, die spezifisch für eine Partei des Vertrages sind;

(m) Rückversicherungsverträge.

B19 Die folgenden Beispiele stellen keine Versicherungsverträge dar:

(a) Kapitalanlageverträge, die die rechtliche Form eines Versicherungsvertrages haben, aber den Versicherer keinem signifikanten Versicherungsrisiko aussetzen, z. B. Lebensversicherungsverträge, bei denen der Versicherer kein signifikantes Sterblichkeitsrisiko trägt (solche Verträge sind nicht-versicherungsartige Finanzinstrumente oder Dienstleistungsverträge, siehe Paragraphen B20 und B21);

[1] Wenn ein Unternehmen IFRS 7 anwendet, wird der Verweis auf IAS 32 durch einen Verweis auf IFRS 7 ersetzt.

(b) Verträge, die die rechtliche Form von Versicherungen haben, aber jedes signifikante Versicherungsrisiko durch unkündbare und durchsetzbare Mechanismen an den Versicherungsnehmer rückübertragen, indem sie die künftigen Zahlungen des Versicherungsnehmers als direkte Folge der versicherten Schäden anpassen, wie beispielsweise einige Finanzrückversicherungs- oder Gruppenversicherungsverträge (solche Verträge sind in der Regel nicht-versicherungsartige Finanzinstrumente oder Dienstleistungsverträge, siehe Paragraphen B20 und B21);

(c) Selbstversicherung, in anderen Worten Selbsttragung eines Risikos das durch eine Versicherung gedeckt werden könnte (hier gibt es keinen Versicherungsvertrag, da es keine Vereinbarung mit einer anderen Partei gibt);

(d) Verträge (wie Rechtsverhältnisse von Spielbanken) die eine Zahlung bestimmen, wenn ein bestimmtes ungewisses künftiges Ereignis eintritt, aber nicht als vertragliche Bedingung für die Zahlung verlangen, dass das Ereignis den Versicherungsnehmer nachteilig betrifft. Dies schließt jedoch nicht die Festlegung eines vorab bestimmten Auszahlungsbetrages zur Quantifizierung des durch ein spezifiziertes Ereignis, wie Tod oder Unfall, verursachten Schadens aus (siehe auch Paragraph B13);

(e) Derivate, die eine Partei einem Finanzrisiko aber nicht einem Versicherungsrisiko aussetzen, weil sie bestimmen, dass diese Partei Zahlungen nur bei Änderungen eines oder mehrerer eines genannten Zinssatzes, Wertpapierkurses, Rohstoffpreises, Wechselkurses, Preis- oder Zinsindexes, Bonitätsratings oder Kreditindexes oder einer anderen Variablen zu leisten hat, sofern im Fall einer nicht-finanziellen Variablen die Variable nicht spezifisch für eine Partei des Vertrages ist (siehe IAS 39);

(f) eine kreditbezogenen Garantie (oder Akkreditiv, Verzugskredit-Derivat oder Kreditversicherungsvertrag), die Zahlungen auch dann verlangt, wenn der Inhaber keinen Schaden dadurch erleidet, dass der Schuldner eine fällige Zahlung nicht leistet (siehe IAS 39);

(g) Verträge, die eine auf einer klimatischen, geologischen oder physikalischen Variablen begründete Zahlung vorsehen, die nicht spezifisch für eine Vertragspartei ist (allgemein als Wetterderivate bezeichnet);

(h) Katastrophenbonds, die verringerte Zahlungen von Kapital, Zinsen oder beidem vorsehen, welche auf einer klimatischen, geologischen oder anderen physikalischen Variablen beruhen, die nicht spezifisch für eine Vertragspartei ist.

B20 Wenn die in Paragraph B19 beschriebenen Verträge finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten bewirken, fallen sie in den Anwendungsbereich von IAS 39. Unter anderem bedeutet dies, dass die Vertragsparteien das manchmal als „Einlagenbilanzierung" bezeichnete Verfahren verwenden, das Folgendes beinhaltet:

(a) eine Partei setzt das erhaltene Entgelt als eine finanzielle Verbindlichkeit an und nicht als Umsatzerlöse;

(b) die andere Partei setzt das gezahlte Entgelt als einen finanziellen Vermögenswert an und nicht als Aufwendungen.

B21 Wenn die in Paragraph B19 beschriebenen Verträge weder finanzielle Vermögenswerte noch finanzielle Verbindlichkeiten bewirken, gilt IAS 18. Gemäß IAS 18 werden *Umsatzerlöse*, die mit einem Geschäft verbunden sind, welche die Erbringung von Dienstleistungen einschließt, entsprechend dem Fertigstellungsgrad des Geschäfts angesetzt, wenn der Ausgang des Geschäfts verlässlich geschätzt werden kann.

Signifikantes Versicherungsrisiko

B22 Ein Vertrag ist nur dann ein Versicherungsvertrag, wenn er ein signifikantes Versicherungsrisiko überträgt. Die Paragraphen B8-B21 behandeln das Versicherungsrisiko. Die folgenden Paragraphen behandeln die Einschätzung, ob ein Versicherungsrisiko signifikant ist.

B23 Ein Versicherungsrisiko ist dann und nur dann signifikant, wenn ein versichertes Ereignis bewirken könnte, dass ein Versicherer unter irgendwelchen Umständen signifikante zusätzliche Leistungen zu erbringen hat, ausgenommen der Umstände, denen es an kommerzieller Bedeutung fehlt (d. h. die keine wahrnehmbare Wirkung auf die wirtschaftliche Sicht des Geschäfts haben). Wenn signifikante zusätzliche Leistungen unter Umständen von kommerzieller Bedeutung zu erbringen wären, kann die Bedingung des vorhergehenden Satzes sogar dann erfüllt sein, wenn das versicherte Ereignis höchst unwahrscheinlich ist oder wenn der erwartete (d. h. wahrscheinlichkeitsgewichtete) Barwert der bedingten Cashflows nur einen kleinen Teil des erwarteten Barwerts aller übrigen vertraglichen Cashflows ausmacht.

B24 Die in Paragraph 23 beschriebenen zusätzlichen Leistungen beziehen sich auf Beträge, die über die zu Erbringenden hinausgehen, wenn kein versichertes Ereignis eintreten würde (ausgenommen der Umstände, denen es an kommerzieller Bedeutung fehlt). Diese zusätzlichen Beträge schließen Schadensbearbeitungs- und Schadensfeststellungskosten mit ein, aber beinhalten nicht:

(a) den Verlust der Möglichkeit, den Versicherungsnehmer für künftige Dienstleistungen zu belasten. So bedeutet beispielsweise im Fall eines an Kapitalanlagen gebundenen Lebensversicherungsvertrages der Tod des Versicherungsnehmers, dass der Versicherer nicht länger Kapitalanlagedienstleistungen erbringt und dafür eine

Gebühr einnimmt. Dieser wirtschaftliche Schaden stellt für den Versicherer indes kein Versicherungsrisiko dar, wie auch ein Investmentfondsmanager kein Versicherungsrisiko in Bezug auf den möglichen Tod eines Kunden trägt. Daher ist der potenzielle Verlust von künftigen Kapitalanlagegebühren bei der Einschätzung, wie viel Versicherungsrisiko von dem Vertrag übertragen wird, nicht relevant:

(b) den Verzicht auf Abzüge im Todesfall, die bei Kündigung oder Rückkauf vorgenommen würden. Da der Vertrag diese Abzüge erst eingeführt hat, stellt der Verzicht auf diese Abzüge keine Entschädigung des Versicherungsnehmers für ein vorher bestehendes Risiko dar. Daher sind sie bei der Einschätzung, wie viel Versicherungsrisiko von dem Vertrag übertragen wird, nicht relevant;

(c) eine Zahlung, die von einem Ereignis abhängt, das keinen signifikanten Schaden für den Nehmer des Vertrages hervorruft. Betrachtet man beispielsweise einen Vertrag, der den Anbieter verpflichtet, eine Million Währungseinheiten zu zahlen, wenn ein Vermögenswert einen physischen Schaden erleidet, der einen insignifikanten wirtschaftlichen Schaden von einer Währungseinheit für den Besitzer verursacht. Durch diesen Vertrag überträgt der Nehmer auf den Versicherer das insignifikante Risiko, eine Währungseinheit zu verlieren. Gleichzeitig bewirkt der Vertrag ein Risiko, das kein Versicherungsrisiko ist, aufgrund dessen der Anbieter 999.999 Währungseinheiten zahlen muss, wenn das spezifizierte Ereignis eintritt. Weil der Anbieter kein signifikantes Versicherungsrisiko vom Nehmer übernimmt, ist der Vertrag kein Versicherungsvertrag;

(d) mögliche Rückversicherungsdeckung. Der Versicherer bilanziert diese gesondert.

B25 Ein Versicherer hat die Signifikanz des Versicherungsrisikos für jeden einzelnen Vertrag einzuschätzen, ohne Bezugnahme auf die Wesentlichkeit für den Abschluss. ([1]) Daher kann ein Versicherungsrisiko auch signifikant sein, selbst wenn die Wahrscheinlichkeit wesentlicher Verluste aus dem Bestand an Verträgen in Summe minimal ist. Diese Einschätzung auf Basis des einzelnen Vertrages macht es eher möglich, einen Vertrag als einen Versicherungsvertrag zu klassifizieren. Ist indes von einem relativ homogenen Bestand von kleinen Verträgen bekannt, dass alle Versicherungsrisiken übertragen, braucht ein Versicherer nicht jeden Vertrag dieses Bestandes einzeln zu überprüfen, um nur wenige Verträge, die jedoch keine Derivate sein dürfen, mit einer Übertragung von insignifikantem Versicherungsrisiko herauszufinden.

B26 Aus den Paragraphen B23-B25 folgt, dass ein Vertrag, der die Zahlung einer über der Erlebensfallleistung liegenden Leistung im Todesfall vorsieht, ein Versicherungsvertrag ist, es sei denn, dass die zusätzliche Leistung im Todesfall insignifikant ist (beurteilt in Bezug auf den Vertrag und nicht auf den gesamten Bestand der Verträge). Wie in Paragraph B24(b) vermerkt, wird der Verzicht auf Kündigungs- oder Rückkaufabzügen im Todesfall bei dieser Einschätzung nicht berücksichtigt, wenn dieser Verzicht den Versicherungsnehmer nicht für ein vorher bestehendes Risiko entschädigt. Entsprechend ist ein Rentenversicherungsvertrag, der für den Rest des Lebens des Versicherungsnehmers regelmäßige Zahlungen vorsieht, ein Versicherungsvertrag, es sei denn, die gesamten vom Überleben abhängigen Zahlungen sind insignifikant.

B27 Paragraph B23 bezieht sich auf zusätzliche Leistungen. Diese zusätzlichen Leistungen können ein Erfordernis beinhalten, die Leistungen früher zu erbringen, wenn das versicherte Ereignis früher eintritt und die Zahlung nicht entsprechend der Zinseffekte berichtigt ist. Ein Beispiel hierfür ist eine lebenslängliche Todesfallversicherung mit fester Versicherungssumme (in anderen Worten, eine Versicherung, die eine feste Leistung im Todesfall vorsieht, wann immer der Versicherungsnehmer stirbt, ohne Ende des Versicherungsschutzes). Es ist gewiss, dass der Versicherungsnehmer sterben wird, aber der Zeitpunkt des Todes ist ungewiss. Der Versicherer wird bei jenen individuellen Verträgen einen Verlust erleiden, deren Versicherungsnehmer früh sterben, selbst wenn es insgesamt im Bestand der Verträge keinen Verlust gibt.

B28 Wenn ein Versicherungsvertrag in eine Einlagenkomponente und eine Versicherungskomponente entflochten wird, wird die Signifikanz des übertragenen Versicherungsrisikos in Bezug auf die Versicherungskomponente eingeschätzt. Die Signifikanz des innerhalb eines eingebetteten Derivates übertragenen Versicherungsrisikos wird in Bezug auf das eingebettete Derivat eingeschätzt.

Änderungen im Umfang des Versicherungsrisikos

B29 Einige Verträge übertragen bei Abschluss kein Versicherungsrisiko auf den Versicherer, obwohl sie zu einer späteren Zeit Versicherungsrisiko übertragen. Man betrachte z. B. einen Vertrag, der einen spezifizierten Kapitalertrag vorsieht und ein Wahlrecht für den Versicherungsnehmer beinhaltet, das Ergebnis der Kapitalanlage bei Ablauf zum Erwerb einer Leibrente zu benutzen, deren Preis sich nach den aktuellen Rentenbeitragssätzen bestimmt, die von dem Versicherer zum Ausübungszeitpunkt des Wahlrechtes von anderen neuen Leibrentnern erhoben werden. Der Vertrag überträgt kein Versicherungsrisiko auf den Versicherer, bis das Wahlrecht ausgeübt wird, weil der Versicherer frei bleibt, den Preis der Rente so zu bestimmen, dass sie das zu dem Zeitpunkt auf den Versicherer übertragene Versicherungsrisiko widerspiegelt. Wenn der Vertrag indes die Rentenfaktoren angibt (oder eine Grundlage für die Bestimmung der Rentenfaktoren), überträgt der Vertrag das Versicherungsrisiko auf den Versicherer ab Vertragsabschluss.

B30 Ein Vertrag, der die Kriterien eines Versicherungsvertrags erfüllt, bleibt ein Versicherungsvertrag bis alle Rechte und Verpflichtungen aus dem Vertrag aufgehoben oder erloschen sind.

([1]) Für diesen Zweck bilden Verträge, die gleichzeitig mit einer einzigen Gegenpartei geschlossen wurden (oder Verträge, die auf andere Weise voneinander abhängig sind) einen einzigen Vertrag.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 5

Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche

ZIELSETZUNG

1 Die Zielsetzung dieses IFRS ist es, die Bilanzierung von zur Veräußerung gehaltenen Vermögenswerten sowie die Darstellung von und die Anhangangaben zu *aufgegebenen Geschäftsbereichen* festzulegen. Im Besonderen schreibt dieser IFRS vor:

(a) Vermögenswerte, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, sind mit dem niedrigeren Wert aus Buchwert und *beizulegendem Zeitwert* abzüglich *Veräußerungskosten* zu bewerten und die Abschreibung dieser Vermögenswerte auszusetzen; und

(b) Vermögenswerte, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, sind als gesonderter Posten in der Bilanz und die Ergebnisse aufgegebener Geschäftsbereiche als gesonderte Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen.

ANWENDUNGSBEREICH

2 Die Einstufungs- und Darstellungspflichten dieses IFRS gelten für alle angesetzten *langfristigen Vermögenswerte* [1] und alle Veräußerungsgruppen eines Unternehmens. Die Bewertungsvorschriften dieses IFRS sind auf alle angesetzten langfristigen Vermögenswerte und Veräußerungsgruppen (wie in Paragraph 4 beschrieben) anzuwenden, mit Ausnahme der in Paragraph 5 aufgeführten Vermögenswerte, die weiterhin gemäß dem jeweils angegebenen Standard zu bewerten sind.

3 Vermögenswerte, die gemäß IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (überarbeitet 2003) als langfristige Vermögenswerte eingestuft wurden, dürfen nur dann in kurzfristige Vermögenswerte umgegliedert werden, wenn sie die Kriterien für eine Einstufung als „zur Veräußerung gehalten" gemäß diesem IFRS erfüllen. Vermögenswerte einer Gruppe, die ein Unternehmen normalerweise als langfristige Vermögenswerte betrachten würde und die ausschließlich mit der Absicht einer Weiterveräußerung erworben wurden, dürfen nur dann als kurzfristige Vermögenswerte eingestuft werden, wenn sie die Kriterien für eine Einstufung als „zur Veräußerung gehalten" gemäß diesem IFRS erfüllen.

4 Manchmal veräußert ein Unternehmen eine Gruppe von Vermögenswerten und möglicherweise einige direkt mit ihnen in Verbindung stehende Schulden gemeinsam in einer einzigen Transaktion. Bei einer solchen Veräußerungsgruppe kann es sich um eine Gruppe von *zahlungsmittelgenerierenden Einheiten*, eine einzelne zahlungsmittelgenerierende Einheit oder einen Teil einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit handeln. [2] Die Gruppe kann alle Arten von Vermögenswerten und Schulden des Unternehmens umfassen, einschließlich kurzfristige Vermögenswerte, kurzfristige Schulden und Vermögenswerte, die gemäß Paragraph 5 von den Bewertungsvorschriften dieses IFRS ausgenommen sind. Enthält die Veräußerungsgruppe einen langfristigen Vermögenswert, der in den Anwendungsbereich der Bewertungsvorschriften dieses IFRS fällt, sind diese Bewertungsvorschriften auf die gesamte Gruppe anzuwenden, d. h. die Gruppe ist zum niedrigeren Wert aus Buchwert oder beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten anzusetzen. Die Vorschriften für die Bewertung der einzelnen Vermögenswerte und Schulden innerhalb einer Veräußerungsgruppe werden in den Paragraphen 18, 19 und 23 ausgeführt.

5 Die Bewertungsvorschriften dieses IFRS [3] sind nicht anzuwenden auf die folgenden Vermögenswerte, die als einzelne Vermögenswerte oder Bestandteil einer Veräußerungsgruppe durch die nachfolgend angegebenen Standards abgedeckt werden:

(a) latente Steueransprüche (IAS 12 *Ertragsteuern*);

(b) Vermögenswerte, die aus Leistungen an Arbeitnehmer resultieren (IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*);

(c) finanzielle Vermögenswerte, die in den Anwendungsbereich von IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* fallen;

(d) langfristige Vermögenswerte, die nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts in IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* bilanziert werden;

(e) langfristige Vermögenswerte, die mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich geschätzter Verkaufskosten gemäß IAS 41 *Landwirtschaft* angesetzt werden;

(f) vertragliche Rechte im Rahmen von Versicherungsverträgen laut Definition in IFRS 4 *Versicherungsverträge*.

---

[1] Bei einer Einstufung der Vermögenswerte gemäß einer Liquiditätsdarstellung sind als langfristige Vermögenswerte alle Vermögenswerte einzustufen, die Beträge enthalten, deren Realisierung mehr als zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag erwartet wird. Auf die Einstufung solcher Vermögenswerte ist Paragraph 3 anzuwenden.

[2] Sobald jedoch erwartet wird, dass die in Verbindung mit einem Vermögenswert oder einer Gruppe von Vermögenswerten anfallenden Cashflows hauptsächlich durch Veräußerung und nicht durch fortgesetzte Nutzung erzeugt werden, werden sie weniger abhängig von den Cashflows aus anderen Vermögenswerten, so dass eine Veräußerungsgruppe, die Bestandteil einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit war, zu einer eigenen zahlungsmittelgenerierenden Einheit wird.

[3] Mit Ausnahme der Paragraphen 18 und 19, die eine Bewertung der betreffenden Vermögenswerte gemäß anderen maßgeblichen IFRS vorschreiben.

EINSTUFUNG VON LANGFRISTIGEN VERMÖGENSWERTEN (ODER VERÄUSSERUNGSGRUPPEN) ALS ZUR VERÄUSSERUNG GEHALTEN

6 Ein langfristiger Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe) ist als zur Veräußerung gehalten einzustufen, wenn der zugehörige Buchwert überwiegend durch ein Veräußerungsgeschäft und nicht durch fortgesetzte Nutzung realisiert wird.

7 Damit dies der Fall ist, muss der Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) im gegenwärtigen Zustand zu Bedingungen, die für den Verkauf derartiger Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) gängig und üblich sind, sofort veräußerbar sein, und eine solche Veräußerung muss *höchstwahrscheinlich* sein.

8 Eine Veräußerung ist dann höchstwahrscheinlich, wenn die zuständige Managementebene einen Plan für den Verkauf des Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) beschlossen hat und mit der Suche nach einem Käufer und der Durchführung des Plans aktiv begonnen wurde. Des Weiteren muss der Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) tatsächlich zum Erwerb für einen Preis angeboten werden, der in einem angemessenen Verhältnis zum gegenwärtig beizulegenden Zeitwert steht. Außerdem muss die Veräußerung erwartungsgemäß innerhalb von einem Jahr ab dem Zeitpunkt der Einstufung für eine Erfassung als abgeschlossener Verkauf in Betracht kommen, soweit gemäß Paragraph 9 nicht etwas anderes gestattet ist, und die zur Umsetzung des Plans erforderlichen Maßnahmen müssen den Schluss zulassen, dass wesentliche Änderungen am Plan oder eine Aufhebung des Plans unwahrscheinlich erscheinen.

9 Ereignisse oder Umstände können dazu führen, dass der Verkauf erst nach einem Jahr stattfindet. Eine Verlängerung des für den Verkaufsabschluss benötigten Zeitraums schließt nicht die Einstufung eines Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten aus, wenn die Verzögerung auf Ereignisse oder Umstände zurückzuführen ist, die außerhalb der Kontrolle des Unternehmens liegen, und ausreichende substanzielle Hinweise vorliegen, dass das Unternehmen weiterhin an seinem Plan zum Verkauf des Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) festhält. Dies ist der Fall, wenn die in Anhang B angegebenen Kriterien erfüllt werden.

10 Veräußerungsgeschäfte umfassen auch den Tausch von langfristigen Vermögenswerten gegen andere langfristige Vermögenswerte, wenn der Tauschvorgang gemäß IAS 16 *Sachanlagen* wirtschaftliche Substanz hat.

11 Wird ein langfristiger Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe) ausschließlich mit der Absicht einer späteren Veräußerung erworben, darf der langfristige Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) nur dann zum Erwerbszeitpunkt als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, wenn das Ein-Jahres-Kriterium in Paragraph 8 erfüllt ist (mit Ausnahme der in Paragraph 9 gestatteten Fälle) und es höchstwahrscheinlich ist, dass andere in den Paragraphen 7 und 8 genannte Kriterien, die zum Erwerbszeitpunkt nicht erfüllt waren, innerhalb kurzer Zeit nach dem Erwerb (in der Regel innerhalb von drei Monaten) erfüllt werden.

12 Werden die in den Paragraphen 7 und 8 genannten Kriterien nach dem Bilanzstichtag erfüllt, darf der langfristige Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) im betreffenden veröffentlichten Abschluss nicht als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden. Werden diese Kriterien dagegen nach dem Bilanzstichtag, jedoch vor der Genehmigung zur Veröffentlichung des Abschlusses erfüllt, sind die in Paragraph 41(a), (b) und (d) enthaltenen Informationen im Anhang anzugeben.

Zur Stilllegung bestimmte langfristige Vermögenswerte

13 Zur Stilllegung bestimmte langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) dürfen nicht als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der zugehörige Buchwert überwiegend durch fortgesetzte Nutzung realisiert wird. Erfüllt die stillzulegende Veräußerungsgruppe jedoch die in Paragraph 32(a)-(c) genannten Kriterien, sind die Ergebnisse und Cashflows der Veräußerungsgruppe zu dem Zeitpunkt, zu dem sie nicht mehr genutzt wird, als aufgegebener Geschäftsbereich gemäß den Paragraphen 33 und 34 darzustellen. Stillzulegende langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) beinhalten auch langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die bis zum Ende ihrer wirtschaftlichen Nutzungsdauer genutzt werden sollen, und langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die zur Stilllegung und nicht zur Veräußerung vorgesehen sind.

14 Ein langfristiger Vermögenswert, der vorübergehend außer Betrieb genommen wurde, darf nicht wie ein stillgelegter langfristiger Vermögenswert behandelt werden.

BEWERTUNG VON LANGFRISTIGEN VERMÖGENSWERTEN (ODER VERÄUSSERUNGSGRUPPEN), DIE ALS ZUR VERÄUSSERUNG GEHALTEN EINGESTUFT WERDEN

Bewertung eines langfristigen Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe)

15 Langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, sind zum niedrigeren Wert aus Buchwert und beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten anzusetzen.

16 Wenn neu erworbene Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllen (siehe Paragraph 11), führt die Anwendung von Paragraph 15 dazu, dass diese Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) beim erstmaligen Ansatz mit dem niedrigeren Wert aus dem Buchwert, wenn eine solche Einstufung nicht erfolgt wäre (beispielsweise den Anschaffungs- oder Herstellungskosten), und dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten bewertet werden. Dementsprechend sind Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben werden, mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten anzusetzen.

17 Wird der Verkauf erst nach einem Jahr erwartet, sind die Veräußerungskosten mit ihrem Barwert zu bewerten. Ein Anstieg des Barwerts der Veräußerungskosten aufgrund des Zeitablaufs ist im Ergebnis unter Finanzierungskosten auszuweisen.

18 Unmittelbar vor der erstmaligen Einstufung eines Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten sind die Buchwerte des Vermögenswerts (bzw. alle Vermögenswerte und Schulden der Gruppe) gemäß den einschlägigen IFRS zu bewerten.

19 Bei einer späteren Neubewertung einer Veräußerungsgruppe sind die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden, die nicht in den Anwendungsbereich der Bewertungsvorschriften dieses IFRS fallen, jedoch zu einer Veräußerungsgruppe gehören, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft wird, zuerst gemäß den einschlägigen IFRS neu zu bewerten und anschließend mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten für die Veräußerungsgruppe anzusetzen.

Erfassung von Wertminderungsaufwendungen und Wertaufholungen

20 Ein Unternehmen hat bei einer erstmaligen oder späteren außerplanmäßigen Abschreibung des Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) auf den beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten einen Wertminderungsaufwand zu erfassen, soweit dieser nicht gemäß Paragraph 19 berücksichtigt wurde.

21 Ein späterer Anstieg des beizulegenden Zeitwerts abzüglich Veräußerungskosten für einen Vermögenswert ist als Gewinn zu erfassen, jedoch nur bis zur Höhe des kumulierten Wertminderungsaufwands, der gemäß diesem IFRS oder davor gemäß IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* erfasst wurde.

22 Ein späterer Anstieg des beizulegenden Zeitwerts abzüglich Veräußerungskosten für eine Veräußerungsgruppe ist als Gewinn zu erfassen:

(a) soweit dieser Anstieg nicht gemäß Paragraph 19 erfasst wurde; jedoch

(b) nur bis zur Höhe des kumulativen Wertminderungsaufwands, der für die langfristigen Vermögenswerte, die in den Anwendungsbereich der Bewertungsvorschriften dieses IFRS fallen, gemäß diesem IFRS oder davor gemäß IAS 36 erfasst wurde.

23 Der für eine Veräußerungsgruppe erfasste Wertminderungsaufwand (oder spätere Gewinn) verringert (bzw. erhöht) den Buchwert der langfristigen Vermögenswerte in der Gruppe, die den Bewertungsvorschriften dieses IFRS unterliegen, in der in den Paragraphen 104(a) und (b) und 122 des IAS 36 (überarbeitet 2004) angegebenen Verteilungsreihenfolge.

24 Ein Gewinn oder Verlust, der bis zum Tag der Veräußerung eines langfristigen Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) bisher nicht erfasst wurde, ist am Tag der Ausbuchung zu erfassen. Die Vorschriften zur Ausbuchung sind dargelegt in:

(a) Paragraph 67-72 des IAS 16 (überarbeitet 2003) für Sachanlagen und

(b) Paragraph 112-117 des IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* (überarbeitet 2004) für immaterielle Vermögenswerte.

25 Ein langfristiger Vermögenswert darf, solange er als zur Veräußerung gehalten eingestuft wird oder zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehört, nicht planmäßig abgeschrieben werden. Zinsen und andere Aufwendungen, die den Schulden einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe zugerechnet werden können, sind weiterhin zu erfassen.

Änderungen eines Veräußerungsplans

26 Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft wurden, die in den Paragraphen 7-9 genannten Kriterien jedoch nicht mehr erfüllen, dürfen nicht mehr als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden.

27 Ein langfristiger Vermögenswert, der nicht mehr als zur Veräußerung gehalten eingestuft wird (oder nicht mehr zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehört) ist anzusetzen mit dem niedrigeren Wert aus:

(a) dem Buchwert, bevor der Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten eingestuft wurde, bereinigt um alle planmäßigen Abschreibungen oder Neubewertungen, die ohne eine Einstufung des Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten erfasst worden wären, und

(b) dem *erzielbaren Betrag* zum Zeitpunkt der späteren Entscheidung, nicht zu verkaufen. ([1])

([1]) Ist der langfristige Vermögenswert Bestandteil einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit, entspricht der erzielbare Betrag dem Buchwert, der nach Verteilung eines Wertminderungsaufwands bei dieser zahlungsmittelgenerierenden Einheit gemäß IAS 36 erfasst worden wäre.

28 Notwendige Berichtigungen des Buchwerts langfristiger Vermögenswerte, die nicht mehr als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, sind in der Berichtsperiode, in der die Kriterien der Paragraphen 7-9 nicht mehr erfüllt sind, im Ergebnis ([1]) aus fortzuführenden Geschäftsbereichen zu berücksichtigen. Die Berichtigung ist in der Gewinn- und Verlustrechnung unter der gleichen Position wie die gegebenenfalls gemäß Paragraph 37 dargestellten Gewinne oder Verluste auszuweisen.

29 Bei der Herausnahme einzelner Vermögenswerte oder Schulden aus einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe sind die verbleibenden Vermögenswerte und Schulden der zum Verkauf stehenden Veräußerungsgruppe nur dann als Gruppe zu bewerten, wenn die Gruppe die Kriterien der Paragraphen 7-9 erfüllt. Andernfalls sind die verbleibenden langfristigen Vermögenswerte der Gruppe, die für sich genommen die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllen, einzeln mit dem niedrigeren Wert aus Buchwert und dem zu diesem Zeitpunkt beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten anzusetzen. Alle langfristigen Vermögenswerte, die diesen Kriterien nicht entsprechen, dürfen nicht mehr als zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte gemäß Paragraph 26 eingestuft werden.

DARSTELLUNG UND ANGABEN

30 Ein Unternehmen hat Informationen darzustellen und anzugeben, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, die finanziellen Auswirkungen von aufgegebenen Geschäftsbereichen und der Veräußerung langfristiger Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) zu beurteilen.

Darstellung von aufgegebenen Geschäftsbereichen

31 Ein *Unternehmensbestandteil* bezeichnet einen Geschäftsbereich und die zugehörigen Cashflows, die betrieblich und für die Zwecke der Rechnungslegung vom restlichen Unternehmen klar abgegrenzt werden können. Mit anderen Worten: ein Unternehmensbestandteil ist während seiner Nutzungsdauer eine zahlungsmittelgenerierende Einheit oder eine Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten gewesen.

32 Ein aufgegebener Geschäftsbereich ist ein Unternehmensbestandteil, der veräußert wurde oder als zur Veräußerung gehalten eingestuft wird und der

(a) einen gesonderten, wesentlichen Geschäftszweig oder geografischen Geschäftsbereich darstellt,

(b) Teil eines einzelnen, abgestimmten Plans zur Veräußerung eines gesonderten wesentlichen Geschäftszweigs oder geografischen Geschäftsbereichs ist oder

(c) ein Tochterunternehmen darstellt, das ausschließlich mit der Absicht einer Weiterveräußerung erworben wurde.

33 Folgende Angaben sind erforderlich:

(a) ein gesonderter Betrag in der Gewinn- und Verlustrechnung, welcher der Summe entspricht aus:

(i) dem Ergebnis nach Steuern des aufgegebenen Geschäftsbereichs und

(ii) dem Ergebnis nach Steuern, das bei der Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten oder bei der Veräußerung der Vermögenswerte oder Veräußerungsgruppe(n), die den aufgegebenen Geschäftsbereich darstellen, erfasst wurde.

(b) eine Untergliederung des gesonderten Betrags unter (a) in:

(i) Erlöse, Aufwendungen und Ergebnis vor Steuern des aufgegebenen Geschäftsbereichs;

(ii) den zugehörigen Ertragsteueraufwand gemäß Paragraph 81(h) des IAS 12;

(iii) den Gewinn oder Verlust, der bei der Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten oder bei der Veräußerung der Vermögenswerte oder Veräußerungsgruppe(n), die den aufgegebenen Geschäftsbereich darstellen, erfasst wurde; und

(iv) den zugehörigen Ertragsteueraufwand gemäß Paragraph 81(h) des IAS 12.

Diese Gliederung kann in der Gewinn- und Verlustrechnung oder in den Anhangangaben zur Gewinn- und Verlustrechnung dargestellt werden. Die Darstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung hat in einem eigenen Abschnitt für aufgegebene Geschäftsbereiche, also getrennt von den fortzuführenden Geschäftsbereichen, zu erfolgen. Eine Gliederung ist nicht für Veräußerungsgruppen erforderlich, bei denen es sich um neu erworbene Tochterunternehmen handelt, die zum Erwerbszeitpunkt die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllen (siehe Paragraph 11).

([1]) Sofern die Vermögenswerte keine Sachanlagen oder immateriellen Vermögenswerte sind, die vor einer Einstufung als zur Veräußerung gehalten gemäß IAS 16 oder IAS 38 neu bewertet wurden, ist die Anpassung als eine Zu- oder Abnahme aufgrund einer Neubewertung zu behandeln.

(c) die Netto-Cashflows, die der laufenden Geschäftstätigkeit sowie der Investitions- und Finanzierungstätigkeit des aufgegebenen Geschäftsbereiches zuzurechnen sind. Diese Angaben können im Abschluss oder in den Anhangangaben zum Abschluss dargestellt werden. Sie sind nicht für Veräußerungsgruppen erforderlich, bei denen es sich um neu erworbene Tochterunternehmen handelt, die zum Erwerbszeitpunkt die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllen (siehe Paragraph 11).

34 Die Angaben gemäß Paragraph 33 sind für frühere im Abschluss dargestellte Berichtsperioden so anzupassen, dass sich die Angaben auf alle Geschäftsbereiche beziehen, die bis zum Bilanzstichtag der zuletzt dargestellten Berichtsperiode aufgegeben wurden.

35 Alle in der gegenwärtigen Periode vorgenommenen Änderungen von Beträgen, die früher im Abschnitt für aufgegebene Geschäftsbereiche dargestellt wurden und in direktem Zusammenhang mit der Veräußerung eines aufgegebenen Geschäftsbereichs in einer vorangegangenen Periode stehen, sind unter diesem Abschnitt in einer gesonderten Kategorie auszuweisen. Es sind die Art und Höhe solcher Berichtigungen anzugeben. Im Folgenden werden einige Beispiele für Situationen genannt, in denen derartige Berichtigungen auftreten können:

(a) Auflösung von Unsicherheiten, die durch die Bedingungen des Veräußerungsgeschäfts entstehen, wie beispielsweise die Auflösung von Kaufpreisanpassungen und Klärung von Entschädigungsfragen mit dem Käufer.

(b) Auflösung von Unsicherheiten, die auf die Geschäftstätigkeit des Unternehmensbestandteils vor seiner Veräußerung zurückzuführen sind oder in direktem Zusammenhang damit stehen, wie beispielsweise beim Verkäufer verbliebene Verpflichtungen aus der Umwelt- und Produkthaftung.

(c) Abgeltung von Verpflichtungen im Rahmen eines Versorgungsplans für Arbeitnehmer, sofern diese Abgeltung in direktem Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft steht.

36 Wird ein Unternehmensbestandteil nicht mehr als zur Veräußerung gehalten eingestuft, ist das Ergebnis dieses Unternehmensbestandteils, das zuvor gemäß den Paragraphen 33-35 im Abschnitt für aufgegebene Geschäftsbereiche ausgewiesen wurde, umzugliedern und für alle dargestellten Berichtsperioden in die Erträge aus fortzuführenden Geschäftsbereichen einzubeziehen. Die Beträge für vorangegangene Berichtsperioden sind mit dem Hinweis zu versehen, dass es sich um angepasste Beträge handelt.

Ergebnis aus fortzuführenden Geschäftsbereichen

37 Alle Gewinne oder Verluste aus der Neubewertung von langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden und nicht die Definition eines aufgegebenen Geschäftsbereichs erfüllen, sind im Ergebnis aus fortzuführenden Geschäftsbereichen zu erfassen.

Darstellung von langfristigen Vermögenswerten oder Veräußerungsgruppen, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden

38 Langfristige Vermögenswerte, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, sowie die Vermögenswerte einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe sind in der Bilanz getrennt von anderen Vermögenswerten darzustellen. Die Schulden einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe sind getrennt von anderen Schulden in der Bilanz auszuweisen. Diese Vermögenswerte und Schulden dürfen nicht miteinander saldiert und müssen als gesonderter Betrag abgebildet werden. Die Hauptgruppen der Vermögenswerte und Schulden, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, sind außer in dem gemäß Paragraph 39 gestatteten Fall entweder in der Bilanz oder im Anhang gesondert anzugeben. Alle direkt im Eigenkapital erfassten kumulativen Erträge oder Aufwendungen, die in Verbindung mit langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen) stehen, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, sind gesondert auszuweisen.

39 Handelt es sich bei der Veräußerungsgruppe um ein neu erworbenes Tochterunternehmen, das zum Erwerbszeitpunkt die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllt (siehe Paragraph 11), ist eine Angabe der Hauptgruppen der Vermögenswerte und Schulden nicht erforderlich.

40 Die Beträge, die für langfristige Vermögenswerte oder Vermögenswerte und Schulden von Veräußerungsgruppen, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, in den Bilanzen vorangegangener Berichtsperioden ausgewiesen wurden, sind nicht neu zu gliedern oder anzupassen, um die bilanzielle Gliederung für die zuletzt dargestellte Berichtsperiode widerzuspiegeln.

Zusätzliche Angaben

41 Ein Unternehmen hat in der Berichtsperiode, in der ein langfristiger Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe) entweder als zur Veräußerung gehalten eingestuft oder verkauft wurde, im Anhang die folgenden Informationen anzugeben:

(a) eine Beschreibung des langfristigen Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe);

(b) eine Beschreibung der Sachverhalte und Umstände der Veräußerung oder der Sachverhalte und Umstände, die zu der erwarteten Veräußerung führen, sowie die voraussichtliche Art und Weise und der voraussichtliche Zeitpunkt dieser Veräußerung;

(c) der gemäß den Paragraphen 20-22 erfasste Gewinn oder Verlust und, falls dieser nicht gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen wird, in welcher Kategorie der Gewinn- und Verlustrechnung dieser Gewinn oder Verlust berücksichtigt wurde;

(d) gegebenenfalls das Segment, in dem der langfristige Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) gemäß IFRS 8 *Geschäftssegmente* ausgewiesen wird.

42 Wenn die Paragraphen 26 oder 29 Anwendung finden, sind in der Berichtsperiode, in der eine Änderung des Plans zur Veräußerung des langfristigen Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) beschlossen wurde, die Sachverhalte und Umstände zu beschreiben, die zu dieser Entscheidung geführt haben. Die Auswirkungen der Entscheidung auf das Ergebnis für die dargestellte Berichtsperiode und die dargestellten vorangegangenen Berichtsperioden sind anzugeben.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

43 Der IFRS ist prospektiv auf langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) anzuwenden, welche nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des IFRS die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllen, sowie auf Geschäftsbereiche, welche nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens die Kriterien für eine Einstufung als aufgegebene Geschäftsbereiche erfüllen. Die Vorschriften des IFRS können auf alle langfristigen Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) angewendet werden, die vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllen, sowie auf Geschäftsbereiche, welche die Kriterien für eine Einstufung als aufgegebene Geschäftsbereiche erfüllen, sofern die Bewertungen und anderen notwendigen Informationen zur Anwendung des IFRS zu dem Zeitpunkt durchgeführt bzw. eingeholt wurden, zu dem diese Kriterien ursprünglich erfüllt wurden.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

44 Dieser IFRS ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen den IFRS für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

RÜCKNAHME VON IAS 35

45 Dieser IFRS ersetzt IAS 35 *Aufgabe von Geschäftsbereichen*.

Anhang A

Definitionen

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

zahlungsmittelgenerierende Einheit	Die kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten, die Mittelzuflüsse erzeugt, die weitestgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte oder anderer Gruppen von Vermögenswerten sind.
Unternehmensbestandteil	Ein Geschäftsbereich und die zugehörigen Cashflows, die betrieblich und für die Zwecke der Rechnungslegung vom restlichen Unternehmen klar abgegrenzt werden können.
Veräußerungskosten	Zusätzliche Kosten, die der Veräußerung eines Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) direkt zugeordnet werden können, mit Ausnahme der Finanzierungskosten und des Ertragsteueraufwands.
kurzfristiger Vermögenswert	Ein Vermögenswert, der eines der nachfolgenden Kriterien erfüllt: (a) seine Realisation wird innerhalb des normalen Verlaufs des Geschäftszyklus des Unternehmens erwartet oder er wird zum Verkauf oder Verbrauch innerhalb dieses Zeitraums gehalten; (b) er wird primär für Handelszwecke gehalten; (c) seine Realisation wird innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag erwartet; oder (d) es handelt sich um Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente, es sei denn, der Tausch oder die Nutzung des Vermögenswerts zur Erfüllung einer Verpflichtung sind für einen Zeitraum von mindestens 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag eingeschränkt.

aufgegebener Geschäftsbereich	Ein Unternehmensbestandteil, der veräußert wurde oder als zur Veräußerung gehalten eingestuft wird und: (a) einen gesonderten, wesentlichen Geschäftszweig oder geografischen Geschäftsbereich darstellt, (b) Teil eines einzelnen, abgestimmten Plans zur Veräußerung eines gesonderten wesentlichen Geschäftszweigs oder geografischen Geschäftsbereichs ist oder (c) ein Tochterunternehmen darstellt, das ausschließlich mit der Absicht einer Weiterveräußerung erworben wurde.
Veräußerungsgruppe	Eine Gruppe von Vermögenswerten, die gemeinsam in einer einzigen Transaktion durch Verkauf oder auf andere Weise veräußert werden sollen, sowie die mit diesen Vermögenswerten direkt in Verbindung stehenden Schulden, die bei der Transaktion übertragen werden. Die Gruppe beinhaltet den bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert, wenn sie eine zahlungsmittelgenerierende Einheit darstellt, welcher der Geschäfts- oder Firmenwert gemäß den Vorschriften der Paragraphen 80-87 des IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* (überarbeitet 2004) zugeordnet wurde, oder es sich um einen Geschäftsbereich innerhalb einer solchen zahlungsmittelgenerierenden Einheit handelt.
beizulegender Zeitwert	Der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern unter marktüblichen Bedingungen ein Vermögenswert getauscht oder eine Schuld beglichen werden könnte.
feste Kaufverpflichtung	Eine für beide Parteien verbindliche und in der Regel einklagbare Vereinbarung mit einer nicht nahe stehenden Partei, die (a) alle wesentlichen Bestimmungen, einschließlich Preis und Zeitpunkt der Transaktion, enthält und (b) so schwerwiegende Konsequenzen bei einer Nichterfüllung festlegt, dass eine Erfüllung höchstwahrscheinlich ist.
höchstwahrscheinlich	Erheblich wahrscheinlicher als wahrscheinlich.
langfristiger Vermögenswert	Ein Vermögenswert, der nicht die Definition eines kurzfristigen Vermögenswerts erfüllt.
wahrscheinlich	Es spricht mehr dafür als dagegen.
erzielbarer Betrag	Der höhere Betrag aus dem beizulegenden Zeitwert eines Vermögenswerts abzüglich Veräußerungskosten und seinem Nutzungswert.
Nutzungswert	Der Barwert der geschätzten künftigen Cashflows, die aus der fortgesetzten Nutzung eines Vermögenswerts und seinem Abgang am Ende seiner Nutzungsdauer erwartet werden.

Anhang B

Ergänzungen zu Anwendungen

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

VERLÄNGERUNG DES FÜR DEN VERKAUFSABSCHLUSS BENÖTIGTEN ZEITRAUMS

B1 Wie in Paragraph 9 ausgeführt, schließt eine Verlängerung des für den Verkaufsabschluss benötigten Zeitraums nicht die Einstufung eines Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten aus, wenn die Verzögerung auf Ereignisse oder Umstände zurückzuführen ist, die außerhalb der Kontrolle des Unternehmens liegen, und ausreichende substanzielle Hinweise vorliegen, dass das Unternehmen weiterhin an seinem Plan zum Verkauf des Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) festhält. Ein Abweichen von der in Paragraph 8 vorgeschriebenen Ein-Jahres-Frist ist daher in den folgenden Situationen zulässig, in denen solche Ereignisse oder Umstände eintreten:

(a) zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen einen Plan zur Veräußerung eines langfristigen Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) beschließt, erwartet es bei vernünftiger Betrachtungsweise, dass andere Parteien (mit Ausnahme des Käufers) die Übertragung des Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) von Bedingungen abhängig machen werden, durch die sich der für den Verkaufsabschluss benötigte Zeitraum verlängern wird, und:

(i) die zur Erfüllung dieser Bedingungen erforderlichen Maßnahmen erst nach Erlangen einer *festen Kaufverpflichtung* ergriffen werden können, und

(ii) es höchstwahrscheinlich ist, dass eine feste Kaufverpflichtung innerhalb von einem Jahr erlangt wird.

(b) ein Unternehmen erlangt eine feste Kaufverpflichtung, in deren Folge ein Käufer oder andere Parteien die Übertragung eines Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe), die vorher als zur Veräußerung gehalten eingestuft wurden, unerwartet von Bedingungen abhängig machen, durch die sich der für den Verkaufsabschluss benötigte Zeitraum verlängern wird, und:

(i) rechtzeitig Maßnahmen zur Erfüllung der Bedingungen ergriffen wurden, und

(ii) ein günstiger Ausgang der den Verkauf verzögernden Faktoren erwartet wird.

(c) während der ursprünglichen Ein-Jahres-Frist treten Umstände ein, die vorher für unwahrscheinlich erachtet wurden, aufgrund dessen langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die vorher als zur Veräußerung gehalten eingestuft wurden, nicht bis zum Ablauf dieser Frist veräußert werden, und:

(i) während der ursprünglichen Ein-Jahres-Frist das Unternehmen die erforderlichen Maßnahmen zur Berücksichtigung der geänderten Umstände ergriffen hat,

(ii) der langfristige Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) tatsächlich zu einem Preis vermarktet wird, der angesichts der geänderten Umstände angemessen ist, und

(iii) die in den Paragraphen 7 und 8 genannten Kriterien erfüllt werden.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 6

Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen

ZIELSETZUNG

1 Zielsetzung dieses IFRS ist es, die Rechnungslegung für die *Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen festzulegen*.

2 Im Besonderen schreibt dieser IFRS vor:

(a) begrenzte Verbesserungen bei der derzeitigen Bilanzierung von *Ausgaben für Exploration und Evaluierung*;

(b) Vermögenswerte, die als *Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung* angesetzt werden, gemäß diesem IFRS auf Wertminderung zu überprüfen und etwaige Wertminderungen gemäß IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten zu bewerten*;

(c) Angaben, welche die im Abschluss des Unternehmens für die Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen erfassten Beträge kennzeichnen und erläutern, und den Abschlussadressaten die Höhe, die Zeitpunkte und die Eintrittswahrscheinlichkeit künftiger Zahlungsströme verständlich machen, die aus den angesetzten Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung resultieren.

ANWENDUNGSBEREICH

3 Dieser IFRS ist auf die einem Unternehmen entstehenden Ausgaben für Exploration und Evaluierung anzuwenden.

4 Dieser IFRS behandelt keine anderen Aspekte der Bilanzierung von Unternehmen, die sich im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit mit der Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen befassen.

5 Dieser IFRS gilt nicht für Ausgaben, die entstehen:

(a) vor der Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen, z. B. Ausgaben, die anfallen, bevor das Unternehmen die Rechte zur Exploration eines bestimmten Gebietes erhalten hat;

(b) nach dem Nachweis der technischen Durchführbarkeit und der ökonomischen Realisierbarkeit der Gewinnung von Bodenschätzen.

ANSATZ VON VERMÖGENSWERTEN FÜR EXPLORATION UND EVALUIERUNG

Vorübergehende Befreiung von der Anwendung der Paragraphen 11 und 12 des IAS 8

6 Bei der Entwicklung von Rechnungslegungsmethoden hat ein Unternehmen, das Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung ansetzt, Paragraph 10 des IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* anzuwenden.

7 Die Paragraphen 11 und 12 des IAS 8 nennen Quellen für verbindliche Vorschriften und Leitlinien, die das Management bei der Entwicklung von Rechnungslegungsmethoden für Geschäftsvorfälle berücksichtigen muss, auf die kein IFRS ausdrücklich zutrifft. Vorbehaltlich der folgenden Paragraphen 9 und 10 befreit dieser IFRS ein Unternehmen davon, jene Paragraphen auf die Rechnungslegungsmethoden anzuwenden, die für den Ansatz und die Bewertung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung gelten.

BEWERTUNG VON VERMÖGENSWERTEN FÜR EXPLORATION UND EVALUIERUNG

Bewertung bei erstmaligem Ansatz

8 Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung sind mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten.

Bestandteile der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung

9 Ein Unternehmen hat eine Methode festzulegen, nach der zu bestimmen ist, welche Ausgaben als Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung angesetzt werden, und diese Methode einheitlich anzuwenden. Bei dieser Entscheidung ist zu berücksichtigen, wieweit die Ausgaben mit der Suche nach bestimmten Bodenschätzen in Verbindung gebracht werden können. Es folgen einige Beispiele für Ausgaben, die in die erstmalige Bewertung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung einbezogen werden könnten (die Liste ist nicht vollständig):

(a) Erwerb von Rechten zur Exploration;

(b) topografische, geologische, geochemische und geophysikalische Studien;

(c) Probebohrungen;

(d) Erdbewegungen;

(e) Probenentnahme und

(f) Tätigkeiten in Zusammenhang mit der Beurteilung der technischen Durchführbarkeit und der ökonomischen Realisierbarkeit der Gewinnung von Bodenschätzen.

10 Ausgaben in Verbindung mit der Erschließung von Bodenschätzen sind nicht als Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung anzusetzen. Das *Rahmenkonzept* und IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* enthalten Leitlinien für den Ansatz von Vermögenswerten, die aus der Erschließung resultieren.

11 Gemäß IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* sind alle Beseitigungs- und Wiederherstellungsverpflichtungen zu erfassen, die in einer bestimmten Periode im Zuge der Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen anfallen.

Folgebewertung

12 Nach dem erstmaligen Ansatz sind die Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung entweder nach dem Anschaffungskostenmodell oder nach dem Neubewertungsmodell zu bewerten. Bei Anwendung des Neubewertungsmodells (entweder gemäß IAS 16 *Sachanlagen* oder gemäß IAS 38) muss dieses mit der Einstufung der Vermögenswerte (siehe Paragraph 15) übereinstimmen.

Änderungen von Rechnungslegungsmethoden

13 Ein Unternehmen darf seine Rechnungslegungsmethoden für Ausgaben für Exploration und Evaluierung ändern, wenn diese Änderung den Abschluss für die wirtschaftliche Entscheidungsfindung der Adressaten relevanter macht, ohne weniger verlässlich zu sein, oder verlässlicher macht, ohne weniger relevant für jene Entscheidungsfindung zu sein. Ein Unternehmen hat die Relevanz und Verlässlichkeit anhand der Kriterien des IAS 8 zu beurteilen.

14 Zur Rechtfertigung der Änderung seiner Rechnungslegungsmethoden für Ausgaben für Exploration und Evaluierung hat ein Unternehmen nachzuweisen, dass die Änderung seinen Abschluss näher an die Erfüllung der Kriterien in IAS 8 bringt, wobei die Änderung eine vollständige Übereinstimmung mit jenen Kriterien nicht erreichen muss.

DARSTELLUNG

Einstufung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung

15 Ein Unternehmen hat Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung je nach Art als materielle oder immaterielle Vermögenswerte einzustufen und diese Einstufung stetig anzuwenden.

16 Einige Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung werden als immaterielle Vermögenswerte behandelt (z. B. Bohrrechte), während andere materielle Vermögenswerte darstellen (z. B. Fahrzeuge und Bohrinseln). Soweit bei der Entwicklung eines immateriellen Vermögenswerts ein materieller Vermögenswert verbraucht wird, ist der Betrag in Höhe dieses Verbrauchs Bestandteil der Kosten des immateriellen Vermögenswerts. Jedoch führt die Tatsache, dass ein materieller Vermögenswert zur Entwicklung eines immateriellen Vermögenswerts eingesetzt wird, nicht zur Umgliederung dieses materiellen Vermögenswerts in einen immateriellen Vermögenswert.

Umgliederung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung

17 Ein Vermögenswert für Exploration und Evaluierung ist nicht mehr als solcher einzustufen, wenn die technische Durchführbarkeit und die ökonomische Realisierbarkeit einer Gewinnung von Bodenschätzen nachgewiesen werden kann. Das Unternehmen hat die Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung vor einer Umgliederung auf Wertminderung zu überprüfen und einen etwaigen Wertminderungsaufwand zu erfassen.

WERTMINDERUNG

Erfassung und Bewertung

18 Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung sind auf Wertminderung zu überprüfen, wenn Tatsachen und Umstände darauf hindeuten, dass der Buchwert eines Vermögenswerts für Exploration und Evaluierung seinen erzielbaren Betrag übersteigt. Wenn Tatsachen und Umstände Anhaltspunkte dafür geben, dass dies der Fall ist, hat ein Unternehmen, außer wie in Paragraph 21 unten beschrieben, einen etwaigen Wertminderungsaufwand gemäß IAS 36 zu bewerten, darzustellen und zu erläutern.

19 Bei der Identifizierung eines möglicherweise wertgeminderten Vermögenswerts für Exploration und Evaluierung findet — ausschließlich in Bezug auf derartige Vermögenswerte — anstelle der Paragraphen 8-17 des IAS 36 Paragraph 20 dieses IFRS Anwendung. Paragraph 20 verwendet den Begriff „Vermögenswerte", ist aber sowohl auf einen einzelnen Vermögenswert für Exploration und Evaluierung als auch auf eine zahlungsmittelgenerierende Einheit anzuwenden.

20 Eine oder mehrere der folgenden Tatsachen und Umstände deuten darauf hin, dass ein Unternehmen die Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung auf Wertminderung zu überprüfen hat (die Liste ist nicht vollständig):

(a) Der Zeitraum, für den das Unternehmen das Recht zur Exploration eines bestimmten Gebietes erworben hat, ist während der Berichtsperiode abgelaufen oder wird in naher Zukunft ablaufen und voraussichtlich nicht verlängert werden.

(b) Erhebliche Ausgaben für die weitere Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen in einem bestimmten Gebiet sind weder veranschlagt noch geplant.

(c) Die Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen in einem bestimmten Gebiet haben nicht zur Entdeckung wirtschaftlich förderbarer Mengen an Bodenschätzen geführt und das Unternehmen hat beschlossen, seine Aktivitäten in diesem Gebiet einzustellen.

(d) Es liegen genügend Daten vor, aus denen hervorgeht, dass die Erschließung eines bestimmten Gebiets zwar wahrscheinlich fortgesetzt wird, der Buchwert des Vermögenswerts für Exploration und Evaluierung durch eine erfolgreiche Erschließung oder Veräußerung jedoch voraussichtlich nicht vollständig wiedererlangt werden kann.

In diesen und ähnlichen Fällen hat das Unternehmen eine Wertminderungsprüfung nach IAS 36 durchzuführen. Jeglicher Wertminderungsaufwand ist gemäß IAS 36 als Aufwand zu erfassen.

Festlegung des Niveaus, auf dem Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung auf Wertminderung überprüft werden

21 Ein Unternehmen hat eine Rechnungslegungsmethode zu wählen, mit der die Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung zum Zwecke ihrer Überprüfung auf Wertminderung zahlungsmittelgenerierenden Einheiten oder Gruppen von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten zugeordnet werden. Eine zahlungsmittelgenerierende Einheit oder Gruppe von Einheiten, der ein Vermögenswert für Exploration und Evaluierung zugeordnet wird, darf nicht größer sein als ein gemäß IFRS 8 *Geschäftssegmente* bestimmtes Geschäftssegment.

22 Das vom Unternehmen festgelegte Niveau zur Überprüfung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung auf Wertminderung kann eine oder mehrere zahlungsmittelgenerierende Einheiten umfassen.

ANGABEN

23 Ein Unternehmen hat Angaben zu machen, welche die in seinem Abschluss erfassten Beträge für die Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen kennzeichnen und erläutern.

24 Zur Erfüllung der Vorschrift in Paragraph 23 sind folgende Angaben erforderlich:

(a) die Rechnungslegungsmethoden des Unternehmens für Ausgaben für Exploration und Evaluierung, einschließlich des Ansatzes von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung.

(b) die Höhe der Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen sowie der Cashflows aus betrieblicher und Investitionstätigkeit, die aus der Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen resultieren.

25 Ein Unternehmen hat die Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung als gesonderte Gruppe von Vermögenswerten zu behandeln und die gemäß IAS 16 oder IAS 38 verlangten Angaben in Übereinstimmung mit der Einstufung der Vermögenswerte zu machen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

26 Dieser IFRS ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen den IFRS für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2006 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

27 Wenn es undurchführbar ist, eine bestimmte Vorschrift des Paragraphen 18 auf Vergleichsinformationen anzuwenden, die sich auf vor dem 1. Januar 2006 beginnende Berichtsperioden beziehen, so ist dies anzugeben. IAS 8 erläutert den Begriff „undurchführbar".

Anhang A

Definitionen

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung	Ausgaben für Exploration und Evaluierung, die gemäß den Rechnungslegungsmethoden des Unternehmens als Vermögenswerte angesetzt werden.
Ausgaben für Exploration und Evaluierung	Ausgaben, die einem Unternehmen in Zusammenhang mit der Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen entstehen, bevor die technische Durchführbarkeit und die ökonomische Realisierbarkeit einer Gewinnung der Bodenschätze nachgewiesen werden kann.
Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen	Suche nach Bodenschätzen, einschließlich Mineralien, Öl, Erdgas und ähnlichen nicht regenerativen Ressourcen, nachdem das Unternehmen die Rechte zur Exploration eines bestimmten Gebietes erhalten hat, sowie die Feststellung der technischen Durchführbarkeit und der ökonomischen Realisierbarkeit der Gewinnung der Bodenschätze.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 7

Finanzinstrumente: Angaben

ZIELSETZUNG

1 Zielsetzung dieses IFRS ist es, von Unternehmen Angaben in ihren Abschlüssen zu verlangen, durch die die Abschlussadressaten einschätzen können,

(a) welche Bedeutung Finanzinstrumente für die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens haben; und

(b) welche Art und welches Ausmaß die Risiken haben, die sich aus Finanzinstrumenten ergeben, und denen das Unternehmen während der Berichtsperiode und zum Berichtsstichtag ausgesetzt ist, und wie das Unternehmen diese Risiken steuert.

2 Die in diesem IFRS enthaltenen Grundsätze ergänzen die Grundsätze für den Ansatz, die Bewertung und die Darstellung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten in IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* und IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*.

ANWENDUNGSBEREICH

3 Dieser IFRS ist von allen Unternehmen auf alle Arten von Finanzinstrumenten anzuwenden; davon ausgenommen sind:

(a) Anteile an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die gemäß IAS 27 *Konzern- und Einzelabschlüsse*, IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* oder IAS 31 *Anteile an Gemeinschaftsunternehmen* bilanziert werden. In einigen Fällen darf ein Unternehmen jedoch nach IAS 27, IAS 28 oder IAS 31 einen Anteil an einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen gemäß IAS 39 bilanzieren; in diesen Fällen gelten zusätzlich zu den Angabepflichten dieses IFRS auch die des IAS 27, 28 oder 31. Der vorliegende IFRS ist auch auf alle Derivate anzuwenden, die an Anteile an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen gebunden sind, es sei denn, das Derivat entspricht der Definition eines Eigenkapitalinstruments in IAS 32.

(b) Rechte und Verpflichtungen eines Arbeitgebers aus Altersversorgungsplänen, auf die IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* anzuwenden ist.

(c) Verträge mit bedingter Gegenleistung im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses (siehe IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*). Diese Ausnahme gilt nur für den Erwerber.

(d) Versicherungsverträge im Sinne der Definition von IFRS 4 *Versicherungsverträge*. Anzuwenden ist dieser IFRS allerdings auf Derivate, die in Versicherungsverträge eingebettet sind, wenn IAS 39 von dem Unternehmen deren getrennte Bilanzierung verlangt. Ein Versicherer hat diesen IFRS darüber hinaus auf *finanzielle Garantien* anzuwenden, wenn er zum Ansatz und zur Bewertung dieser Verträge IAS 39 anwendet. Entscheidet er sich jedoch gemäß Paragraph 4(d) des IFRS 4, die finanziellen Garantien gemäß IFRS 4 anzusetzen und zu bewerten, so hat er IFRS 4 anzuwenden.

(e) Finanzinstrumente, Verträge und Verpflichtungen im Zusammenhang mit anteilsbasierten Vergütungen, auf die IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* anzuwenden ist. Davon ausgenommen sind die in den Anwendungsbereich der Paragraphen 5-7 des IAS 39 fallenden Verträge, auf die dieser IFRS anzuwenden ist.

4 Dieser IFRS ist auf bilanzwirksame und bilanzunwirksame Finanzinstrumente anzuwenden. Bilanzwirksame Finanzinstrumente umfassen finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten, die in den Anwendungsbereich von IAS 39 fallen. Zu den bilanzunwirksamen Finanzinstrumenten gehören einige andere Finanzinstrumente, die zwar nicht in den Anwendungsbereich von IAS 39, wohl aber in den dieses IFRS fallen (z. B. Kreditzusagen).

5 Anzuwenden ist dieser IFRS ferner auf Verträge über den Kauf oder Verkauf eines nicht finanziellen Postens, die unter IAS 39 fallen (siehe IAS 39, Paragraphen 5-7).

KLASSEN VON FINANZINSTRUMENTEN UND UMFANG DER ANGABEPFLICHTEN

6 Wenn in diesem IFRS Angaben zu einzelnen Klassen von Finanzinstrumenten verlangt werden, hat ein Unternehmen Finanzinstrumente so in Klassen einzuordnen, dass diese der Art der geforderten Informationen angemessen sind und den Eigenschaften dieser Finanzinstrumente Rechnung tragen. Ein Unternehmen hat genügend Informationen zu liefern, um eine Überleitungsrechnung auf die in der Bilanz dargestellten Posten zu ermöglichen.

BEDEUTUNG DER FINANZINSTRUMENTE FÜR DIE VERMÖGENS-, FINANZ- UND ERTRAGSLAGE

7 Ein Unternehmen hat Angaben zu machen, die den Abschlussadressaten ermöglichen, die Bedeutung der Finanzinstrumente für dessen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu beurteilen.

Bilanz

Kategorien finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten

8 Für jede der folgenden Kategorien gemäß IAS 39 ist in der Bilanz oder im Anhang der Buchwert anzugeben:

(a) finanzielle Vermögenswerte, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, wobei diejenigen, die (i) beim erstmaligen Ansatz als solche eingestuft werden, und diejenigen, die (ii) gemäß IAS 39 als zu Handelszwecken gehalten eingestuft werden, getrennt voneinander aufzuführen sind;

(b) bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen;

(c) Kredite und Forderungen;

(d) zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte;

(e) finanzielle Verbindlichkeiten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, wobei diejenigen, die (i) beim erstmaligen Ansatz als solche eingestuft werden, und diejenigen, die (ii) gemäß IAS 39 als zu Handelszwecken gehalten eingestuft werden, getrennt voneinander aufzuführen sind; sowie

(f) finanzielle Verbindlichkeiten, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden.

Finanzielle Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden

9 Hat ein Unternehmen einen Kredit oder eine Forderung (bzw. eine Gruppe von Krediten oder Forderungen) als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft, sind folgende Angaben erforderlich:

(a) das maximale *Ausfallrisiko* (siehe Paragraph 36 (a)) des Kredits oder der Forderung (oder der Gruppe von Krediten oder Forderungen) zum Berichtsstichtag.

(b) der Betrag, um den ein zugehöriges Kreditderivat oder ähnliches Instrument dieses maximale Ausfallrisiko abschwächt.

(c) der Betrag, um den sich der beizulegende Zeitwert des Kredits oder der Forderung (oder der Gruppe von Krediten oder Forderungen) während der Berichtsperiode und kumuliert geändert hat, soweit dies auf Änderungen beim Ausfallrisiko des finanziellen Vermögenswerts zurückzuführen ist. Dieser Betrag wird entweder:

(i) als Änderung des beizulegenden Zeitwerts bestimmt, soweit diese nicht auf solche Änderungen der Marktbedingungen zurückzuführen ist, die das *Marktrisiko* beeinflussen; oder

(ii) mithilfe einer alternativen Methode bestimmt, mit der nach Ansicht des Unternehmens genauer bestimmt werden kann, in welchem Umfang sich der beizulegende Zeitwert durch das geänderte Ausfallrisiko ändert.

Zu den Änderungen der Marktbedingungen, die ein Marktrisiko bewirken, zählen Änderungen eines zu beobachtenden (Referenz-) Zinssatzes, Rohstoffpreises, Wechselkurses oder Preis- bzw. Zinsindexes.

(d) die Höhe der Änderung des beizulegenden Zeitwerts jedes zugehörigen Kreditderivats oder ähnlichen Instruments, die während der Berichtsperiode und kumuliert seit der Einstufung des Kredits oder der Forderung eingetreten ist.

10 Hat ein Unternehmen eine finanzielle Verbindlichkeit als Finanzinstrument eingestuft, das gemäß IAS 39 Paragraph 9 erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, sind folgende Angaben erforderlich:

(a) der Betrag, um den sich der beizulegende Zeitwert der finanziellen Verbindlichkeit während der Berichtsperiode und kumuliert geändert hat, soweit dies auf Änderungen beim Ausfallrisiko der finanziellen Verbindlichkeit zurückzuführen ist. Dieser Betrag wird entweder:

(i) als Änderung des beizulegenden Zeitwerts bestimmt, soweit diese nicht auf solche Änderungen der Marktbedingungen zurückzuführen ist, die das *Marktrisiko* beeinflussen (siehe Anhang B, Paragraph B4); oder

(ii) mithilfe einer alternativen Methode bestimmt, mit der nach Ansicht des Unternehmens genauer bestimmt werden kann, in welchem Umfang sich der beizulegende Zeitwert durch das geänderte Ausfallrisiko ändert.

Zu den Änderungen der Marktbedingungen, die das Marktrisiko beeinflussen, gehören Änderungen eines Referenzzinssatzes, des Preises eines Finanzinstruments eines anderen Unternehmens, eines Rohstoffpreises, Wechselkurses oder Preis- oder Zinsindexes. Bei Verträgen mit fondsgebundenen Merkmalen umfassen Änderungen der Marktbedingungen auch Änderungen in der Wertentwicklung eines verbundenen internen oder externen Investmentfonds.

(b) die Differenz zwischen dem Buchwert der finanziellen Verbindlichkeit und dem Betrag, den das Unternehmen vertragsgemäß bei Fälligkeit an den Gläubiger zahlen müsste.

11 Ein Unternehmen hat anzugeben,

(a) welche Methoden es zur Erfüllung der Vorschriften in den Paragraphen 9(c) und 10(a) angewandt hat.

(b) warum es gegebenenfalls zu der Auffassung gelangt ist, dass die Angaben, die es gemäß den Paragraphen 9(c) und 10(a) gemacht hat, die durch das geänderte Ausfallrisiko bedingte Änderung des beizulegenden Zeitwerts des finanziellen Vermögenswerts bzw. der finanziellen Verbindlichkeit nicht glaubwürdig darstellen, und welche Faktoren seiner Meinung nach hierfür verantwortlich sind.

Umgliederungen

12 Hat ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert (gemäß IAS 39, Paragraph 51–54) umgegliedert in einen, der

(a) anstatt zum beizulegenden Zeitwert nunmehr mit den Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wird, oder der

(b) anstatt mit den Anschaffungskosten oder fortgeführten Anschaffungskosten nunmehr zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird,

so sind der umgegliederte Betrag für jede Kategorie sowie die Gründe für diese Umgliederung anzugeben.

12A Hat ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert gemäß Paragraph 50B oder 50D des IAS 39 aus der Kategorie der erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewertenden Finanzinstrumente oder gemäß Paragraph 50E des IAS 39 aus der Kategorie zur Veräußerung verfügbar umgegliedert, so hat es folgende Angaben zu machen:

(a) den umgegliederten Betrag für jede Kategorie;

(b) für jede Berichtsperiode bis zur Ausbuchung die Buchwerte und die beizulegenden Zeitwerte aller finanziellen Vermögenswerte, die in der aktuellen und in früheren Perioden umgegliedert wurden;

(c) für den Fall, dass ein finanzieller Vermögenswert gemäß Paragraph 50B umgegliedert wird, die außergewöhnliche Situation sowie die Fakten und Umstände, aus denen hervorgeht, dass die Situation außergewöhnlich war;

(d) für die Berichtsperiode, in der der finanzielle Vermögenswert umgegliedert wurde, den durch die Bewertung zum beizulegenden Zeitwert verursachten Gewinn oder Verlust in Bezug auf den finanziellen Vermögenswert, der im Gewinn oder Verlust oder im sonstigen Gesamtergebnis in dieser und in der vorhergehenden Berichtsperiode erfasst ist;

(e) für jede Berichtsperiode nach der Umgliederung (einschließlich der Berichtsperiode, in der der finanzielle Vermögenswert umgegliedert wurde) bis zur Ausbuchung des finanziellen Vermögenswerts den durch eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert verursachten Gewinn oder Verlust, der im Gewinn oder Verlust oder im sonstigen Gesamtergebnis ausgewiesen worden wäre, wäre der finanzielle Vermögenswert nicht umgegliedert worden, sowie der Gewinn, Verlust, Ertrag und Aufwand, der im Gewinn oder Verlust erfasst wurde; sowie

(f) den Effektivzinssatz und die geschätzten Beträge der Cashflows, die das Unternehmen zum Zeitpunkt der Umgliederung des finanziellen Vermögenswerts zu erzielen hofft.

Ausbuchung

13 Ein Unternehmen kann finanzielle Vermögenswerte so übertragen haben, dass keiner von ihnen oder nur ein Teil die Kriterien für eine Ausbuchung erfüllt (siehe IAS 39, Paragraph 15–37). Das Unternehmen hat für jede Klasse derartiger finanzieller Vermögenswerte folgende Angaben zu machen:

(a) Art der Vermögenswerte;

(b) Art der mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen, die für das Unternehmen weiterhin bestehen;

(c) wenn das Unternehmen alle Vermögenswerte weiterhin ansetzt, den Buchwert der Vermögenswerte und der dazugehörigen Verbindlichkeiten; und

(d) wenn das Unternehmen die Vermögenswerte weiterhin nach Maßgabe seines anhaltenden Engagements ansetzt, den Gesamtbetrag der ursprünglichen Vermögenswerte, den Betrag der weiterhin angesetzten Vermögenswerte sowie den Buchwert der dazugehörigen Verbindlichkeiten.

Sicherheiten

14 Das Unternehmen hat Folgendes anzugeben:

(a) den Buchwert der finanziellen Vermögenswerte, die es als Sicherheit für Verbindlichkeiten oder Eventualverbindlichkeiten gestellt hat, einschließlich der Beträge, die gemäß IAS 39 Paragraph 37(a) umgegliedert wurden; und

(b) die Vertragsbedingungen für diese Besicherung.

15 Sofern ein Unternehmen Sicherheiten (in Form finanzieller oder nicht finanzieller Vermögenswerte) hält und diese ohne Vorliegen eines Zahlungsverzugs ihres Eigentümers verkaufen oder als Sicherheit weiterreichen darf, hat es Folgendes anzugeben:

(a) den beizulegenden Zeitwert der gehaltenen Sicherheiten;

(b) den beizulegenden Zeitwert aller verkauften oder weitergereichten Sicherheiten, und ob das Unternehmen zur Rückgabe an den Eigentümer verpflichtet ist; und

(c) die Vertragsbedingungen, die mit der Nutzung dieser Sicherheiten verbunden sind.

Wertberichtigungsposten für Kreditausfälle

16 Werden finanzielle Vermögenswerte durch Kreditausfälle wertgemindert und verbucht das Unternehmen diese Wertminderung auf einem getrennten Konto (z. B. einem Wertberichtigungskonto zur Buchung einzelner Wertminderungen oder einem ähnlichen Konto zur Buchung von Sammelwertminderungen von Vermögenswerten), anstatt direkt den Buchwert des Vermögenswerts zu mindern, so hat es für die einzelnen Klassen von finanziellen Vermögenswerten in Bezug auf die Änderungen, die in der Berichtsperiode auf diesem Konto eingetreten sind, eine Überleitungsrechnung vorzulegen.

Zusammengesetzte Finanzinstrumente mit mehreren eingebetteten Derivaten

17 Hat ein Unternehmen ein Finanzinstrument emittiert, das sowohl eine Fremd- als auch eine Eigenkapitalkomponente enthält (siehe IAS 32, Paragraph 28), und sind in das Instrument mehrere Derivate eingebettet, deren Werte voneinander abhängen (wie etwa ein kündbares wandelbares Schuldinstrument), so ist dieser Umstand anzugeben.

Zahlungsverzögerungen bzw. –ausfälle und Vertragsverletzungen

18 Für am Berichtsstichtag angesetzte *Darlehensverbindlichkeiten* sind folgende Angaben zu machen:

(a) Einzelheiten zu allen in der Berichtsperiode eingetretenen Zahlungsverzögerungen bzw. -ausfällen, welche die Tilgungs- oder Zinszahlungen, den Tilgungsfonds oder die Tilgungsbedingungen der Darlehensverbindlichkeiten betreffen;

(b) der am Berichtsstichtag angesetzte Buchwert der Darlehensverbindlichkeiten, bei denen die Zahlungsverzögerungen bzw. -ausfälle aufgetreten sind; und

(c) ob die Zahlungsverzögerungen bzw. -ausfälle behoben oder die Bedingungen für die Darlehensverbindlichkeiten neu ausgehandelt wurden, bevor die Veröffentlichung des Abschlusses genehmigt wurde.

19 Ist es in der Berichtsperiode neben den in Paragraph 18 beschriebenen Verstößen noch zu anderen Verletzungen von Darlehensverträgen gekommen, hat ein Unternehmen auch in Bezug auf diese die in Paragraph 18 geforderten Angaben zu machen, sofern die Vertragsverletzungen den Kreditgeber berechtigen, eine vorzeitige Rückzahlung zu fordern (sofern die Verletzungen am oder vor dem Berichtsstichtag nicht behoben oder die Darlehenskonditionen neu verhandelt wurden).

Gewinn- und Verlustrechnung und Eigenkapital

Ertrags-, Aufwands-, Gewinn- oder Verlustposten

20 Ein Unternehmen hat die folgenden Ertrags-, Aufwands-, Gewinn- oder Verlustposten entweder in der Gewinn- und Verlustrechnung selbst oder im Anhang zum Abschluss anzugeben:

(a) Nettogewinne oder -verluste aus:

(i) finanziellen Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, wobei jene finanziellen Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten, die beim erstmaligen Ansatz als solche eingestuft wurden, getrennt von den finanziellen Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten ausgewiesen werden, die gemäß IAS 39 als zu Handelszwecken gehalten eingestuft werden;

(ii) zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerten, wobei die Gewinne oder Verluste, die in der Berichtsperiode direkt im Eigenkapital erfasst wurden, getrennt von dem Betrag ausgewiesen werden, der aus dem Eigenkapital entfernt und in das Periodenergebnis einbezogen wurde;

(iii) bis zur Endfälligkeit zu haltenden Finanzinvestitionen;

(iv) Krediten und Forderungen; und

(v) finanziellen Verbindlichkeiten, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden;

(b) den (nach der Effektivzinsmethode berechneten) Gesamtzinsertrag und Gesamtzinsaufwand für finanzielle Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten, die nicht erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden;

(c) das als Ertrag oder Aufwand dargestellte Entgelt (mit Ausnahme der Beträge, die in die Bestimmung der Effektivzinssätze einbezogen werden) aus:

(i) finanziellen Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten, die nicht erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden; und

(ii) Treuhänder- und anderen fiduziarischen Geschäften, die auf eine Vermögensverwaltung für fremde Rechnung einzelner Personen, Sondervermögen, Pensionsfonds und anderer institutioneller Anleger hinauslaufen;

(d) den gemäß IAS 39 Paragraph A93 aufgelaufenen Zinsertrag auf wertgeminderte finanzielle Vermögenswerte; und

(e) den Betrag jedes Wertminderungsaufwands für jede Klasse von finanziellen Vermögenswerten.

Weitere Angaben

Rechnungslegungsmethoden

21 In der zusammenfassenden Darstellung der maßgeblichen Rechnungslegungsmethoden gibt ein Unternehmen gemäß Paragraph 108 des IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* an, welche Bewertungsgrundlage(n) es bei der Erstellung des Abschlusses herangezogen hat und welche sonstigen Rechnungslegungsmethoden für das Verständnis des Abschlusses relevant sind.

Bilanzierung von Sicherungsgeschäften

22 Ein Unternehmen hat getrennt für jede Art der in IAS 39 beschriebenen Sicherungsbeziehungen (d. h. Absicherung des beizulegenden Zeitwerts, Absicherung von Zahlungsströmen und Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb) Folgendes anzugeben:

(a) eine Beschreibung der einzelnen Arten von Sicherungsbeziehung;

(b) eine Beschreibung der Finanzinstrumente, die zum Berichtsstichtag als Sicherungsinstrumente eingesetzt wurden, sowie ihre beizulegenden Zeitwerte; und

(c) die Art der abgesicherten Risiken.

23 Für Absicherungen von Zahlungsströmen hat ein Unternehmen folgende Angaben zu machen:

(a) die Perioden, in denen die Zahlungsströme voraussichtlich eintreten werden und in denen sie sich voraussichtlich auf das Periodenergebnis auswirken werden;

(b) eine Beschreibung aller erwarteten künftigen Transaktionen, die zuvor wie Sicherungsgeschäfte bilanziert wurden, deren Eintritt jedoch nicht mehr erwartet wird;

(c) der Betrag, der während der Berichtsperiode direkt im Eigenkapital erfasst wurde;

(d) der Betrag, der aus dem Eigenkapital entfernt und in das Periodenergebnis einbezogen wurde, wobei der Betrag, der in jedem Posten der Gewinn- und Verlustrechnung enthalten ist, darzustellen ist; und

(e) der Betrag, der während der Berichtsperiode aus dem Eigenkapital entfernt und in die erstmaligen Anschaffungskosten oder einen Buchwert eines nicht finanziellen Vermögenswerts oder einer nicht finanziellen Verbindlichkeit einbezogen wurde, dessen Erwerb bzw. deren Eingehen eine abgesicherte vorhergesehene Transaktion mit höchster Eintrittswahrscheinlichkeit war.

24 Folgende gesonderte Angaben sind erforderlich:

(a) bei der Absicherung des beizulegenden Zeitwerts Gewinne oder Verluste:

(i) aus dem Sicherungsinstrument; und

(ii) aus dem gesicherten Grundgeschäft, soweit sie dem abgesicherten Risiko zuzuordnen sind;

(b) der im Periodenergebnis erfasste unwirksame Teil der Absicherung von Zahlungsströmen; und

(c) der im Periodenergebnis erfasste unwirksame Teil der Absicherung der Nettoinvestitionen in ausländische Geschäftsbetriebe.

Beizulegender Zeitwert

25 Sofern Paragraph 29 nicht etwas anderes bestimmt, hat ein Unternehmen für jede einzelne Klasse von finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten (siehe Paragraph 6) den beizulegenden Zeitwert so anzugeben, dass ein Vergleich mit den entsprechenden Buchwerten möglich ist.

26 Bei der Angabe der beizulegenden Zeitwerte sind die finanziellen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten in Klassen einzuteilen, wobei eine Saldierung zwischen den einzelnen Klassen nur insoweit zulässig ist, wie die zugehörigen Buchwerte in der Bilanz saldiert sind.

27 Folgende Angaben sind erforderlich:

(a) die Methoden und für den Fall, dass ein Bewertungsverfahren verwendet wurde, die Annahmen, die bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts der einzelnen Klassen von finanziellen Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten zugrunde gelegt wurden. So gibt ein Unternehmen gegebenenfalls an, von welchen Annahmen es bei Vorfälligkeitsraten, geschätzten Kreditausfallquoten sowie Zins- und Abzinsungssätzen ausgegangen ist.

(b) ob die beizulegenden Zeitwerte ganz oder teilweise durch direkte Bezugnahme auf öffentlich notierte Marktpreise auf einem aktiven Markt bestimmt oder anhand eines bestimmten Bewertungsverfahrens geschätzt werden (siehe IAS 39, Paragraphen A71–A79).

(c) ob die im Abschluss erfassten oder angegebenen beizulegenden Zeitwerte ganz oder teilweise anhand eines Bewertungsverfahrens bestimmt werden, das auf Annahmen beruht, die sich weder auf beobachtbare aktuelle Markttransaktionen mit demselben Instrument (d. h. ohne Änderung oder Umgestaltung) noch auf verfügbare, beobachtbare Marktdaten stützen. Würden eine oder mehrere dieser Annahmen durch plausible Alternativen ersetzt und würden sich dadurch die im Abschluss erfassten beizulegenden Zeitwerte ändern, hat das Unternehmen dies anzugeben und die Auswirkungen dieser Änderungen offen zu legen. Wie erheblich diese Auswirkungen sind, ist mit Blick auf das Periodenergebnis und die Summe der Vermögenswerte oder der Verbindlichkeiten bzw. — wenn die Änderungen des beizulegenden Zeitwerts im Eigenkapital ausgewiesen werden — auf die Summe des Eigenkapitals zu beurteilen.

(d) wird (c) angewendet, der Gesamtbetrag der Veränderung des anhand eines derartigen Bewertungsverfahrens geschätzten beizulegenden Zeitwerts, der in der Berichtsperiode erfolgswirksam erfasst wurde.

28 Wenn für ein Finanzinstrument kein aktiver Markt besteht, bestimmt ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert anhand eines Bewertungsverfahrens (siehe IAS 39, Paragraphen A74-A79). Den besten Hinweis auf den beizulegenden Zeitwert liefert beim erstmaligen Ansatz jedoch der Transaktionspreis (d. h. der beizulegende Zeitwert des gezahlten oder vereinnahmten Entgelts), es sei denn, die in IAS 39, Paragraph A76 genannten Bedingungen sind erfüllt. Daraus folgt, dass es eine Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert beim erstmaligen Ansatz und dem Betrag geben könnte, der zu diesem Zeitpunkt unter Verwendung eines Bewertungsverfahrens bestimmt werden würde. Wenn eine solche Differenz besteht, hat ein Unternehmen für jede Klasse von Finanzinstrument folgende Angaben zu machen:

(a) seine Rechnungslegungsmethoden zur Erfassung dieser Differenz im Periodenergebnis, um eine Veränderung der Faktoren (einschließlich des Zeitfaktors) widerzuspiegeln, die Marktteilnehmer bei einer Preisfestlegung beachten würden (siehe IAS 39, Paragraph A76A); und

(b) die Summe der im Periodenergebnis noch zu erfassenden Differenzen zu Beginn und am Ende der Berichtsperiode und eine Überleitung der Änderungen dieser Differenz.

29 Angaben über den beizulegenden Zeitwert werden nicht verlangt:

(a) wenn der Buchwert einen angemessenen Näherungswert für den beizulegenden Zeitwert darstellt, beispielsweise bei Finanzinstrumenten wie kurzfristigen Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;

(b) bei einer Finanzinvestition in Eigenkapitalinstrumente, die keinen notierten Marktpreis in einem aktiven Markt haben oder mit diesen verknüpfte Derivate, die gemäß IAS 39 zu den Anschaffungskosten bewertet werden, da ihr beizulegender Zeitwert nicht verlässlich bestimmt werden kann; oder

(c) wenn bei einem Vertrag mit einer ermessensabhängigen Überschussbeteiligung (wie in IFRS 4 beschrieben) deren beizulegender Zeitwert nicht verlässlich bestimmt werden kann.

30 In den in den Paragraphen 29 (b) und (c) beschriebenen Fällen hat ein Unternehmen folgende Angaben zu machen, um Abschlussadressaten zu helfen, sich selbst ein Urteil über das Ausmaß der möglichen Differenzen zwischen dem Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert dieser finanziellen Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten zu bilden:

(a) die Tatsache, dass für diese Finanzinstrumente keine Angaben zum beizulegenden Zeitwert gemacht wurden, da er nicht verlässlich bestimmt werden kann;

(b) eine Beschreibung der Finanzinstrumente, ihres Buchwerts und eine Erklärung, warum der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich bestimmt werden kann;

(c) Informationen über den Markt für diese Finanzinstrumente;

(d) Informationen darüber, ob und auf welche Weise das Unternehmen beabsichtigt, diese Finanzinstrumente zu veräußern; und

(e) die Tatsache, dass Finanzinstrumente, deren beizulegender Zeitwert früher nicht verlässlich bestimmt werden konnte, ausgebucht werden, sowie deren Buchwert zum Zeitpunkt der Ausbuchung und den Betrag des erfassten Gewinns oder Verlusts.

ART UND AUSMASS VON RISIKEN, DIE SICH AUS FINANZINSTRUMENTEN ERGEBEN

31 Ein Unternehmen hat seine Angaben so zu gestalten, dass die Abschlussadressaten Art und Ausmaß der mit Finanzinstrumenten verbundenen Risiken, denen das Unternehmen zum Berichtsstichtag ausgesetzt ist, beurteilen können.

32 Die in den Paragraphen 33–42 geforderten Angaben sind auf Risiken aus Finanzinstrumenten gerichtet und darauf, wie diese gesteuert werden. Zu diesen Risiken gehören u. a. Ausfallrisiken, *Liquiditätsrisiken* und Marktrisiken.

Qualitative Angaben

33 Für jede Risikoart in Verbindung mit Finanzinstrumenten hat ein Unternehmen folgende Angaben zu machen:

(a) Umfang und Ursache der Risiken;

(b) seine Ziele, Methoden und Prozesse zur Steuerung dieser Risiken und die zur Bewertung der Risiken eingesetzten Methoden; und

(c) etwaige Änderungen von (a) oder (b) gegenüber der vorhergehenden Periode.

Quantitative Angaben

34 Für jede Risikoart in Verbindung mit Finanzinstrumenten hat ein Unternehmen folgende Angaben zu machen:

(a) zusammengefasste quantitative Daten bezüglich der Risiken, denen es am Berichtsstichtag ausgesetzt ist. Diese Angaben beruhen auf den intern an die Personen in Schlüsselpositionen erteilten Informationen (wie in IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen* beschrieben), wie zum Beispiel dem Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan des Unternehmens oder dessen Vorsitzenden.

(b) die in den Paragraphen 36-42 geforderten Angaben, sofern sie nicht bereits unter (a) gemacht werden, es sei denn, das Risiko ist unerheblich (siehe IAS 1, Paragraphen 29-31 über die Wesentlichkeit).

(c) Risikokonzentrationen, sofern sie nicht aus (a) und (b) ersichtlich sind.

35 Sind die zum Berichtsstichtag angegebenen quantitativen Daten für die Risiken, denen ein Unternehmen während der Periode ausgesetzt war, nicht repräsentativ, so sind zusätzliche repräsentative Angaben zu machen.

Ausfallrisiko

36 Ein Unternehmen hat für jede Klasse von Finanzinstrumenten folgende Angaben zu machen:

(a) den Betrag, der das maximale Ausfallrisiko, dem das Unternehmen zum Berichtsstichtag ausgesetzt ist, am besten darstellt, wobei gehaltene Sicherheiten oder andere Kreditbesicherungen nicht berücksichtigt werden (z. B. Aufrechnungsvereinbarungen, die nicht die Saldierungskriterien gemäß IAS 32 erfüllen);

(b) im Hinblick auf den unter (a) angegebenen Betrag eine Beschreibung des als Sicherheit gehaltenen Sicherungsgegenstandes und anderer Kreditbesicherungen;

(c) Informationen über die Werthaltigkeit der finanziellen Vermögenswerte, die weder *überfällig* noch wertgemindert sind; und

(d) der Buchwert der finanziellen Vermögenswerte, deren Bedingungen neu verhandelt wurden, da sie anderenfalls überfällig oder wertgemindert gewesen wären.

Finanzielle Vermögenswerte, die entweder überfällig oder wertgemindert sind

37 Ein Unternehmen hat für jede Klasse von finanziellen Vermögenswerten folgende Angaben zu machen:

(a) eine Analyse des Alters der finanziellen Vermögenswerte, die zum Berichtsstichtag überfällig, aber nicht wertgemindert sind;

(b) eine Analyse der finanziellen Vermögenswerte, für die zum Berichtsstichtag einzeln eine Wertminderung festgestellt wurde, einschließlich der Faktoren, die das Unternehmen bei der Festlegung der Wertminderung berücksichtigt hat; und

(c) im Hinblick auf die unter (a) und (b) angegebenen Beträge eine Beschreibung der vom Unternehmen gehaltenen Sicherheiten und anderer Kreditbesicherungen und eine Schätzung ihrer beizulegenden Zeitwerte, sofern dies nicht undurchführbar ist.

Sicherheiten und andere erhaltene Kreditbesicherungen

38 Wenn ein Unternehmen in der Berichtsperiode durch Inbesitznahme von Sicherheiten, die es in Form von Sicherungsgegenständen hält, oder durch Inanspruchnahme anderer Kreditbesicherungen (wie Garantien) finanzielle und nicht-finanzielle Vermögenswerte erhält, und diese den Ansatzkriterien in anderen Standards entsprechen, so hat das Unternehmen Folgendes anzugeben:

(a) Art und Buchwert der erhaltenen Vermögenswerte; und

(b) für den Fall, dass die Vermögenswerte nicht leicht liquidierbar sind, seine Methoden, um derartige Vermögenswerte zu veräußern oder sie in seinem Geschäftsbetrieb einzusetzen.

Liquiditätsrisiko

39 Folgende Angaben sind erforderlich:

(a) eine Analyse der Fälligkeiten von finanziellen Verbindlichkeiten, die die verbleibenden vertraglichen Restlaufzeiten darstellt; sowie

(b) eine Beschreibung, wie das mit (a) verbundene Liquiditätsrisiko gesteuert wird.

Marktrisiko

Sensitivitätsanalyse

40 Sofern ein Unternehmen Paragraph 41 nicht erfüllt, hat es folgende Angaben zu machen:

(a) eine Sensitivitätsanalyse für jede Art von Marktrisiko, dem ein Unternehmen zum Berichtsstichtag ausgesetzt ist und aus der hervorgeht, wie sich Änderungen der relevanten Risikoparameter, die zu diesem Zeitpunkt für möglich gehalten wurden, auf Periodenergebnis und Eigenkapital ausgewirkt haben würden;

(b) die bei der Erstellung der Sensitivitätsanalyse verwendeten Methoden und Annahmen; und

(c) Änderungen der verwendeten Methoden und Annahmen im Vergleich zur vorangegangenen Berichtsperiode sowie die Gründe für diese Änderungen.

41 Wenn ein Unternehmen eine Sensitivitätsanalyse, wie eine Value-at-Risk-Analyse, erstellt, die die gegenseitigen Abhängigkeiten zwischen den Risikoparametern (z. B. Zins- und den Währungsrisiken) widerspiegelt, und diese zur Steuerung der finanziellen Risiken benutzt, kann es diese Sensitivitätsanalyse anstelle der in Paragraph 40 genannten Analyse verwenden. Weiterhin sind folgende Angaben zu machen:

(a) eine Erklärung der für die Erstellung der Sensitivitätsanalyse verwendeten Methoden und der Hauptparameter und Annahmen, die der Analyse zugrunde liegen; sowie

(b) eine Erläuterung der Ziele der verwendeten Methode und der Einschränkungen, die dazu führen können, dass die Informationen die beizulegenden Zeitwerte der betreffenden Vermögenswerte und Verbindlichkeiten nicht vollständig widerspiegeln.

Weitere Angaben zum Marktrisiko

42 Wenn die gemäß Paragraph 40 oder 41 zur Verfügung gestellten Sensitivitätsanalysen für den Risikogehalt eines Finanzinstruments nicht repräsentativ sind (da beispielsweise das Risiko zum Jahresende nicht das Risiko während des Jahres widerspiegelt), hat das Unternehmen diese Tatsache sowie die Gründe anzugeben, weshalb es diese Sensitivitätsanalysen für nicht repräsentativ hält.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

43 Dieser IFRS ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diesen IFRS auf eine frühere Periode an, so ist dies anzugeben.

44 Wenn ein Unternehmen diesen IFRS auf Geschäftsjahre anwendet, die vor dem 1. Januar 2006 beginnen, braucht es für die in den Paragraphen 31-42 geforderten Angaben über Art und Ausmaß der Risiken aus Finanzinstrumenten keine Vergleichsinformationen zu geben.

RÜCKNAHME VON IAS 30

45 Dieser IFRS ersetzt IAS 30 *Angaben im Abschluss von Banken und ähnlichen Finanzinstitutionen*.

Anhang A

Definitionen

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

Ausfallrisiko	Die Gefahr, dass ein Vertragspartner bei einem Geschäft über ein Finanzinstrument bei dem anderen Partner finanzielle Verluste verursacht, da er seinen Verpflichtungen nicht nachkommt.
Währungsrisiko	Das Risiko, dass sich der beizulegende Zeitwert oder die künftigen Zahlungsströme eines Finanzinstruments aufgrund von Wechselkursänderungen verändern.
Zinsänderungsrisiko	Das Risiko, dass sich der beizulegende Zeitwert oder die künftigen Zahlungsströme eines Finanzinstruments aufgrund von Schwankungen der Marktzinssätze verändern.
Liquiditätsrisiko	Das Risiko, dass ein Unternehmen möglicherweise nicht in der Lage ist, die in Zusammenhang mit den finanziellen Verbindlichkeiten eingegangenen Verpflichtungen zu erfüllen.
Darlehensverbindlichkeiten	Darlehensverbindlichkeiten sind finanzielle Verbindlichkeiten mit Ausnahme kurzfristiger Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die den üblichen Zahlungsfristen unterliegen.
Marktrisiko	Das Risiko, dass sich der beizulegende Zeitwert oder die künftigen Zahlungsströme eines Finanzinstruments aufgrund von Schwankungen der Marktpreise verändern. Das Marktrisiko beinhaltet drei Arten von Risiken: **Währungsrisiko, Zinsänderungsrisiko und sonstige Preisrisiken.**
Sonstige Preisrisiken	Das Risiko, dass sich der beizulegende Zeitwert oder die künftigen Zahlungsströme eines Finanzinstruments aufgrund von Marktpreisschwankungen (mit Ausnahme solcher, die von **Zinsänderungs-** oder **Währungsrisiken** hervorgerufen werden) verändern, sei es, dass diese Änderungen spezifischen Faktoren des einzelnen Finanzinstruments oder seinem Emittenten zuzuordnen sind, oder, dass sich diese Faktoren auf alle am Markt gehandelten ähnlichen Finanzinstrumente auswirken.
überfällig	Ein finanzieller Vermögenswert ist überfällig, wenn eine Gegenpartei eine Zahlung nicht vertragsgemäß geleistet hat.

Die folgenden Begriffe sind in IAS 32 Paragraph 11 oder IAS 39 Paragraph 9 definiert und werden in diesem IFRS in der in IAS 32 und IAS 39 angegebenen Bedeutung verwendet.

— fortgeführte Anschaffungskosten eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit

— zur Veräußerung verfügbare finanzielle Vermögenswerte

— Ausbuchung

— Derivat

— Effektivzinsmethode

— Eigenkapitalinstrument

— beizulegender Zeitwert

— finanzieller Vermögenswert

— Finanzinstrument

— finanzielle Verbindlichkeit

— finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden

— finanzielle Garantie

— zu Handelszwecken gehaltene finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten

— erwartete Transaktion

— Sicherungsinstrument

— bis zur Endfälligkeit zu haltende Finanzinvestitionen

— Kredite und Forderungen

— marktüblicher Kauf oder Verkauf

Anhang B

Leitlinien für die Anwendung

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

KLASSEN VON FINANZINSTRUMENTEN UND UMFANG DER ANGABEPFLICHTEN (PARAGRAPH 6)

B1 Paragraph 6 verlangt von einem Unternehmen, die Finanzinstrumente in Klassen einzuordnen, die der Art der veröffentlichten Angaben angemessen sind und den Merkmalen dieser Finanzinstrumente Rechnung tragen. Die in Paragraph 6 beschriebenen Klassen werden vom Unternehmen bestimmt und unterscheiden sich demzufolge von den in IAS 39 spezifizierten Kategorien von Finanzinstrumenten (in denen festgelegt ist, wie Finanzinstrumente bewertet werden und wie die Änderungen des beizulegenden Zeitwerts erfasst werden).

B2 Bei der Bestimmung von Klassen von Finanzinstrumenten hat ein Unternehmen zumindest:

(a) zwischen den Finanzinstrumenten, die zu fortgeführten Anschaffungskosten, und denen, die mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet werden, zu unterscheiden;

(b) die nicht in den Anwendungsbereich dieses IFRS fallenden Finanzinstrumente als gesonderte Klasse(n) zu behandeln.

B3 Ein Unternehmen entscheidet angesichts der individuellen Umstände, wie viele Details es angibt, um den Anforderungen dieses IFRS gerecht zu werden, wie viel Gewicht es auf verschiedene Aspekte dieser Vorschriften legt und wie es Informationen zusammenfasst, um das Gesamtbild darzustellen, ohne dabei Informationen mit unterschiedlichen Eigenschaften zu kombinieren. Es ist notwendig abzuwägen zwischen einem überladenen Bericht mit ausschweifenden Ausführungen zu Details, die dem Abschlussadressaten möglicherweise wenig nützen, und der Verschleierung wichtiger Informationen durch zu weit gehende Verdichtung. So darf ein Unternehmen beispielsweise wichtige Informationen nicht dadurch verschleiern, dass es sie unter zahlreichen unbedeutenden Details aufführt. Ein Unternehmen darf Informationen auch nicht so zusammenfassen, dass wichtige Unterschiede zwischen einzelnen Geschäftsvorfällen oder damit verbundenen Risiken verschleiert werden.

BEDEUTUNG DER FINANZINSTRUMENTE FÜR DIE VERMÖGENS-, FINANZ- UND ERTRAGSLAGE

Finanzielle Verbindlichkeiten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden (Paragraphen 10 und 11)

B4 Stuft ein Unternehmen eine finanzielle Verbindlichkeit als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten ein, so muss es gemäß Paragraph 10(a) angeben, um welchen Betrag sich der beizulegende Zeitwert der finanziellen Verbindlichkeit durch Änderungen beim Ausfallrisiko dieser Verbindlichkeit ändert. Paragraph 10(a)(i) gestattet es einem Unternehmen, diesen Betrag als den Betrag der Änderung des beizulegenden Zeitwerts der Verbindlichkeit anzugeben, der nicht den veränderten Marktbedingungen zuzurechnen ist, die zu Marktrisiken führen. Bestehen die einzigen relevanten Änderungen der Marktbedingungen bei einer Verbindlichkeit in Änderungen eines beobachtbaren (Referenz-) Zinssatzes, kann dieser Betrag wie folgt geschätzt werden:

(a) Zunächst berechnet das Unternehmen anhand des beobachtbaren Marktpreises sowie der vertraglichen Zahlungsströme der Verbindlichkeit zu Beginn der Berichtsperiode die interne Verzinsung der Verbindlichkeit. Von dieser Verzinsung wird der beobachtbare (Referenz-)Zinssatz zu Beginn der Berichtsperiode abgezogen, um den instrumentspezifischen Bestandteil der internen Verzinsung zu ermitteln.

(b) Als nächstes berechnet das Unternehmen den Barwert der mit der Verbindlichkeit verbundenen Zahlungsströme und zieht zu diesem Zweck die vertraglichen Zahlungsströme der Verbindlichkeit am Ende der Berichtsperiode sowie einen Abzinsungssatz heran, der der Summe aus (i) dem beobachtbaren (Referenz-) Zinssatz am Ende der Berichtsperiode und (ii) dem unter (a) ermittelten instrumentspezifischen Bestandteil der internen Verzinsung entspricht.

(c) Die Differenz zwischen dem beobachtbaren Marktpreis der Verbindlichkeit am Ende der Berichtsperiode und dem unter (b) ermittelten Betrag entspricht dem beizulegenden Zeitwert, der nicht auf Änderungen des beobachtbaren (Referenz-) Zinssatzes zurückzuführen ist. Dies ist der anzugebende Betrag.

Dieses Beispiel beruht auf der Annahme, dass Änderungen des beizulegenden Zeitwerts, die nicht auf ein geändertes Ausfallrisiko des Finanzinstruments oder auf Zinsänderungen zurückzuführen sind, unerheblich sind. Enthält das Finanzinstrument in diesem Beispiel ein eingebettetes Derivat, bleibt die Änderung des beizulegenden Zeitwerts dieses eingebetteten Derivats bei der Ermittlung des Betrags gemäß Paragraph 10(a) unberücksichtigt.

Weitere Angaben — Rechnungslegungsmethoden (Paragraph 21)

B5 Nach Paragraph 21 sind die bei Erstellung des Abschlusses herangezogenen Bewertungsgrundlage(n) sowie die sonstigen für das Verständnis des Abschlusses relevanten Rechnungslegungsmethoden anzugeben. Für Finanzinstrumente können diese Angaben folgende Informationen umfassen:

(a) für finanzielle Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft werden:

(i) die Art der finanziellen Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten, die das Unternehmen als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet eingestuft hat;

(ii) die Kriterien für eine solche Einstufung dieser finanziellen Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten beim erstmaligen Ansatz; und

(iii) wie das Unternehmen die in IAS 39, Paragraphen 9, 11A bzw. 12 genannten Kriterien für eine solche Einstufung erfüllt hat. Bei Finanzinstrumenten, die gemäß Buchstabe (b) Ziffer (i) der in IAS 39 enthaltenen Definition eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit, der/die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, eingestuft wurden, beinhalten diese Angaben eine Schilderung der zugrunde liegenden Umstände, die sonst zu Inkongruenzen bei der Bewertung oder dem Ansatz geführt hätten. Bei Finanzinstrumenten, die gemäß Buchstabe (b) Ziffer (ii) der in IAS 39 enthaltenen Definition eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit, der/die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, eingestuft werden, beinhalten diese Angaben eine Schilderung, wie die Einstufung als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet mit der dokumentierten Risikomanagement- oder Anlagestrategie des Unternehmens in Einklang steht.

(b) die Kriterien für eine Einstufung der finanziellen Vermögenswerte als zur Veräußerung verfügbar.

(c) ob Kassageschäfte von finanziellen Vermögenswerten zum Handelstag oder zum Erfüllungstag bilanziert werden (siehe IAS 39, Paragraph 38).

(d) wenn ein Wertberichtigungsposten verwendet wird, um den Buchwert von finanziellen Vermögenswerten, die durch Kreditausfälle wertgemindert sind, zu reduzieren:

(i) die Kriterien zur Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem der Buchwert der wertgeminderten finanziellen Vermögenswerte direkt reduziert wird (oder im Fall einer Wertaufholung einer Wertminderung direkt erhöht wird) und wann der Wertberichtigungsposten verwendet wird; und

(ii) die Kriterien für die Ausbuchung von Beträgen des Wertberichtigungskontos gegen den Buchwert wertgeminderter finanzieller Vermögenswerte (siehe Paragraph 16).

(e) wie Nettogewinne oder -verluste aus jeder Kategorie von Finanzinstrumenten eingestuft werden (siehe Paragraph 20(a)), ob beispielsweise die Nettogewinne oder -verluste aus Posten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, Zins- oder Dividendenerträge enthalten.

(f) die Kriterien, nach denen ein Unternehmen feststellt, dass ein objektiver Hinweis auf einen eingetretenen Wertminderungsaufwand vorliegt (siehe Paragraph 20(e)).

(g) wenn die Bedingungen der finanziellen Vermögenswerte neu verhandelt wurden, da sie andernfalls überfällig oder wertgemindert sein würden, sind die Rechnungslegungsmethoden für die finanziellen Vermögenswerte anzugeben, die Gegenstand der neu verhandelten Bedingungen sind (siehe Paragraph 36(d)).

Gemäß IAS 1, Paragraph 113 muss das Unternehmen außerdem in der zusammenfassenden Darstellung der maßgeblichen Rechnungslegungsmethoden oder in den sonstigen Erläuterungen die Ermessensausübung des Managements bei der Anwendung der Rechnungslegungsmethoden — mit Ausnahme solcher, bei denen Schätzungen verwendet werden — angeben, die die Beträge im Abschluss am meisten beeinflussen.

ART UND AUSMASS VON RISIKEN, DIE SICH AUS FINANZINSTRUMENTEN ERGEBEN (PARAGRAPHEN 31-42)

B6 Die in den Paragraphen 31-42 geforderten Angaben sind entweder im Abschluss oder mittels eines Querverweises vom Abschluss zu einer anderen Verlautbarung zu machen, wie beispielsweise einem Lage- oder Risikobericht, der den Abschlussadressaten zu denselben Bedingungen und zur selben Zeit wie der Abschluss zugänglich ist. Ohne diese anhand eines Querverweises eingebrachten Informationen ist der Abschluss unvollständig.

Quantitative Angaben (Paragraph 34)

B7 Paragraph 34(a) verlangt die Angabe von zusammengefassten quantitativen Daten über die Risiken, denen ein Unternehmen ausgesetzt ist, die auf den intern Personen in Schlüsselpositionen des Unternehmens erteilten Informationen beruhen. Wenn ein Unternehmen verschiedene Methoden zur Risikosteuerung einsetzt, hat es die Angaben zu machen, die es durch die Methode(n), die die relevantesten und verlässlichsten Informationen liefern, erhalten hat. In IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* werden Relevanz und Zuverlässigkeit erörtert.

B8 Paragraph 34(c) verlangt Angaben über Risikokonzentrationen. Risikokonzentrationen entstehen bei Finanzinstrumenten mit ähnlichen Merkmalen, die ähnlich auf wirtschaftliche und sonstige Änderungen reagieren. Die Identifizierung von Risikokonzentrationen verlangt eine Ermessensausübung, bei der die individuellen Umstände des Unternehmens berücksichtigt werden. Die Angaben über Risikokonzentrationen umfassen:

(a) eine Beschreibung über die Art und Weise, wie das Management die Konzentrationen ermittelt;

(b) eine Beschreibung des gemeinsamen Merkmals, das für jedes Risikobündel charakteristisch ist (z. B. Vertragspartner, geografisches Gebiet, Währung oder Markt); und

(c) den Gesamtbetrag der Risikoposition aller Finanzinstrumente, die dieses gemeinsame Merkmal aufweisen.

Maximale Ausfallrisikoposition (Paragraph 36(a))

B9 Paragraph 36(a) verlangt die Angabe des Betrags, der das maximale Ausfallrisiko des Unternehmens am besten widerspiegelt. Bei finanziellen Vermögenswerten ist dies in der Regel der Bruttobuchwert abzüglich

(a) aller gemäß IAS 32 saldierten Beträge und

(b) jedem gemäß IAS 39 erfassten Wertminderungsaufwand.

B10 Tätigkeiten, die zu Ausfallrisiken und zum damit verbundenen maximalen Ausfallrisiko führen, umfassen u. a.:

(a) Gewährung von Krediten und Forderungen an Kunden und Geldanlagen bei anderen Unternehmen. In diesen Fällen ist das maximale Ausfallrisiko der Buchwert der betreffenden finanziellen Vermögenswerte.

(b) Abschluss von derivativen Verträgen, wie Devisenkontrakten, Zinsswaps und Kreditderivaten. Wenn der daraus folgende Vermögenswert zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, wird das maximale Ausfallrisiko am Berichtsstichtag dem Buchwert entsprechen.

(c) Gewährung finanzieller Garantien. In diesem Falle entspricht das maximale Ausfallrisiko dem maximalen Betrag, den ein Unternehmen zu zahlen haben könnte, wenn die Garantie in Anspruch genommen wird. Dieser Betrag kann erheblich größer sein als der als Verbindlichkeit angesetzte Betrag.

(d) Eine Kreditzusage, die über ihre gesamte Dauer unwiderruflich ist oder nur bei einer wesentlichen nachteiligen Veränderung widerrufen werden kann. Wenn der Emittent die Kreditzusage nicht auf Nettobasis in Zahlungsmitteln oder einem anderen Finanzinstrument erfüllen kann, bildet der gesamte Betrag der Verpflichtung das maximale Ausfallrisiko. Dies ist der Fall aufgrund der Unsicherheit, ob in Zukunft auf den Betrag eines ungenutzten Teils zurückgegriffen werden kann. Dieser Betrag kann erheblich über dem als Verbindlichkeit angesetzten Betrag liegen.

Analyse der vertraglichen Restlaufzeiten (Paragraph 39(a))

B11 Bei der Erstellung der von Paragraph 39(a) geforderten Analyse der vertraglichen Restlaufzeiten für finanzielle Verbindlichkeiten hat ein Unternehmen nach eigenem Ermessen eine angemessene Anzahl von Zeitbändern zu bestimmen. So könnte es beispielsweise die folgenden Zeitbänder als für seine Belange angemessen festlegen:

(a) bis zu einem Monat;

(b) länger als ein Monat und bis zu drei Monaten;

(c) länger als drei Monate und bis zu einem Jahr; und

(d) länger als ein Jahr und bis zu fünf Jahren.

B12 Kann eine Gegenpartei wählen, zu welchem Zeitpunkt ein Betrag zu zahlen ist, ist die Verbindlichkeit zum frühestmöglichen Termin, zu dem das Unternehmen zur Zahlung aufgefordert werden kann, einzubeziehen. Finanzielle Verbindlichkeiten, die ein Unternehmen beispielsweise auf Verlangen zurückzahlen muss (z. B. Sichteinlagen), sind in das früheste Zeitband einzubeziehen.

B13 Ist ein Unternehmen zur Leistung von Teilzahlungen verpflichtet, so ist jede Teilzahlung der frühesten Periode zuzuordnen, in der das Unternehmen zur Zahlung aufgefordert werden kann. Eine nicht in Anspruch genommene Kreditzusage ist beispielsweise dem Zeitband zuzuordnen, das den frühesten Termin, zu dem sie in Anspruch genommen werden kann, enthält.

B14 Die Beträge, die in der Analyse der Restlaufzeiten angegeben werden, sind die vertraglichen, nicht abgezinsten Zahlungsströme, wie zum Beispiel:

(a) Verpflichtungen aus Finanzierungsleasing auf Bruttobasis (vor Abzug der Finanzierungskosten);

(b) in Terminvereinbarungen genannte Preise zum Kauf finanzieller Vermögenswerte gegen Barmittel;

(c) Nettobetrag für einen Festzinsempfänger-Swap, für den Nettocashflows getauscht werden;

(d) vertraglich festgelegte, im Rahmen eines derivativen Finanzinstruments zu tauschende Beträge (z. B. ein Währungsswap), für die Zahlungen auf Bruttobasis getauscht werden; und

(e) Kreditverpflichtungen auf Bruttobasis.

Solche nicht abgezinsten Zahlungsströme unterscheiden sich von dem in der Bilanz ausgewiesenen Betrag, da dieser auf abgezinsten Zahlungsströmen basiert.

B15 Falls angemessen, hat ein Unternehmen in der in Paragraph 39(a) vorgeschriebenen Analyse der vertraglichen Restlaufzeiten finanzieller Verbindlichkeiten die Analyse der derivativen Finanzinstrumente von der der nicht-derivativen Finanzinstrumente zu trennen. Es wäre beispielsweise angemessen, zwischen den Zahlungsströmen aus derivativen Finanzinstrumenten und aus nicht-derivativen Finanzinstrumenten zu unterscheiden, wenn die Zahlungsströme aus derivativen Finanzinstrumenten auf Bruttobasis ausgeglichen werden. Grund dafür ist, dass die Bruttomittelabflüsse von entsprechenden Mittelzuflüssen begleitet werden können.

B16 Wenn der zu zahlende Betrag nicht festgelegt ist, wird der angegebene Betrag im Hinblick auf die am Bilanzstichtag vorherrschenden Bedingungen bestimmt. Wenn beispielsweise der zu zahlende Betrag aufgrund von Indexänderungen variiert, kann der angegebene Betrag auf dem Niveau des Index am Berichtsstichtag basieren.

Marktrisiko — Sensitivitätsanalyse (Paragraphen 40 und 41)

B17 Paragraph 40(a) verlangt eine Sensitivitätsanalyse für jede Art von Marktrisiko, dem das Unternehmen ausgesetzt ist. Gemäß Paragraph B3 entscheidet ein Unternehmen, wie es Informationen zusammenfasst, um ein Gesamtbild zu vermitteln, ohne Informationen mit verschiedenen Merkmalen über Risiken aus sehr unterschiedlichen wirtschaftlichen Umfeldern zu kombinieren. Zum Beispiel:

(a) ein Unternehmen, das mit Finanzinstrumenten handelt, kann Angaben über zu Handelszwecken gehaltene Finanzinstrumente getrennt von denen machen, die nicht zu Handelszwecken gehalten werden.

(b) ein Unternehmen würde nicht die Marktrisiken aus Hochinflationsgebieten mit denen aus Gebieten mit einer sehr niedrigen Inflationsrate zusammenfassen.

Ist ein Unternehmen nur einer Art von Marktrisiko ausschließlich unter einheitlichen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen ausgesetzt, muss es die Angaben nicht aufschlüsseln.

B18 Gemäß Paragraph 40(a) ist eine Sensitivitätsanalyse durchzuführen, um die Auswirkungen von für möglich gehaltenen Änderungen der Risikoparameter (z. B. maßgebliche Marktzinsen, Devisenkurse, Aktienkurse oder Rohstoffpreise) auf das Periodenergebnis und Eigenkapital aufzuzeigen. Zu diesem Zweck:

(a) müssen Unternehmen nicht ermitteln, wie das Periodenergebnis ausgefallen wäre, wenn die relevanten Risikoparameter anders gewesen wären. Stattdessen geben Unternehmen die Auswirkungen auf das Periodenergebnis und Eigenkapital am Bilanzstichtag an, wobei angenommen wird, dass eine für möglich gehaltene Änderung der relevanten Risikoparameter am Bilanzstichtag eingetreten ist und auf die zu diesem Zeitpunkt bestehenden Risikopositionen angewendet wurde. Hat ein Unternehmen beispielsweise am Jahresende eine Verbindlichkeit mit variabler Verzinsung, würde es die Auswirkungen auf das Periodenergebnis (z. B. Zinsaufwendungen) für das laufende Jahr angeben, wenn sich die Zinsen in plausiblem Umfang verändert hätten.

(b) Unternehmen müssen nicht die Auswirkungen jeder Änderung innerhalb eines Bereichs von für möglich gehaltenen Änderungen der relevanten Risikoparameter auf das Periodenergebnis und Eigenkapital angeben. Angaben zu den Auswirkungen der Änderungen im Rahmen einer plausiblen Spanne wären ausreichend.

B19 Bei der Bestimmung einer für möglich gehaltenen Änderung der relevanten Risikovariablen hat ein Unternehmen folgende Punkte zu berücksichtigen:

(a) das wirtschaftliche Umfeld, in dem es tätig ist. Eine für möglich gehaltene Änderung darf weder unwahrscheinliche oder „Worst-case"-Szenarien noch „Stresstests" enthalten. Wenn zudem das Ausmaß der Änderungen der zugrunde liegenden Risikoparameter stabil ist, braucht das Unternehmen die gewählte für möglich gehaltene Änderung der Risikovariablen nicht abzuändern. Angenommen, die Zinsen betragen 5 Prozent und ein Unternehmen ermittelt, dass eine Schwankung der Zinsen von ± 50 Basispunkten vernünftigerweise möglich ist. Wenn die Zinssätze auf 4,5 Prozent oder 5,5 Prozent anstiegen, würde es die Auswirkungen im Periodenergebnis und im Eigenkapital angeben. In der folgenden Berichtsperiode wurden die Zinsen auf 5,5 Prozent angehoben. Das Unternehmen ist weiterhin der Auffassung, dass Zinsen um ± 50 Basispunkte schwanken können (d. h. das Ausmaß der Änderung der Zinsen bleibt stabil). Wenn die Zinssätze auf 5 Prozent oder 6 Prozent geändert würden, würde das Unternehmen die Auswirkungen im Periodenergebnis und im Eigenkapital angeben. Das Unternehmen wäre nicht verpflichtet, seine Einschätzung, dass Zinsen vernünftigerweise um ± 50 Basispunkte schwanken können, zu revidieren, es sei denn, es gibt einen substanziellen Hinweis darauf, dass die Zinsen erheblich volatiler geworden sind.

(b) die Zeitspanne, für die es seine Einschätzung durchführt. Die Sensitivitätsanalyse hat die Auswirkungen der Änderungen zu zeigen, die für die Periode als vernünftigerweise möglich gelten, bis das Unternehmen diese Angaben erneut offen legt, was normalerweise in der folgenden Berichtsperiode geschieht.

B20 Paragraph 41 erlaubt einem Unternehmen, eine Sensitivitätsanalyse zu verwenden, die die wechselseitigen Beziehungen zwischen den Risikoparametern widerspiegelt, wie beispielsweise die Value-at-Risk-Methode, wenn es diese Analyse zur Steuerung seines Finanzrisikos verwendet. Dies gilt auch dann, wenn eine solche Methode nur das Verlustpotenzial, nicht aber das Gewinnpotenzial bewertet. Ein solches Unternehmen könnte Paragraph 41(a) erfüllen, indem es die verwendete Art des Value-at-Risk-Modells offen legt (z. B. ob dieses Modell auf der Monte-Carlo-Simulation beruht), eine Erklärung darüber abgibt, wie das Modell funktioniert, und die wesentlichen Annahmen (z. B. Haltedauer und Konfidenzniveau) erläutert. Unternehmen können auch die historische Betrachtungsperiode und die auf diese Beobachtungen angewendeten Gewichtungen innerhalb der entsprechenden Periode angeben, sowie eine Erläuterung darüber, wie Optionen bei diesen Berechnungen behandelt werden und welche Volatilitäten und Korrelationen (oder alternative Monte-Carlo-Simulationen der Wahrscheinlichkeitsverteilung) verwendet werden.

B21 Ein Unternehmen hat für alle Geschäftsfelder Sensitivitätsanalysen vorzulegen, kann aber für verschiedene Klassen von Finanzinstrumenten unterschiedliche Arten von Sensitivitätsanalysen vorsehen.

Zinsänderungsrisiko

B22 Ein *Zinsänderungsrisiko* entsteht bei zinsbringenden, in der Bilanz angesetzten Finanzinstrumenten (wie Krediten und Forderungen sowie emittierten Schuldinstrumenten) und bei einigen Finanzinstrumenten, die nicht in der Bilanz angesetzt sind (wie gewissen Kreditverpflichtungen).

Währungsrisiko

B23 Das *Währungsrisiko* (Devisenkursrisiko) entsteht bei Finanzinstrumenten, die auf eine Fremdwährung lauten, d. h. auf eine andere Währung als auf die funktionale Währung, in der sie bewertet werden. Für die Zwecke dieses IFRS entstehen Währungsrisiken nicht aus Finanzinstrumenten, die keine monetären Posten sind, noch aus Finanzinstrumenten, die auf die funktionale Währung lauten.

B24 Eine Sensitivitätsanalyse wird für jede Währung, deren Risiko ein Unternehmen besonders ausgesetzt ist, angegeben.

Sonstige Preisrisiken

B25 *Sonstige Preisrisiken* entstehen bei Finanzinstrumenten aufgrund von Änderungen der Warenpreise oder der Aktienkurse. Zur Erfüllung von Paragraph 40 könnte ein Unternehmen die Auswirkungen eines Rückgangs eines spezifischen Aktienmarktindex, von Warenpreisen oder anderen Risikovariablen angeben. Gewährt ein Unternehmen beispielsweise Restwertgarantien, die in Finanzinstrumenten bestehen, so gibt das Unternehmen eine Wertsteigerung oder einen Wertrückgang der Vermögenswerte an, auf die sich die Garantien beziehen.

B26 Zwei Beispiele von Finanzinstrumenten, die zu Aktienkursrisiken führen, sind (a) ein Bestand an Aktien eines anderen Unternehmens und (b) eine Anlage in einen Fonds, der wiederum Investitionen in Eigenkapitalinstrumente hält. Zu den weiteren Beispielen gehören Terminkontrakte und Optionen zum Kauf oder Verkauf von bestimmten Mengen von Eigenkapitalinstrumenten sowie Swaps, die an Aktienkurse gebunden sind. Änderungen der Marktpreise der zugrunde liegenden Eigenkapitalinstrumente wirken sich auf die beizulegenden Zeitwerte dieser Finanzinstrumente aus.

B27 Gemäß Paragraph 40(a) wird die Sensitivität des Gewinns und Verlustes (der beispielsweise aus Instrumenten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert eingestuft werden, und aus Wertminderungen von zur Veräußerung verfügbaren finanziellen Vermögenswerten stammt) getrennt von der Sensitivität des Eigenkapitals (das beispielsweise aus Instrumenten, die als zur Veräußerung verfügbar eingestuft werden, stammt) angegeben.

B28 Finanzinstrumente, die ein Unternehmen als Eigenkapitalinstrumente eingestuft hat, werden nicht neu bewertet. Das Aktienkursrisiko dieser Instrumente wirkt sich weder auf das Periodenergebnis noch auf das Eigenkapital aus. Demzufolge ist keine Sensitivitätsanalyse erforderlich.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 8

Geschäftssegmente

GRUNDPRINZIP

1 Ein Unternehmen hat Informationen anzugeben, anhand derer Abschlussadressaten die Art und die finanziellen Auswirkungen der von ihm ausgeübten Geschäftstätigkeiten sowie das wirtschaftliche Umfeld, in dem es tätig ist, beurteilen können.

ANWENDUNGSBEREICH

2 Dieser IFRS ist anwendbar auf:

(a) den Einzelabschluss eines Unternehmens:

(i) dessen Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente an einem öffentlichen Markt gehandelt werden (d. h. einer inländischen oder ausländischen Börse oder einem OTC-Markt, einschließlich lokaler und regionaler Märkte); oder

(ii) das seinen Abschluss einer Wertpapieraufsichtsbehörde oder einer anderen Regulierungsbehörde zwecks Emission beliebiger Kategorien von Instrumenten an einem öffentlichen Markt vorlegt; und

(b) den Konzernabschluss einer Gruppe mit einem Mutterunternehmen:

(i) dessen Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente an einem öffentlichen Markt gehandelt werden (d. h. einer inländischen oder ausländischen Börse oder einem OTC-Markt, einschließlich lokaler und regionaler Märkte); oder

(ii) das seinen Konzernabschluss einer Wertpapieraufsichtsbehörde oder einer anderen Regulierungsbehörde zwecks Emission beliebiger Kategorien von Instrumenten an einem öffentlichen Markt vorlegt.

3 Entscheidet sich ein Unternehmen, das nicht zur Anwendung dieses IFRS verpflichtet ist, Informationen über Segmente anzugeben, die diesem IFRS nicht genügen, so darf es diese Informationen nicht als Segmentinformationen bezeichnen.

4 Enthält ein Geschäftsbericht sowohl den Konzernabschluss eines Mutternunternehmens, das in den Anwendungsbereich dieses IFRS fällt, als auch dessen Einzelabschluss, sind die Segmentinformationen lediglich im Konzernabschluss zu machen.

GESCHÄFTSSEGMENTE

5 Ein Geschäftssegment ist ein Unternehmensbestandteil:

(a) der Geschäftstätigkeiten betreibt, mit denen Umsatzerlöse erwirtschaftet werden und bei denen Aufwendungen anfallen können (einschließlich Umsatzerlöse und Aufwendungen im Zusammenhang mit Geschäftsvorfällen mit anderen Bestandteilen desselben Unternehmens),

(b) dessen Betriebsergebnisse regelmäßig von der verantwortlichen Unternehmensinstanz im Hinblick auf Entscheidungen über die Allokation von Ressourcen zu diesem Segment und die Bewertung seiner Ertragskraft überprüft werden; und

(c) für den separate Finanzinformationen vorliegen.

Ein Geschäftssegment kann Geschäftstätigkeiten ausüben, für das es noch Umsatzerlöse erwirtschaften muss. So können z. B. Gründungstätigkeiten Geschäftssegmente vor der Erwirtschaftung von Umsatzerlösen sein.

6 Nicht jeder Teil eines Unternehmens ist notwendigerweise ein Geschäftssegment oder Teil eines Geschäftssegmentes. So kann/können z. B. der Hauptsitz eines Unternehmens oder einige wichtige Abteilungen überhaupt keine Umsatzerlöse erwirtschaften oder aber Umsatzerlöse, die nur gelegentlich für die Tätigkeiten des Unternehmens anfallen. In diesem Fall wären sie keine Geschäftssegmente. Im Sinne dieses IFRS sind Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses keine Geschäftssegmente.

7 Der Begriff „verantwortliche Unternehmensinstanz" bezeichnet eine Funktion, bei der es sich nicht unbedingt um die eines Managers mit einer bestimmten Bezeichnung handeln muss. Diese Funktion besteht in der Allokation von Ressourcen für die Geschäftssegmente eines Unternehmens sowie der Bewertung ihrer Ertragskraft. Oftmals handelt es sich bei der verantwortlichen Unternehmensinstanz um den Vorsitzenden des Geschäftsführungsorgans oder um seinen „Chief Operating Officer". Allerdings kann es sich dabei auch um eine Gruppe geschäftsführender Direktoren oder sonstige handeln.

8 Viele Unternehmen grenzen ihre Geschäftssegmente anhand der drei in Paragraph 5 genannten Merkmale ab. Allerdings kann ein Unternehmen auch Berichte vorlegen, in denen die Geschäftstätigkeiten auf vielfältigste Art und Weise dargestellt werden. Verwendet die verantwortliche Unternehmensinstanz mehr als eine Reihe von Segmentinformationen, können andere Faktoren zur Identifizierung einer Reihe von Bereichen als die Geschäftssegmente des Unternehmens herangezogen werden. Dazu zählen die Wesensart der Geschäftstätigkeiten jedes Bereichs, das Vorhandensein von Führungskräften, die dafür verantwortlich sind, und die dem Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan vorgelegten Informationen.

9 In der Regel hat ein Geschäftssegment ein Segmentmanagement, das direkt der verantwortlichen Unternehmensinstanz unterstellt ist und regelmäßige Kontakte mit ihr pflegt, um über die Tätigkeiten, die Finanzergebnisse, Prognosen oder Pläne für das betreffende Segment zu diskutieren. Der Begriff „Segmentmanagement" bezeichnet eine Funktion, bei der es sich nicht unbedingt um die eines Managers mit einer bestimmten Bezeichnung handeln muss. Die verantwortliche Unternehmensinstanz kann zugleich das Segmentmanagement für einige Geschäftssegmente sein. Ein einzelner Manager kann das Segmentmanagement für mehr als ein Geschäftssegment ausüben. Wenn die Merkmale von Paragraph 5 auf mehr als eine Reihe von Bereichen einer Organisation zutreffen, es aber nur eine Reihe gibt, für die das Segmentmanagement verantwortlich ist, so stellt diese Reihe von Bereichen die Geschäftssegmente dar.

10 Die Merkmale von Paragraph 5 können auf zwei oder mehrere sich überschneidende Reihen von Bereichen zutreffen, für die die Manager verantwortlich sind. Diese Struktur wird manchmal als eine Matrixorganisation bezeichnet. In einigen Unternehmen sind manche Manager beispielsweise für die unterschiedlichen Produkt- und Dienstleistungslinien weltweit verantwortlich, wohingegen andere Manager für bestimmte geografische Gebiete zuständig sind. Die verantwortliche Unternehmensinstanz überprüft die Betriebsergebnisse beider Reihen von Bereichen, für die beiderseits Finanzinformationen vorliegen. In einem solchen Fall bestimmt das Unternehmen unter Bezugnahme auf das Grundprinzip, welche Reihe von Bereichen die Geschäftssegmente darstellen.

BERICHTSPFLICHTIGE SEGMENTE

11 Ein Unternehmen berichtet gesondert über jedes Geschäftssegment, das:

(a) gemäß den Paragraphen 5-10 abgegrenzt wurde oder das Ergebnis der Zusammenfassung von zwei oder mehreren dieser Segmente gemäß Paragraph 12 ist, und

(b) die quantitativen Schwellenwerte von Paragraph 13 überschreitet.

In den Paragraphen 14-19 werden andere Situationen angegeben, in denen gesonderte Informationen über ein Geschäftssegment vorgelegt werden müssen.

Kriterien für die Zusammenfassung

12 Die Geschäftssegmente weisen oftmals eine ähnliche langfristige Ertragsentwicklung auf, wenn sie vergleichbare wirtschaftliche Merkmale haben. Z. B. geht man von ähnlichen langfristigen Durchschnittsbruttogewinnmargen bei zwei Geschäftssegmenten aus, wenn ihre wirtschaftlichen Merkmale vergleichbar sind. Zwei oder mehrere Geschäftssegmente können zu einem einzigen zusammengefasst werden, sofern die Zusammenfassung mit dem Grundprinzip dieses IFRS vereinbar ist, die Segmente vergleichbare wirtschaftliche Merkmale aufweisen und auch hinsichtlich jedes der nachfolgend genannten Aspekte vergleichbar sind:

(a) Art der Produkte und Dienstleistungen;

(b) Art der Produktionsprozesse;

(c) Art oder Gruppe der Kunden für die Produkte und Dienstleistungen;

(d) Methoden des Vertriebs ihrer Produkte oder der Erbringung von Dienstleistungen; und

(e) falls erforderlich, Art der regulatorischen Rahmenbedingungen, z. B. im Bank- oder Versicherungswesen oder bei öffentlichen Versorgungsbetrieben.

Quantitative Schwellenwerte

13 Ein Unternehmen legt gesonderte Informationen über ein Geschäftssegment vor, das einen der nachfolgend genannten quantitativen Schwellenwerte erfüllt:

(a) Sein ausgewiesener Umsatzerlös, einschließlich der Verkäufe an externe Kunden und Verkäufe oder Transfers zwischen den Segmenten, beträgt mindestens 10 % der zusammengefassten internen und externen Umsatzerlösen aller Geschäftssegmente.

(b) Der absolute Betrag seines ausgewiesenen Ergebnisses entspricht mindestens 10 % des höheren der beiden nachfolgend genannten absoluten Werte: (i) des zusammengefassten ausgewiesenen Gewinns aller Geschäftssegmente, die keinen Verlust gemeldet haben; (ii) des zusammengefassten ausgewiesenen Verlusts aller Geschäftssegmente, die einen Verlust gemeldet haben.

(c) Seine Vermögenswerte haben einen Anteil von mindestens 10 % an den kumulierten Aktiva aller Geschäftssegmente.

Geschäftssegmente, die keinen dieser quantitativen Schwellenwerte erfüllen, können als berichtspflichtig angesehen und gesondert angegeben werden, wenn die Geschäftsführung der Auffassung ist, dass Informationen über das Segment für die Abschlussadressaten nützlich wären.

14 Ein Unternehmen kann Informationen über Geschäftssegmente, die die quantitativen Schwellenwerte nicht erfüllen, mit Informationen über andere Geschäftssegmente, die diese Schwellenwerte ebenfalls nicht erfüllen, nur dann zum Zwecke der Schaffung eines berichtspflichtigen Segments zusammenfassen, wenn die Geschäftssegmente ähnliche wirtschaftliche Merkmale aufweisen und die meisten in Paragraph 12 genannten Kriterien für eine Zusammenfassung gemeinsam haben.

15 Machen die gesamten externen Umsatzerlöse, die von den Geschäftssegmenten ausgewiesen werden, weniger als 75 % der Umsatzerlöse des Unternehmens aus, können weitere Geschäftssegmente als berichtspflichtige Segmente herangezogen werden (auch wenn sie die Kriterien in Paragraph 13 nicht erfüllen), bis mindestens 75 % der Umsatzerlöse des Unternehmens auf berichtspflichtige Segmente entfällt.

16 Informationen über andere Geschäftstätigkeiten und Geschäftssegmente, die nicht berichtspflichtig sind, werden in einer Kategorie „Alle sonstigen Segmente" zusammengefasst und dargestellt, die von sonstigen Abstimmungsposten in den Überleitungsrechnungen zu unterscheiden ist, die gemäß Paragraph 28 gefordert werden. Die Herkunft der Umsatzerlöse, die in der Kategorie „Alle sonstigen Segmente" erfasst werden, ist zu beschreiben.

17 Vertritt das Management die Auffassung, dass ein in der unmittelbar vorangegangenen Berichtsperiode als berichtspflichtig identifiziertes Segment auch weiterhin von Bedeutung ist, so werden Informationen über dieses Segment auch in der laufenden Periode gesondert vorgelegt, selbst wenn die in Paragraph 13 genannten Kriterien für die Berichtspflicht nicht mehr erfüllt sind.

18 Wird ein Geschäftssegment in der laufenden Berichtsperiode als ein berichtspflichtiges Segment im Sinne der quantitativen Schwellenwerte identifiziert, so sind die Segmentdaten für eine frühere Periode, die zu Vergleichszwecken erstellt wurden, anzupassen, um das neuerdings berichtspflichtige Segment als gesondertes Segment darzustellen, auch wenn dieses Segment in der früheren Periode nicht die Kriterien für die Berichtspflicht in Paragraph 13 erfüllt hat, es sei denn, die erforderlichen Informationen sind nicht verfügbar und die Kosten für ihre Erstellung wären übermäßig hoch.

19 Es kann eine praktische Obergrenze für die Zahl berichtspflichtiger Segmente geben, die ein Unternehmen gesondert darstellt, über die hinaus die Segmentinformationen zu detailliert würden. Auch wenn hinsichtlich der Zahl der gemäß Paragraph 13-18 berichtspflichtigen Segmente keine Begrenzung besteht, sollte ein Unternehmen prüfen, ob bei mehr als zehn Segmenten eine praktische Obergrenze erreicht ist.

ANGABEN

20 Ein Unternehmen hat Informationen anzugeben, anhand derer Abschlussadressaten die Art und finanziellen Auswirkungen der von ihm ausgeübten Geschäftstätigkeiten sowie das wirtschaftliche Umfeld, in dem es tätig ist, beurteilen können.

21 Zwecks Anwendung des in Paragraph 20 genannten Grundsatzes hat ein Unternehmen für jede Periode, für die eine Gewinn- und Verlustrechnung erstellt wurde, folgende Angaben zu machen:

(a) allgemeine Informationen, so wie in Paragraph 22 beschrieben;

(b) Informationen über das ausgewiesene Ergebnis eines Segments, einschließlich genau beschriebener Umsatzerlöse und Aufwendungen, die in das ausgewiesene Periodenergebnis eines Segments einbezogen sind, über die Segmentvermögenswerte und die Segmentschulden und über die Grundlagen der Bewertung, so wie in den Paragraphen 23-27 beschrieben; und

(c) Überleitungsrechnungen von den Summen der Segmentumsatzerlöse, des ausgewiesenen Segmentperiodenergebnisses, der Segmentvermögenswerte und Segmentschulden und sonstiger wichtiger Segmentposten auf die entsprechenden Beträge des Unternehmens, so wie in Paragraph 28 beschrieben.

Überleitungsrechnungen für Bilanzbeträge der berichtspflichtigen Segmente in Bezug auf die Bilanzbeträge des Unternehmens sind für jeden Stichtag fällig, an dem eine Bilanz vorgelegt wird. Informationen über frühere Perioden sind gemäß Paragraph 29 und 30 anzupassen.

Allgemeine Informationen

22 Ein Unternehmen hat die folgenden allgemeinen Informationen anzugeben:

(a) Faktoren, die zur Identifizierung der berichtspflichtigen Segmente des Unternehmens verwendet werden. Dazu zählen die Organisationsgrundlage (z. B. die Tatsache, ob sich die Geschäftsführung dafür entschieden hat, das Unternehmen auf der Grundlage der Unterschiede zwischen Produkten und Dienstleistungen, nach geografischen Gebieten, nach dem regulatorischen Umfeld oder einer Kombination von Faktoren zu organisieren, und der Umstand, ob Geschäftssegmente zusammengefasst wurden), und

(b) Arten von Produkten und Dienstleistungen, die die Grundlage der Umsatzerlöse jedes berichtspflichtigen Segments darstellen.

Informationen über das Ergebnis und über die Vermögenswerte und Schulden

23 Ein Unternehmen hat eine Bewertung des Ergebnisses und aller Vermögenswerte für jedes berichtspflichtige Segment vorzulegen. Ein Unternehmen hat eine Bewertung der Schulden eines jeden berichtspflichtigen Segments vorzulegen, wenn ein solcher Betrag der verantwortlichen Unternehmensinstanz regelmäßig gemeldet wird. Ein Unternehmen hat zudem die folgenden Angaben zu jedem berichtspflichtigen Segment zu machen, wenn die angegebenen Beträge in die Bewertung des Ergebnisses des Segments einbezogen werden, das von der verantwortlichen Unternehmensinstanz überprüft oder ansonsten dieser regelmäßig übermittelt wurde, auch wenn sie nicht in die Bewertung des Ergebnisses des Segments einfließen:

(a) Umsatzerlöse, die von externen Kunden stammen;

(b) Umsatzerlöse aufgrund von Geschäftsvorfällen mit anderen Geschäftssegmenten desselben Unternehmens;

(c) Zinserträge;

(d) Zinsaufwendungen;

(e) planmäßige Abschreibungen und Amortisationen;

(f) wesentliche Ertrags- und Aufwandsposten, die gemäß Paragraph 86 von IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* angegeben werden;

(g) Anteil des Unternehmens am Periodenergebnis von assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden;

(h) Ertragsteueraufwand oder –ertrag; und

(i) wesentliche zahlungsunwirksame Posten, bei denen es sich nicht um planmäßige Abschreibungen handelt.

Ein Unternehmen weist die Zinserträge gesondert vom Zinsaufwand für jedes berichtspflichtige Segment aus, es sei denn, die meisten Umsatzerlöse des Segments wurden aufgrund von Zinsen erwirtschaftet und die verantwortliche Unternehmensinstanz stützt sich in erster Linie auf die Nettozinserträge, um die Ertragskraft des Segments zu beurteilen und Entscheidungen über die Allokation der Ressourcen für das Segment zu treffen. In einem solchen Fall kann ein Unternehmen die segmentbezogenen Zinserträge abzüglich des Zinsaufwands angeben und über diese Vorgehensweise informieren.

24 Ein Unternehmen hat zudem die folgenden Angaben zu einem jeden berichtspflichtigen Segment zu machen, wenn die angegebenen Beträge in die Bewertung der Vermögenswerte des Segments einbezogen werden, die von der verantwortlichen Unternehmensinstanz überprüft oder ansonsten dieser regelmäßig übermittelt wurden, auch wenn sie nicht in die Bewertung der Vermögenswerte des Segments einfließen:

(a) Betrag der Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden; und

(b) Betrag der Zugänge zu den langfristigen Vermögenswerten [1], ausgenommen Finanzinstrumente, latente Steueransprüche, Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (siehe IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* Paragraphen 54-58) und Rechte aus Versicherungsverträgen.

BEWERTUNG

25 Der Betrag jedes dargestellten Segmentpostens soll dem Wert entsprechen, welcher der verantwortlichen Unternehmensinstanz übermittelt wird, damit diese die Ertragskraft des Segments bewerten und Entscheidungen über die Allokation der Ressourcen für das Segment treffen kann. Anpassungen und Eliminierungen, die während der Erstellung eines Unternehmensabschlusses und bei der Allokation von Umsatzerlösen, Aufwendungen sowie Gewinnen oder Verlusten vorgenommen werden, sind bei der Ermittlung des ausgewiesenen Ergebnisses des Segments nur dann zu berücksichtigen, wenn sie in die Bewertung des Ergebnisses des Segments eingeflossen sind, die von der verantwortlichen Unternehmensinstanz zu Grunde gelegt wird. Ebenso sind für dieses Segment nur jene Vermögenswerte und Schulden auszuweisen, die in die Bewertungen der Vermögenswerte und der Schulden des Segments eingeflossen sind, die wiederum von der verantwortlichen Unternehmensinstanz genutzt werden. Werden Beträge dem Ergebnis sowie den Vermögenswerten oder Schulden eines berichtspflichtigen Segments zugewiesen, so hat die Allokation dieser Beträge auf vernünftiger Basis zu erfolgen.

26 Verwendet die verantwortliche Unternehmensinstanz zur Bewertung der Ertragskraft des Segments und zur Entscheidung über die Art der Allokation der Ressourcen lediglich einen Wertmaßstab für das Ergebnis und die Vermögenswerte sowie Schulden eines Geschäftssegments, so sind das Ergebnis und die Vermögenswerte sowie Schulden gemäß diesem Wertmaßstab zu berichten. Verwendet die verantwortliche Unternehmensinstanz mehr als

[1] Bei einer Klassifizierung der Vermögenswerte gemäß einer Liquiditätsdarstellung sind als langfristige Vermögenswerte alle Vermögenswerte einzustufen, die Beträge beinhalten, deren Realisierung nach mehr als zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag erwartet wird.

einen Wertmaßstab für das Ergebnis und die Vermögenswerte sowie Schulden eines Geschäftssegments, so sind jene Wertmaßstäbe zu verwenden, die die Geschäftsführung gemäß den Bewertungsgrundsätzen als am ehesten mit denjenigen konsistent ansieht, die für die Bewertung der entsprechenden Beträge im Abschluss des Unternehmens zu Grunde gelegt werden.

27 Ein Unternehmen hat die Bewertungsgrundlagen für das Ergebnis eines Segments sowie die Vermögenswerte und Schulden jedes berichtspflichtigen Segments zu erläutern. Die Mindestangaben umfassen:

(a) die Rechnungslegungsgrundlage für sämtliche Geschäftsvorfälle zwischen berichtspflichtigen Segmenten;

(b) die Art etwaiger Unterschiede zwischen den Bewertungen des Ergebnisses eines berichtspflichtigen Segments und dem Ergebnis des Unternehmens vor Steueraufwand oder –ertrag eines Unternehmens und Aufgabe von Geschäftsbereichen (falls nicht aus den Überleitungsrechnungen in Paragraph 28 ersichtlich). Diese Unterschiede könnten Rechnungslegungsmethoden und Strategien für die Allokation von zentral angefallenen Kosten umfassen, die für das Verständnis der erfassten Segmentinformationen erforderlich sind;

(c) die Art etwaiger Unterschiede zwischen den Bewertungen der Vermögenswerte eines berichtspflichtigen Segments und den Vermögenswerten des Unternehmens (falls nicht aus den Überleitungsrechnungen in Paragraph 28 ersichtlich). Diese Unterschiede könnten Rechnungslegungsmethoden und Strategien für die Allokation von gemeinsam genutzten Vermögenswerten umfassen, die für das Verständnis der erfassten Segmentinformationen erforderlich sind;

(d) die Art etwaiger Unterschiede zwischen den Bewertungen der Schulden eines berichtspflichtigen Segments und den Schulden des Unternehmens (falls nicht aus den Überleitungsrechnungen in Paragraph 28 ersichtlich). Diese Unterschiede könnten Rechnungslegungsmethoden und Strategien für die Allokation von gemeinsam genutzten Schulden umfassen, die für das Verständnis der erfassten Segmentinformationen erforderlich sind;

(e) die Art etwaiger Änderungen der Bewertungsmethoden im Vergleich zu früheren Perioden, die zur Bestimmung des Ergebnisses des Segments verwendet werden, und gegebenenfalls die Auswirkungen dieser Änderungen auf die Bewertung des Ergebnisses des Segments;

(f) Art und Auswirkungen etwaiger asymmetrischer Allokationen auf berichtspflichtige Segmente. Beispielsweise könnte ein Unternehmen einen Abschreibungsaufwand einem Segment zuordnen, ohne dass das Segment die entsprechenden abschreibungsfähigen Vermögenswerte erhalten hat.

Überleitungsrechnungen

28 Ein Unternehmen hat Überleitungsrechnungen für alle nachfolgend genannten Beträge vorzulegen:

(a) Gesamtbetrag der Umsatzerlöse der berichtspflichtigen Segmente zu den Umsatzerlösen des Unternehmens;

(b) Gesamtbetrag der Bewertungen der Ergebnisse der berichtspflichtigen Segmente zum Ergebnis des Unternehmens vor Steueraufwand (Steuerertrag) und Aufgabe von Geschäftsbereichen. Weist ein Unternehmen indes berichtspflichtigen Segmenten Posten wie Steueraufwand (Steuerertrag) zu, kann es die Überleitungsrechnung vom Gesamtbetrag der Bewertungen der Ergebnisse der Segmente zum Ergebnis des Unternehmens unter Ausklammerung dieser Posten erstellen;

(c) Gesamtbetrag der Vermögenswerte der berichtspflichtigen Segmente zu den Vermögenswerten des Unternehmens;

(d) Gesamtbetrag der Schulden der berichtspflichtigen Segmente zu den Schulden des Unternehmens, wenn die Segmentschulden gemäß Paragraph 23 ausgewiesen werden;

(e) Summe der Beträge der berichtspflichtigen Segmente für jede andere wesentliche angegebene Information auf den entsprechenden Betrag für das Unternehmen.

Alle wesentlichen Abstimmungsposten in den Überleitungsrechnungen sind gesondert zu identifizieren und zu beschreiben. So ist z. B. der Betrag jeder wesentlichen Anpassung, die für die Abstimmung des Ergebnisses des Segments mit dem Ergebnis des Unternehmens erforderlich ist und ihren Ursprung in unterschiedlichen Rechnungslegungsmethoden hat, gesondert zu identifizieren und zu beschreiben.

Anpassung zuvor veröffentlichter Informationen

29 Ändert ein Unternehmen die Struktur seiner internen Organisation auf eine Art und Weise, die die Zusammensetzung seiner berichtspflichtigen Segmente verändert, müssen die entsprechenden Informationen für frühere Perioden, einschließlich Zwischenperioden, angepasst werden, es sei denn, die erforderlichen Informationen sind nicht verfügbar und die Kosten für ihre Erstellung wären übermäßig hoch. Die Feststellung, ob Informationen nicht verfügbar sind und die Kosten für ihre Erstellung übermäßig hoch liegen, hat für jeden angegebenen Einzelposten gesondert zu erfolgen. Nach einer geänderten Zusammensetzung seiner berichtspflichtigen Segmente hat ein Unternehmen Angaben dazu zu machen, ob es die entsprechenden Posten der Segmentinformationen für frühere Perioden angepasst hat.

30 Ändert ein Unternehmen die Struktur seiner internen Organisation auf eine Art und Weise, die die Zusammensetzung seiner berichtspflichtigen Segmente verändert, und werden die entsprechenden Informationen für frühere Perioden, einschließlich Zwischenperioden, nicht angepasst, um der Änderung Rechnung zu tragen, hat ein Unternehmen in dem Jahr, in dem die Änderung eintritt, Angaben zu den Segmentinformationen für die derzeitige Berichtsperiode sowohl auf der Grundlage der alten als auch der neuen Segmentstruktur zu machen, es sei denn, die erforderlichen Informationen sind nicht verfügbar und die Kosten für ihre Erstellung wären übermäßig hoch.

ANGABEN AUF UNTERNEHMENSEBENE

31 Die Paragraphen 32-34 sind auf alle in den Anwendungsbereich dieses IFRS fallenden Unternehmen anzuwenden. Dazu zählen auch Unternehmen, die nur ein einziges berichtspflichtiges Segment haben. Bei einigen Unternehmen sind die Geschäftsbereiche nicht auf der Grundlage der Unterschiede von Produkten und Dienstleistungen oder Unterschiede zwischen den geografischen Tätigkeitsbereichen organisiert. Die berichtspflichtigen Segmente eines solchen Unternehmens können Umsatzerlöse ausweisen, die in einem breiten Spektrum von ihrem Wesen nach unterschiedlichen Produkten und Dienstleistungen erwirtschaftet wurden, oder aber mehrere berichtspflichtige Segmente können ihrem Wesen nach ähnliche Produkte und Dienstleistungen anbieten. Ebenso können die berichtspflichtigen Segmente eines Unternehmens Vermögenswerte in verschiedenen geografischen Gebieten halten und Umsatzerlöse von Kunden in diesen verschiedenen geografischen Bereichen ausweisen, oder aber mehrere dieser berichtspflichtigen Segmente sind in ein und demselben geografischen Gebiet tätig. Die in den Paragraphen 32-34 geforderten Informationen sind nur dann anzugeben, wenn sie nicht bereits als Teil der Informationen des berichtspflichtigen Segments gemäß diesem IFRS vorgelegt wurden.

Informationen über Produkte und Dienstleistungen

32 Ein Unternehmen hat die Umsatzerlöse von externen Kunden für jedes Produkt und jede Dienstleistung bzw. für jede Gruppe vergleichbarer Produkte und Dienstleistungen auszuweisen, es sei denn, die erforderlichen Informationen sind nicht verfügbar und die Kosten für ihre Erstellung wären übermäßig hoch. In diesem Fall ist dieser Umstand anzugeben. Die Beträge der ausgewiesenen Umsatzerlöse stützen sich auf die Finanzinformationen, die für die Erstellung des Unternehmensabschlusses verwendet werden.

Informationen über geografische Gebiete

33 Ein Unternehmen hat folgende geografische Angaben zu machen, es sei denn, die erforderlichen Informationen sind nicht verfügbar und die Kosten für ihre Erstellung wären übermäßig hoch:

(a) Umsatzerlöse, die von externen Kunden erwirtschaftet wurden und die (i) dem Herkunftsland des Unternehmens und (ii) allen Drittländern insgesamt zugewiesen werden, in denen das Unternehmen Umsatzerlöse erwirtschaftet. Wenn die Umsatzerlöse von externen Kunden, die einem einzigen Drittland zugewiesen werden, eine wesentliche Höhe erreichen, sind diese Umsatzerlöse gesondert anzugeben. Ein Unternehmen hat anzugeben, auf welcher Grundlage die Umsatzerlöse von externen Kunden den einzelnen Ländern zugewiesen werden.

(b) langfristige Vermögenswerte ([1]), ausgenommen Finanzinstrumente, latente Steueransprüche, Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und Rechte aus Versicherungsverträgen, die (i) im Herkunftsland des Unternehmens und (ii) in allen Drittländern insgesamt gelegen sind, in dem das Unternehmen Vermögenswerte hält. Wenn die Vermögenswerte in einem einzigen Drittland eine wesentliche Höhe erreichen, sind diese Vermögenswerte gesondert anzugeben.

Die angegebenen Beträge stützen sich auf die Finanzinformationen, die für die Erstellung des Unternehmensabschlusses verwendet werden. Wenn die erforderlichen Informationen nicht verfügbar sind und die Kosten für ihre Erstellung übermäßig hoch liegen würden, ist diese Tatsache anzugeben. Über die von diesem Paragraphen geforderten Informationen hinaus kann ein Unternehmen Zwischensummen für die geografischen Informationen über Ländergruppen vorlegen.

Informationen über wichtige Kunden

34 Ein Unternehmen hat Informationen über den Grad seiner Abhängigkeit von seinen wichtigen Kunden vorzulegen. Wenn sich die Umsatzerlöse aus Geschäftsvorfällen mit einem einzigen externen Kunden auf mindestens 10 % der Umsatzerlöse des Unternehmens belaufen, hat das Unternehmen diese Tatsache anzugeben sowie den Gesamtbetrag der Umsatzerlöse von jedem derartigen Kunden und die Identität des Segments bzw. der Segmente, in denen die Umsatzerlöse ausgewiesen werden. Das Unternehmen muss die Identität eines wichtigen Kunden oder die Höhe der Umsatzerlöse, die jedes Segment in Bezug auf diesen Kunden ausweist, nicht offen legen. Im Sinne dieses IFRS ist eine Gruppe von Unternehmen, von denen das berichtende Unternehmen weiß, dass sie unter gemeinsamer Beherrschung stehen, als ein einziger Kunde anzusehen, und eine staatliche Stelle (auf nationaler, staatlicher, provinzieller, territorialer, lokaler oder ausländischer Ebene) sowie Unternehmen, von denen das berichtende Unternehmen weiß, dass sie der Beherrschung durch diese staatliche Stelle unterliegen, als ein einziger Kunde anzusehen.

([1]) Bei einer Klassifizierung der Vermögenswerte gemäß einer Liquiditätsdarstellung sind als langfristige Vermögenswerte alle Vermögenswerte einzustufen, die Beträge beinhalten, deren Realisierung nach mehr als zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag erwartet wird.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN UND ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

35 Dieser IFRS ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2009 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn ein Unternehmen diesen IFRS für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2009 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

36 Segmentinformationen für frühere Geschäftsjahre, die als Vergleichsinformationen für das erste Jahr der Anwendung vorgelegt werden, müssen angepasst werden, um die Anforderungen dieses IFRS zu erfüllen, es sei denn, die erforderlichen Informationen sind nicht verfügbar und die Kosten für ihre Erstellung wären übermäßig hoch.

RÜCKNAHME VON IAS 14

37 Dieser IFRS ersetzt IAS 14 *Segmentberichterstattung*.

Anhang A

Definitionen

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

Geschäftssegment

Ein Geschäftssegment ist ein Unternehmensbestandteil:

(a) der Geschäftstätigkeiten betreibt, mit denen Umsatzerlöse erwirtschaftet werden und bei denen Aufwendungen anfallen können (einschließlich Umsatzerlöse und Aufwendungen im Zusammenhang mit Geschäftsvorfällen mit anderen Bestandteilen desselben Unternehmens),

(b) dessen Betriebsergebnisse regelmäßig von der verantwortlichen Unternehmensinstanz im Hinblick auf Entscheidungen über die Allokation von Ressourcen zu diesem Segment und die Bewertung seiner Ertragskraft überprüft werden; und

(c) für den separate Finanzinformationen vorliegen.

IFRIC INTERPRETATION 1

Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen

VERWEISE

— IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (überarbeitet 2003)

— IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*

— IAS 16 *Sachanlagen* (überarbeitet 2003)

— IAS 23 *Fremdkapitalkosten*

— IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* (überarbeitet 2004)

— IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*

HINTERGRUND

1 Viele Unternehmen sind verpflichtet, Sachanlagen zu demontieren, zu entfernen und wiederherzustellen. In dieser Interpretation werden solche Verpflichtungen als „Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen" bezeichnet. Gemäß IAS 16 umfassen die Anschaffungskosten von Sachanlagen die erstmalig geschätzten Kosten für die Demontage und das Entfernen des Gegenstands sowie die Wiederherstellung des Standorts, an dem er sich befindet, d. h. die Verpflichtung, die ein Unternehmen entweder bei Erwerb des Gegenstands eingeht oder anschließend, wenn es während einer gewissen Periode den Gegenstand zu anderen Zwecken als zur Herstellung von Vorräten nutzt. IAS 37 enthält Vorschriften zur Bewertung von Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen. Diese Interpretation enthält Leitlinien zur Bilanzierung der Auswirkung von Bewertungsänderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen.

ANWENDUNGSBEREICH

2 Diese Interpretation wird auf Bewertungsänderungen jeder bestehenden Rückstellung für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder ähnliche Verpflichtungen angewandt, die sowohl

(a) im Rahmen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage gemäß IAS 16 als auch

(b) als eine Verbindlichkeit gemäß IAS 37 angesetzt wurde.

Eine Rückstellung für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder ähnliche Verpflichtungen kann beispielsweise beim Abbruch einer Fabrikanlage, bei der Sanierung von Umweltschäden in der rohstoffgewinnenden Industrie oder bei der Entfernung von Sachanlagen entstehen

FRAGESTELLUNG

3 Diese Interpretation behandelt, wie die Auswirkung der folgenden Ereignisse auf die Bewertung einer bestehenden Rückstellung für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder ähnliche Verpflichtungen zu bilanzieren ist:

(a) eine Änderung des geschätzten Abflusses von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen (z. B. Cashflows), der für die Erfüllung der Verpflichtung erforderlich ist;

(b) eine Änderung des aktuellen auf dem Markt basierenden Abzinsungssatzes gemäß Definition von IAS 37 Paragraph 47 (dies schließt Änderungen des Zinseffekts und für die Schuld spezifische Risiken ein); und

(c) eine Erhöhung, die den Zeitablauf widerspiegelt (dies wird auch als Aufzinsung bezeichnet).

BESCHLUSS

4 Bewertungsänderungen einer bestehenden Rückstellung für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder ähnliche Verpflichtungen, die auf Änderungen der geschätzten Fälligkeit oder Höhe des Abflusses von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen, der zur Erfüllung der Verpflichtung erforderlich ist, oder auf einer Änderung des Abzinsungssatzes beruhen, sind gemäß den nachstehenden Paragraphen 5-7 zu behandeln.

5 Wird der dazugehörige Vermögenswert nach dem Anschaffungskostenmodell bewertet,

(a) sind Änderungen der Rückstellung gemäß (b) zu den Anschaffungskosten des dazugehörigen Vermögenswerts in der laufenden Periode hinzuzufügen oder davon abzuziehen;

(b) darf der von den Anschaffungskosten des Vermögenswerts abgezogene Betrag seinen Buchwert nicht übersteigen. Wenn eine Abnahme der Rückstellung den Buchwert des Vermögenswerts übersteigt, ist dieser Überhang unmittelbar erfolgswirksam zu erfassen;

(c) hat das Unternehmen, wenn die Berichtigung zu einem Zugang zu den Anschaffungskosten eines Vermögenswerts führt, zu bedenken, ob dies ein Anhaltspunkt dafür ist, dass der neue Buchwert des Vermögenswerts nicht voll erzielbar sein könnte. Liegt ein solcher Anhaltspunkt vor, hat das Unternehmen den Vermögenswert auf Wertminderung zu prüfen, indem es seinen erzielbaren Betrag schätzt, und jeden Wertminderungsaufwand gemäß IAS 36 zu erfassen.

6 Wird der dazugehörige Vermögenswert nach dem Neubewertungsmodell bewertet,

(a) gehen die Änderungen in die für diesen Vermögenswert angesetzten Neubewertungsrücklage ein, so dass

(i) eine Abnahme der Rückstellung (gemäß (b)) direkt in der Neubewertungsrücklage im Eigenkapital erfasst wird, es sei denn, sie ist erfolgswirksam zu erfassen, soweit sie eine in der Vergangenheit als Aufwand erfasste Abwertung desselben Vermögenswerts rückgängig macht;

(ii) eine Erhöhung der Rückstellung erfolgwirksam erfasst wird, es sei denn, sie ist direkt von der Neubewertungsrücklage im Eigenkapital abzusetzen, soweit sie den Betrag der entsprechenden Neubewertungsrücklage nicht übersteigt;

(b) ist, für den Fall, dass eine Abnahme der Rückstellung den Buchwert überschreitet, der angesetzt worden wäre, wenn der Vermögenswert nach dem Anschaffungskostenmodell bilanziert worden wäre, der Überhang umgehend erfolgswirksam zu erfassen;

(c) ist eine Änderung der Rückstellung ein Anhaltspunkt dafür, dass der Vermögenswert neu bewertet werden müsste, um sicherzustellen dass der Buchwert nicht wesentlich von dem abweicht, der unter Verwendung des beizulegenden Zeitwerts zum Bilanzstichtag ermittelt werden würde. Jede dieser Neubewertungen ist bei der Bestimmung der Beträge, die erfolgswirksam und im Eigenkapital gemäß (a) erfasst werden, zu berücksichtigen. Ist eine Neubewertung erforderlich, sind alle Vermögenswerte dieser Klasse neu zu bewerten;

(d) ist nach IAS 1 jeder direkt im Eigenkapital erfasste Ertrags- und Aufwandsposten in der Aufstellung über die Veränderungen des Eigenkapitals auszuweisen. Zur Erfüllung dieser Anforderung ist die Veränderung der Neubewertungsrücklage, die auf einer Änderung der Rückstellung beruht, gesondert zu identifizieren und als solche anzugeben.

7 Der berichtigte Abschreibungsbetrag des Vermögenswerts wird über seine Nutzungsdauer abgeschrieben. Wenn der dazugehörige Vermögenswert das Ende seiner Nutzungsdauer erreicht hat, sind daher alle späteren Änderungen der Rückstellung erfolgswirksam zu erfassen, wenn sie anfallen. Dies gilt sowohl für das Anschaffungskostenmodell als auch für das Neubewertungsmodell.

8 Die periodische Aufzinsung ist erfolgswirksam als Finanzierungsaufwand zu erfassen, wenn sie anfällt. Die nach IAS 23 zulässige Alternative der Aktivierung ist nicht erlaubt.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

9 Diese Interpretation ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. September 2004 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diese Interpretation für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. September 2004 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

10 Änderungen der Rechnungslegungsmethoden sind gemäß den Bestimmungen von IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* vorzunehmen. [1]

[1] Wenn ein Unternehmen diese Interpretation für eine Berichtsperiode, die vor dem 1. Januar 2005 beginnt, anwendet, hat das Unternehmen die Bestimmungen der früheren Fassung von IAS 8 mit dem Titel *Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden* anzuwenden, es sei denn, das Unternehmen wendet die überarbeitete Fassung dieses Standards für die frühere Periode an.

IFRIC INTERPRETATION 2

Geschäftsanteile an Genossenschaften und ähnliche Instrumente

VERWEISE

— IAS 32 *Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung* (überarbeitet 2003) ([1])

— IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* (überarbeitet 2003)

HINTERGRUND

1 Genossenschaften und ähnliche Unternehmen werden von einer Gruppe von Personen zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher oder sozialer Interessen gegründet. In den einzelstaatlichen Gesetzen ist eine Genossenschaft meist als eine Gesellschaft definiert, welche die gegenseitige wirtschaftliche Förderung ihrer Mitglieder mittels eines gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebs bezweckt (Prinzip der Selbsthilfe). Die Anteile der Mitglieder einer Genossenschaft werden häufig unter der Bezeichnung Geschäftsanteile, Genossenschaftsanteile o.ä. geführt und nachfolgend als „Geschäftsanteile" bezeichnet.

2 IAS 32 stellt Grundsätze für die Klassifizierung von Finanzinstrumenten als finanzielle Verbindlichkeiten oder Eigenkapital auf. Diese Grundsätze beziehen sich insbesondere auf die Klassifizierung kündbarer Instrumente, die den Inhaber zur Rückgabe an den Emittenten gegen flüssige Mittel oder andere Finanzinstrumente berechtigen. Die Anwendung dieser Grundsätze auf die Geschäftsanteile an Genossenschaften und ähnliche Instrumente gestaltet sich schwierig. Einige Adressaten des International Accounting Standards Board haben den Wunsch geäußert, Unterstützung zu erhalten, wie die Grundsätze des IAS 32 auf Geschäftsanteile und ähnliche Instrumente, die bestimmte Merkmale aufweisen, anzuwenden sind und unter welchen Umständen diese Merkmale einen Einfluss auf die Klassifizierung als Verbindlichkeiten oder Eigenkapital haben.

ANWENDUNGSBEREICH

3 Diese Interpretation ist auf Finanzinstrumente anzuwenden, die in den Anwendungsbereich von IAS 32 fallen, einschließlich an Genossenschaftsmitglieder ausgegebener Anteile, mit denen das Eigentumsrecht der Mitglieder am Unternehmen verbrieft wird. Sie erstreckt sich nicht auf Finanzinstrumente, die in eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens zu erfüllen sind oder erfüllt werden können.

FRAGESTELLUNG

4 Viele Finanzinstrumente, darunter auch Geschäftsanteile, sind mit Eigenschaften wie Stimmrechten und Ansprüchen auf Dividenden verbunden, die für eine Klassifizierung als Eigenkapital sprechen. Einige Finanzinstrumente berechtigen den Inhaber, eine Rücknahme gegen flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte zu verlangen, können jedoch Beschränkungen hinsichtlich einer solchen Rücknahme unterliegen. Wie lässt sich anhand dieser Rücknahmebedingungen bestimmen, ob ein Finanzinstrument als Verbindlichkeit oder Eigenkapital einzustufen ist?

BESCHLUSS

5 Das vertragliche Recht des Inhabers eines Finanzinstruments (worunter auch ein Geschäftsanteil an einer Genossenschaft fällt), eine Rücknahme zu verlangen, führt nicht von vornherein zu einer Klassifizierung des Finanzinstruments als finanzielle Verbindlichkeit. Vielmehr hat ein Unternehmen bei der Entscheidung, ob ein Finanzinstrument als finanzielle Verbindlichkeit oder Eigenkapital einzustufen ist, alle rechtlichen Bestimmungen und Gegebenheiten des Finanzinstruments zu berücksichtigen. Hierzu gehören auch die einschlägigen lokalen Gesetze und Vorschriften sowie die zum Zeitpunkt der Klassifizierung gültige Satzung des Unternehmens. Voraussichtliche künftige Änderungen dieser Gesetze, Vorschriften oder der Satzung sind dagegen nicht zu berücksichtigen.

6 Geschäftsanteile, die dem Eigenkapital zugeordnet würden, wenn die Mitglieder nicht das Recht hätten, eine Rücknahme zu verlangen, stellen Eigenkapital dar, wenn eine der in den Paragraphen 7 und 8 genannten Bedingungen erfüllt ist. Sichteinlagen, einschließlich Kontokorrentkonten, Einlagenkonten und ähnliche Verträge, die Mitglieder in ihrer Eigenschaft als Kunden schließen, sind als finanzielle Verbindlichkeiten des Unternehmens zu klassifizieren.

7 Geschäftsanteile stellen Eigenkapital dar, wenn das Unternehmen ein uneingeschränktes Recht auf Ablehnung der Rücknahme von Geschäftsanteilen besitzt.

8 Lokale Gesetze, Vorschriften oder die Satzung des Unternehmens können die Rücknahme von Geschäftsanteilen mit verschiedenen Verboten belegen, wie z. B. uneingeschränkten Verboten oder Verboten, die auf Liquiditätskriterien beruhen. Ist eine Rücknahme nach lokalen Gesetzen, Vorschriften oder der Satzung des Unternehmens uneingeschränkt verboten, sind die Geschäftsanteile als Eigenkapital zu behandeln. Dagegen führen Bestimmungen in lokalen Gesetzen, Vorschriften oder der Satzung des Unternehmens, die eine Rücknahme nur dann verbieten, wenn bestimmte Bedingungen — wie beispielsweise Liquiditätsgrenzen — erfüllt (oder nicht erfüllt) sind, nicht zu einer Klassifizierung von Geschäftsanteilen als Eigenkapital.

([1]) Im August 2005 wurde der Titel von IAS 32 in „IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung*" geändert.

9 Ein uneingeschränktes Verbot kann absolut sein und alle Rücknahmen verbieten. Ein uneingeschränktes Verbot kann aber auch nur teilweise gelten und die Rücknahme von Geschäftsanteilen insoweit verbieten, als durch die Rücknahme die Anzahl der Geschäftsanteile oder die Höhe des auf die Geschäftsanteile eingezahlten Kapitals einen bestimmten Mindestbetrag unterschreitet. Geschäftsanteile, die nicht unter das Rücknahmeverbot fallen, stellen Verbindlichkeiten dar, sofern das Unternehmen nicht über das in Paragraph 7 beschriebene uneingeschränkte Recht auf Ablehnung der Rücknahme verfügt. In einigen Fällen kann sich die Anzahl der Anteile oder die Höhe des eingezahlten Kapitals, die bzw. das von einem Rücknahmeverbot betroffen sind bzw. ist, von Zeit zu Zeit ändern. Eine derartige Änderung führt zu einer Umbuchung zwischen finanziellen Verbindlichkeiten und Eigenkapital.

10 Beim erstmaligen Ansatz hat das Unternehmen seine als finanzielle Verbindlichkeit klassifizierten Geschäftsanteile zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Bei uneingeschränkt rückgabefähigen Geschäftsanteilen ist der beizulegende Zeitwert dieser finanziellen Verbindlichkeit mindestens mit dem gemäß den Rücknahmebestimmungen in der Satzung des Unternehmens oder gemäß dem einschlägigen Gesetz zahlbaren Höchstbetrag anzusetzen, abgezinst vom frühest möglichen Fälligkeitszeitpunkt an (siehe Beispiel 3).

11 Nach Paragraph 35 des IAS 32 sind Ausschüttungen an Inhaber von Eigenkapitalinstrumenten, gemindert um alle damit verbundenen Ertragsteuervorteile, direkt vom Eigenkapital abzusetzen. Bei Finanzinstrumenten, die als finanzielle Verbindlichkeiten klassifiziert werden, sind Zinsen, Dividenden und andere Erträge unbeschadet ihrer möglichen gesetzlichen Bezeichnung als Dividenden, Zinsen oder ähnlich als Aufwand zu berücksichtigen.

12 Der Anhang, der integraler Bestandteil des Beschlusses ist, enthält Beispiele für die Anwendung dieses Beschlusses.

ANGABEN

13 Führt eine Änderung des Rücknahmeverbots zu einer Umklassifizierung zwischen finanziellen Verbindlichkeiten und Eigenkapital, hat das Unternehmen den Betrag, den Zeitpunkt und den Grund für die Umklassifizierung gesondert anzugeben.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

14 Der Zeitpunkt des Inkrafttretens und die Übergangsbestimmungen dieser Interpretation entsprechen denen des IAS 32 (überarbeitet 2003). Diese Interpretation ist erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen. Wenn ein Unternehmen diese Interpretation für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben. Diese Interpretation ist rückwirkend anzuwenden.

Anhang

Beispiele für die Anwendung des Beschlusses

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil der Interpretation.

A1 Dieser Anhang enthält sieben Beispiele für die Anwendung des IFRIC-Beschlusses. Die Beispiele stellen keine erschöpfende Liste dar; es sind auch andere Konstellationen denkbar. Jedes Beispiel beruht auf der Annahme, dass außer der im Beispiel genannten Gegebenheiten keine weiteren Bedingungen vorliegen, die eine Klassifizierung des Finanzinstruments als finanzielle Verbindlichkeit erforderlich machen würden.

UNEINGESCHRÄNKTES RECHT AUF ABLEHNUNG DER RÜCKNAHME (Paragraph 7)

Beispiel 1

Sachverhalt

A2 Die Satzung des Unternehmens besagt, dass Rücknahmen nach freiem Ermessen des Unternehmens durchgeführt werden. Dieser Ermessensspielraum ist in der Satzung nicht weiter ausgeführt und wird auch keinen Beschränkungen unterworfen. In der Vergangenheit hat das Unternehmen die Rücknahme von Geschäftsanteilen noch nie abgelehnt, obwohl der Vorstand hierzu berechtigt ist.

Klassifizierung

A3 Das Unternehmen verfügt über das uneingeschränkte Recht, die Rücknahme abzulehnen. Folglich stellen die Geschäftsanteile Eigenkapital dar. IAS 32 stellt Grundsätze für die Klassifizierung auf, die auf den Vertragsbedingungen des Finanzinstruments beruhen, und merkt an, dass eine Zahlungshistorie oder beabsichtigte freiwillige Zahlungen keine Einstufung als Verbindlichkeit auslösen. In Paragraph AG26 von IAS 32 heißt es:

Wenn Vorzugsaktien nicht rückkauffähig sind, hängt die angemessene Klassifizierung von den anderen mit ihnen verbundenen Rechten ab. Die Klassifizierung erfolgt entsprechend der wirtschaftlichen Substanz der vertraglichen Vereinbarungen und den Begriffsbestimmungen für finanzielle Verbindlichkeiten und für Eigenkapitalinstrumente. Wenn Gewinnausschüttungen an Inhaber von kumulativen oder nicht-kumulativen Vorzugsaktien im Ermessensspielraum des Emittenten liegen, gelten die Aktien als Eigenkapitalinstrumente. Die Klassifizierung einer Vorzugsaktie als Eigenkapitalinstrument oder als finanzielle Verbindlichkeit wird beispielsweise nicht beeinflusst durch:

(a) die Vornahme von Ausschüttungen in der Vergangenheit;

(b) die Absicht, künftig Ausschüttungen vorzunehmen;

(c) eine mögliche nachteilige Auswirkung auf den Kurs der Stammaktien des Emittenten, falls keine Ausschüttungen vorgenommen werden (aufgrund von Beschränkungen hinsichtlich der Zahlung von Dividenden auf Stammaktien, wenn keine Dividenden auf Vorzugsaktien gezahlt werden);

(d) die Höhe der Rücklagen des Emittenten;

(e) eine Gewinn- oder Verlusterwartung des Emittenten für eine Berichtsperiode; oder

(f) die Fähigkeit oder Unfähigkeit des Emittenten, die Höhe seines Periodenergebnisses zu beeinflussen.

Beispiel 2

Sachverhalt

A4 Die Satzung des Unternehmens besagt, dass Rücknahmen nach freiem Ermessen des Unternehmens durchgeführt werden. Sie führt jedoch weiter aus, dass ein Antrag auf Rücknahme automatisch genehmigt wird, sofern das Unternehmen mit dieser Zahlung nicht gegen lokale Liquiditäts- oder Reservevorschriften verstoßen würde.

Klassifizierung

A5 Das Unternehmen verfügt nicht über das uneingeschränkte Recht auf Ablehnung der Rücknahme. Folglich stellen die Geschäftsanteile eine finanzielle Verbindlichkeit dar. Die vorstehend beschriebene Einschränkung bezieht sich auf die Fähigkeit des Unternehmens, eine Verbindlichkeit zu begleichen. Rücknahmen werden nur dann und so lange beschränkt, wenn bzw. wie die Liquiditäts- oder Reserveanforderungen nicht erfüllt sind. Folglich führen diese Einschränkungen nach den Grundsätzen von IAS 32 nicht zu einer Klassifizierung des Finanzinstruments als Eigenkapital. In Paragraph AG25 des IAS 32 heißt es:

Vorzugsaktien können mit verschiedenen Rechten ausgestattet emittiert werden. Bei der Einstufung einer Vorzugsaktie als finanzielle Verbindlichkeit oder als Eigenkapitalinstrument bewertet ein Emittent die einzelnen Rechte, die mit der Aktie verbunden sind, um zu bestimmen, ob sie die grundlegenden Eigenschaften einer finanziellen Verbindlichkeit erfüllt. Beispielsweise beinhaltet eine Vorzugsaktie, die einen Rückkauf zu einem bestimmten Zeitpunkt oder auf Wunsch des Inhabers vorsieht, eine finanzielle Verbindlichkeit, da der Emittent zur Abgabe von finanziellen Vermögenswerten an den Aktieninhaber verpflichtet ist. *Die potenzielle Unfähigkeit eines Emittenten, der vertraglich vereinbarten Rückkaufverpflichtung von Vorzugsaktien nachzukommen, sei es aus Mangel an Finanzmitteln, aufgrund einer gesetzlich vorgeschriebenen Verfügungsbeschränkung oder ungenügender Gewinne oder Rückstellungen, macht die Verpflichtung nicht hinfällig.* [Kursivschreibung hinzugefügt]

RÜCKNAHMEVERBOTE (Paragraphen 8 und 9)

Beispiel 3

Sachverhalt

A6 Eine Genossenschaft hat an ihre Mitglieder zu unterschiedlichen Zeitpunkten und unterschiedlichen Beträgen bisher die folgenden Anteile ausgegeben:

(a) 1. Januar 20X1 100 000 Anteile zu je WE 10 (WE 1 000 000);

(b) 1. Januar 20X2 100 000Anteile zu je WE 20 (weitere WE 2 000 000, so dass insgesamt Anteile im Wert von WE 3 000 000 ausgegeben wurden).

Die Anteile sind auf Verlangen zu ihrem jeweiligen Ausgabepreis rücknahmepflichtig.

A7 Die Satzung des Unternehmens besagt, dass kumulative Rücknahmen nicht mehr als 20 Prozent der größten Anzahl jemals in Umlauf gewesener Geschäftsanteile betragen dürfen. Am 31. Dezember 20X2 hatte das Unternehmen 200 000 umlaufende Anteile, was der höchsten Anzahl von Geschäftsanteilen entspricht, die je in Umlauf waren. Bisher wurden keine Anteile zurückgenommen. Am 1. Januar 20X3 ändert das Unternehmen seine Satzung und setzt die Höchstgrenze für kumulative Rücknahmen auf 25 Prozent der größten Anzahl jemals in Umlauf gewesener Geschäftsanteile herauf.

Klassifizierung

Vor der Satzungsänderung

A8 Die Anteile, die nicht unter das Rücknahmeverbot fallen, stellen finanzielle Verbindlichkeiten dar. Die Genossenschaft bewertet diese finanziellen Verbindlichkeiten beim erstmaligen Ansatz mit dem beizulegenden Zeitwert. Da diese Anteile auf Verlangen rücknahmepflichtig sind, bestimmt sie den beizulegenden Zeitwert gemäß den Bestimmungen von Paragraph 49 des IAS 39, in dem es heißt: „Der beizulegende Zeitwert einer kurzfristig abrufbaren finanziellen Verbindlichkeit (z. B. einer Sichteinlage) ist nicht niedriger als der auf Sicht zahlbare Betrag...“ Die Genossenschaft setzt daher als finanzielle Verbindlichkeit den höchsten Betrag an, der gemäß den Rücknahmebestimmungen auf Verlangen zahlbar wäre.

A9 Am 1. Januar 20X1 beträgt der gemäß den Rücknahmevorschriften zahlbare Höchstbetrag 20 000 Anteile zu je WE 10. Dementsprechend klassifiziert das Unternehmen WE 200 000 als finanzielle Verbindlichkeit und WE 800 000 als Eigenkapital. Am 1. Januar 20X2 erhöht sich jedoch der gemäß den Rücknahmevorschriften zahlbare Höchstbetrag durch die Ausgabe neuer Anteile zu WE 20 auf 40 000 Anteile zu je WE 20. Durch die Ausgabe zusätzlicher Anteile zu WE 20 entsteht eine neue Verbindlichkeit, die beim erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird. Die Verbindlichkeit nach Ausgabe dieser Anteile beträgt 20 Prozent aller umlaufenden Anteile (200 000), bewertet mit je WE 20, also WE 800 000. Dies erfordert den Ansatz einer weiteren Verbindlichkeit in Höhe von WE 600 000. In diesem Beispiel wird weder Gewinn noch Verlust erfasst. Folglich sind jetzt WE 800 000 als finanzielle Verbindlichkeit und WE 2 200 000 als Eigenkapital klassifiziert. Dieses Beispiel beruht auf der Annahme, dass diese Beträge zwischen dem 1. Januar 20X1 und dem 31. Dezember 20X2 nicht geändert werden.

Nach der Satzungsänderung

A10 Nach Änderung ihrer Satzung kann die Genossenschaft jetzt verpflichtet werden, maximal 25 Prozent ihrer umlaufenden Anteile (= 50 000 Anteile) zu je WE 20 zurückzunehmen. Entsprechend stuft die Genossenschaft am 1. Januar 20X3 WE 1 000 000 als finanzielle Verbindlichkeit ein. Dies entspricht dem Höchstbetrag, der gemäß den Rücknahmevorschriften und in Übereinstimmung mit Paragraph 49 des IAS 39 auf Sicht zahlbar ist. Sie bucht daher am 1. Januar 20X3 WE 200 000 vom Eigenkapital in die finanziellen Verbindlichkeiten um; WE 2 000 000 bleiben weiterhin als Eigenkapital klassifiziert. In diesem Beispiel werden bei der Umbuchung weder Gewinn noch Verlust erfasst.

Beispiel 4

Sachverhalt

A11 Das lokale Genossenschaftsgesetz oder die Satzung der Genossenschaft verbieten die Rücknahme von Geschäftsanteilen, wenn das eingezahlte Kapital aus Geschäftsanteilen dadurch unter die Grenze von 75 Prozent des Höchstbetrags des eingezahlten Kapitals aus Geschäftsanteilen fallen würde. Der Höchstbetrag für eine bestimmte Genossenschaft beträgt WE 1 000 000. Am Bilanzstichtag lag das eingezahlte Kapital bei WE 900 000.

Klassifizierung

A12 In diesem Fall würden WE 750 000 als Eigenkapital und WE 150 000 als finanzielle Verbindlichkeit klassifiziert werden. Zusätzlich zu den bereits zitierten Paragraphen heißt es in Paragraph 18(b) des IAS 32 u. a.:

...Ein Finanzinstrument, das den Inhaber zur Rückgabe an den Emittenten gegen flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte berechtigt („kündbares Instrument“), stellt eine finanzielle Verbindlichkeit dar. Dies ist selbst dann der Fall, wenn der Betrag an flüssigen Mitteln oder anderen finanziellen Vermögenswerten auf der Grundlage eines Indexes oder einer anderen veränderlichen Bezugsgröße ermittelt wird oder wenn der Inhaber aufgrund der rechtlichen Gestaltung des kündbaren Finanzinstruments einen Residualanspruch an den Vermögenswerten des Emittenten hat. Wenn der Inhaber über das Wahlrecht verfügt, das Finanzinstrument gegen flüssige Mittel oder andere finanzielle Vermögenswerte an den Emittenten zurückzugeben, erfüllt das kündbare Finanzinstrument die Definition einer finanziellen Verbindlichkeit.

A13 Das in diesem Beispiel beschriebene Rücknahmeverbot unterscheidet sich von den Beschränkungen, die in den Paragraphen 19 und A25 des IAS 32 geschildert werden. Jene Beschränkungen stellen eine Beeinträchtigung der Fähigkeit des Unternehmens dar, den fälligen Betrag einer finanziellen Verbindlichkeit zu begleichen, d. h. sie

verhindern die Zahlung der Verbindlichkeit nur dann, wenn bestimmte Bedingungen erfüllt sind. Im Gegensatz dazu liegt in diesem Beispiel bei Erreichen einer festgelegten Grenze ein uneingeschränktes Rücknahmeverbot vor, das unabhängig von der Fähigkeit des Unternehmens besteht, die Geschäftsanteile zurückzunehmen (z. B. unter Berücksichtigung seiner Barreserven, Gewinne oder ausschüttungsfähigen Rücklagen). Tatsächlich wird das Unternehmen durch das Rücknahmeverbot daran gehindert, eine finanzielle, durch den Inhaber kündbare Verbindlichkeit einzugehen, die über eine bestimmte Höhe des eingezahlten Kapitals hinausgeht. Daher stellt der Teil der Anteile, der dem Rücknahmeverbot unterliegt, keine finanzielle Verbindlichkeit dar. Die einzelnen Geschäftsanteile können zwar, jeder für sich genommen, rücknahmepflichtig sein, jedoch ist bei einem Teil aller im Umlauf befindlichen Anteile eine Rücknahme nur bei einer Liquidation des Unternehmens möglich.

Beispiel 5

Sachverhalt

A14 Der Sachverhalt dieses Beispiels ist der gleiche wie in Beispiel 4. Zusätzlich darf das Unternehmen am Bilanzstichtag aufgrund von Liquiditätsvorschriften des lokalen Rechtskreises nur dann Geschäftsanteile zurücknehmen, wenn sein Bestand an flüssigen Mitteln und kurzfristigen Anlagen einen bestimmten Wert überschreitet. Diese Liquiditätsvorschriften am Bilanzstichtag haben zur Folge, dass das Unternehmen für die Rücknahme von Geschäftsanteilen nicht mehr als WE 50 000 aufwenden kann.

Klassifizierung

A15 Wie in Beispiel 4 klassifiziert das Unternehmen WE 750 000 als Eigenkapital und WE 150 000 als finanzielle Verbindlichkeit. Der Grund hierfür liegt darin, dass die Klassifizierung als Eigenkapital auf dem uneingeschränkten Recht des Unternehmens auf Ablehnung einer Rücknahme beruht und nicht auf bedingten Einschränkungen, die eine Rücknahme nur dann verhindern, wenn und solange Liquiditäts- oder andere Bedingungen nicht erfüllt sind. In diesem Fall sind die Bestimmungen der Paragraphen 19 und AG25 des IAS 32 anzuwenden.

Beispiel 6

Sachverhalt

A16 Laut Satzung darf das Unternehmen Geschäftsanteile nur in der Höhe des Gegenwerts zurücknehmen, die in den letzten drei Jahren durch die Ausgabe zusätzlicher Geschäftsanteile an neue oder vorhandene Mitglieder erzielt wurden. Die Rücknahmeanträge von Mitgliedern müssen mit dem Erlös aus der Ausgabe von Geschäftsanteilen abgegolten werden. Während der drei letzten Jahre betrug der Erlös aus der Ausgabe von Geschäftsanteilen WE 12 000, und es wurden keine Geschäftsanteile zurückgenommen.

Klassifizierung

A17 Das Unternehmen klassifiziert WE 12 000 der Geschäftsanteile als finanzielle Verbindlichkeit. In Übereinstimmung mit den Schlussfolgerungen in Beispiel 4 stellen Geschäftsanteile, die einem uneingeschränkten Rücknahmeverbot unterliegen, keine finanziellen Verbindlichkeiten dar. Ein solches uneingeschränktes Verbot gilt für einen Betrag in Höhe des Erlöses aus der Ausgabe von Anteilen, die vor mehr als drei Jahren stattfand, weshalb dieser Betrag als Eigenkapital klassifiziert wird. Der Betrag in Höhe des Erlöses aus Anteilen, die in den letzten drei Jahren ausgegeben wurden unterliegt jedoch keinem uneingeschränkten Rücknahmeverbot. Folglich entsteht durch die Ausgabe von Geschäftsanteilen in den letzten drei Jahren solange eine finanzielle Verbindlichkeit, bis diese Anteile nicht mehr kündbar sind. Das Unternehmen hat also eine finanzielle Verbindlichkeit in Höhe des Erlöses aus Anteilen, die in den letzten drei Jahren ausgegeben wurden, abzüglich etwaiger in diesem Zeitraum getätigter Rücknahmen.

Beispiel 7

Sachverhalt

A18 Das Unternehmen ist eine Genossenschaftsbank. Das lokale Gesetz, das die Tätigkeit von Genossenschaftsbanken regelt, schreibt vor, dass mindestens 50 Prozent der gesamten „offenen Verbindlichkeiten" des Unternehmens (die laut Definition im Gesetz auch die Konten mit Geschäftsanteilen umfassen) in Form von eingezahltem Kapital der Mitglieder vorliegen muss. Diese Bestimmung hat zur Folge, dass eine Genossenschaft, bei der alle offenen Verbindlichkeiten in Form von Geschäftsanteilen vorliegen, sämtliche Anteile zurücknehmen kann. Am 31. Dezember 20X1 hat das Unternehmen offene Verbindlichkeiten von insgesamt WE 200 000, wovon WE 125 000 auf Konten mit Geschäftsanteilen entfallen. Gemäß den Vertragsbedingungen für Konten mit Geschäftsanteilen ist der Inhaber berechtigt, eine Rücknahme seiner Anteile zu verlangen, und die Satzung des Unternehmens enthält keine Rücknahmebeschränkungen.

Klassifizierung

A19 In diesem Beispiel werden die Geschäftsanteile als finanzielle Verbindlichkeiten klassifiziert. Das Rücknahmeverbot ist mit den Beschränkungen vergleichbar, die in den Paragraphen 19 und AG25 des IAS 32 beschrieben werden. Diese Beschränkung stellt eine bedingte Beeinträchtigung der Fähigkeit des Unternehmens dar, den fälligen Betrag einer finanziellen Verbindlichkeit zu begleichen, d. h. sie verhindert die Zahlung der Verbindlichkeit nur dann, wenn bestimmte Bedingungen erfüllt sind. Im konkreten Fall könnte das Unternehmen verpflichtet sein, den gesamten Betrag der Geschäftsanteile (WE 125 000) zurückzunehmen, wenn es alle anderen Verbindlichkeiten (WE 75 000) zurückgezahlt hätte. Folglich wird das Unternehmen durch das Rücknahmeverbot nicht daran gehindert, eine finanzielle Verbindlichkeit für die Rücknahme von Anteilen einzugehen, die über eine bestimmte Anzahl von Geschäftsanteilen oder einen bestimmten Betrag des eingezahlten Kapitals hinausgeht. Es bietet dem Unternehmen nur die Möglichkeit, eine Rücknahme aufzuschieben, bis die Bedingung — in diesem Fall die Rückzahlung anderer Verbindlichkeiten — erfüllt ist. Die Geschäftsanteile unterliegen in diesem Beispiel keinem uneingeschränkten Rücknahmeverbot und sind daher als finanzielle Verbindlichkeiten einzustufen.

IFRIC INTERPRETATION 4

Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält

VERWEISE

— IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*

— IAS 16 *Sachanlagen* (überarbeitet 2003)

— IAS 17 *Leasingverhältnisse* (überarbeitet 2003)

— IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* (überarbeitet 2004)

HINTERGRUND

1 Ein Unternehmen kann eine Vereinbarung abschließen, die eine Transaktion oder mehrere miteinander verbundene Transaktionen enthält, die nicht in die rechtliche Form eines Leasingverhältnisses gekleidet ist, die jedoch gegen eine Zahlung oder eine Reihe von Zahlungen das Recht auf Nutzung eines Vermögenswerts (z. B. einer Sachanlage) überträgt. Zu den Beispielen von Vereinbarungen, bei denen ein Unternehmen (der Lieferant) einem anderen Unternehmen (dem Käufer) ein derartiges Recht auf Nutzung eines Vermögenswerts übertragen kann, häufig in Verbindung mit Dienstleistungen, gehören:

— Outsourcingvereinbarungen (z. B. das Auslagern der Datenverarbeitungsprozesse eines Unternehmens);

— Vereinbarungen in der Telekommunikationsbranche, in denen Anbieter von Netzkapazitäten Verträge abschließen, um Erwerbern Kapazitätsrechte einzuräumen;

— Take-or-Pay- und ähnliche Verträge, die die Käufer zu bestimmten Zahlungen verpflichten ungeachtet dessen, ob sie die vertraglich festgelegten Produkte abnehmen bzw. Dienstleistungen in Anspruch nehmen oder nicht (z. B. ein Take-or-Pay-Vertrag bezüglich der Übernahme der weitgehend gesamten Produktion eines Stromversorgers).

2 Diese Interpretation dient als Leitlinie zur Feststellung, ob solche Vereinbarungen Leasingverhältnisse sind oder enthalten, die gemäß IAS 17 zu bilanzieren sind. Es wird jedoch keine Leitlinie für die Bestimmung gegeben, wie ein solches Leasingverhältnis nach jenem Standard zu klassifizieren ist.

3 Der einem Leasingverhältnis zugrunde liegende Vermögenswert kann Teil eines umfassenderen Vermögenswerts sein. Diese Interpretation befasst sich nicht damit, wie zu bestimmen ist, wann ein Teil eines umfassenderen Vermögenswerts selbst der zugrunde liegende Vermögenswert ist, auf den IAS 17 anzuwenden ist. Dennoch fallen Vereinbarungen, denen ein Vermögenswert zugrunde liegt, der eine Bilanzierungseinheit gemäß IAS 16 oder gemäß IAS 38 darstellt, in den Anwendungsbereich dieser Interpretation.

ANWENDUNGSBEREICH

4 Diese Interpretation gilt nicht für Vereinbarungen, die Leasingverhältnisse sind oder enthalten, welche vom Anwendungsbereich von IAS 17 ausgeschlossen sind.

FRAGESTELLUNGEN

5 In dieser Interpretation werden die folgenden Fragen behandelt:

(a) Wie kann festgestellt werden, ob eine Vereinbarung ein in IAS 17 beschriebenes Leasingverhältnis ist oder enthält?

(b) Wann ist die Beurteilung oder eine Neubeurteilung darüber vorzunehmen, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis ist oder enthält?

(c) Wenn eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis ist oder enthält, wie sind die Leasingzahlungen von den Zahlungen für alle anderen Komponenten der Vereinbarung zu trennen?.

BESCHLUSS

Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis ist oder enthält

6 Die Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis ist oder enthält, hat auf der Grundlage des wirtschaftlichen Gehalts der Vereinbarung zu erfolgen und verlangt eine Beurteilung, ob

(a) die Erfüllung der Vereinbarung von der Nutzung eines bestimmten Vermögenswerts oder bestimmter Vermögenswerte (der Vermögenswert) abhängt; und

(b) die Vereinbarung ein Recht auf Nutzung des Vermögenswerts überträgt.

Die Erfüllung der Vereinbarung hängt von der Nutzung eines bestimmten Vermögenswerts ab

7 Auch wenn in einer Vereinbarung ein bestimmter Vermögenswert explizit identifiziert werden kann, handelt es sich hierbei nicht um ein Leasingverhältnis, wenn die Erfüllung der Vereinbarung nicht von der Nutzung dieses bestimmten Vermögenswerts abhängt. Wenn der Lieferant beispielsweise verpflichtet ist, eine bestimmte Menge an Waren zu liefern bzw. Dienstleistungen zu erbringen und das Recht und die Möglichkeit hat, diese Waren bzw. Dienstleistungen unter Nutzung anderer nicht in der Vereinbarung spezifizierter Vermögenswerte bereitzustellen, dann hängt die Erfüllung der Vereinbarung nicht von dem bestimmten Vermögenswert ab und die Vereinbarung enthält kein Leasingverhältnis. Eine Gewährleistungsverpflichtung, die den Ersatz gleicher oder ähnlicher Vermögenswerte zulässt oder verlangt, wenn der bestimmte Vermögenswert nicht richtig funktioniert, schließt eine Behandlung als Leasingverhältnis nicht aus. Außerdem schließt eine vertragliche Bestimmung (bedingt oder nicht), durch die der Lieferant aus irgendeinem Grund an oder nach einem bestimmten Zeitpunkt andere Vermögenswerte ersetzen darf oder muss, die Behandlung als Leasingverhältnis vor dem Austauschzeitpunkt nicht aus.

8 Ein Vermögenswert wurde stillschweigend spezifiziert, wenn der Lieferant zur Erfüllung seiner Verpflichtung beispielsweise nur einen Vermögenswert besitzt oder least und es für den Lieferanten nicht wirtschaftlich durchführbar oder praktikabel ist, seine Verpflichtung durch den Einsatz alternativer Vermögenswerte zu erfüllen.

Die Vereinbarung überträgt ein Recht auf Nutzung des Vermögenswerts

9 Eine Vereinbarung überträgt das Recht auf Nutzung des Vermögenswerts, wenn die Vereinbarung dem Käufer (Leasingnehmer) das Recht überträgt, die Verwendung des zugrunde liegenden Vermögenswerts zu kontrollieren. Das Recht, die Verwendung eines zugrunde liegenden Vermögenswerts zu kontrollieren, wird übertragen, wenn eine der nachstehenden Bedingungen erfüllt wird:

(a) Der Käufer hat die Fähigkeit oder das Recht, den Vermögenswert zu betreiben oder andere anzuweisen, den Vermögenswert in einer von ihm festgelegten Art zu betreiben, wobei er mehr als nur einen geringfügigen Betrag des Ausstoßes oder Nutzens des Vermögenswerts erhält oder kontrolliert.

(b) Der Käufer hat die Fähigkeit oder das Recht, den physischen Zugang zu dem zugrunde liegenden Vermögenswert zu bestimmen, während er mehr als einen geringfügigen Betrag des Ausstoßes oder Nutzens des Vermögenswerts erhält oder kontrolliert.

(c) Tatsachen und Umstände weisen auf die Unwahrscheinlichkeit hin, dass außer dem Käufer eine oder mehrere Parteien einen mehr als geringfügigen Betrag des Ausstoßes oder Nutzens, den der Vermögenswert in dem Zeitraum der Vereinbarung produziert oder erzeugt, übernehmen werden und der Preis, den der Käufer für das Ergebnis zahlen wird, weder vertraglich pro Produktionseinheit festgelegt wird noch dem aktuellen Marktpreis je Einheit des Ergebnisses zum Zeitpunkt der Lieferung des Ergebnisses entspricht.

Beurteilung oder Neubeurteilung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis ist oder enthält

10 Ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält, ist auf der Grundlage aller Tatsachen und Umstände bei Abschluss der Vereinbarung zu beurteilen, d. h. an dem früheren der beiden folgenden Zeitpunkte: dem Tag der Vereinbarung oder dem Tag, an dem sich die Vertragsparteien über die wesentlichen Bestimmungen der Vereinbarung geeinigt haben. Eine Neubeurteilung, ob eine Vereinbarung nach Vertragsbeginn ein Leasingverhältnis enthält, ist nur dann vorzunehmen, wenn eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:

(a) Die Vertragsbedingungen werden geändert, sofern sich die Änderung nicht nur auf eine Erneuerung oder Verlängerung der Vereinbarung bezieht.

(b) Die Vertragsparteien üben eine Erneuerungsoption aus oder vereinbaren eine Verlängerung, sofern die Erneuerungs- oder Verlängerungsbestimmungen nicht ursprünglich in der Laufzeit des Leasingverhältnisses gemäß Paragraph 4 des IAS 17 enthalten sind. Eine Erneuerung oder Verlängerung der Vereinbarung, durch die keine der Bestimmungen der ursprünglichen Vereinbarung vor Ende ihrer Laufzeit geändert wird, ist nur nach den Paragraphen 6-9 hinsichtlich der Erneuerungs- oder Verlängerungsperiode zu bewerten.

(c) Die Feststellung, ob die Vertragserfüllung von einem bestimmten Vermögenswert abhängt, wird geändert.

(d) Der Vermögenswert wird wesentlich geändert, z. B. eine erhebliche physische Änderung einer Sachanlage.

11 Bei einer Neubeurteilung einer Vereinbarung sind die Tatsachen und Umständen zugrunde zu legen, die zum Zeitpunkt der Neubeurteilung erwartet werden; dies gilt auch für die Neubeurteilung der Restlaufzeit der Vereinbarung. Änderungen der Schätzwerte (z. B. des geschätzten Betrags des an den Käufer oder an andere potenzielle Käufer zu liefernden Ausstoßes) würden keine Neubeurteilung verursachen. Wenn eine Vereinbarung neu beurteilt und dabei festgestellt wird, dass sie ein Leasingverhältnis enthält (oder kein Leasingverhältnis enthält), ist die Rechnungslegung für Leasingverhältnisse anzuwenden (oder nicht mehr anzuwenden):

(a) im Fall von (a), (c) oder (d) in Paragraph 10 ab dem Zeitpunkt, zu dem die Änderung der Umstände eintritt, die eine Neubeurteilung hervorrufen;

(b) im Fall von (b) in Paragraph 10 ab dem Beginn der Erneuerungs- oder Verlängerungsperiode.

Trennung der Leasingzahlungen von anderen Zahlungen

12 Wenn eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält, haben die Vertragsparteien die Bestimmungen von IAS 17 auf die Leasingkomponente der Vereinbarung anzuwenden, es sei denn, es liegt gemäß Paragraph 2 von IAS 17 eine Ausnahme von diesen Bestimmungen vor. Wenn eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält, ist dieses Leasingverhältnis dementsprechend als ein Finanzierungs- oder ein Operating-Leasingverhältnis gemäß den Paragraphen 7-19 des IAS 17 zu klassifizieren. Andere Bestandteile der Vereinbarung, die nicht in den Anwendungsbereich von IAS 17 fallen, sind nach anderen Standards zu bilanzieren.

13 Hinsichtlich der Anwendung der Bestimmungen des IAS 17 sind die von der Vereinbarung geforderten Zahlungen und anderen Entgelte von Beginn der Vereinbarung an oder bei deren Neubeurteilung in diejenigen für das Leasingverhältnis und diejenigen für andere Posten auf Grundlage ihrer relativen beizulegenden Zeitwerte zu trennen. Die in Paragraph 4 von IAS 17 beschriebenen Mindestleasingzahlungen enthalten nur Zahlungen für Leasingverhältnisse (d. h. das Recht auf Nutzung des Vermögenswerts) und schließen Zahlungen für andere Bestandteile dieser Vereinbarung aus (z. B. für Dienstleistungen und Kosten des Ressourceneinsatzes).

14 In manchen Fällen erfordert die Trennung der Leasingzahlungen von den Zahlungen für andere Bestandteile der Vereinbarung, dass der Käufer ein Schätzverfahren anwendet. Ein Käufer kann beispielsweise die Leasingzahlungen schätzen, indem er sich auf eine Leasingvereinbarung für einen vergleichbaren Vermögenswert bezieht, die keine anderen Bestandteile enthält, oder indem er die Zahlungen für die anderen Bestandteile der Vereinbarung schätzt, wobei er sich auf vergleichbare Vereinbarungen bezieht und dann diese Zahlungen von der Gesamtsumme der gemäß der Vereinbarung zu leistenden Zahlungen abzieht.

15 Wenn ein Käufer zu dem Ergebnis gelangt, dass es undurchführbar ist, die Zahlungen verlässlich zu trennen, so hat er

(a) im Fall eines Finanzierungsleasings einen Vermögenswert und eine Schuld zu einem dem beizulegenden Zeitwert des zugrunde liegenden Vermögenswerts, der in den Paragraphen 7 und 8 als Gegenstand des Leasingverhältnisses identifiziert wurde, entsprechenden Betrag anzusetzen. Die Schuld ist anschließend unter Anwendung des Grenzfremdkapitalzinssatzes ([1]) des Käufers zu reduzieren, wenn Zahlungen erfolgt sind und die auf die Schuld angerechneten Finanzierungskosten erfasst wurden;

(b) im Fall eines Operating-Leasingverhältnisses alle Zahlungen bezüglich dieser Vereinbarung als Leasingzahlungen zu behandeln, um die Angabepflichten des IAS 17 zu erfüllen, jedoch

(i) jene Zahlungen von den Mindestleasingzahlungen anderer Vereinbarungen, die keine Zahlungen für nicht zu einem Leasingverhältnis gehörende Posten beinhalten, getrennt anzugeben und

(ii) zu erklären, dass die angegebenen Zahlungen auch Zahlungen für nicht zum Leasingverhältnis gehörende Bestandteile der Vereinbarung enthalten.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

16 Diese Interpretation ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diese Interpretation für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2006 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

17 IAS 8 führt aus, wie ein Unternehmen eine Änderung der Rechnungslegungsmethoden anwendet, die aus der erstmaligen Anwendung einer Interpretation resultiert. Wenn ein Unternehmen diese Interpretation erstmals anwendet, muss es diese Anforderungen nicht erfüllen. Wenn ein Unternehmen diese Ausnahme nutzt, so sind die Paragraphen 6-9 der Interpretation auf Vereinbarungen anzuwenden, die zu Beginn der frühesten Periode bestehen, in der Vergleichszahlen gemäß IFRS aufgrund der zu Beginn dieser Periode bestehenden Tatsachen und Umstände dargelegt werden.

([1]) d. h. der in Paragraph 4 des IAS 17 beschriebene Grenzfremdkapitalzinssatz des Leasingnehmers.

IFRIC INTERPRETATION 5

Rechte auf Anteile an Fonds für Entsorgung, Rekultivierung und Umweltsanierung

VERWEISE

— IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*

— IAS 27 *Konzern- und Einzelabschlüsse*

— IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen*

— IAS 31 *Anteile an Gemeinschaftsunternehmen*

— IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*

— IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* (überarbeitet 2003)

— SIC-12 *Konsolidierung — Zweckgesellschaften* (überarbeitet 2004)

HINTERGRUND

1 Fonds für Entsorgung, Rekultivierung und Umweltsanierung, nachstehend als „Entsorgungsfonds“ oder „Fonds“ bezeichnet, dienen zur Trennung von Vermögenswerten, die für die Finanzierung eines Teils oder aller Kosten bestimmt sind, die bei der Entsorgung von Anlagen (z. B. eines Kernkraftwerks) oder gewisser Sachanlagen (z. B. Autos) oder der Umweltsanierung (z. B. Bereinigung von Gewässerverschmutzung oder Rekultivierung von Bergbaugeländen) anfallen, zusammen als „Entsorgung“ bezeichnet.

2 Beiträge zu diesen Fonds können auf freiwilliger Basis beruhen oder durch eine Verordnung bzw. gesetzlich vorgeschrieben sein. Die Fonds können eine der folgenden Strukturen aufweisen:

(a) Von einem einzelnen Teilnehmer eingerichtete Fonds zur Finanzierung seiner eigenen Entsorgungsverpflichtungen, sei es für einen bestimmten oder für mehrere, geografisch verteilte Orte.

(b) Von mehreren Teilnehmern eingerichtete Fonds zur Finanzierung ihrer individuellen oder gemeinsamen Entsorgungsverpflichtungen, wobei die Teilnehmer einen Anspruch auf Erstattung der Entsorgungsaufwendungen bis zur Höhe ihrer Beiträge und der angefallenen Erträge aus diesen Beiträgen abzüglich ihres Anteils an den Verwaltungskosten des Fonds haben. Die Teilnehmer unterliegen eventuell der Pflicht, zusätzliche Beiträge zu leisten, beispielsweise im Fall der Insolvenz eines Teilnehmers.

(c) Von mehreren Teilnehmern eingerichtete Fonds zur Finanzierung ihrer individuellen oder gemeinsamen Entsorgungsverpflichtungen, wobei das erforderliche Beitragsniveau auf der derzeitigen Tätigkeit eines Teilnehmers basiert und der von diesem Teilnehmer erzielte Nutzen auf seiner vergangenen Tätigkeit beruht. In diesen Fällen besteht eine potenzielle Inkongruenz bezüglich der Höhe der von einem Teilnehmer geleisteten Beiträge (auf Grundlage der derzeitigen Tätigkeit) und des aus dem Fonds realisierbaren Werts (auf Grundlage der vergangenen Tätigkeit).

3 Im Allgemeinen haben diese Fonds folgende Merkmale:

(a) Der Fonds wird von unabhängigen Treuhändern gesondert verwaltet.

(b) Unternehmen (Teilnehmer) leisten Beiträge an den Fonds, die in verschiedene Vermögenswerte, die sowohl Anlagen in Schuld- als auch in Beteiligungstitel umfassen können, investiert werden und die den Teilnehmern für die Leistung ihrer Entsorgungsaufwendungen zur Verfügung stehen. Die Treuhänder bestimmen, wie die Beiträge im Rahmen der in der maßgebenden Satzung des Fonds dargelegten Beschränkungen und in Übereinstimmung mit den anzuwendenden Gesetzen oder anderen Vorschriften investiert werden.

(c) Die Teilnehmer übernehmen die Verpflichtung, Entsorgungsaufwendungen zu leisten. Die Teilnehmer können jedoch eine Erstattung des Entsorgungsaufwands aus dem Fonds bis zu dem niedrigeren Wert aus dem Entsorgungsaufwand und dem Anteil des Teilnehmers an den Vermögenswerten des Fonds erhalten.

(d) Die Teilnehmer können einen begrenzten oder keinen Zugriff auf einen Überschuss der Vermögenswerte des Fonds über diejenigen haben, die zum Ausgleich des in Frage kommenden Entsorgungsaufwands gebraucht werden.

ANWENDUNGSBEREICH

4 Diese Interpretation ist in Abschlüssen eines Teilnehmers für die Bilanzierung von Anteilen an Entsorgungsfonds anzuwenden, welche die beiden folgenden Merkmale aufweisen:

(a) die Vermögenswerte werden gesondert verwaltet (indem sie entweder in einer getrennten juristischen Einheit oder als getrennte Vermögenswerte in einem anderen Unternehmen gehalten werden); und

(b) das Zugriffsrecht eines Teilnehmers auf die Vermögenswerte ist begrenzt.

5 Ein Restanspruch an einen Fonds, der sich über einen Erstattungsanspruch hinaus erstreckt, wie beispielsweise ein vertragliches Recht auf Ausschüttung nach Durchführung aller Entsorgungen oder auf Auflösung des Fonds, kann als ein Eigenkapitalinstrument in den Anwendungsbereich von IAS 39 fallen und unterliegt nicht dem Anwendungsbereich dieser Interpretation.

FRAGESTELLUNGEN

6 In dieser Interpretation werden die folgenden Fragen behandelt:

(a) Wie hat ein Teilnehmer seinen Anteil an einem Fonds zu bilanzieren?

(b) Falls ein Teilnehmer verpflichtet ist, zusätzliche Beiträge zu leisten, beispielsweise im Falle der Insolvenz eines anderen Teilnehmers, wie ist diese Verpflichtung zu bilanzieren?

BESCHLUSS

Bilanzierung eines Anteils an einem Fonds

7 Der Teilnehmer hat seine Verpflichtung, den Entsorgungsaufwand zu leisten, als Rückstellung und seinen Anteil an dem Fonds getrennt anzusetzen, es sei denn, der Teilnehmer haftet nicht für die Zahlung des Entsorgungsaufwands, selbst wenn der Fond nicht zahlt.

8 Der Teilnehmer hat festzustellen, ob er den Fonds beherrscht, die gemeinschaftliche Führung des Fonds oder einen maßgeblichen Einfluss auf den Fonds nach IAS 27, IAS 28, IAS 31 oder SIC-12 ausübt. Wenn dies der Fall ist, hat der Teilnehmer seinen Anteil an dem Fonds in Übereinstimmung mit diesen Standards zu bilanzieren.

9 Beherrscht der Teilnehmer den Fonds nicht, übt er keine gemeinschaftliche Führung des Fonds oder keinen maßgeblichen Einfluss auf den Fonds aus, so hat er den Erstattungsanspruch aus dem Fonds als Erstattung gemäß IAS 37 anzusetzen. Diese Erstattung ist zu dem niedrigeren Betrag aus

(a) dem Betrag der angesetzten Entsorgungsverpflichtung; und

(b) dem Anteil des Teilnehmers am beizulegenden Zeitwert der den Teilnehmern zustehenden Nettovermögenswerte des Fonds zu bewerten.

Änderungen des Buchwerts des Anspruchs, Erstattungen mit Ausnahme von Beiträgen an den Fonds und Zahlungen aus dem Fonds zu erhalten, sind erfolgswirksam in der Berichtsperiode zu erfassen, in der die Änderungen anfallen.

Bilanzierung von Verpflichtungen zur Leistung zusätzlicher Beiträge

10 Ist ein Teilnehmer verpflichtet, mögliche zusätzliche Beiträge zu leisten, beispielsweise im Fall der Insolvenz eines anderen Teilnehmers oder falls der Wert der vom Fonds gehaltenen Finanzinvestitionen so weit fällt, dass die Vermögenswerte nicht mehr ausreichen, um die Erstattungsverpflichtungen des Fonds zu erfüllen, so ist diese Verpflichtung eine Eventualverbindlichkeit, die in den Anwendungsbereich von IAS 37 fällt. Der Teilnehmer hat nur dann eine Schuld anzusetzen, wenn es wahrscheinlich ist, dass zusätzliche Beiträge geleistet werden.

Angaben

11 Ein Teilnehmer hat die Art seines Anteils an einem Fonds sowie alle Zugriffsbeschränkungen zu den Vermögenswerten des Fonds anzugeben.

12 Wenn ein Teilnehmer eine Verpflichtung hat, mögliche zusätzliche Beiträge zu leisten, die jedoch nicht als Schuld angesetzt sind (siehe Paragraph 10), so hat er die in IAS 37 Paragraph 86 verlangten Angaben zu leisten.

13 Bilanziert ein Teilnehmer seinen Anteil an dem Fonds gemäß Paragraph 9, so hat er die in IAS 37, Paragraph 85(c) verlangten Angaben zu leisten.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

14 Diese Interpretation ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diese Interpretation für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 2006 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

15 Änderungen der Rechnungslegungsmethoden sind in Übereinstimmung mit den Bestimmungen von IAS 8 vorzunehmen.

IFRIC INTERPRETATION 6

Verbindlichkeiten, die sich aus einer Teilnahme an einem spezifischen Markt ergeben — Elektro- und Elektronik-Altgeräte

VERWEISE

— IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*

— IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*

HINTERGRUND

1 In Paragraph 17 des IAS 37 heißt es, dass ein verpflichtendes Ereignis ein Ereignis der Vergangenheit ist, das zu einer gegenwärtigen Verpflichtung führt, zu deren Erfüllung ein Unternehmen keine realistische Alternative hat.

2 Gemäß Paragraph 19 des IAS 37 werden Rückstellungen nur für „diejenigen aus Ereignissen der Vergangenheit resultierenden Verpflichtungen angesetzt, die unabhängig von der künftigen Geschäftstätigkeit eines Unternehmens entstehen".

3 Die Richtlinie der Europäischen Union über Elektro- und Elektronik-Altgeräte, welche die Sammlung, Behandlung, Verwertung und umweltgerechte Beseitigung von Altgeräten regelt, hat Fragen bezüglich des Ansatzzeitpunktes der durch die Entsorgung von Elektro- und Elektronik-Altgeräten entstehenden Verbindlichkeit aufgeworfen. Die Richtlinie unterscheidet zwischen „neuen" und „historischen" Altgeräten sowie zwischen Altgeräten aus Privathaushalten und Altgeräten aus anderer Verwendung als in Privathaushalten. Neue Altgeräte betreffen Produkte, die nach dem 13. August 2005 verkauft wurden. Alle vor diesem Termin verkauften Haushaltsgeräte gelten als historische Altgeräte im Sinne der Richtlinie.

4 Die Richtlinie besagt, dass die Kosten für die Entsorgung historischer Haushaltsgeräte von den Herstellern des betreffenden Gerätetyps zu tragen sind, die in einem Zeitraum auf dem Markt vorhanden sind, der in den anwendbaren Rechtsvorschriften eines jeden Mitgliedstaats festzulegen ist (Erfassungszeitraum). Die Richtlinie besagt auch, dass jeder Mitgliedstaat einen Mechanismus einzurichten hat, mittels dessen die Hersteller einen anteiligen Kostenbeitrag, „z. B. im Verhältnis zu ihrem jeweiligen Marktanteil für den betreffenden Gerätetyp", leisten.

5 Verschiedene in der Interpretation verwendete Begriffe wie „Marktanteil" und „Erfassungszeitraum" werden unter Umständen in den gültigen Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich definiert. Beispielsweise kann die Dauer des Erfassungszeitraums ein Jahr oder nur einen Monat betragen. Gleichfalls können die Bemessung des Marktanteils und die Formel für die Berechnung der Verpflichtung in den verschiedenen einzelstaatlichen Rechtsvorschriften unterschiedlich ausfallen. Allerdings betreffen diese Beispiele lediglich die Bewertung der Verbindlichkeit, die nicht in den Anwendungsbereich der Interpretation fällt.

ANWENDUNGSBEREICH

6 Diese Interpretation enthält Leitlinien für den Ansatz von Verbindlichkeiten im Abschluss von Herstellern, die sich aus der Entsorgung gemäß der EU-Richtlinie über Elektro- und Elektronik-Altgeräte hinsichtlich des Verkaufs historischer Haushaltsgeräte ergeben.

7 Diese Interpretation behandelt weder neue Altgeräte noch historische Altgeräte, die nicht aus Privathaushalten stammen. Die Verbindlichkeit für eine derartige Entsorgung ist in IAS 37 hinreichend geregelt. Sollten jedoch in den einzelstaatlichen Rechtsvorschriften neue Altgeräte aus Privathaushalten auf die gleiche Art und Weise wie historische Altgeräte aus Privathaushalten behandelt werden, gelten die Grundsätze der Interpretation durch Bezugnahme auf die in den Paragraphen 10-12 von IAS 8 vorgesehene Hierarchie. Die Hierarchie von IAS 8 gilt auch für andere Vorschriften, die Verpflichtungen auf eine Art und Weise vorschreiben, die dem in der EU-Richtlinie genannten Kostenzuweisungsverfahren ähnelt.

FRAGESTELLUNG

8 Das IFRIC wurde im Zusammenhang mit der Entsorgung von Elektro- und Elektronik-Altgeräten gebeten festzulegen, was das verpflichtende Ereignis gemäß Paragraph 14(a) von IAS 37 für den Ansatz einer Rückstellung für die Entsorgungskosten darstellt:

— Die Herstellung oder der Verkauf des historischen Haushaltsgeräts?

— Die Teilnahme am Markt während des Erfassungszeitraums?

— Der Kostenanfall bei der Durchführung der Entsorgungstätigkeiten?

BESCHLUSS

9 Die Teilnahme am Markt während des Erfassungszeitraums stellt das verpflichtende Ereignis gemäß Paragraph 14(a) von IAS 37 dar. Folglich entsteht bei der Herstellung oder beim Verkauf der Produkte keine Verbindlichkeit für die Kosten der Entsorgung historischer Haushaltsgeräte. Da die Verpflichtung bei historischen Haushaltsgeräten an die Marktteilnahme während des Erfassungszeitraums und nicht an die Herstellung oder den Verkauf der zu entsorgenden Geräte geknüpft ist, besteht keine Verpflichtung, sofern und solange kein Marktanteil während des Erfassungszeitraums vorhanden ist. Der zeitliche Eintritt des verpflichtenden Ereignisses kann auch unabhängig von dem Zeitraum sein, innerhalb dessen die Entsorgungstätigkeiten durchgeführt werden und die entsprechenden Kosten entstehen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

10 Diese Interpretation ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Dezember 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diese Interpretation für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Dezember 2005 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

11 Änderungen der Rechnungslegungsmethoden sind gemäß IAS 8 zu berücksichtigen.

IFRIC INTERPRETATION 7

Anwendung des Anpassungsansatzes unter IAS 29 Rechnungslegung in Hochinflationsländern

VERWEISE

— IAS 12 *Ertragsteuern*

— IAS 29 *Rechnungslegung in Hochinflationsländern*

HINTERGRUND

1 Mit dieser Interpretation werden Leitlinien für die Anwendung der Vorschriften von IAS 29 in einem Berichtszeitraum festgelegt, in dem ein Unternehmen die Existenz einer Hochinflation in dem Land seiner funktionalen Währung feststellt ([1]), sofern dieses Land im letzten Berichtszeitraum nicht als hochinflationär anzusehen war und das Unternehmen folglich seinen Abschluss gemäß IAS 29 anpasst.

FRAGESTELLUNGEN

2 Folgende Fragen werden in dieser Interpretation behandelt:

(a) Wie sollte das Erfordernis „.... in der am Bilanzstichtag geltenden Maßeinheit anzugeben ...“ in Paragraph 8 des IAS 29 ausgelegt werden, wenn ein Unternehmen diesen Standard anwendet?

(b) Wie sollte ein Unternehmen latente Steuern in der Eröffnungsbilanz in seinem angepassten Abschluss bilanzieren?

BESCHLUSS

3 In dem Berichtszeitraum, in dem ein Unternehmen feststellt, dass es in der funktionalen Währung eines Hochinflationslandes Bericht erstattet, das im letzten Berichtszeitraum nicht hochinflationär war, hat das Unternehmen die Vorschriften von IAS 29 so anzuwenden, als wäre dieses Land immer schon hochinflationär gewesen. Folglich sind nicht monetäre Posten, die zu den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten bewertet werden, in der Eröffnungsbilanz des frühesten Berichtszeitraums, der im Abschluss dargestellt wird, anzupassen, so dass den Auswirkungen der Inflation ab dem Zeitpunkt Rechnung getragen wird, zu dem die Vermögenswerte erworben und die Verbindlichkeiten eingegangen oder übernommen wurden, und zwar bis zum Bilanzstichtag des Berichtszeitraums. Für nicht monetäre Posten, die in der Eröffnungsbilanz mit Beträgen angesetzt wurden, die zu einem anderen Zeitpunkt als dem des Erwerbs der Vermögenswerte oder des Eingehens der Verbindlichkeiten bestimmt wurden, muss die Anpassung stattdessen den Auswirkungen der Inflation Rechnung tragen, die zwischen dem Zeitpunkt, an dem die Buchwerte bestimmt wurden, und dem Bilanzstichtag des Berichtszeitraums aufgetreten sind.

4 Am Bilanzstichtag werden latente Steuern gemäß IAS 12 erfasst und bewertet. Die Beträge der latenten Steuern in der Eröffnungsbilanz des Berichtszeitraums werden jedoch wie folgt ermittelt:

(a) Das Unternehmen bewertet die latenten Steuern gemäß IAS 12 neu, nachdem es die nominalen Buchwerte der nicht monetären Posten zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz des Berichtszeitraums durch Anwendung der zu diesem Zeitpunkt geltenden Maßeinheit angepasst hat.

(b) Die gemäß a) neu bewerteten latenten Steuern werden an die Änderung der Maßeinheit von dem Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz des Berichtszeitraums bis zum Bilanzstichtag dieses Berichtszeitraums angepasst.

Ein Unternehmen wendet den unter a) und b) genannten Ansatz zur Anpassung der latenten Steuern in der Eröffnungsbilanz von allen Vergleichszeiträumen an, die in den angepassten Abschlüssen für den Berichtszeitraum dargestellt werden, in dem das Unternehmen IAS 29 anwendet.

([1]) Die Feststellung der Hochinflation basiert auf der eigenen Einschätzung des Unternehmens, die es sich gemäß den Kriterien in Paragraph 3 des IAS 29 bildet.

5 Nachdem ein Unternehmen seinen Abschluss angepasst hat, werden alle Vergleichszahlen einschließlich der latenten Steuern im Abschluss für einen späteren Berichtszeitraum angepasst, indem nur der angepasste Abschluss für den späteren Berichtszeitraum um die Änderung der Maßeinheit für diesen folgenden Berichtszeitraum geändert wird.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

6 Diese Interpretation ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. März 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diese Interpretation für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. März 2006 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

IFRIC INTERPRETATION 8

Anwendungsbereich von IFRS 2

VERWEISE

— IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*

— IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung*

HINTERGRUND

1 IFRS 2 ist auf anteilsbasierte Vergütungen anzuwenden, bei denen ein Unternehmen Güter erwirbt oder Dienstleistungen erhält. „Güter" schließen Vorräte, Verbrauchsgüter, Sachanlagen, immaterielle Vermögenswerte und andere nicht finanzielle Vermögenswerte ein (IFRS 2, Paragraph 5). Außer für bestimmte Geschäftsvorfälle, die nicht in seinen Anwendungsbereich fallen, ist IFRS 2 folglich auf alle Geschäftsvorfälle anzuwenden, bei denen das Unternehmen nicht finanzielle Vermögenswerte oder Dienstleistungen als Gegenleistung für die Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erhält. IFRS 2 gilt auch für Geschäftsvorfälle, bei denen das Unternehmen in Bezug auf die erhaltenen Güter oder Dienstleistungen Verbindlichkeiten eingeht, die auf dem Kurs (oder dem Wert) der Aktien oder anderer Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens basieren.

2 In einigen Fällen kann der Nachweis des Erhalts (oder künftigen Erhalts) von Gütern oder Dienstleistungen jedoch schwierig sein. So kann ein Unternehmen beispielsweise einer Wohltätigkeitsorganisation Aktien überlassen, ohne dafür eine Vergütung zu erhalten. In der Regel ist es nicht möglich, die speziellen Güter oder Dienstleistungen zu identifizieren, die im Gegenzug zu einem derartigen Geschäftsvorfall erworben oder erhalten wurden. Eine vergleichbare Situation kann sich auch bei Geschäftsvorfällen mit anderen Parteien ergeben.

3 IFRS 2 verlangt, dass anteilsbasierte Vergütungen an Mitarbeiter mit dem beizulegenden Zeitwert der anteilsbasierten Vergütungen am Tag ihrer Gewährung zu bewerten sind (IFRS 2, Paragraph 11). ([1]) Folglich ist das Unternehmen nicht dazu verpflichtet, den beizulegenden Zeitwert der von den Mitarbeitern erhaltenen Dienstleistungen direkt zu bestimmen.

4 Bei Geschäftsvorfällen, bei denen anteilsbasierte Vergütungen an andere Parteien als Mitarbeiter gezahlt werden, geht IFRS 2 von einer widerlegbaren Vermutung aus, dass der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Güter oder Dienstleistungen verlässlich geschätzt werden kann. In diesen Fällen ist IFRS 2 zufolge der Geschäftsvorfall mit dem beizulegenden Zeitwert der Güter oder Dienstleistungen zu bewerten, der an dem Tag gilt, an dem das Unternehmen die Güter erhält oder die Vertragspartei ihre Leistung erbringt (IFRS 2, Paragraph 13). Folglich wird von der Vermutung ausgegangen, dass das Unternehmen in der Lage ist, die von anderen Parteien als Mitarbeitern erhaltenen Güter oder Dienstleistungen zu identifizieren. Dies wirft die Frage auf, ob der Standard auch dann gilt, wenn keine identifizierbaren Güter oder Dienstleistungen vorliegen. Dies bedingt auch eine andere Frage: Für den Fall, dass das Unternehmen eine anteilsbasierte Vergütung vorgenommen hat und sich herausstellt, dass der beizulegende Zeitwert der dafür erhaltenen identifizierbaren Gegenleistung (falls vorhanden) geringer ist als der beizulegende Zeitwert der anteilsbasierten Vergütung, ist aus dieser Situation dann abzuleiten, dass Güter oder Dienstleistungen erhalten wurden, auch wenn sie nicht speziell identifiziert wurden, und dass folglich IFRS 2 Anwendung findet?

5 Es sei darauf verwiesen, dass sich die Formulierung „der beizulegende Zeitwert der anteilsbasierten Vergütung" auf den beizulegenden Zeitwert der jeweiligen anteilsbasierten Vergütung bezieht. So kann ein Unternehmen beispielsweise aufgrund nationaler Rechtsvorschriften dazu verpflichtet sein, einen gewissen Teil seiner Aktien Staatsangehörigen eines bestimmten Landes vorzubehalten, die lediglich auf andere Staatsangehörige desselben Landes übertragen werden können. Eine derartige Transferbeschränkung kann den beizulegenden Zeitwert der jeweiligen Aktien beeinflussen. Folglich können diese Aktien einen beizulegenden Zeitwert haben, der unter dem ansonsten identischer Aktien liegt, die solchen Beschränkungen nicht unterworfen sind. Sollte die in Paragraph 4 gestellte Frage im Zusammenhang mit den unter die Beschränkung fallenden Aktien aufgeworfen werden, würde sich die Formulierung „der beizulegende Zeitwert der anteilsbasierten Vergütung" auf den beizulegenden Zeitwert der unter die Beschränkung fallenden Aktien und nicht auf den beizulegenden Zeitwert der anderen, nicht unter die Beschränkung fallenden Aktien beziehen.

ANWENDUNGSBEREICH

6 IFRS 2 findet auf Geschäftsvorfälle Anwendung, bei denen ein Unternehmen oder die Anteilseigner eines Unternehmens Eigenkapitalinstrumente ([2]) gewährt hat/haben oder eine Verbindlichkeit eingegangen ist/sind, aufgrund derer Barmittel oder andere Vermögenswerte in Höhe von Beträgen transferiert werden, die auf dem Kurs (oder dem Wert) der Aktien oder anderer Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens basieren. Diese Interpretation ist auf solche Geschäftsvorfälle anzuwenden, bei denen die vom Unternehmen erhaltene (oder noch zu erhaltende) identifizierbare Gegenleistung — Barmittel und der beizulegende Zeitwert einer identifizierbaren unbaren Gegenleistung (falls vorhanden) — geringer ist als der beizulegende Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente oder eingegangenen Verbindlichkeiten. Diese Interpretation ist jedoch nicht auf die Geschäftsvorfälle anzuwenden, die gemäß den Paragraphen 3-6 des Standards vom Anwendungsbereich des IFRS 2 ausgenommenen sind.

([1]) In IFRS 2 schließen alle Bezugnahmen auf Mitarbeiter auch andere Personen, die ähnliche Leistungen erbringen, ein.

([2]) Dazu zählen Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens, der Muttergesellschaft des Unternehmens und anderer Unternehmen derselben Unternehmensgruppe.

FRAGESTELLUNG

7 Die in dieser Interpretation behandelte Frage lautet: Ist IFRS 2 auf Geschäftsvorfälle anzuwenden, bei denen ein Unternehmen einige oder alle erhaltenen Güter oder Dienstleistungen nicht speziell identifizieren kann?

BESCHLUSS

8 IFRS 2 findet auf bestimmte Geschäftsvorfälle Anwendung, bei denen Güter oder Dienstleistungen erhalten werden. Dies gilt für Geschäftsvorfälle, bei denen ein Unternehmen Güter oder Dienstleistungen als Gegenleistung für Eigenkapitalinstrumente des Unternehmens erhält. Dazu gehören auch Geschäftsvorfälle, bei denen ein Unternehmen einige oder alle erhaltenen Güter oder Dienstleistungen nicht speziell identifizieren kann.

9 Für den Fall, dass es keine speziell identifizierbaren Güter oder Dienstleistungen gibt, können andere Umstände darauf hinweisen, dass Güter oder Dienstleistungen erhalten wurden (oder noch werden), so dass IFRS 2 anzuwenden ist. Sollte insbesondere die identifizierbare erhaltene Gegenleistung (falls vorhanden) geringer sein als der beizulegende Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente oder der eingegangenen Verbindlichkeiten, so ist dies typischerweise ein Hinweis darauf, dass eine weitere Gegenleistung (d. h. für nicht identifizierbare Güter oder Dienstleistungen) erhalten wurde (oder noch wird).

10 Das Unternehmen hat die erhaltenen identifizierbaren Güter oder Dienstleistungen gemäß IFRS 2 zu bewerten.

11 Das Unternehmen hat die erhaltenen oder noch zu erhaltenden nicht identifizierbaren Güter oder Dienstleistungen mit dem Unterschiedsbetrag zwischen dem beizulegenden Zeitwert der anteilsbasierten Vergütung und dem beizulegenden Zeitwert aller erhaltenen oder noch zu erhaltenden identifizierbaren Güter oder Dienstleistungen zu bewerten.

12 Das Unternehmen hat die erhaltenen nicht identifizierbaren Güter oder Dienstleistungen am Tag der Gewährung zu bewerten. Bei Geschäftsvorfällen mit Barausgleich wird die Verbindlichkeit jedoch zu jedem Abschlussstichtag neu bewertet, bis sie beglichen ist.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

13 Diese Interpretation ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Mai 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diese Interpretation für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Mai 2006 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

14 Diese Interpretation ist rückwirkend anzuwenden in Übereinstimmung mit den Bestimmungen von IAS 8, vorbehaltlich der Übergangsvorschriften von IFRS 2.

IFRIC INTERPRETATION 9

Neubeurteilung eingebetteter Derivate

VERWEISE

— IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*

— IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards*

— IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*

HINTERGRUND

1 In IAS 39 Paragraph 10 wird ein eingebettetes Derivat beschrieben als „Bestandteil eines strukturierten (zusammengesetzten) Finanzinstruments, das auch einen nicht derivativen Basisvertrag enthält, mit dem Ergebnis, dass ein Teil der Cashflows des zusammengesetzten Finanzinstruments ähnlichen Schwankungen ausgesetzt ist wie ein freistehendes Derivat".

2 IAS 39, Paragraph 11 fordert, dass ein eingebettetes Derivat von dem Basisvertrag zu trennen und dann, aber nur dann, als Derivat zu bilanzieren ist, wenn

(a) die wirtschaftlichen Merkmale und Risiken des eingebetteten Derivats nicht eng mit den wirtschaftlichen Merkmalen und Risiken des Basisvertrags verbunden sind;

(b) ein eigenständiges Instrument mit den gleichen Bedingungen wie das eingebettete Derivat die Definition eines Derivats erfüllen würde; und

(c) das strukturierte (zusammengesetzte) Finanzinstrument nicht ergebniswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird (d. h. ein Derivat, das in einem ergebniswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewerteten finanziellen Vermögenswert oder einer finanziellen Verbindlichkeit eingebettet ist, ist nicht eigenständig).

ANWENDUNGSBEREICH

3 Vorbehaltlich der nachfolgenden Paragraphen 4 und 5 ist diese Interpretation auf alle eingebetteten Derivate anzuwenden, die in den Anwendungsbereich von IAS 39 fallen.

4 Diese Interpretation geht nicht auf Fragen der Neubewertung ein, die sich aus einer Neubeurteilung der eingebetteten Derivate ergeben.

5 Diese Interpretation geht weder auf den Erwerb von Verträgen mit eingebetteten Derivaten bei einem Unternehmenszusammenschluss noch auf ihre eventuelle Neubeurteilung zum Erwerbszeitpunkt ein.

FRAGESTELLUNGEN

6 IAS 39 schreibt vor, dass ein Unternehmen zu dem Zeitpunkt, an dem es Vertragspartei wird, beurteilt, ob etwaige in diesen Vertrag eingebettete Derivate von dem Basisvertrag zu trennen und als Derivate im Sinne dieses Standards zu bilanzieren sind. In dieser Interpretation werden die folgenden Fragen behandelt:

(a) Ist eine solche Beurteilung lediglich zu dem Zeitpunkt vorzunehmen, an dem das Unternehmen Vertragspartei wird, oder ist diese Beurteilung während der Vertragslaufzeit zu überprüfen?

(b) Hat ein Erstanwender seine Beurteilung auf der Grundlage der Bedingungen vorzunehmen, die bestanden, als das Unternehmen Vertragspartei wurde, oder zu den Bedingungen, die bestanden, als das Unternehmen die IFRS zum ersten Mal angewandt hat?

BESCHLUSS

7 Ein Unternehmen beurteilt, ob ein eingebettetes Derivat vom Basisvertrag zu trennen und als Derivat zu bilanzieren ist, wenn es zum ersten Mal Vertragspartei wird. Eine spätere Neubeurteilung ist untersagt, es sei denn, dass sich die Vertragsbedingungen derart ändern, dass es zu einer erheblichen Änderung der Zahlungsströme kommt, die sich ansonsten durch den Vertrag ergeben würden, weshalb in diesem Falle eine Neubeurteilung verpflichtend ist. Ein Unternehmen ermittelt, ob die Änderung der Zahlungsströme erheblich ist, indem es das Ausmaß, in dem sich die erwarteten Zahlungsströme in Bezug auf das eingebettete Derivat, den Basisvertrag oder beide ändern, und ob diese Änderung im Vergleich zu den vorher erwarteten Zahlungsströmen durch den Vertrag erheblich ist, berücksichtigt.

8 Ein Erstanwender beurteilt, ob ein eingebettetes Derivat vom Basisvertrag zu trennen und als Derivat zu bilanzieren ist, auf der Grundlage der Bedingungen, die an dem späteren der beiden nachfolgend genannten Termine galten: dem Zeitpunkt, an dem das Unternehmen Vertragspartei wurde, oder dem Zeitpunkt, an dem eine Neubeurteilung im Sinne von Paragraph 7 erforderlich wird.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

9 Diese Interpretation ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Juni 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diese Interpretation für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Juni 2006 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben. Diese Interpretation ist rückwirkend anzuwenden.

IFRIC INTERPRETATION 10

Zwischenberichterstattung und Wertminderung

VERWEISE

— IAS 34 *Zwischenberichterstattung*

— IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten*

— IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*

HINTERGRUND

1 Ein Unternehmen ist verpflichtet, den Geschäfts- oder Firmenwert sowie Investitionen in Eigenkapitalinstrumente und in finanzielle Vermögenswerte, die zu Anschaffungskosten angesetzt worden sind, zu jedem Bilanzstichtag auf Wertminderungen zu prüfen und gegebenenfalls einen Wertminderungsaufwand zu diesem Stichtag gemäß IAS 36 und IAS 39 zu erfassen. Allerdings können sich die Bedingungen zu einem späteren Bilanzstichtag derart verändert haben, dass der Wertminderungsaufwand geringer ausgefallen wäre oder hätte vermieden werden können, wenn die Wertberichtigung erst zu diesem Zeitpunkt erfolgt wäre. Diese Interpretation bietet einen Leitfaden, inwieweit ein solcher Wertminderungsaufwand wieder rückgängig gemacht werden kann.

2 Die Interpretation befasst sich mit dem Zusammenhang zwischen den Anforderungen von IAS 34 und der Erfassung des Wertminderungsaufwands von Geschäfts- oder Firmenwerten nach IAS 36 und bestimmten in IAS 39 genannten finanziellen Vermögenswerten sowie mit den Auswirkungen dieses Zusammenhangs auf spätere Zwischenabschlüsse und jährliche Abschlüsse.

FRAGESTELLUNG

3 Nach IAS 34 Paragraph 28 hat ein Unternehmen die gleichen Rechnungslegungsmethoden in seinem Zwischenabschluss anzuwenden, die in seinem jährlichen Abschluss angewandt werden. Auch darf die „Häufigkeit der Berichterstattung eines Unternehmens (jährlich, halb- oder vierteljährlich) die Höhe des Jahresergebnisses nicht beeinflussen. Um diese Zielsetzung zu erreichen, sind Bewertungen für Zwischenberichtszwecke unterjährig auf einer vom Geschäftsjahresbeginn bis zum Zwischenberichtstermin kumulierten Grundlage vorzunehmen."

4 Nach IAS 36 Paragraph 124 darf ein „für den Geschäfts- oder Firmenwert erfasster Wertminderungsaufwand nicht in den folgenden Berichtsperioden aufgeholt werden".

5 Nach IAS 39 Paragraph 69 dürfen „ergebniswirksam erfasste Wertberichtigungen für ein gehaltenes Eigenkapitalinstrument, das als zur Veräußerung verfügbar eingestuft wird, nicht ergebniswirksam rückgängig gemacht werden".

6 Nach IAS 39 Paragraph 66 darf ein Wertminderungsaufwand für finanzielle Vermögenswerte, die zu Anschaffungskosten bilanziert werden (wie ein Wertminderungsaufwand bei einem nicht notierten Eigenkapitalinstrument, das nicht zum beizulegenden Zeitwert angesetzt wird, weil sein beizulegender Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann) nicht rückgängig gemacht werden.

7 In dieser Interpretation werden die folgenden Fragen behandelt:

Muss ein Unternehmen den in einem Zwischenbericht für den Geschäfts- oder Firmenwert, für gehaltene Eigenkapitalinstrumente und für finanzielle Vermögenswerte, die zu Anschaffungskosten bilanziert werden, erfassten Wertminderungsaufwand rückgängig machen, wenn kein oder ein geringerer Aufwand erfasst worden wäre, wenn die Wertminderung erst zu einem späteren Bilanzstichtag vorgenommen worden wäre?

BESCHLUSS

8 Ein Unternehmen darf einen in einem früheren Berichtszeitraum erfassten Wertminderungsaufwand für den Geschäfts- oder Firmenwert, für gehaltene Eigenkapitalinstrumente oder finanzielle Vermögenswerte, die zu Anschaffungskosten bilanziert werden, nicht rückgängig machen.

9 Ein Unternehmen darf diesen Beschluss nicht analog auf andere Bereiche anwenden, in denen es zu einer Kollision zwischen dem IAS 34 mit anderen Standards kommen kann.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

10 Diese Interpretation ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. November 2006 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diese Interpretation für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. November 2006 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben. Ein Unternehmen hat die Interpretation auf den Geschäfts- oder Firmenwert ab dem Zeitpunkt anzuwenden, an dem es erstmals den IAS 36 anwendet. Das Unternehmen hat die Interpretation auf gehaltene Eigenkapitalinstrumente oder finanzielle Vermögenswerte, die zu Anschaffungskosten bilanziert werden, ab dem Zeitpunkt anzuwenden, an dem es erstmals die Bewertungskriterien des IAS 39 anwendet.

IFRIC INTERPRETATION 11

IFRS 2 — Geschäfte mit eigenen Aktien und Aktien von Konzernunternehmen

VERWEISE

— IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*

— IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung*

— IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung*

FRAGESTELLUNGEN

1 Diese Interpretation behandelt zwei Fragestellungen: Die erste betrifft die Frage, ob die folgenden Geschäftsvorfälle gemäß den Anforderungen von IFRS 2 als Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente oder als Barausgleich bilanziert werden sollten:

(a) Ein Unternehmen gewährt seinen Mitarbeitern Rechte an Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens (z. B. Aktienoptionen) und entscheidet sich sodann — oder ist dazu gezwungen –,Eigenkapitalinstrumente (z. B. eigene Aktien) von einer anderen Partei zu erwerben, um seinen Verpflichtungen gegenüber seinen Mitarbeitern nachzukommen; und

(b) den Mitarbeitern eines Unternehmens werden Rechte an den Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens gewährt (z. B. Aktienoptionen), und zwar entweder durch das Unternehmen selbst oder durch seine Anteilseigner, und die Anteilseigner des Unternehmens stellen die erforderlichen Eigenkapitalinstrumente zur Verfügung.

2 Die zweite Fragestellung betrifft anteilsbasierte Vergütungsvereinbarungen, an denen zwei oder mehrere Unternehmen einer Unternehmensgruppe beteiligt sind. So können z. B. den Mitarbeitern eines Tochterunternehmens Rechte an Eigenkapitalinstrumenten des Mutterunternehmens als Entgelt für die vom Tochterunternehmen erbrachten Dienstleistungen gewährt werden. IFRS 2 Paragraph 3 führt dazu aus:

Im Sinne dieses IFRS stellt die Übertragung von Eigenkapitalinstrumenten eines Unternehmens durch seine Anteilseigner an andere Parteien (einschließlich Mitarbeiter), die Güter oder Dienstleistungen an das Unternehmen geliefert haben, eine anteilsbasierte Vergütung dar, sofern die Übertragung nicht eindeutig für einen anderen Zweck als die Bezahlung der an das Unternehmen gelieferten Güter oder Dienstleistungen bestimmt ist. *Dies gilt auch, wenn ein Unternehmen Eigenkapitalinstrumente seines Mutterunternehmens oder eines anderen Unternehmens, das zu derselben Unternehmensgruppe gehört, an Parteien überträgt, die Güter oder Dienstleistungen an das Unternehmen geliefert haben.* [Kursivschreibung hinzugefügt]

IFRS 2 enthält jedoch keine Leitlinien, wie diese Geschäftsvorfälle in den Einzelabschlüssen der einzelnen Konzernunternehmen zu bilanzieren sind.

3 Deshalb betrifft die zweite Fragestellung die folgenden Vereinbarungen über anteilsbasierte Vergütungen:

(a) Ein Mutterunternehmen gewährt den Mitarbeitern seines Tochterunternehmens direkt Rechte an seinen Eigenkapitalinstrumenten; das Mutterunternehmen (nicht das Tochterunternehmen) ist verpflichtet, den Mitarbeitern des Tochterunternehmens die benötigten Eigenkapitalinstrumente bereit zu stellen; und

(b) ein Tochterunternehmen gewährt seinen eigenen Mitarbeitern Rechte an Eigenkapitalinstrumenten seines Mutterunternehmens: das Tochterunternehmen ist sodann verpflichtet, seinen Mitarbeitern die benötigten Eigenkapitalinstrumente zur Verfügung zu stellen.

4 In dieser Interpretation wird die Frage behandelt, wie die in Paragraph 3 genannten anteilsbasierten Vergütungsvereinbarungen im Abschluss des Tochterunternehmens zu bilanzieren sind, das Dienstleistungen von seinen Mitarbeitern erhält.

5 Zwischen dem Mutterunternehmen und dem Tochterunternehmen kann u.U. eine Vereinbarung bestehen, der zufolge das Tochterunternehmen das Mutterunternehmen für die Bereitstellung von Eigenkapitalinstrumenten an die Mitarbeiter zu vergüten hat. Diese Interpretation geht nicht darauf ein, wie eine solche konzerninterne Zahlungsvereinbarung zu bilanzieren ist.

6 Auch wenn diese Interpretation im Wesentlichen Geschäftsvorfälle mit Mitarbeitern behandelt, ist sie auch auf ähnliche anteilsbasierte Vergütungstransaktionen mit Lieferanten oder Dienstleistern anzuwenden, bei denen es sich nicht um Mitarbeiter handelt.

BESCHLUSS

Anteilsbasierte Vergütungen mit den eigenen Eigenkapitalinstrumenten eines Unternehmens (Paragraph 1)

7 Anteilsbasierte Vergütungen, bei denen ein Unternehmen Dienstleistungen als Entgelt für seine eigenen Eigenkapitalinstrumente erhält, werden als Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente bilanziert. Dies gilt unabhängig davon, ob sich ein Unternehmen zum Kauf von Eigenkapitalinstrumenten einer anderen Partei entscheidet oder dazu gezwungen ist, um seinen Verpflichtungen gegenüber seinen Mitarbeitern nachzukommen. Dies gilt auch unabhängig davon, ob

(a) die Rechte des Mitarbeiters an den Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens vom Unternehmen selbst oder seinem Anteilseigner/seinen Anteilseignern gewährt wurden; oder

(b) die anteilsbasierte Vergütungsvereinbarung vom Unternehmen selbst oder von seinem Anteilseigner/seinen Anteilseignern erfüllt wurde.

Anteilsbasierte Vergütungen mit den Eigenkapitalinstrumenten des Mutterunternehmens

Ein Mutterunternehmen gewährt den Mitarbeitern seines Tochterunternehmens Rechte an seinen Eigenkapitalinstrumenten (Paragraph 3(a))

8 Sofern die anteilsbasierte Vergütung im Konzernabschluss des Mutterunternehmens als Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente bilanziert wird, bewertet das Tochterunternehmen die von seinen Mitarbeitern erhaltenen Dienstleistungen gemäß den Vorschriften, die auf anteilsbasierte Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente anwendbar sind, mit einer entsprechenden Erhöhung des Eigenkapitals, die als Einlage des Mutterunternehmens ausgewiesen wird.

9 Ein Mutterunternehmen kann den Mitarbeitern seiner Tochterunternehmen Rechte an seinen Eigenkapitalinstrumenten gewähren, sofern die innerhalb des Konzerns erbrachten Dienstleistungen über einen bestimmten Zeitraum fortgesetzt werden. Ein Mitarbeiter eines Tochterunternehmens kann während des Erdienungszeitraums in ein anderes Tochterunternehmen versetzt werden, ohne dass die Rechte an den Eigenkapitalinstrumenten des Mutterunternehmens, die im Rahmen der ursprünglichen anteilsbasierten Vergütungsvereinbarung erworben wurden, berührt werden. Jedes Tochterunternehmen hat die von einem Mitarbeiter erbrachten Dienstleistungen zu bewerten und dabei folgende Faktoren zu berücksichtigen; den beizulegenden Zeitwert der Eigenkapitalinstrumente, der zu dem Zeitpunkt galt, an dem das Mutterunternehmen diese Rechte an Eigenkapitalinstrumenten ursprünglich gewährt hat, so wie in IFRS 2 Anhang A definiert, sowie den Anteil des Erdienungszeitraums, den der Mitarbeiter für jedes Tochterunternehmen gearbeitet hat.

10 Nach dem Transfer eines Mitarbeiters zwischen Unternehmen innerhalb des Konzerns kann u.U. der Fall eintreten, dass dieser eine Ausübungsbedingung, bei der es sich nicht um eine Marktbedingung im Sinne von IFRS 2 Anhang A handelt, nicht erfüllt, z. B. wenn der Mitarbeiter den Konzern vor Vollendung der Dienstzeit verlässt. In diesem Fall muss jedes Tochterunternehmen den zuvor in Bezug auf die von dem Mitarbeiter erbrachten Leistungen erfassten Betrag gemäß den Grundsätzen von IFRS 2, Paragraph 19 anpassen. Werden die Rechte an den vom Mutterunternehmen gewährten Eigenkapitalinstrumenten folglich nicht erdient, weil ein Mitarbeiter eine Ausübungsbedingung, bei der es sich nicht um eine Marktbedingung im Sinne von IFRS 2 Anhang A handelt, nicht erfüllt, wird im Abschluss eines Tochterunternehmens auf kumulierter Basis kein Betrag für die vom jeweiligen Mitarbeiter erhaltenen Dienstleistungen erfasst.

Ein Tochterunternehmen gewährt seinen eigenen Mitarbeitern Rechte an Eigenkapitalinstrumenten seines Mutterunternehmens (Paragraph 3(b))

11 Das Tochterunternehmen bilanziert den Geschäftsvorfall mit seinen Mitarbeitern als Barausgleich. Diese Vorschrift gilt unabhängig von der Art und Weise, wie das Tochterunternehmen die Eigenkapitalinstrumente erhält, um seinen Verpflichtungen gegenüber seinen Mitarbeitern nachzukommen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

12 Diese Interpretation ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. März 2007 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn ein Unternehmen diese Interpretation für Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. März 2007 beginnen, so ist diese Tatsache anzugeben.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

13 Diese Interpretation ist rückwirkend in Übereinstimmung mit den Bestimmungen von IAS 8, vorbehaltlich der Übergangsvorschriften von IFRS 2, anzuwenden.

SIC-7

Einführung des Euro

VERWEISE

— IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*

— IAS 10 *Ereignisse nach dem Bilanzstichtag* (überarbeitet 2003)

— IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* (überarbeitet 2003)

FRAGESTELLUNG

1 Ab 1. Januar 1999, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Wirtschafts- und Währungsunion (WWU), wird der Euro eine Währung eigenen Rechts werden und die Wechselkurse zwischen dem Euro und den teilnehmenden nationalen Währungen werden unwiderruflich festgelegt, d. h. das Risiko nachfolgender Währungsdifferenzen hinsichtlich dieser Währungen ist ab diesem Tag beseitigt.

2 Die Fragestellung betrifft die Anwendung des IAS 21 auf die Umstellung von nationalen Währungen teilnehmender Mitgliedstaaten der Europäischen Union auf den Euro („die Umstellung").

BESCHLUSS

3 Die Vorschriften des IAS 21 bezüglich der Umrechnung von Fremdwährungstransaktionen und Abschlüssen ausländischer Geschäftsbetriebe sind streng auf die Umstellung anzuwenden. Der gleiche Grundgedanke gilt für die Festlegung von Wechselkursen, wenn Länder in späteren Phasen der WWU beitreten.

4 Das heißt im Besonderen:

(a) Monetäre Vermögenswerte und Schulden in einer Fremdwährung, die aus Geschäftsvorfällen resultieren, sind weiterhin zum Stichtagskurs in die funktionale Währung umzurechnen.. Etwaige sich ergebende Umrechnungsdifferenzen sind sofort als Ertrag oder als Aufwand zu erfassen, mit der Ausnahme, dass ein Unternehmen weiterhin seine bestehenden Rechnungslegungsmethoden für Gewinne und Verluste aus der Währungsumrechnung, die aus der Absicherung des Währungsrisikos eines erwarteten Geschäftsvorfalls entstehen, anzuwenden hat;

(b) kumulierte Umrechnungsdifferenzen im Zusammenhang mit der Umrechnung von Abschlüssen ausländischer Geschäftsbetriebe sind weiterhin als Eigenkapital zu klassifizieren und nur bei der Veräußerung der Nettoinvestitionen in den ausländischen Geschäftsbetrieb im Ergebnis zu erfassen; und

(c) Umrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung von Schulden, die auf Fremdwährungen der Teilnehmerstaaten lauten, sind nicht dem Buchwert des dazugehörenden Vermögenswerts zuzurechnen.

DATUM DES BESCHLUSSES

Oktober 1997

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

Diese Interpretation tritt am 1. Juni 1998 in Kraft. Änderungen der Rechnungslegungsmethoden sind gemäß den Bestimmungen des IAS 8 vorzunehmen.

SIC-10

Beihilfen der öffentlichen Hand — Kein spezifischer Zusammenhang mit betrieblichen Tätigkeiten

VERWEISE

— IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*

— IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand*

FRAGESTELLUNG

1 In manchen Ländern können Beihilfen der öffentlichen Hand auf die Förderung oder Langzeitunterstützung von Geschäftstätigkeiten entweder in bestimmten Regionen oder Industriezweigen ausgerichtet sein. Bedingungen, um diese Unterstützung zu erhalten, sind nicht immer speziell auf die betrieblichen Tätigkeiten des Unternehmens bezogen. Beispiele solcher Beihilfen sind Übertragungen von Ressourcen der öffentlichen Hand an Unternehmen, welche

(a) in einer bestimmten Branche tätig sind;

(b) weiterhin in kürzlich privatisierten Branchen tätig sind; oder

(c) ihre Geschäftstätigkeit in unterentwickelten Gebieten beginnen oder fortführen.

2 Die Fragestellung lautet, ob solche Beihilfen der öffentlichen Hand eine „Zuwendung der öffentlichen Hand" innerhalb des Anwendungsbereichs des IAS 20 darstellen und deshalb gemäß diesem Standard zu bilanzieren sind.

BESCHLUSS

3 Beihilfen der öffentlichen Hand für Unternehmen erfüllen die Definition für Zuwendungen der öffentlichen Hand des IAS 20, auch wenn es außer der Forderung, in bestimmten Regionen oder Industriezweigen tätig zu sein, keine Bedingungen gibt, die sich speziell auf die Geschäftstätigkeit des Unternehmens beziehen. Diese Zuwendungen sind deshalb nicht unmittelbar im Eigenkapital zu erfassen.

DATUM DES BESCHLUSSES

Januar 1998

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

Diese Interpretation tritt am 1. August 1998 in Kraft. Änderungen der Rechnungslegungsmethoden sind gemäß IAS 8 zu berücksichtigen.

SIC-12

Konsolidierung — Zweckgesellschaften

VERWEISE

— IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*

— IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*

— IAS 27 *Konzern- und Einzelabschlüsse*

— IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung*

— IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung*

FRAGESTELLUNG

1 Ein Unternehmen kann gegründet werden, um ein enges und genau definiertes Ziel zu erreichen (z. B. um ein Leasinggeschäft, Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten oder eine Verbriefung von Finanzinstrumenten durchzuführen). Solch eine Zweckgesellschaft („Special Purpose Entity", kurz „Zweckgesellschaft (SPE)") kann die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, eines Treuhandfonds, einer Personengesellschaft oder einer anderen Nicht-Kapitalgesellschaft haben. SPE werden oft mit rechtlichen Vereinbarungen gegründet, die ihrem Vorstand, ihrem Treuhänder oder ihrer Geschäftsführung strenge und manchmal dauerhafte Schranken bezüglich der Entscheidungsmacht über die Geschäfte der SPE auferlegen. Häufig legen diese Bestimmungen fest, dass die Geschäftspolitik, die die laufende Tätigkeit der SPE festlegt, nicht geändert werden kann, außer vielleicht durch ihren Gründer oder Sponsor (d. h. sie funktionieren als sog. „Autopilot").

2 Der Sponsor (oder das Unternehmen, zu dessen Gunsten die SPE gegründet wurde) transferiert häufig Vermögenswerte zur SPE, erhält das Recht zur Nutzung von Vermögenswerten der SPE oder erbringt Dienstleistungen für die SPE, während andere Parteien („Kapitalgeber") die Finanzierung der SPE übernehmen können. Ein Unternehmen, das Geschäftsvorfälle mit einer SPE abwickelt (häufig der Gründer oder Sponsor), kann wirtschaftlich betrachtet die SPE beherrschen.

3 Eine nutzbringende Beteiligung an einer SPE kann beispielsweise in Form eines Schuldinstruments, eines Eigenkapitalinstruments, einer Gewinnbeteiligung, eines Restanspruchs oder eines Leasingverhältnisses bestehen. Einige nutzbringende Beteiligungen können dem Halter einfach eine fixe oder festgesetzte Rendite verschaffen, während andere dem Halter Rechte an oder Zugang zu sonstigem künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus der Geschäftstätigkeit der SPE verschaffen. In den meisten Fällen sichert sich der Gründer oder Sponsor (oder das Unternehmen, zu dessen Gunsten die SPE gegründet wurde) eine wesentliche nutzbringende Beteiligung an der Geschäftstätigkeit der SPE, selbst wenn er wenig oder kein Eigenkapital der SPE hält.

4 IAS 27 schreibt die Konsolidierung von Unternehmen vor, die von dem berichtenden Unternehmen beherrscht werden. Der Standard gibt jedoch keine expliziten Anwendungsleitlinien für die Konsolidierung von SPE vor.

5 Die Fragestellung lautet, unter welchen Umständen ein Unternehmen eine SPE zu konsolidieren hat.

6 Diese Interpretation ist nicht auf Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder auf andere langfristige Leistungen an Arbeitnehmer anzuwenden, auf die IAS 19 Anwendung findet.

7 Ein Transfer von Vermögenswerten von einem Unternehmen auf eine SPE kann gegebenenfalls als ein Verkauf durch das Unternehmen klassifiziert werden. Auch wenn der Transfer als Verkauf klassifiziert wird, können die Bestimmungen von IAS 27 und dieser Interpretation bedeuten, dass das Unternehmen die SPE zu konsolidieren hat. Diese Interpretation bezieht sich nicht auf Umstände, die als Verkauf zu behandeln sind, oder auf die Eliminierung von Konsequenzen eines solchen Verkaufs im Rahmen der Konsolidierung.

BESCHLUSS

8 Eine SPE ist zu konsolidieren, wenn die wirtschaftliche Betrachtung des Verhältnisses zwischen einem Unternehmen und der SPE zeigt, dass die SPE durch das Unternehmen beherrscht wird.

9 Im Zusammenhang mit einer SPE kann Beherrschung durch die Vorherbestimmung der Geschäftstätigkeit der SPE (die als „Autopilot" funktioniert) oder anders entstehen. IAS 27 Paragraph 13 gibt mehrere Umstände an, die eine Beherrschung auch in den Fällen zur Folge haben, in denen ein Unternehmen die Hälfte der Stimmrechte eines anderen Unternehmens oder weniger hält. Gleichermaßen kann eine Beherrschung sogar in Fällen bestehen, in denen ein Unternehmen wenig oder kein Eigenkapital der SPE hält. Die Anwendung des Beherrschungskonzepts erfordert in jedem einzelnen Fall eine Beurteilung unter Berücksichtigung sämtlicher relevanter Faktoren.

10 Zusätzlich zu den in IAS 27 Paragraph 13 beschriebenen Situationen können zum Beispiel folgende Umstände auf ein Verhältnis hinweisen, bei dem ein Unternehmen eine SPE beherrscht und folglich die SPE zu konsolidieren hat (zusätzliche Anwendungsleitlinien werden im Anhang dieser Interpretation aufgeführt):

(a) bei wirtschaftlicher Betrachtung wird die Geschäftstätigkeit der SPE zu Gunsten des Unternehmens entsprechend seiner besonderen Geschäftsbedürfnisse geführt, so dass das Unternehmen Nutzen aus der Geschäftstätigkeit der SPE zieht;

(b) bei wirtschaftlicher Betrachtung verfügt das Unternehmen über die Entscheidungsmacht, den überwiegenden Teil des Nutzens aus der Geschäftstätigkeit der SPE zu ziehen, oder das Unternehmen hat durch die Einrichtung eines „Autopilot"-Mechanismus diese Entscheidungsmacht delegiert;

(c) bei wirtschaftlicher Betrachtung verfügt das Unternehmen über das Recht, die Mehrheit des Nutzens aus der SPE zu ziehen, und ist deshalb unter Umständen Risiken ausgesetzt, die mit der Geschäftstätigkeit der SPE verbunden sind; oder

(d) bei wirtschaftlicher Betrachtung behält das Unternehmen den überwiegenden Teil der mit der SPE oder ihren Vermögenswerten verbundenen Rest- oder Eigentumsrisiken, um Nutzen aus ihrer Geschäftstätigkeit zu ziehen.

11 [gestrichen]

DATUM DES BESCHLUSSES

Juni 1998

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

Diese Interpretation tritt für Berichtsperioden in Kraft, die am oder nach dem 1. Juli 1999 beginnen; eine frühere Anwendung wird empfohlen. Änderungen der Rechnungslegungsmethoden sind gemäß IAS 8 zu berücksichtigen.

Die Änderung in Paragraph 6 ist erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wenn ein Unternehmen IFRS 2 für eine frühere Berichtsperiode anwendet, so ist auch diese Änderung für jene frühere Periode anzuwenden.

SIC-13

Gemeinschaftlich geführte Unternehmen — Nicht monetäre Einlagen durch Partnerunternehmen

VERWEISE

— IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*

— IAS 16 *Sachanlagen*

— IAS 18 *Umsatzerlöse*

— IAS 31 *Anteile an Gemeinschaftsunternehmen*

FRAGESTELLUNG

1 IAS 31 Paragraph 48 bezieht sich in folgender Weise sowohl auf Einlagen als auch auf Verkäufe zwischen einem Partnerunternehmen und einem Gemeinschaftsunternehmen: „Wenn ein Partnerunternehmen Einlagen an ein Gemeinschaftsunternehmen leistet oder Vermögenswerte verkauft, so ist bei der Erfassung eines Anteils der aus diesem Geschäftsvorfall stammenden Gewinne oder Verluste als der wirtschaftliche Gehalt des Geschäftsvorfalls zu berücksichtigen." Darüber hinaus besagt IAS 31 Paragraph 24, dass „ein gemeinschaftlich geführtes Unternehmen ... ein Gemeinschaftsunternehmen in Form einer Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft oder anderen rechtlichen Einheit [ist], an der jedes Partnerunternehmen beteiligt ist." Es gibt keine explizite Anwendungsleitlinie zur Erfassung von Gewinnen und Verlusten, die aus Einlagen von nicht monetären Vermögenswerten in gemeinschaftlich geführte Unternehmen („Jointly Controlled Entities" kurz „JCEs") resultieren.

2 Einlagen in eine JCE sind Übertragungen von Vermögenswerten des Partnerunternehmens im Tausch gegen Kapitalanteile an der JCE. Solche Einlagen können verschiedene Formen aufweisen. Einlagen können gleichzeitig von den Partnerunternehmen entweder bei der Gründung der JCE oder danach geleistet werden. Das vom Partnerunternehmen im Tausch gegen die in die JCE eingebrachten Vermögenswerte erhaltene Entgelt kann auch Zahlungsmittel oder eine andere Gegenleistung umfassen, die nicht von künftigen Cashflows der JCE abhängig ist („zusätzliches Entgelt").

3 Die Fragestellungen lauten:

(a) wann hat das Partnerunternehmen einen angemessenen Teil an Gewinnen und Verlusten, die aus der Einlage eines nicht monetären Vermögenswerts in eine JCE im Tausch gegen einen Kapitalanteil an der JCE resultieren, im Periodenergebnis zu erfassen;

(b) wie ist ein zusätzliches Entgelt vom Partnerunternehmen zu bilanzieren; und

(c) wie sind unrealisierte Gewinne und Verluste im Konzernabschluss des Partnerunternehmens darzustellen?

4 Diese Interpretation behandelt die Bilanzierung beim Partnerunternehmen von nicht monetären Einlagen in eine JCE im Tausch gegen Kapitalanteile an der JCE, die entweder unter Verwendung der Equity-Methode oder der Quotenkonsolidierung bilanziert werden.

BESCHLUSS

5 Bei Anwendung von IAS 31 Paragraph 48 auf nicht monetäre Einlagen in eine JCE im Tausch gegen Kapitalanteile an der JCE hat ein Partnerunternehmen im Periodenergebnis der Berichtsperiode den Teil des Gewinns oder Verlusts zu erfassen, der dem Kapitalanteil der anderen Partnerunternehmen zuzurechnen ist, es sei denn,

(a) die mit dem Eigentum der/s eingebrachten nicht monetären Vermögenswerte/s verbundenen signifikanten Risiken und Nutzenzugänge wurden nicht auf die JCE übertragen; oder

(b) der mit der nicht monetären Einlage verbundene Gewinn oder Verlust kann nicht verlässlich bewertet werden; oder

(c) der Einlage fehlt es an wirtschaftlicher Substanz, wie dies in IAS 16 beschrieben wird.

Wenn Ausnahme (a), (b) oder (c) zutrifft, wird der Gewinn oder Verlust als nicht realisiert betrachtet und deshalb nicht im Periodenergebnis erfasst, es sei denn, Paragraph 6 trifft ebenfalls zu.

6 Wenn ein Partnerunternehmen zusätzlich zu einem Kapitalanteil an der JCE monetäre oder nicht monetäre Vermögenswerte erhält, ist ein angemessener Teil des sich aus diesem Geschäftsvorfall ergebenden Gewinns oder Verlusts im Periodenergebnis des Partnerunternehmens zu erfassen.

7 Sich aus der Einlage nicht monetärer Vermögenswerte in die JCE ergebende unrealisierte Gewinne oder Verluste sind bei der Quotenkonsolidierung gegen die zu Grunde liegenden Vermögenswerte oder bei der Equity-Methode gegen die Anteile an dem Unternehmen zu eliminieren. Solche unrealisierten Gewinne oder Verluste sind im Konzernabschluss des Partnerunternehmens nicht als erfolgsneutral abgegrenzte Gewinne oder Verluste darzustellen.

8-13 [Nicht anwendbar auf Kerntext der Interpretation]

DATUM DES BESCHLUSSES

Juni 1998

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

Diese Interpretation tritt für Berichtsperioden in Kraft, die am oder nach dem 1. Januar 1999 beginnen; eine frühere Anwendung wird empfohlen. Änderungen der Rechnungslegungsmethoden sind gemäß IAS 8 zu berücksichtigen.

14 Die Änderungen zur Bilanzierung von Transaktionen nicht monetärer Einlagen, wie in Paragraph 5 beschrieben, sind prospektiv auf künftige Geschäftsvorfälle anzuwenden.

15 Die Änderungen zu diesen Interpretationen, die von IAS 16 gemacht wurden, sind erstmals in der ersten Berichtsperiode eines am 1. Januar 2005 oder danach beginnenden Geschäftsjahres anzuwenden. Wenn ein Unternehmen diesen Standard für eine frühere Periode anwendet, sind diese Änderungen entsprechend auch anzuwenden.

SIC-15

Operating-Leasingverhältnisse — Anreize

VERWEISE

— IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (überarbeitet 2003)

— IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*

— IAS 17 *Leasingverhältnisse* (überarbeitet 2003)

FRAGESTELLUNG

1 Bei der Aushandlung eines neuen oder erneuerten Operating-Leasingverhältnisses kann der Leasinggeber dem Leasingnehmer Anreize geben, den Vertrag abzuschließen. Beispiele für solche Anreize sind eine Barzahlung an den Leasingnehmer oder die Rückerstattung oder Übernahme von Kosten des Leasingnehmers durch den Leasinggeber (wie Verlegungskosten, Mietereinbauten und Kosten in Verbindung mit einer vorher bestehenden vertraglichen Verpflichtung des Leasingnehmers). Alternativ dazu kann vereinbart werden, dass in den Anfangsperioden der Laufzeit des Leasingverhältnisses keine oder eine reduzierte Miete gezahlt wird.

2 Die Fragestellung lautet, wie Anreize bei einem Operating-Leasingverhältnis in den Abschlüssen sowohl des Leasingnehmers als auch des Leasinggebers zu erfassen sind.

BESCHLUSS

3 Sämtliche Anreize für Vereinbarungen über ein neues oder erneuertes Operating-Leasingverhältnis sind als Bestandteil des Nettoentgelts zu erfassen, das für die Nutzung des geleasten Vermögenswerts vereinbart wurde, unabhängig von der Ausgestaltung des Anreizes oder der Form sowie der Zeitpunkte der Zahlungen.

4 Der Leasinggeber hat die Summe der Kosten für Anreize als eine Reduktion von Mieterträgen linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassen, es sei denn, eine andere systematische Verteilungsmethode entspricht dem zeitlichen Verlauf der Verringerung des Nutzens des geleasten Vermögenswerts.

5 Der Leasingnehmer hat die Summe des Nutzens aus Anreizen als eine Reduktion der Mietaufwendungen linear über die Laufzeit des Leasingverhältnisses zu erfassen, es sei denn, eine andere systematische Verteilungsmethode entspricht dem zeitlichen Verlauf des Nutzens des Leasingnehmers aus der Nutzung des geleasten Vermögenswerts.

6 Kosten, die dem Leasingnehmer entstehen, einschließlich der Kosten in Verbindung mit einem vorher bestehenden Leasingverhältnis (zum Beispiel Kosten für die Beendigung, Verlegung oder Mietereinbauten), sind von dem Leasingnehmer gemäß den auf diese Kosten anwendbaren Standards zu bilanzieren, einschließlich der Kosten, die durch eine Anreizvereinbarung tatsächlich rückerstattet werden.

DATUM DES BESCHLUSSES

Juni 1998

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

Diese Interpretation tritt für Leasingverhältnisse in Kraft, die am oder nach dem 1. Januar 1999 beginnen.

SIC-21

Ertragsteuern — Realisierung von neubewerteten, nicht planmäßig abzuschreibenden Vermögenswerten

VERWEISE

— IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*

— IAS 12 *Ertragsteuern*

— IAS 16 *Sachanlagen* (überarbeitet 2003)

— IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* (überarbeitet 2003)

FRAGESTELLUNG

1 Die Bewertung latenter Steuerschulden und latenter Steueransprüche hat gemäß IAS 12 Paragraph 51 die steuerlichen Konsequenzen zu berücksichtigen, die daraus resultieren, in welcher Art und Weise ein Unternehmen zum Bilanzstichtag erwartet, den Buchwert derjenigen Vermögenswerte zu realisieren oder den Buchwert derjenigen Schulden zu erfüllen, die temporäre Differenzen verursachen.

2 IAS 12 Paragraph 20 stellt fest, dass die Neubewertung eines Vermögenswerts nicht immer den zu versteuernden Gewinn (steuerlichen Verlust) der Periode der Neubewertung berührt und dass die steuerliche Basis des Vermögenswerts trotz der Neubewertung möglicherweise nicht verändert wird. Wenn die künftige Realisierung des Buchwerts zu versteuern sein wird, ist jeder Differenzbetrag zwischen dem Buchwert eines neu bewerteten Vermögenswerts und seiner steuerlichen Basis eine temporäre Differenz und führt zu einer latenten Steuerschuld oder einem latenten Steueranspruch.

3 Die Fragestellung lautet, wie der Begriff „Realisierung" im Zusammenhang mit einem Vermögenswert zu interpretieren ist, der nicht abgeschrieben (nicht planmäßig abzuschreibender Vermögenswert) wird und gemäß Paragraph 31 von IAS 16 neu bewertet wird.

4 Diese Interpretation findet auch auf als Finanzinvestition gehaltene Immobilien Anwendung, die zum Neubewertungsbetrag gemäß IAS 40 Paragraph 33 angesetzt werden, aber als nicht planmäßig abzuschreibend zu betrachten wären, wenn IAS 16 Anwendung fände.

BESCHLUSS

5 Die latente Steuerschuld oder der latente Steueranspruch aus der Neubewertung eines nicht abzuschreibenden Vermögenswerts gemäß IAS 16 Paragraph 31 ist auf der Grundlage der steuerlichen Konsequenzen zu bewerten, die sich aus der Realisierung des Buchwerts dieses Vermögenswerts durch seinen Verkauf ergäben, unabhängig davon, nach welcher Methode der Buchwert ermittelt worden ist. Sofern das Steuerrecht einen Steuersatz für den zu versteuernden Betrag aus dem Verkauf eines Vermögenswerts bestimmt, der sich von dem Steuersatz für den zu versteuernden Betrag aus der Nutzung eines Vermögenswerts unterscheidet, ist der erstgenannte Steuersatz zur Bewertung der im Zusammenhang mit einem nicht planmäßig abzuschreibenden Vermögenswert stehenden latenten Steuerschuld oder des entsprechenden latenten Steueranspruchs anzuwenden.

DATUM DES BESCHLUSSES

August 1999

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

Dieser Beschluss tritt am 15. Juli 2000 in Kraft. Änderungen der Rechnungslegungsmethoden sind gemäß IAS 8 zu berücksichtigen.

SIC-25

Ertragsteuern — Änderungen im Steuerstatus eines Unternehmens oder seiner Anteilseigner

VERWEISE

— IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*

— IAS 12 *Ertragsteuern*

FRAGESTELLUNG

1 Eine Änderung im Steuerstatus eines Unternehmens oder seiner Anteilseigner kann für ein Unternehmen eine Erhöhung oder Verringerung der Steuerschulden oder Steueransprüche zur Folge haben. Dies kann beispielsweise durch die Börsennotierung von Eigenkapitalinstrumenten oder durch eine Eigenkapitalrestrukturierung eines Unternehmens eintreten. Weiterhin kann dies durch einen Umzug des beherrschenden Anteilseigners ins Ausland eintreten. Als Folge eines solchen Ereignisses kann ein Unternehmen anders besteuert werden; es kann beispielsweise Steueranreize erlangen oder verlieren oder künftig einem anderen Steuersatz unterliegen.

2 Eine Änderung im Steuerstatus eines Unternehmens oder seiner Anteilseigner kann eine sofortige Auswirkung auf die tatsächlichen Steuerschulden oder Steueransprüche des Unternehmens haben. Eine solche Änderung kann weiterhin die durch das Unternehmen erfassten latenten Steuerschulden oder Steueransprüche erhöhen oder verringern, abhängig davon, welche steuerlichen Konsequenzen sich aus der Änderung im Steuerstatus hinsichtlich der Realisierung oder Erfüllung des Buchwerts der Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens ergeben.

3 Die Fragestellung lautet, wie ein Unternehmen die steuerlichen Konsequenzen der Änderung im Steuerstatus des Unternehmens oder seiner Anteilseigner zu bilanzieren hat.

BESCHLUSS

4 Die Änderung im Steuerstatus eines Unternehmens oder seiner Anteilseigner führt nicht zu einer Erhöhung oder Verringerung von unmittelbar im Eigenkapital erfassten Beträgen. Die Konsequenzen, die sich aus der Änderung im Steuerstatus für die tatsächlichen und latenten Ertragsteuern ergeben, sind im Periodenergebnis zu erfassen, es sei denn, diese Konsequenzen stehen mit Geschäftsvorfällen und Ereignissen im Zusammenhang, die in der gleichen oder einer anderen Periode unmittelbar dem Eigenkapital gutgeschrieben oder belastet werden. Die steuerlichen Konsequenzen, die sich auf Änderungen des Eigenkapitals in der gleichen oder einer anderen Periode beziehen (also auf Änderungen, die nicht im Periodenergebnis erfasst werden), sind ebenfalls unmittelbar dem Eigenkapital gutzuschreiben oder zu belasten.

DATUM DES BESCHLUSSES

August 1999

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

Dieser Beschluss tritt am 15. Juli 2000 in Kraft. Änderungen der Rechnungslegungsmethoden sind gemäß IAS 8 zu berücksichtigen.

SIC-27

Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts von Transaktionen in der rechtlichen Form von Leasingverhältnissen

VERWEISE

— IAS 8 Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler

— IAS 11 Fertigungsaufträge

— IAS 17 *Leasingverhältnisse* (überarbeitet 2003)

— IAS 18 Umsatzerlöse

— IAS 37 Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen

— IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* (überarbeitet 2003)

— IFRS 4 *Versicherungsverträge*

FRAGESTELLUNG

1 Ein Unternehmen kann mit einem oder mehreren nicht nahe stehenden Unternehmen (einem Investor) eine Transaktion oder mehrere strukturierte Transaktionen (eine Vereinbarung) abschließen, die in die rechtliche Form eines Leasingverhältnisses gekleidet ist/sind. Zum Beispiel kann ein Unternehmen Vermögenswerte an einen Investor leasen und dieselben Vermögenswerte dann zurückleasen oder alternativ die Vermögenswerte veräußern und dann dieselben Vermögenswerte zurückleasen. Die Form der jeweiligen Vereinbarung sowie die Vertragsbedingungen können sich erheblich voneinander unterscheiden. Bei dem Beispiel der Lease-and-leaseback-Transaktion liegt der eigentliche Zweck der Vereinbarung möglicherweise nicht darin, das Recht auf Nutzung eines Vermögenswerts zu übertragen, sondern einen Steuervorteil für den Investor zu erzielen, der mit dem Unternehmen durch Zahlung eines Entgelts geteilt wird.

2 Wenn eine Vereinbarung mit einem Investor in der rechtlichen Form eines Leasingverhältnisses getroffen wurde, lauten die Fragestellungen wie folgt:

(a) Wie kann festgestellt werden, ob mehrere Transaktionen miteinander verknüpft und somit zusammengefasst als ein einheitlicher Geschäftsvorfall zu bilanzieren sind?

(b) Erfüllt die Vereinbarung die Definition eines Leasingverhältnisses nach IAS 17; und, falls nicht:

(i) Stellen ein möglicherweise bestehendes separates Investmentkonto und möglicherweise existierende Leasingverpflichtungen Vermögenswerte bzw. Schulden des Unternehmens dar (siehe z. B. das in Anhang A, Paragraph 2(a), genannte Beispiel)?

(ii) Wie hat das Unternehmen andere sich aus der Vereinbarung ergebende Verpflichtungen zu bilanzieren?;

(iii) Wie hat das Unternehmen die Bezahlung, die es möglicherweise vom Investor erhält, zu bilanzieren?.

BESCHLUSS

3 Mehrere Transaktionen, die die rechtliche Form eines Leasingverhältnisses einschließen, sind miteinander verknüpft und als ein einheitlicher Geschäftsvorfall zu bilanzieren, wenn die wirtschaftlichen Auswirkungen insgesamt nur bei einer Gesamtbetrachtung der einzelnen Transaktionen verständlich sind. Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn mehrere Transaktionen wirtschaftlich eng miteinander zusammenhängen, als ein einheitliches Geschäft verhandelt werden und gleichzeitig oder unmittelbar aufeinander folgend durchgeführt werden. (Anhang A enthält Veranschaulichungen der Anwendung dieser Interpretation.)

4 Die Bilanzierung hat den wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung widerzuspiegeln. Zur Bestimmung des wirtschaftlichen Gehalts sind alle Aspekte und Folgen einer Vereinbarung zu beurteilen, wobei Aspekte und Folgen mit wirtschaftlichen Auswirkungen vorrangig zu berücksichtigen sind.

5 IAS 17 findet Anwendung, wenn der wirtschaftliche Gehalt einer Vereinbarung die Übertragung des Rechts auf Nutzung eines Vermögenswerts für einen vereinbarten Zeitraum umfasst. U.a. weisen folgende Indikatoren unabhängig voneinander darauf hin, dass der wirtschaftliche Gehalt einer Vereinbarung möglicherweise nicht ein Leasingverhältnis nach IAS 17 darstellt (Anhang B enthält Veranschaulichungen der Anwendung dieser Interpretation.):

(a) alle mit dem Eigentum an dem betreffenden Vermögenswert verbundenen Risiken und Nutzenzugänge verbleiben beim Unternehmen, das in Bezug auf die Nutzung des Vermögenswerts im Wesentlichen über dieselben Rechte verfügt wie vor der Vereinbarung;

(b) Hauptzweck der Vereinbarung ist die Erzielung eines bestimmten Steuerergebnisses, nicht aber die Übertragung des Rechts auf Nutzung eines Vermögenswerts; und

(c) die Vereinbarung enthält eine Option zu Bedingungen, die deren Ausübung fast sicher machen (z. B. eine Verkaufsoption, die zu einem Preis ausgeübt werden kann, der deutlich höher ist als der voraussichtliche beizulegende Zeitwert zum Optionsausübungszeitpunkt).

6 Bei der Beurteilung, ob der wirtschaftliche Gehalt eines separaten Investmentkontos und Leasingverpflichtungen Vermögenswerte bzw. Schulden des Unternehmens darstellen, sind die Definitionen und Anwendungsleitlinien in den Paragraphen 49-64 des *Rahmenkonzepts* anzuwenden. U.a. weisen folgende Indikatoren in ihrer Gesamtheit darauf hin, dass ein separates Investmentkonto und Leasingverpflichtungen den Definitionen eines Vermögenswerts bzw. einer Schuld nicht entsprechen und deshalb nicht von dem Unternehmen bilanziell zu erfassen sind:

(a) das Unternehmen hat kein Verfügungsrecht über das Investmentkonto zur Verfolgung seiner eigenen Ziele und ist nicht verpflichtet, die Leasingzahlungen zu leisten. Dies trifft zum Beispiel zu, wenn zum Schutz des Investors im Voraus ein Betrag auf ein separates Investmentkonto eingezahlt wird, das nur für Zahlungen an den Investor genutzt werden darf, der Investor sein Einverständnis dazu gibt, dass die Leasingverpflichtungen aus den Mitteln des Investmentkontos erfüllt werden, und das Unternehmen die Zahlungen von dem Investmentkonto an den Investor nicht zurückhalten kann;

(b) das Unternehmen geht nur ein als unwahrscheinlich zu klassifizierendes Risiko ein, den gesamten Betrag eines vom Investor erhaltenen Entgelts zurückzuerstatten und möglicherweise einen zusätzlichen Betrag zu zahlen, oder es besteht, wenn ein Entgelt nicht gezahlt wurde, ein unwahrscheinliches Risiko, einen Betrag aus einer anderen Zahlungsverpflichtung zu zahlen (z. B. einer Garantie). Ein nur unwahrscheinliches Risiko besteht zum Beispiel dann, wenn vereinbart wird, einen vorausgezahlten Betrag in risikolose Vermögenswerte zu investieren, die voraussichtlich ausreichende Cashflows erzeugen, um die Leasingverpflichtungen zu erfüllen; und

(c) außer den Anfangszahlungen der Vereinbarung sind die einzigen im Zusammenhang mit der Vereinbarung erwarteten Cashflows die Leasingzahlungen, die ausschließlich aus Mitteln geleistet werden, die von dem separaten Investmentkonto stammen, das mit den Anfangszahlungen eingerichtet wurde.

7 Andere aus einer derartigen Vereinbarung resultierende Verpflichtungen, einschließlich der Gewährung von Garantien und Verpflichtungen für den Fall der vorzeitigen Beendigung, sind je nach vereinbarten Bedingungen gemäß IAS 37, IAS 39 oder IFRS 4 zu bilanzieren.

8 Bei der Bestimmung, wann ein Entgelt, das ein Unternehmen möglicherweise erhält, als Ertrag zu erfassen ist, sind die Kriterien aus IAS 18, Paragraph 20 auf die Sachverhalte und Umstände jeder Vereinbarung anzuwenden. Es sind hierbei z. B. die folgenden Faktoren zu berücksichtigen: ob die Vereinnahmung des Entgelts ein anhaltendes Engagement in Form von Verpflichtungen zu wesentlichen zukünftigen Leistungen voraussetzt, ob eine Beteiligung an Risiken vorliegt, die Bedingungen, zu denen Garantien vereinbart wurden, und das Risiko einer Rückzahlung des Entgelts. U.a. weisen folgende Indikatoren unabhängig voneinander darauf hin, dass die Erfassung des gesamten zu Beginn der Vereinbarungslaufzeit erhaltenen Entgelts zu diesem Zeitpunkt als Ertrag nicht zulässig ist:

(a) Verpflichtungen, bestimmte maßgebliche Tätigkeiten auszuüben oder zu unterlassen, stellen Bedingungen für die Vereinnahmung des erhaltenen Entgelts dar, weshalb die Unterzeichnung einer rechtsverbindlichen Vereinbarung nicht die wichtigste Handlung ist, die im Rahmen der Vereinbarung gefordert wird;

(b) der Nutzung des betreffenden Vermögenswerts sind Beschränkungen auferlegt, die die Fähigkeit des Unternehmens, den Vermögenswert zu nutzen (z. B. zu gebrauchen, zu verkaufen oder zu verpfänden) praktisch beschränken und wesentlich ändern;

(c) die Rückzahlung eines Teils oder des gesamten Betrags des Entgelts und möglicherweise einen zusätzlichen Betrag zu zahlen, ist unwahrscheinlich. Dies liegt vor, wenn zum Beispiel

(a) der betreffende Vermögenswert kein spezieller Vermögenswert ist, der von dem Unternehmen zur Fortführung der Geschäftstätigkeit benötigt wird, und daher die Möglichkeit besteht, dass das Unternehmen einen Betrag zahlt, um die Vereinbarung vorzeitig zu beenden; oder

(b) das Unternehmen aufgrund der Bedingungen der Vereinbarung verpflichtet ist oder über einen begrenzten oder vollständigen Ermessensspielraum verfügt, einen vorausgezahlten Betrag in Vermögenswerte zu investieren, die einem mehr als unwesentlichen Risiko unterliegen (z. B. Kursänderungs-, Zinsänderungs- oder Kreditrisiko). In diesem Fall ist das Risiko, dass der Wert der Investition nicht ausreicht, um die Leasingverpflichtungen zu erfüllen, nicht unwahrscheinlich und daher besteht die Möglichkeit, dass das Unternehmen noch einen gewissen Betrag zahlen muss.

9 Das Entgelt ist in der Gewinn- und Verlustrechnung entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt und seiner Natur darzustellen.

ANGABEN

10 Alle Aspekte einer Vereinbarung, die nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt kein Leasingverhältnis nach IAS 17 einschließt sind bei der Bestimmung der für das Verständnis der Vereinbarung und der angewandten Bilanzierungsmethode erforderlichen Angaben zu berücksichtigen. Ein Unternehmen hat für jeden Zeitraum, in dem eine derartige Vereinbarung besteht, die folgenden Angaben zu machen:

(a) eine Beschreibung der Vereinbarung einschließlich

(i) des betreffenden Vermögenswerts und etwaiger Beschränkungen seiner Nutzung;

(ii) der Laufzeit und anderer wichtiger Bedingungen der Vereinbarung;

(iii) miteinander verknüpfter Transaktionen, einschließlich aller Optionen; und

(b) die Bilanzierungsmethode, die auf die erhaltenen Entgelte angewandt wurde, den Betrag, der in der Berichtsperiode als Ertrag erfasst wurde, und den Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, in welchem er enthalten ist.

11 Die gemäß Paragraph 10 dieser Interpretation erforderlichen Angaben sind individuell für jede Vereinbarung oder zusammengefasst für jede Gruppe von Vereinbarungen zu machen. In einer Gruppe werden Vereinbarungen über Vermögenswerte ähnlicher Art (z. B. Kraftwerke) zusammengefasst.

DATUM DES BESCHLUSSES

Februar 2000

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

Diese Interpretation tritt am 31. Dezember 2001 in Kraft. Änderungen der Rechnungslegungsmethoden sind gemäß IAS 8 zu berücksichtigen.

SIC-29

Angaben — Vereinbarungen über Dienstleistungskonzessionen

VERWEISE

— IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (überarbeitet 2003)

— IAS 16 *Sachanlagen* (überarbeitet 2003)

— IAS 17 *Leasingverhältnisse* (überarbeitet 2003)

— IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*

— IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* (überarbeitet 2004)

FRAGESTELLUNG

1 Ein Unternehmen (der Konzessionsnehmer) kann mit einem anderen Unternehmen (dem Konzessionsgeber) eine Vereinbarung zum Erbringen von Dienstleistungen schließen, die der Öffentlichkeit Zugang zu wichtigen wirtschaftlichen und sozialen Einrichtungen gewähren. Der Konzessionsgeber kann ein privates oder öffentliches Unternehmen einschließlich eines staatlichen Organs sein. Beispiele für Dienstleistungskonzessionen sind Vereinbarungen über Abwasserkläranlagen und Wasserversorgungssysteme, Autobahnen, Parkhäuser und -plätze, Tunnel, Brücken, Flughäfen und Fernmeldenetze. Ein Beispiel für Vereinbarungen, die keine Dienstleistungskonzessionen darstellen, ist ein Unternehmen, das seine internen Dienstleistungen auslagert (z. B. die Kantine, die Gebäudeinstandhaltung, das Rechnungswesen oder Funktionsbereiche der Informationstechnologie).

2 Bei einer Vereinbarung über eine Dienstleistungskonzession überträgt der Konzessionsgeber dem Konzessionsnehmer für die Laufzeit der Konzession normalerweise

(a) das Recht, Dienstleistungen zu erbringen, die der Öffentlichkeit Zugang zu wichtigen wirtschaftlichen und sozialen Einrichtungen gewähren; und

(b) in einigen Fällen das Recht, bestimmte materielle, immaterielle und/oder finanzielle Vermögenswerte zu benutzen,

im Austausch dafür, dass der Konzessionsnehmer

(c) sich verpflichtet, die Dienstleistungen entsprechend bestimmter Vertragsbedingungen für die Laufzeit der Konzession zu erbringen; und

(d) sich verpflichtet, gegebenenfalls nach Ablauf der Konzession die Rechte zurückzugeben, die er am Anfang der Laufzeit der Konzession erhalten bzw. während der Laufzeit der Konzession erworben hat.

3 Das gemeinsame Merkmal aller Vereinbarungen über Dienstleistungskonzessionen ist, dass der Konzessionsnehmer sowohl ein Recht erhält als auch die Verpflichtung eingeht, öffentliche Dienstleistungen zu erbringen.

4 Die Fragestellung lautet, welche Informationen im Anhang der Abschlüsse eines Konzessionsnehmers und eines Konzessionsgebers anzugeben sind.

5 Bestimmte Aspekte und Angaben im Zusammenhang mit einigen Vereinbarungen über Dienstleistungskonzessionen werden schon von anderen International Financial Reporting Standards behandelt (z. B. bezieht sich IAS 16 auf den Erwerb von Sachanlagen, IAS 17 auf das Leasing von Vermögenswerten und IAS 38 auf den Erwerb von immateriellen Vermögenswerten). Eine Vereinbarung über eine Dienstleistungskonzession kann aber noch zu erfüllende schwebende Verträge enthalten, die in den International Financial Reporting Standards nicht behandelt werden; es sei denn, es handelt sich um belastende Verträge, auf die IAS 37 anzuwenden ist. Daher behandelt diese Interpretation zusätzliche Angaben hinsichtlich Vereinbarungen über Dienstleistungskonzessionen.

BESCHLUSS

6 Bei der Bestimmung der angemessenen Angaben im Anhang sind alle Aspekte einer Vereinbarung über eine Dienstleistungskonzession zu berücksichtigen. Konzessionsnehmer und Konzessionsgeber haben in jeder Berichtsperiode folgende Angaben zu machen:

(a) eine Beschreibung der Vereinbarung;

(b) wesentliche Bestimmungen der Vereinbarung, die den Betrag, den Zeitpunkt und die Wahrscheinlichkeit des Eintretens künftiger Cashflows beeinflussen können (z. B. die Laufzeit der Konzession, Termine für die Neufestsetzung der Gebühren und die Basis, aufgrund derer Gebührenanpassungen oder Neuverhandlungen bestimmt werden);

(c) Art und Umfang (z. B. Menge, Laufzeit oder gegebenenfalls Betrag) von

(i) Rechten, bestimmte Vermögenswerte zu nutzen;

(ii) zu erfüllenden Verpflichtungen oder Rechten auf das Erbringen von Dienstleistungen;

(iii) Verpflichtungen, Sachanlagen zu erwerben oder zu errichten;

(iv) Verpflichtungen, bestimmte Vermögenswerte am Ende der Laufzeit der Konzession zu übergeben oder Ansprüche, solche zu diesem Zeitpunkt zu erhalten;

(v) Verlängerungs- und Kündigungsoptionen; und

(vi) anderen Rechten und Verpflichtungen (z. B. Großreparaturen und -instandhaltungen); und

(d) Veränderungen der Vereinbarung während der Laufzeit der Konzession.

7 Die gemäß Paragraph 6 dieser Interpretation erforderlichen Angaben sind individuell für jede Vereinbarung über eine Dienstleistungskonzession oder zusammengefasst für jede Gruppe von Vereinbarungen zu Dienstleistungskonzessionen zu machen. Eine Gruppe von Vereinbarungen über Dienstleistungskonzessionen umfasst Dienstleistungen ähnlicher Art (z. B. Maut-Einnahmen, Telekommunikations-Dienstleistungen und Abwasserklärdienste).

DATUM DES BESCHLUSSES

Mai 2001

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

Diese Interpretation tritt am 31. Dezember 2001 in Kraft.

SIC-31

Umsatzerlöse — Tausch von Werbedienstleistungen

VERWEISE

— IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*

— IAS 18 *Umsatzerlöse*

FRAGESTELLUNG

1 Ein Unternehmen (Verkäufer) kann ein Tauschgeschäft abschließen, bei dem es Werbedienstleistungen erbringt und dafür vom Kunden (Kunde) Werbedienstleistungen erhält. Mögliche Formen dieser Dienstleistungen sind: Schaltung von Anzeigen auf Internetseiten, Plakatanschläge, Werbesendungen im Radio oder Fernsehen, die Veröffentlichung von Anzeigen in Zeitschriften oder Zeitungen oder die Präsentation in einem anderen Medium.

2 In einigen dieser Fälle kommt es beim Tausch der Werbedienstleistungen zwischen den Unternehmen zu keiner weiteren Barzahlung oder anderen Entgeltform. In einigen anderen Fällen werden zusätzlich Barzahlungen oder andere Entgeltformen in gleicher oder ähnlicher Höhe ausgetauscht.

3 Ein Verkäufer, der im Zuge seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit Werbedienstleistungen erbringt, erfasst den Umsatzerlös des auf Werbedienstleistungen beruhenden Tauschgeschäfts nach IAS 18, wenn unter anderem die folgenden Kriterien erfüllt sind: die ausgetauschten Dienstleistungen sind art- und wertmäßig unterschiedlich (IAS 18 Paragraph 12) und die Höhe des Umsatzerlöses kann verlässlich bewertet werden (IAS 18.20 (a)). Diese Interpretation ist nur auf den Tausch von art- und wertmäßig unterschiedlichen Werbedienstleistungen anzuwenden. Der Tausch von art- und wertgleichen Werbedienstleistungen ist ein Geschäft, bei dem nach IAS 18 kein Umsatzerlös entsteht.

4 Die Fragestellung lautet, unter welchen Umständen ein Verkäufer den Umsatzerlös verlässlich mit dem beizulegenden Zeitwert einer Werbedienstleistung ermitteln kann, die in einem Tauschgeschäft erhalten oder erbracht wurde.

BESCHLUSS

5 Der Umsatzerlös aus einem Tausch von Werbedienstleistungen kann nicht verlässlich mit dem beizulegenden Zeitwert der erhaltenen Werbedienstleistungen bewertet werden. Der Verkäufer kann jedoch den Umsatzerlös verlässlich mit dem beizulegenden Zeitwert der von ihm im Zuge eines Tauschgeschäfts erbrachten Werbedienstleistungen bewerten, wenn er als Vergleichsmaßstab ausschließlich Geschäfte heranzieht, die keine Tauschgeschäfte sind und die:

(a) Werbung betreffen, die der Werbung des zu beurteilenden Tauschgeschäfts gleicht;

(b) häufig vorkommen;

(c) im Verhältnis zu allen abgeschlossenen Werbegeschäften des Unternehmens, die der Werbung des zu beurteilenden Tauschgeschäfts gleichen, nach Anzahl und Wert überwiegen;

(d) durch Barzahlung bzw. eine andere Entgeltform (z. B. marktfähige Wertpapiere, nicht monetäre Vermögenswerte und andere Dienstleistungen), ‚deren beizulegender Zeitwert verlässlich ermittelt werden kann, beglichen wurden; und

(e) nicht mit demselben Vertragspartner wie bei dem zu beurteilenden Tauschgeschäft abgeschlossen wurden.

DATUM DES BESCHLUSSES

Mai 2001

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

Diese Interpretation tritt am 31. Dezember 2001 in Kraft. Änderungen der Rechnungslegungsmethoden sind gemäß IAS 8 zu berücksichtigen.

SIC-32

Immaterielle Vermögenswerte — Kosten von Internetseiten

VERWEISE

— IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (überarbeitet 2003)

— IAS 2 *Vorräte* (überarbeitet 2003)

— IAS 11 *Fertigungsaufträge*

— IAS 16 *Sachanlagen* (überarbeitet 2003)

— IAS 17 *Leasingverhältnisse* (überarbeitet 2003)

— IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* (überarbeitet 2004)

— IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* (überarbeitet 2004)

— IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*.

FRAGESTELLUNG

1 Einem Unternehmen können interne Ausgaben durch die Entwicklung und den Betrieb einer eigenen Internetseite für den betriebsinternen oder -externen Gebrauch entstehen. Eine Internetseite, die für den betriebsexternen Gebrauch entworfen wird, kann verschiedenen Zwecken dienen, zum Beispiel der Verkaufsförderung und Bewerbung der unternehmenseigenen Produkte und Dienstleistungen, dem Anbieten von elektronischen Dienstleistungen und dem Verkauf von Produkten und Dienstleistungen. Eine Internetseite für den innerbetrieblichen Gebrauch kann dem Speichern von Richtlinien der Unternehmenspolitik und von Kundendaten dienen, wie auch dem Suchen von betriebsrelevanten Informationen.

2 Die Entwicklungsstadien einer Internetseite lassen sich wie folgt beschreiben:

(a) Planung — umfasst die Durchführung von Realisierbarkeitsstudien, die Definition von Zweck und Leistungsumfang, die Bewertung von Alternativen und die Festlegung von Prioritäten.

(b) Einrichtung und Entwicklung der Infrastruktur — umfasst die Einrichtung einer Domain, den Erwerb und die Entwicklung der Hardware und der Betriebssoftware, die Installation der entwickelten Anwendungen und die Belastungsprobe.

(c) Entwicklung des graphischen Designs — umfasst das Design des Erscheinungsbilds der Internetseiten.

(d) Inhaltliche Entwicklung — umfasst die Erstellung, den Erwerb, die Vorbereitung und das Hochladen von textlicher oder graphischer Information für die Internetseite im Zuge der Entwicklung der Internetseite. Diese Information kann entweder in separaten Datenbanken gespeichert werden, die in die Internetseite integriert werden (oder auf die von der Internetseite aus Zugriff besteht) oder die direkt in die Internetseiten einprogrammiert werden.

3 Nach dem Abschluss der Entwicklung einer Internetseite beginnt das Stadium des Betriebs. Während dieses Stadiums unterhält und verbessert ein Unternehmen die Anwendungen, die Infrastruktur, das graphische Design und den Inhalt der Internetseite.

4 Bei der Bilanzierung von internen Ausgaben für die Entwicklung und den Betrieb einer unternehmenseigenen Internetseite für den betriebsinternen oder -externen Gebrauch, lauten die Fragestellungen wie folgt:

(a) Handelt es sich bei der Internetseite um einen selbst geschaffenen internen Vermögenswert, der den Vorschriften von IAS 38 unterliegt?

(b) Welches ist die angemessene Bilanzierungsmethode für diese Ausgaben?

5 Diese Interpretation gilt nicht für Ausgaben für den Erwerb, die Entwicklung und den Betrieb der Hardware (z. B. Web-Server, Staging-Server, Produktions-Server und Internetanschlüsse) einer Internetseite. Diese Ausgaben sind gemäß IAS 16 zu bilanzieren. Wenn ein Unternehmen Ausgaben für einen Internetdienstleister tätigt, der seine Internetseite als Provider ins Netz stellt, werden diese Ausgaben gemäß IAS 1 Paragraph 78 und dem *Rahmenkonzept* bei Erhalt der Dienstleistung als Aufwand erfasst.

6 IAS 38 gilt nicht für immaterielle Vermögenswerte, die von einem Unternehmen im Verlauf seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zum Verkauf gehalten werden (siehe IAS 2 und IAS 11) und nicht für Leasingverhältnisse, die in den Anwendungsbereich von IAS 17 fallen. Dementsprechend gilt diese Interpretation nicht für Ausgaben im Zuge der Entwicklung oder des Betriebs einer Internetseite (oder Internetseiten-Software), die an ein anderes Unternehmen veräußert werden soll. Wenn eine Internetseite im Rahmen eines Operating-Leasingverhältnisses gemietet wird, wendet der Leasinggeber diese Interpretation an. Wenn eine Internetseite im Rahmen eines Finanzierungsleasings gehalten wird, wendet der Leasingnehmer diese Interpretation nach erstmaligem Ansatz des Leasinggegenstandes an.

BESCHLUSS

7 Bei einer unternehmenseigenen Internetseite, der eine Entwicklung vorausgegangen ist und die für den betriebsinternen oder -externen Gebrauch bestimmt ist, handelt es sich um einen selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswert, der den Vorschriften von IAS 38 unterliegt.

8 Eine Internetseite, der eine Entwicklung vorausgegangen ist, ist aber nur dann als immaterieller Vermögenswert anzusetzen, wenn das Unternehmen außer den allgemeinen Voraussetzungen für Ansatz und erstmalige Bewertung, wie in IAS 38.21 beschrieben, auch die Voraussetzungen gemäß IAS 38 Paragraph 57 erfüllt. Insbesondere kann ein Unternehmen die Voraussetzungen für den Nachweis, dass seine Internetseite einen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen gemäß IAS 38 Paragraph 57(d) erzeugen wird, erfüllen, wenn über sie zum Beispiel Umsatzerlöse erwirtschaftet werden können, darunter direkte Umsatzerlöse, weil Bestellungen aufgegeben werden können. Ein Unternehmen ist nicht in der Lage nachzuweisen, in welcher Weise eine Internetseite, die ausschließlich oder hauptsächlich zu dem Zweck entwickelt wurde, die unternehmenseigenen Produkte und Dienstleistungen in ihrem Verkauf zu fördern und zu bewerben, einen voraussichtlichen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzeugen wird, und daraus folgt, dass die Ausgaben für die Entwicklung der Internetseite bei ihrem Anfall als Aufwand zu erfassen sind.

9 Jede interne Ausgabe für die Entwicklung und den Betrieb einer unternehmenseigenen Internetseite ist gemäß IAS 38 auszuweisen. Die Art der jeweiligen Tätigkeit, für die Ausgaben entstehen (z. B. für die Schulung von Angestellten oder die Unterhaltung der Internetseite) sowie die Stadien der Entwicklung und nach der Entwicklung der Internetseite, ist zu bewerten, um die angemessene Bilanzierungsmethode zu bestimmen (zusätzliche Anwendungsleitlinien sind im Anhang dieser Interpretation zu entnehmen). Zum Beispiel:

(a) Das Planungsstadium gleicht seiner Art nach der Forschungsphase aus IAS 38 Paragraph 54-56. Ausgaben während dieses Stadiums sind bei ihrem Anfall als Aufwand zu erfassen.

(b) Die Stadien Einrichtung und Entwicklung der Infrastruktur, Entwicklung des graphischen Designs und inhaltliche Entwicklung, gleichen ihrem Wesen nach, sofern der Inhalt nicht zum Zweck der Verkaufsförderung und Werbung der unternehmenseigenen Produkte und Dienstleistungen entwickelt wird, der Entwicklungsphase aus IAS 38 Paragraph 57-64. Ausgaben, die in diesen Stadien getätigt werden, sind Teil der Kosten einer Internetseite, die als immaterieller Vermögenswert gemäß Paragraph 8 dieser Interpretation angesetzt wird, wenn die Ausgaben direkt zugerechnet werden können und für die Erstellung, Aufbereitung und Vorbereitung der Internetseite für den beabsichtigten Gebrauch notwendig sind. Zum Beispiel sind Ausgaben für den Erwerb oder die Erstellung von Internetseiten-spezifischem Inhalt (bei dem es sich nicht um Inhalte handelt, die die unternehmenseigenen Produkte und Dienstleistungen in ihrem Verkauf fördern und für sie werben) oder Ausgaben, die den Gebrauch des Inhalts der Internetseite ermöglichen (z. B. die Zahlung einer Gebühr für eine Nachdrucklizenz), als Teil der Entwicklungskosten zu erfassen, wenn diese Bedingungen erfüllt werden. Gemäß IAS 38 Paragraph 71 sind Ausgaben für einen immateriellen Posten, der ursprünglich in früheren Abschlüssen als Aufwand erfasst wurde, zu einem späteren Zeitpunkt jedoch nicht mehr als Teil der Kosten eines immateriellen Vermögenswerts zu erfassen (z. B. wenn die Kosten für das Copyright vollständig abgeschrieben sind und der Inhalt danach auf einer Internetseite bereitgestellt wird).

(c) Ausgaben, die während des Stadiums der inhaltlichen Entwicklung getätigt werden, wenn es um Inhalte geht, die zur Verkaufsförderung und Bewerbung der unternehmenseigenen Produkte und Dienstleistungen entwickelt werden (z. B. Produkt-Fotografien), sind gemäß IAS 38 Paragraph 69(c) bei ihrem Anfall als Aufwand zu erfassen. Sind zum Beispiel Ausgaben für professionelle Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Fotografieren mit Digitaltechnik von unternehmenseigenen Produkten und der Verbesserung der Produktpräsentation zu bewerten, sind diese Ausgaben bei Erhalt der Dienstleistungen im laufenden Prozess als Aufwand zu erfassen, nicht, wenn die Digitalaufnahmen auf der Internetseite präsentiert werden.

(d) Das Betriebsstadium beginnt, sobald die Entwicklung einer Internetseite abgeschlossen ist. Ausgaben, die in diesem Stadium getätigt werden, sind bei ihrem Anfall als Aufwand zu erfassen, es sei denn, sie erfüllen die Ansatzkriterien aus IAS 38 Paragraph 18.

10 Eine Internetseite, die als ein immaterieller Vermögenswert gemäß Paragraph 8 der vorliegenden Interpretation angesetzt wird, ist nach dem erstmaligen Ansatz gemäß den Regelungen von IAS 38 Paragraph 72-87 zu bewerten. Die bestmöglich geschätzte Nutzungsdauer einer Internetseite hat kurz zu sein.

DATUM DES BESCHLUSSES

Mai 2001

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

Diese Interpretation tritt am 25. März 2002 in Kraft. Die Auswirkungen der Umsetzung dieser Interpretation sind nach den Übergangsbestimmungen gemäß IAS 38, in der 1998 herausgegebenen Fassung, zu bilanzieren. Wenn eine Internetseite also die Kriterien für einen Ansatz als immaterieller Vermögenswert nicht erfüllt, aber vorher als Vermögenswert angesetzt war, ist dieser Posten auszubuchen, wenn diese Interpretation in Kraft tritt. Wenn eine Internetseite bereits existiert und die Ausgaben für ihre Entwicklung die Kriterien für den Ansatz als immaterieller Vermögenswert erfüllen, vorher aber nicht als Vermögenswert angesetzt war, ist der immaterielle Vermögenswert nicht anzusetzen, wenn diese Interpretation in Kraft tritt. Wenn eine Internetseite bereits existiert und die Ausgaben für ihre Entwicklung die Kriterien für den Ansatz als immaterieller Vermögenswert erfüllen, sie vorher als Vermögenswert angesetzt war und ursprünglich mit Herstellungskosten bewertet wurde, wird der ursprünglich angesetzte Betrag als zutreffend bestimmt angesehen.

HINWEIS FÜR DEN LESER

Nach entsprechendem Beschluss der Organe entfällt künftig der Hinweis auf die letzte Änderung der zitierten Rechtsakte.

Sofern nicht anders angegeben, beziehen sich in den hier veröffentlichten Texten Verweise auf Rechtsakte auf die jeweils geltende Fassung der Rechtsakte.